



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 35368.002370/2006-09
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-002.980 – 2ª Turma
Sessão de 06 de novembro de 2013
Matéria Contribuições Previdenciárias - Caracterização de Vínculo Empregatício
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado METALÚRGICA NOVA AMERICANA LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/06/2003

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial.

Recurso especial não conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Relatora

EDITADO EM: 13/11/2013

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente em exercício), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de exigência de contribuições sobre as remunerações pagas a microempresários, que teriam prestado serviços à Contribuinte de forma habitual, remunerada, pessoal, subordinada e exclusiva, considerando-se configurado o vínculo empregatício estabelecido nos artigos 2º e 3º da CLT. Como fundamento, a autuação indica que na maioria são funcionários demitidos em 31/12/1998 e readmitidos em 2001, que prestaram serviços ligados a planejamento, consultoria e outros, e que nos recibos de pagamentos constam descontos relativos a farmácia, grêmio, Unimed, Uniodonto, adiantamento, vale, refeição, etc.

Em sessão plenária de 25/01/2010, foi julgado o Recurso Voluntário 148.040, prolatando-se o Acórdão 2402-00.402 (fls. 408 a 412), assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/06/2003

DECADÊNCIA - ARTS 45 E 46 LEI Nº 8.212/1991 - INCONSTITUCIONALIDADE - STF - SÚMULA VINCULANTE De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência o que dispõe o § 4º do art. 150 ou art. 173 e incisos do Código Tributário Nacional, nas hipóteses de o sujeito ter efetuado antecipação de pagamento ou não.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/06/2003

VÍNCULO DE EMPREGO - DEMONSTRAÇÃO INOCORRÊNCIA

A descaracterização do vínculo pactuado entre a empresa e o prestador de serviço é possível, desde que reste cabalmente demonstrada pela auditoria fiscal a existência dos pressupostos da relação de emprego.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NFLD. CARACTERIZAÇÃO. DESCRIÇÃO DEFICIENTE DOS FATOS. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

I - Representa vício material à descrição deficiente do fato gerador que justifica a imposição fiscal levada a efeito pela autoridade lançadora.

PROCESSO ANULADO."

A decisão foi assim registrada:

"ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos em anular o lançamento, por vício existente. Quanto ao vício, por voto de qualidade, reconhecê-lo como material, conforme voto do relator designado. Relator designado: Rogério de Lellis Pinto."

Cientificada do acórdão em 05/05/2010 (fls. 413), a Fazenda Nacional opôs, em 06/05/2010, os Embargos de Declaração de fls. 416 a 418, que foram rejeitados.

Intimada da rejeição de seus Embargos em 09/08/2010 (fls. 420), a Fazenda Nacional interpôs, na mesma data, o Recurso Especial de fls. 422 a 450, contendo os seguintes argumentos, em síntese:

- inicialmente, cumpre ressaltar que a Fazenda Nacional prequestionou a matéria consoante os embargos de declaração apresentados às fls. 416/418.

- segundo resulta da disciplina dos artigos 59 c/c 60 do Decreto n.º 70.235/72, a notificação e demais termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte.

- a propósito, confira-se a redação dos dispositivos supra citados:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".(sublinhou-se).

- sobre a matéria, a jurisprudência desta CSRF, de longa data, firmou orientação no sentido de que *"Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e*

fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo" (Recurso: 203-112290, Segunda Turma, Sessão: 25/04/2006, Relator: Henrique Pinheiro Torres, Acórdão: CSRF/02-02.301).

- nesta mesma linha o seguinte julgado:

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. OBSCURIDADE DA PEÇA VESTIBULAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA INOCORRÊNCIA. Deve ser rejeitado o pedido de nulidade do auto de infração fundado na deficiência da descrição dos fatos, quando os elementos contidos no lançamento, em especial os anexos que contêm os cálculos do crédito tributário devido, deixam evidenciada a origem das diferenças apuradas pelo Fisco. Aplicação do princípio da economia processual. Preliminar rejeitada.

PIS. PAGAMENTOS EFETUADOS COM BASE NOS DECRETOS-LEIS NS 2.445 E 2.449, DE 1988.(...). PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL PREVISTO NO § 6º DO ART. 195 DA CARTA MAGNA. PAGAMENTOS EFETUADOS COM BASE NA MP Nº 1.212/95.(...). SEMESTRALIDADE.(...). Recurso provido em parte. Processo n: 13808.001100/99-03/ACORDÃO 203-08588

- por sua vez, o art. 11 do Decreto 70.235/72 estabelece como requisitos obrigatórios da notificação de lançamento fiscal os seguintes elementos, *verbis*:

"Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico".(grifou-se).

- na hipótese dos autos, o voto condutor do acórdão guerreado decidiu por anular a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, sob os argumentos de que não há descrição pormenorizada dos elementos fáticos que ensejaram o lançamento, sobre os quais deveria o contribuinte se defender;

- é, portanto, cristalino o equívoco perpetrado pela v. decisão recorrida, pois de tudo, vê-se que os termos do procedimento fiscal contêm os elementos necessários e suficientes para o atendimento do art. 11 do Decreto n.º 70.235/72;

- o exercício amplo e efetivo do direito de defesa foi propiciado ao contribuinte, que, inclusive, apresenta longo e detalhado arrazoado, por meio do qual insurge-

se contra o procedimento de apuração adotado pela fiscalização, dentre outros argumentos, em fls. 168/188 e 214/240;

- como citamos acima, a jurisprudência desta Câmara Superior tem firmado o entendimento que se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as mediante extensa e substancial defesa, abrangendo não somente preliminares, mas também razões de mérito mostra-se incabível a declaração de nulidade de lançamento por vício insanável, devendo prevalecer os princípios da instrumentalidade e economia processual em lugar do rigor das formas;

- na doutrina, é tranqüila a prevalência desses princípios (cita doutrina de Hely Lopes Meirelles)

