



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº	35373.000789/2006-49
Recurso nº	145.934 Voluntário
Matéria	DESCARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO
Acórdão nº	206-00.222
Sessão de	22 de novembro de 2007
Recorrente	SUCOCÍTRICO CUTRALE LTDA
Recorrida	SRP - SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/1995 a 30/09/2002

Ementa: PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. NFLD.
CARACTERIZAÇÃO VÍNCULO
EMPREGATÍCIO. AUSÊNCIA DE
DEMONSTRAÇÃO DE SEUS REQUISITOS.

I – A fiscalização da SRP tem poderes para declarar a existência de pacto laboral onde o contribuinte entendia ou simulava não haver, devendo apenas ter a cautela de demonstrar de forma inequívoca a existência dos seus elementos peculiares;

II – Somente com a demonstração congruente de que se encontram presentes todos os requisitos da relação empregatícia, insertos nos arts. 12, I da Lei nº 8.212/91 e 3º da CLT, se pode falar em vínculo de emprego, e conseqüentemente o lançamento fiscal nele baseado;

III - Representa vício material a caracterização deficiente da relação empregatícia afirmada pela autoridade lançadora.

Processo Anulado. *f*

[Assinatura]
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

[Assinatura]

ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, Por voto de qualidade anulou-se a NFLD. Vencidas as Conselheiras Ana Maria Bandeira, Bernadete de Oliveira Barros, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira e Cleusa Vieira de Souza. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rogério de Lellis Pinto. Apresentarão Declaração de Voto os Conselheiros Daniel Ayres Kalume Reis e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.



ELIAS SAMPAIO FREIRE

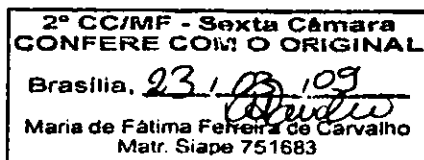
Presidente



ROGÉRIO DE LELLIS PINTO

Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Rogério de Lellis Pinto, Bernadete de Oliveira Barros, Daniel Ayres Kalume Reis, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Cleusa Vieira de Souza e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.



Relatório

Trata-se de lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição dos empregados, da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, as destinadas a terceiros (Salário-Educação, SENAR e INCRA).

O Relatório Fiscal (fls. 197/211 – Vol 2) informa que os fatos geradores das contribuições lançadas são as remunerações pagas a cooperados que prestaram serviços à notificada por meio de cooperativas de trabalho, os quais a auditoria fiscal enquadrrou como segurados empregados, pelas razões que se seguem.

Da análise dos contratos e notas de serviço, apurou-se que os trabalhadores são contratados para desenvolver serviços de colheita e outros serviços rurais. Também foi verificado que a notificada mantém em seu quadro de funcionários trabalhadores rurais, muitos exercendo as mesmas funções dos chamados cooperados.

Afirma a auditoria fiscal que existem reclamatórias trabalhistas, cujas sentenças reconheceram o vínculo dos cooperados diretamente com a notificada.

Concluiu a auditoria fiscal que os cooperados preenchem as condições para serem caracterizados como segurados empregados, pois prestam serviços em caráter não eventual, pessoalmente, sob subordinação e mediante remuneração.

Quanto à não eventualidade, a auditoria fiscal informa que os serviços prestados estão diretamente ligados à atividade fim da empresa e que os serviços realizados pelos ditos cooperados não se limitam à colheita, mas também a outros serviços como limpeza de plantas, catação de furão, poda de rubeleose, etc.

Quanto à subordinação, da análise dos processos trabalhistas e contratos, apurou-se que é a empresa que determina o serviço a ser realizado, inclusive solicita a substituição dos trabalhadores que não estejam prestando o serviço adequadamente de acordo com os itens dos contratos firmados.

No requisito concernente à remuneração, os trabalhadores contratados são remunerados por meio da cooperativa e recebem por dia ou por caixa colhida.

No que tange à pessoalidade, a auditoria fiscal verificou na cooperativa COOPERSOL, com fins de subsidiar a ação fiscal desenvolvida na notificada, bem como em reclamatórias trabalhistas, que os cooperados trabalhavam sempre em uma única fazenda da empresa e ainda afirmaram em algumas reclamatórias que haviam sido contratados unicamente para trabalhar na Sucocítrico Cutrale.