- não se vislumbra a ocorrência de prejuízo à defesa do contribuinte neste processo, pelo que a decretação da nulidade representa a desnecessária movimentação da máquina pública, com o dispêndio de recursos do erário, para a repetição de atos administrativos válidos, perfeitos e eficazes;

- portanto, consoante o comando do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, nenhuma causa subjaz para a decretação da nulidade do presente lançamento, a uma porque não há que se falar na incompetência da autoridade administrativa, a duas, porque não houve qualquer ofensa ao direito à ampla defesa do contribuinte, e ausente esses dois pressupostos, cabe concluir pela manutenção do lançamento;

- entretanto, ainda que se entenda por manter a decisão da Câmara no que se refere à nulidade do auto de infração, o que se admite apenas por argumentar, não há que se falar em existência de vício material, como será demonstrado a seguir;

- a decisão ora recorrida anulou o lançamento, porque reconheceu que o relatório fiscal não descreveu com precisão os fatos sobre os quais deveria o recorrente defender-se, vício que qualificou como sendo de natureza material;

- sabe-se que o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, estabelece os requisitos que devem fazer parte do auto de infração no seu art. 10, nos seguintes termos:

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula." (destaquei)

Por sua vez, o art. 37, da Lei n. (28.212/91 prescreve, *in verbis*:

"Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento."

- pela leitura dos dispositivos dantes transcritos (art. 10, inciso **III**, do Decreto 70.235/72 e art. 37, Lei n.º 8.212/91) percebe-se que os requisitos neles elencados, dentre eles, a **descrição do fato**, possuem **natureza formal**, ou seja, determinam como o ato administrativo, *in casu*, o lançamento, deve exteriorizar-se.

- com efeito, tal disciplina tem por objetivo uniformizar o procedimento de autuação da fiscalização, de maneira a conferir garantias ao contribuinte, em especial da ampla defesa e do contraditório (cita doutrina de Lidia Maria Lopes Rodrigues Ribas, Marcelo Caetano e Luiz Henrique Barros de Arruda);

- assim, um lançamento tributário é anulado por **vício formal quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato**, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura;

- na hipótese em apreço, a deficiência na exteriorização das razões de fato que levaram a autoridade fiscal a lançar o crédito tributário, por ausência de recolhimentos relativos às diferenças de contribuições sociais, eis que reconhecido o vínculo empregatício, vício apontado pelo colegiado como causa de nulidade do lançamento, a toda vista, **não pode ser considerado como de natureza material**, pois se assim fosse estar-se-ia afirmando que o motivo (fato jurídico) nunca existiu;

- nesse sentido, demonstrando ser **requisito formal o requisito da descrição dos fatos, não ensejando a declaração de nulidade por cerceamento de defesa, mormente quando o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, defendendo-se, portanto; cite-se:**

Acórdão 104-20731

Tributo / Matéria

IRPF- ação fiscal - omissão de rendimentos - PF/PJ e Exterior

Decisão

Pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento em face da utilização de dados obtidos com base na informação da CPMF, vencidos os Conselheiros Paulo Roberto de Castro (Suplente convocado), Meigan Sack Rodrigues, Oscar Luiz Mendonça de Aguiar e Remis Almeida Estol e, por unanimidade de votos, as demais preliminares. No mérito, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto de Castro (Suplente convocado), Meigan Sack Rodrigues, Oscar Luiz Mendonça de Aguiar e Remis Almeida Estol, que proviam parcialmente o recurso para que os valores tributados em um mês constituíssem origem para os depósitos do mês subsequente.

Ementa

NORMAS PROCESSUAIS - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Estando o procedimento fiscal autorizado pela Administração Tributária, com emissão do respectivo Mandado de Procedimento Fiscal, cuja validade das prorrogações cobre o período em que o contribuinte esteve sob procedimento de fiscalização, não há que se falar em nulidade do lançamento. AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CAPITULAÇÃO LEGAL - DESCRIÇÃO DOS FATOS - LOCAL DA LAVRATURA - O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. CERCEAMENTO DE DEFESA - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em ampla defesa ou cerceamento dela, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentação de documentos e esclarecimentos. QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO VIA ADMINISTRATIVA - ACESSO AS INFORMAÇÕES BANCARIAS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - É lícito ao fisco, mormente após a edição da Lei Complementar IV. 105, de 2001, examinar informações relativas ao contribuinte, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive as referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis, independentemente de autorização judicial. DADOS DA CPMF - INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL - NULIDADE DO PROCESSO FISCAL - O lançamento se rege pelas leis vigentes à época da ocorrência do fato gerador, porém os procedimentos e critérios de fiscalização regem-se pela legislação vigente à época de sua execução. Assim, incabível a decretação de nulidade do lançamento, por vício de origem, pela utilização de dados da CPMF para dar início ao procedimento de fiscalização. INSTITUIÇÃO DE NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO OU PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO - APLICAÇÃO DA LEI NO TEMPO - Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliando os poderes de investigação das autoridades administrativas (§ 1º, do artigo 144, da Lei nº. 5.172, de 1966 - CTN). OMISSÃO DE RENDIMENTOS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA - ARTIGO 42, DA LEI N. 9.430, DE 1996 - Caracteriza omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de

investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. PRESUNÇÕES LEGAIS RELATIVAS - DO ÔNUS DA PROVA - As presunções legais relativas obrigam a autoridade fiscal a comprovar, tão-somente, a ocorrência das hipóteses sobre as quais se sustentam as referidas presunções, atribuindo ao contribuinte o ônus de provar que os fatos concretos não ocorreram na forma como presumidos pela lei. Preliminares rejeitadas. Recurso negado."

"No Acórdão 302-39395

Tributo / Matéria IRPF- ação fiscal - Dep.Bancario de origem não justificada

Decisão

Por unanimidade de votos, rejeitou-se a preliminar argüida pela recorrente e no mérito, por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencido o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Ementa

Assunto: Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR Exercício: 2001

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. A preliminar de nulidade do auto de infração, por cerceamento do direito de defesa, não merece guarida, haja vista que o enquadramento legal consta do auto de infração, no qual também se encontra a perfeita descrição dos fatos, narrando todo o procedimento fiscal. Sem mencionar que o Demonstrativo que discrimina a diferença de imposto apurada (entre o que foi declarado e o apurado), é auto-explicativo. E de todo modo, a alegação restou superada no decorrer do contencioso, pois o vício formal convalida-se quando a parte dá mostras de que bem entendeu a imputação e se defende amplamente. **AREA DE UTILIZAÇÃO LIMITADA. RESERVA LEGAL. COMPROVAÇÃO.** Comprovada a averbação, no registro público, da área de reserva legal antes da data da ocorrência do fato gerador do imposto, e havendo Ato Declaratório Ambiental hábil, não há como prosperar o lançamento a título de glosa de reserva legal correspondente ao aludido exercício. **ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. COMPROVAÇÃO.** Comprovada a existência de Ato Declaratório Ambiental hábil, não há como prosperar o lançamento a título de glosa de área de preservação permanente correspondente ao aludido exercício.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO." (grifos nossos)

- contudo não é essa a situação retratada nos autos, pois resta devidamente evidenciado na NFLD, bem como no Relatório Fiscal (fls. 162/163) a infração praticada pelo recorrido;

- com efeito, constituem fatos geradores das contribuições previdenciárias apuradas na NFLD em testilha as remunerações pagas, a qualquer título, aos segurados caracterizados como empregados que prestaram serviços à empresa notificada como microempresários, porque reinem as condições que configuram vínculo empregatício entre a empresa e os prestadores de serviço;

- assegurou a auditoria fiscal que os microempresários prestaram serviços de forma habitual, remunerada, pessoal, subordinada e exclusiva para a empresa, configurando o disposto nos artigos 2º e 3º da Consolidação das Leis Trabalhistas;

- indicou também a fiscalização que na maioria, os segurados caracterizados como empregados são funcionários demitidos em 31/12/1998 e readmitidos em 2001. ou que tais pessoas prestaram serviços ligados a planejamento, consultoria, dentre outros, assim como nos recibos de pagamento constam descontos relativos a farmácia, grêmio, UNIMED, UNIODONTO, adiantamento, vale, refeição, etc.;

- cabe anotar que os contratos de fls. 271/276 que o voto vencido considerou que levavam a inferir que os serviços não seriam necessariamente realizados mediante subordinação foram juntados em momento processual inoportuno, extemporâneo, consoante as disposições do art. 16 do Decreto nº 2 70.235/72;

- observe-se que a empresa notificada foi intimada pela fiscalização previdenciária a apresentar os referidos contratos no momento oportuno, contudo não o fez;

- a mesma oportunidade lhe foi conferida quando da apresentação da defesa de fls. 168/188, contudo, mais uma vez a empresa em epígrafe quedou-se inerte;

- a apresentação da documentação que lhe aproveitaria na demonstração de suas alegações somente ocorreu em sede de recurso voluntário, despida de qualquer justificativa nos termos do art. 16, § 4º, do Decreto nº. 70.235/72, portanto, tais documentos devem ser totalmente desconsiderados;

- não é possível fazer valer aqui o princípio da verdade material, dando privilégios à torpeza da parte e subvertendo todo o processo administrativo fiscal, fazendo do art. 16 e seus parágrafos, do Decreto nº 70.235/72 letra morta;

- noutra linha, não há que se confundir falta de motivo com falta ou **deficiência de fundamentação/motivação**;

- a primeira representa a exposição dos motivos, ou seja, a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato que justificam o ato realmente existiram, já a motivação diz respeito às formalidades que ensejam a formação do ato;

- no caso em debate, o voto condutor é veemente ao afirmar que **a descrição fática não é clara o suficiente** (segundo suas palavras, ao explicitar os requisitos configuradores da relação de emprego, o relatório fiscal é superficial);

- trata-se, portanto, de motivação deficiente do ato administrativo, portanto, vício de forma;

- a propósito, a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes e do CARF é farta em decisões que, ao determinarem o cancelamento do lançamento por falta de preenchimento de alguns dos requisitos formais estipulados **no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e/ou art. 142 do CTN**, consideraram que se tratava de **nulidade por vício de forma**:

1) Acórdão nº 106-10.087, de 15/04/1998:

"NORMAS PROCESSUAIS - AUTO DE INFRAÇÃO - NULIDADE - AUSÊNCIA DE REQUISITOS ESSENCIAIS - O ato administrativo deve se revestir de todas as formalidades exigidas em lei, sendo nulo por vício de forma o auto de infração que não contiver todos os requisitos prescritos como obrigatórios pelo artigo 10, do Decreto n 70.235/72. Acolher a preliminar de nulidade do lançamento."

2) Acórdão nº 202-17752, de 27/02/2007:

"NORMAS PROCESSUAIS. AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS ESSENCIAIS. O ato administrativo de lançamento deve revestir-se de todas as formalidades exigidas em lei, sendo nulo por vício de forma o auto de infração que não contiver todos os requisitos prescritos como obrigatórios pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72 e art. 142 do CTN. Processo anulado."

3) Acórdão nº 104-17279, de 07/12/1999:

*NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - CAPITULAÇÃO LEGAL E DESCRIÇÃO DOS FATOS INCOMPLETA - O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. **Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa**" (destaquei)*

- alias, é esse o teor do voto vencido proferido pela il. Conselheira-Relatora Ana Maria Bandeira que merece prevalecer, de forma subsidiária, no caso de decretação de nulidade, ao afirmar que "não obstante não ter restado demonstrada nos autos a existência da relação de emprego entre a recorrente e os prestadores de serviços, não significa que a mesma não ocorra" (fl. 411-v).

- por tudo, conclui-se que o acórdão recorrido mostra-se equivocado ao afirmar que a deficiência na descrição dos fatos ensejadores do lançamento constitui vício material, eis que se **vício existe no lançamento**, este é de **natureza formal** visto que relacionado a **elemento de exteriorização** do ato administrativo;

- ora, e tratando-se de vício relacionado à motivação, este que se revela como requisito atinente A forma do ato administrativo fiscal, revela-se correto dizer que referido

vício poder ser perfeitamente convalidável, inclusive com base no que preceitua o art. 55 da Lei nº 9.784/99, *verbis*:

"Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração." (cita doutrina de Celso Antonio Bandeira de Mello);

- assim, patente no caso que, não houve o vício proclamado pela decisão recorrida e, se vício houve no lançamento, o que se admite apenas por amor ao debate, este seria de natureza formal e não material.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o provimento do recurso, restabelecendo-se a decisão de primeira instância. Eventualmente, caso não seja acolhido o pedido formulado, por concluir o Colegiado pela existência de deficiência na descrição do fato gerador da contribuição previdenciária lançada, requer, sucessivamente, que se dê provimento ao recurso, para declarar que se trata de mero vício de natureza formal, permitindo-se a lavratura de relatório fiscal complementar.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2400-363/2010, de 18/10/2010, entendendo-se que somente ocorreu a demonstração de divergência em relação ao segundo paradigma, representado pelo Acórdão 105-13.892, o que foi confirmado pelo Despacho de Reexame nº 2400-374R/2010, de 26/10/2010 (fls. 456).

Cientificada do acórdão, do recurso e do despacho que lhe deu seguimento parcial em 29/03/2011 (AR de fls. 462), a Contribuinte ofereceu, em 13/04/2011, as Contra-Razões de fls. 471 a 483, contendo os seguintes argumentos, em resumo:

- a Nobre Relatora reconheceu que autoridade fiscal não procedeu a exposição fática clara e precisa não sendo possível constatar a existência de uma obrigação tributária no caso, todavia entendeu que se tratava de nulidade formal;

- por sua vez, o voto vencedor foi no sentido de que está presente sim a nulidade, porém essa é de natureza material, uma vez que não houve a correta identificação e demonstração da ocorrência do fato gerador, justificador da imposição fiscal, como exige o art 142 do CTN, e o próprio art. 37 da Lei nº 8.212/91, no que tange especificamente a constituição do crédito fiscal de natureza previdenciária;

- como referido, na dicção do art. 12, inciso I, da Lei nº 8.212/91, é segurado obrigatório da Previdência Social, na condição de empregado:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

- já a legislação trabalhista, que cuida da relação jurídica conexa à de natureza previdenciária, realça os elementos pessoalidade, subordinação, não eventualidade e onerosidade; com efeito, dispõe o artigo 3º da CLT:

Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

- da análise dos artigos 2 e 3 da CLT, verifica-se as características do contrato de trabalho são as seguintes:

1) *pessoalidade;*

2) *onerosidade;*

3) *não-eventualidade;*

4) *subordinação;*

5) *continuidade (arts. 2º e 3º da CLT).*

- não integram tais conceitos legais a exclusividade e a formalização de acordo laboral; a subordinação pressupõe atividade fiscalizadora e obediência hierárquica, e a eventualidade opõe-se à habitualidade da prestação laboral;

- esses elementos, que variam de acordo com a natureza do trabalho e as exigências de qualificação, devem ser sopesados caso a caso, considerando a afinidade com outras figuras contratuais;

- não é possível considerar um ou dois elementos do contrato de trabalho e abstrair os demais, presumindo a relação de emprego, sem a cumulatividade dos elementos, e em especial da subordinação, não existe relação de emprego (cita doutrina de Délio Maranhão, Orlando Gomes e Elson Gottschalk);

- acresce destacar, ainda, a perfeita caracterização dos contratos que existiram entre a Impugnante e as empresas prestadoras de serviços foram de natureza civil, o ordenamento jurídico autoriza e até incentiva, a contratação de serviços dessa natureza (cita doutrina de Arnaldo Süssekind);

- o critério da natureza dos serviços prestados – se associados ou não à atividade fim da empresa – não é em si absoluto, só se, somado a outros, permitir inferir a não-eventualidade da colaboração do trabalhador, um dos requisitos do contrato laboral;

- o relatório fiscal que acompanha a NFLD é vago e genérico nesse ponto, não houve a explicitação das supostas infrações, apenas breves referências;

- vale destacar aqui os fundamentos do voto vencedor quanto à questão:

Dos argumentos trazidos à baila pela douta Relatora, não podemos discordar do fato de que nos autos, especialmente no Relatório Fiscal, existe uma flagrante imprecisão da autoridade fiscal em demonstrar a existência da relação de emprego para justificar o enquadramento por ela efetuado.

Na esteira desse ideal, em reiteradas oportunidades tenho me posicionado no sentido de que nos lançamentos decorrentes de caracterização de vínculo de emprego, somente tem lugar se, e somente se, houver sido expostos os elementos que lhe dão essência ou ainda a existência de simulação.

A douta Relatora bem viu que dos autos não consta essa exposição, optando pela declaração de nulidade. Contudo, o que não posso concordar é o fato de que a nulidade seja de natureza formal, uma vez que o vício encontrado não diz respeito a mero elemento formal do auto, mas sim a sua própria essência.

É preciso lembrar que entre os deveres da fiscalização ao lavrar uma autuação fiscal, nos termos do art. 142 do CTN, está o de descrever adequadamente o fato a ser tributado, ou seja, um dos pilares da atuação estatal relacionada ao lançamento de ofício, é a demonstração de que a hipótese de incidência foi realizada pelo contribuinte, e que por essa razão lhe será cobrado o tributo correspondente.

Quando a autoridade fiscal faz uma exposição frágil e sem conteúdo do fato tributável, como no caso em tela, não apenas uma formalidade está sendo desprezada, mas sim a própria certeza de que a obrigação tributaria existe, e se assim o é, a materialidade do lançamento reporta-se insustentável.

- todavia, como bem explanado, não bastam esses elementos para caracterizar a relação de emprego à luz do art. 3º da CLT, além do que o INSS não a demonstrou cabalmente, o ônus que lhe cabe, e não à Impugnante, que não pode ser constrangida a fazer prova negativa;

- ora, afirmar que os serviços têm natureza empregatícia por estarem relacionados, direta ou indiretamente, com a atividade da empresa, é o mesmo que afirmar a impossibilidade da existência de serviço autônomo prestado a uma empresa;

- é óbvio que uma empresa pode ter contrato para prestação de serviços ligados à atividade da empresa, podendo tais contratos ser perfeitamente celebrados com ex-empregados, não sendo tais fatores suficientes para caracterizar a existência de relação de emprego;

- o essencial, para caracterizar o vínculo empregatício, é a subordinação, acima de tudo, daí a expressão "dependência" do art. 30. da CLT;

- repita-se, por oportuno, que a Fiscalização tem a obrigação de apoiar em provas robustas na perseguição do crédito tributário (cita doutrina de Alberto Xavier);

- a rigor, conforme se observa do relatório da fiscalização, não existem provas para sustentar o lançamento, a Fiscalização deveria, na busca da verdade real, buscar outros elementos para compor o lançamento do tributo que entende devido, não o fazendo, acabou por contaminar todo o lançamento;

- não obstante, na hipótese, quanto à subordinação, nada foi mencionado na atuação fiscal, portanto, tomando-se em conta que a autuação teve como base premissa falsa, imediata a conclusão de que ela é viciada;

- em situações idênticas à discutida, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim se pronunciou:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA LANÇAMENTO DE OFÍCIO. CTN, ART. 173, I. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI Nº 8.212/91. RELAÇÃO DE EMPREGO. INEXISTÊNCIA DE PROVA CONCRETA E INEQUÍVOCA. TRABALHADOR AUTÔNOMO. SERVIÇO DE FRETE.

(...)

4. Compete a fiscalização previdenciária, no momento da autuação, apresentar elementos capazes de comprovar a existência de vínculo empregatício entre o suposto empregado e a empresa, de modo a tornar legítima a imposição fiscal. Na falta de prova acerca dos requisitos necessários ao reconhecimento da relação de emprego, não ha como subsistir a autuação realizada.

5. A indispensabilidade da atividade realizada pelo trabalhador aos objetivos normais da empresa não basta como elemento caracterizador da relação de emprego, devendo estar conjugada com outros elementos, investigando-se a presença, principalmente, da subordinação, a qual constitui o elemento fundamental que distingue o empregado do trabalhador autônomo.

6. A definição do itinerário, do local de saída e da entrega das cargas é inerente a contratação do FRETE, não representando o exercício do poder de direção pelo empregador.

7. Embora seja tormentosa a comprovação do trabalho sob dependência, cumpre ao INSS produzir essa prova, verificando a quantidade e a intensidade das ordens permanentes de serviço, dadas pelo empregador, que deverão ser cumpridas pelo trabalhador. (TRF e Região, la Turma, AC 2004.04.01.002965-0-RS, Rel. Des. Wellington Mendes de Almeida, j. 30.03.05, DJU 06.04.05, p. 421)

No mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. EMPRESA DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ENTRE A TRANSPORTADORA E CAMINHONEIROS AUTÔNOMOS. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. PROVA.

1...

2. Não configuração do vínculo empregatício, à luz da moldura do art. 30 da CLT.

3. Se, de regra, os caminhoneiros contratados para prestação de serviços de transporte não são empregados, mas autônomos, pode ocorrer, eventualmente, que essa regra não encontre correspondência no caso concreto. Mas daí, o ônus de demonstrar a exceção cabe ao Fisco, e não ao contribuinte, que não pode ser constrangido a fazer prova negativa.

4. *Apelação e remessa oficial improvidas. (TRF 4a Região, in Turma, Rel. Juíza Eloy Bernst Justo, AC 1998.04.01.058591-9-RS, j. 08.08.00, DJ 20.09.00, p. 171).*

Ainda:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MAO-DE-OBRA NA CONSTRUÇÃO CIVIL. AFERIÇÃO INDIRETA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. VÍNCULO EMPREGATÍCIO. AUSÊNCIA DE PROVA.

1. *A responsabilidade solidária imposta pela Lei ao tomador de serviços/empreiteiro permite ao Fisco exigir o cumprimento da obrigação (de pagar as contribuições) de qualquer dos co-obrigados, o que é característica da solidariedade. Não há benefício de ordem, tampouco, a exigir primeiramente de um, antes que de outro (art. 124 do CTN). Essa responsabilidade só elidida quando a prestadora de serviço comprovadamente não possuir empregados, ou já tiverem sido efetuados os recolhimentos exigíveis. Se não realizar as obrigações acessórias (§§ 3º e 4º do art. 31 da Lei 8.212/91) relativas à fiscalização do pagamento das exações devidas pelas empresas que lhe prestavam serviços, a tomadora destes não tomará ciência de que as mesmas não estão cumprindo com suas obrigações perante o Fisco.*

Contudo, é requisito fundamental para a exigibilidade do crédito, pela autarquia previdenciária, a existência de um débito. Não basta que os agentes da fiscalização apurem junto ao empreiteiro/construtor, com base em sua condição de responsável solidário, a inexistência de comprovantes de pagamento das contribuições. É certo que este deve exigir do contratado que os recolha, mas a mera falta dessa comprovação não significa que as contribuições não tenham sido recolhidas, nem autoriza a que o Fisco assim conclua.

2. *A qualificação dos trabalhadores nominados autônomos como empregados pressupõe elementos que permitam inferir o implemento das condições previstas no art. 12, I, da Lei nº 8.212. A existência de vínculo empregatício não pode ser presumida, com base no lançamento de pagamentos efetuados pela empresa na conta "mão-de-obra subempreiteiras", sem a identificação do tipo de atividade efetivamente exercida pelos aludidos profissionais. Ainda que tenham atuado junto à obra fiscalizada, não há subsídios, sequer indiciários, que respaldem uma convicção acerca da natureza da relação jurídica estabelecida com a empresa, seja no tocante à subordinação jurídica, seja quanta ao caráter não eventual da prestação de serviços. AC - APELAÇÃO CÍVEL, Processo: 2003.04.01.031334-6, UP: RS, Data da Decisão: 25/01/2006 Orgao Julgador: PRIMEIRA TURMA, Inteiro Teor: Fonte: DJU DATA: 01/03/2006 PAGINA: 252 Relator VIVIAN JOSETE PANTALEÃO CAMINHA Decisão: A TURMA, POR*

UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO A APELAÇÃO E A REMESSA OFICIAL, NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR).

- não basta, portanto, os agentes da fiscalização presumirem uma relação de emprego, é preciso fazer prova da relação que constitua crédito tributário, e nesse aspecto, a NFLD guerreada não logrou êxito;

- destarte, os atos administrativos, conforme se depreende do artigo 50 da Lei nº 9.784/199, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, devem ser motivados, sob pena de nulidade, *in verbis*:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]

- a jurisprudência do CARF é explícita em reconhecer a nulidade material em tais situações:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2004

Ementa: CUSTEIO - PREVIDENCIÁRIO – CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO - PRESSUPOSTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO - COMPROVAÇÃO.

I- Tendo o lançamento observado a regra comida no art. 37 da Lei nº 8212/191, não há que se falar em nulidade por cerceamento de defesa. Preliminar de nulidade rejeitada.

2- A caracterização de segurados como empregados pela fiscalização está condicionada A plena demonstração pela auditoria fiscal dos pressupostos da relação de emprego. Recurso Voluntário Provido. (Sexta Câmara do Segundo Conselho, Recurso nº 141.489 — Acórdão nº 206-00310, Sessão de 12/12/2007)

Processo n. 15885.000145/2008-35

Recurso nº 158.535 Voluntário

Matéria CONTRIBUINTE INDIVIDUAL

Acórdão nº 206-01.829

Sessão de 05 de fevereiro de 2009

*Recorrente INSTITUIÇÃO TOELDO DE ENSINO – ITE
Recorrida SRP -SP*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 30/11/2004 a 31/08/2006

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SEGURADOS EMPREGADOS INCLUÍDOS EM FOLHA DE PAGAMENTO - CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES AUTÔNOMOS – CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

A contratação de trabalhadores autônomos, contribuintes individuais, é fato gerador de contribuições previdenciárias, que atinge simultaneamente dois contribuintes: a empresa e o segurado. O contribuinte inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos. A verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo. A exigência da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade é prevista no art. 22, II da Lei nº 8.212/1991, alterada pela Lei nº 9.732/199. O INSS possui competência para arrecadar e fiscalizar as contribuições destinadas a terceiros, conforme art. 94 da Lei 8.212/91.

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD. DESCRIÇÃO DEFICIENTE DO FATO GERADOR. NULIDADE POR VICIO MATERIAL. Representa vicio material a descrição deficiente do fato gerador que justifica a imposição fiscal levada a efeito pela autoridade lançadora. Recurso Voluntário Provido em Parte.

Processo nº 35474.000201/2006-19

Recurso nº 146.594 Voluntário

Acórdão nº 2401-00.544 — 4 Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 19 de agosto de 2009

*Matéria DESCONSIDERAÇÃO PERSONALIDADE JURÍDICA
CARACTERIZAÇÃO SEGURADO EMPREGADO*

Recorrente HDS MECPAR INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA.

*Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA -
SRP*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/07/2004

*NORMAS PROCEDIMENTAIS. DESCONSIDERAÇÃO
PERSONALIDADE JURÍDICA E CARACTERIZAÇÃO DE
SEGURADOS EMPREGADOS.*

Somente nas hipóteses em que restar constatada a efetiva existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto "tomador de serviços" e os "prestadores de serviços", poderá o Auditor Fiscal caracterizar o contribuinte individual (autônomo) como segurado empregado, ou mesmo promover a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

*RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. O
Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar de
forma clara e precisa todos os procedimentos e critérios*

utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório. Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a nulidade material da notificação, mormente tratando-se de caracterização de segurados empregados, onde os requisitos do vínculo empregatício devem restar circunstanciadamente comprovados. PROCESSO ANULADO.

"(..) A descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, sendo, portanto, vício material, pois mitiga, indevidamente, a participação do contribuinte na instauração do litígio, mediante a apresentação da impugnação.." (Recurso n. 131.449, Acórdão n. 108-07556, 8ª Câmara, Relato,- Conselheiro Mario Junqueira Franco Júnior, sessão de julgamento de 15/10/2003).

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO — É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercitar, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe esta sedo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade pro vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inocorrência da hipótese de incidência." (Recurso n. 132.213, Acórdão n. 101 -94049, 1º Câmara, Relator Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, sessão de julgamento de 06/12/2002);

"LANÇAMENTO — NULIDADE - VICIO MATERIAL — DECADÊNCIA - Nulo o lançamento quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, por se tratar de vicio de natureza material. Aplicável o disposto no artigo 150, 4º, do CIN. (RV 138595, Acórdão no. 102-47201, 2º. Câmara do 1º Conselho, julgado em 10-11 - 2005)."

- como visto, é farta a jurisprudência do CARF para reconhecer a existência de nulidade material nos casos similares ao enfrentado no presente processo, isso porque, conforme referido, não basta que a autoridade lançadora inscreva no Relatório Fiscal da Notificação tais requisitos, quais sejam, subordinação, remuneração e não eventualidade;

- deve, em verdade, deixar explicitamente comprovada de forma individualizada a existência dos pressupostos legais da relação empregatícia, sob pena de nulidade do lançamento por ausência de comprovação do fato gerador do tributo, e cerceamento do direito de defesa do contribuinte;

- é o que determina o artigo 37, da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos

fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

- com efeito, não logrou a Recorrente demonstrar a divergência existente e, quanto ao mérito, é a jurisprudência dominante do CARF no sentido de que em situações está-se diante de nulidade material e não formal como pretende a Recorrente.

Ao final, a Contribuinte requer o não conhecimento do Recurso Especial manejado pela Fazenda Nacional e, na hipótese de ser conhecido, a negativa de provimento, mantendo-se o acórdão recorrido.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, é tempestivo, restando perquirir acerca do atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade.

Trata-se de exigência de contribuições sobre as remunerações pagas a microempresários, que teriam prestado serviços à Contribuinte de forma habitual, remunerada, pessoal, subordinada e exclusiva, considerando-se configurado o vínculo empregatício estabelecido nos artigos 2º e 3º da CLT. Como fundamento, a autuação indica que na maioria são funcionários demitidos em 31/12/1998 e readmitidos em 2001, que prestaram serviços ligados a planejamento, consultoria e outros, e que nos recibos de pagamentos constam descontos relativos a farmácia, grêmio, Unimed, Uniodonto, adiantamento, vale, refeição, etc.

No acórdão recorrido, foi declarada a nulidade do lançamento, por vício material, considerando-se que teria havido descrição deficiente do fato gerador que teria justificado a exigência. Confira-se a respectiva ementa, na parte em que trata do tema:

“(…)

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NFLD.
CARACTERIZAÇÃO. DESCRIÇÃO DEFICIENTE DOS FATOS.
NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.*

I - Representa vício material à descrição deficiente do fato gerador que justifica a imposição fiscal levada a efeito pela autoridade lançadora.

PROCESSO ANULADO.”

A Fazenda Nacional, por sua vez, entende que teria havido vício formal, indicando dois paradigmas, sendo que apenas um deles foi aceito como apto a demonstrar divergência jurisprudencial. Trata-se do Acórdão 105-13.892.

Antes de proceder à análise do paradigma, importa salientar que se trata de Recurso Especial de Divergência, e que esta somente se caracteriza quando, em face de situações similares, são adotadas soluções diversas.

Assim, de plano verifica-se que, em se tratando de discussão acerca da espécie de vício que teria nulificado um lançamento – se formal ou material – não há como

comparar-se situações diferentes, envolvendo defeitos de diferentes espécies, portanto torna-se imprescindível a análise de cada um dos julgados, a ver se os defeitos apontados no lançamento efetivamente seriam similares.

Compulsando-se a NFLD correspondente, verifica-se o seguinte registro (fls. 162/163):

"1. Este relatório é integrante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes a contribuição dos empregados, da empresa, financiamento da complementação das prestações por acidentes do trabalho - SAT para competências até 06/97 e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho para competências a partir de 07/97, e as destinadas aos Terceiros de acordo com o FPAS - Fundo de Previdência e Assistência Social.

2. PERÍODO DE LANÇAMENTO DO DÉBITO: 01/1996 a 06/2003.

3. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas, as remunerações pagas ou creditadas aos segurados caracterizados empregados no período em que prestaram serviços como microempresários, porque reúnem as condições que configuram o vínculo empregatício existente entre a empresa e as pessoas físicas tidas como microempresários. O empregador e os empregados, são os sujeitos de uma relação empregatícia, conforme definidos nos arts. 2º e 3º da CLT, in verbis:

Art. 2º Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

*Art. 3º Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza **não eventual** a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.*

*4. Trata-se de contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração de segurados caracterizados como empregados. **Foram caracterizados como empregados as pessoas físicas tidas como microempresários, em razão da existência dos elementos que constituem a relação empregatícia entre a empresa tomadora de serviços e o tido "microempresário", tendo em vista que:***

*a) Prestaram serviços de forma direta, habitual, remunerada, pessoal, subordinada e exclusiva para a empresa. As **notas fiscais sequenciais emitidas mensalmente**, caracterizam os serviços prestados com **exclusividade** e com **habitualidade** pelos mesmos;*

*b) A maioria das microempresas, são compostas de microempresários, ex-empregados da empresa com a função de Gerentes, Supervisores e Outros, que realizaram atividades ligadas a Planejamento, Consultoria e Outros, de maneira **não***

eventual e exclusiva. Na maioria são funcionários, dispensados em 31/12/1998 e readmitidos em 2001;

c) Foi verificado que houve pagamento de estadas para alguns, houve também, desconto de despesas referente farmácia, grêmio, unimed, uniodont, adiantamento, vale, refeição, etc.

5. Em suma, caracterizou-se como empregados, os microempresários (pessoas físicas) por estes prestarem serviços de natureza não eventual, sob a dependência da empresa e mediante pagamento de salário, em consonância com o art. 3º da CLT.

6. Os contratos de prestação de serviços não foram apresentados, as notas fiscais de alguns prestadores também não foram apresentados, sendo emitido o Auto de Infração n.35.775.152-3.

7. os fatos geradores foram apurados com base nos documentos examinados: Livros Diários, Livros Razão, Folhas de Pagamento e Guias de Recolhimento, cujos valores encontram-se demonstrados na planilha anexa, no Discriminativo Analítico do Débito – DAD e outros relatórios anexos.”

A leitura da autuação não deixa dúvidas acerca da acusação que pesa sobre a Contribuinte: efetuar contratos de prestação de serviços com microempresas, que na verdade constituiriam relações de trabalho com vínculo empregatício, previstas nos artigos 2º e 3º da CLT.

Em face de tal acusação, inúmeras perguntas surgem, sobre quais teriam sido os fundamentos que conduziram a tal conclusão e, caso esses sejam considerados insuficientes – como efetivamente o foram – não se configura cerceamento de direito de defesa, mas sim abre-se ao Contribuinte a possibilidade de apresentação de defesa centrada exatamente na ausência de fundamentação/provas, como rotineiramente ocorre em procedimentos que tramitam no CARF. E foi exatamente isso que ocorreu no presente caso. Com efeito, tanto na Impugnação como no Recurso Voluntário, em momento algum a Contribuinte alega nulidade da autuação, mas sim ausência de fundamento às acusação apresentada, ou seja, falta de provas que dessem suporte à autuação. Confira-se trechos do Recurso Voluntário, por meio do qual a Contribuinte reitera os argumentos da impugnação e, além de rebater ponto por ponto as acusações, registra:

“DA FALTA DE PROVAS

(...)

A rigor, conforme se observa do relatório da fiscalização, não existem provas para sustentar o lançamento. A Fiscalização deveria, na busca da verdade real, buscar outros elementos para compor o lançamento do tributo que entende devido, não o fazendo, acabou por contaminar todo o lançamento.

(...)

Todavia, não bastam esses elementos para caracterizar a relação de emprego à luz do art. 3º da CLT, além do que o INSS

não a demonstrou cabalmente – ônus que lhe cabe, e não à Recorrente, que não pode ser constrangido a fazer prova negativa.”

Quanto ao paradigma considerado apto a demonstrar a alegada divergência – Acórdão 105-13.892 – a Recorrente traz à colação os seguintes trechos:

Ementa

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - NULIDADE - O lançamento, por constituir-se em um ato administrativo de formalização do crédito tributário, como previsto no art. 142 do CTN, Lei nº 5.172/66, c/c o art. 10 do PAF, Decreto nº 70.235/72, exigiu o legislador, obrigatoriamente, certos requisitos intrínsecos e extrínsecos, que são concorrentes e cumulativos à sua eficácia. **A inobservância de tais exigibilidades concorre para a sua nulidade, mormente quando a descrição dos fatos motivadores da exação não contempla a totalidade das matérias nele consignadas, em atendimento ao princípio da unicidade do ato de lançamento. Lançamento nulo.**” (grifei)*

Voto

“A Recorrente traz ao debate preliminar de nulidade do auto de infração por inobservância de requisitos indispensáveis a sua formação, e esta preliminar, ainda que sob outros fundamentos, se fez retratada desde a inauguração do litígio, e tendo o Julgador Monocrático, de ofício, ter levantado a preliminar de nulidade por vício formal, passo a examiná-la na conformidade da Lei de estrutura do nosso Sistema Tributária, o CTN, e da norma reguladora do Processo Administrativo Fiscal.

De início, destaco parte da Fundamentação da Decisão guerreada que cuidou dessa temática, a qual está vazada nos seguintes termos:

FUNDAMENTAÇÃO

7. A impugnação é tempestiva, dela tomo conhecimento e passo a decidir.

8. Preambularmente verifica-se que nas autuações 1 (Receitas da Atividade, Imposto de Renda Mensal Devido, Calculados sobre Receitas, Falta de Recolhimento do Imposto - fls. 04), 2 (Receitas da Atividade, Imposto de Renda Devido, Calculado sobre Receitas, Insuficiência de Recolhimento - fls. 04/05) e 5 (Omissão de Receitas, Valor apurado conforme planilha Peromis 1.XLS - fls. 06108), **os fatos não foram descritos sequer sucintamente, constando nas autuações 1 e 2 apenas o título e na autuação 5 remessa à planilha**, o que contraria frontalmente o disposto no art. 10, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal (PAF), a saber: 'Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente: ... III – a descrição do fato.’” (grifei).

A leitura dos trechos acima permite concluir que, sem adentrar ao mérito do vício apontado no Auto de Infração – se formal ou material – ocorreu um vício, consistente na ausência de descrição de algumas das infrações que compuseram a exigência.

Destarte, conclui-se que várias são as espécies de defeitos que podem estar presentes em uma autuação, seja durante a ação fiscal, em que são reunidas as respectivas provas, seja após essa fase, quando cabe ao Auditor elaborar a peça acusatória, relatando as infrações detectadas e fornecendo a respectiva base legal.

No caso do paradigma, em momento algum se menciona a eventual ausência de provas, mas sim um defeito quando da elaboração da peça acusatória, que consistiu na ausência de descrição de alguns dos itens que integraram a exigência, considerando-se que a totalidade da autuação estaria contaminada pelo vício.

De forma diversa, no caso do acórdão recorrido, o defeito apontado, embora verbalizado como vício na descrição dos fatos, na verdade consiste na carência de provas, eis que a acusação não foi fundamentada de forma consistente. Assim, embora a infração tenha sido perfeitamente descrita, aparentemente verificou-se falha na instrução probatória, o que constituiu o principal argumento de defesa.

Destarte, entendo que as situações contidas nos acórdãos recorrido e paradigma não tratam da mesma espécie de defeito, de sorte que não há como comparar as respectivas consequências, para efeito de demonstração de divergência jurisprudencial. No paradigma, sem dúvida houve um vício na elaboração da peça acusatória, cuja consequência foi a nulidade, sem perquirir-se se esta seria formal ou material. No caso do acórdão recorrido, o defeito foi a falta de suporte probatório para a acusação formulada, o que rotineiramente gera não a nulidade do Auto de Infração, mas sim a improcedência da autuação. Do contrário somente existiriam duas categorias de Autos de Infração: os perfeitos e acabados, que obviamente seriam mantidos, ou os nulos, restando apenas decidir se a Fiscalização teria ou não a chance de corrigi-los ou complementá-los, mesmo que isso significasse angariar novas provas ou argumentos que sustentassem a autuação inicial. Com efeito, não é isso que ocorre rotineiramente, já que as autuações, sem serem declaradas nulas, podem ser consideradas improcedentes, ou procedentes em parte.

Resta esclarecer que, embora no acórdão recorrido a decisão tenha sido pela nulidade por vício material, e não pelo provimento do recurso adentrando ao mérito, tal particularidade não tem o condão de igualar a situação nele retratada à situação do paradigma, que de forma alguma a ela se assemelha.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

CÓPIA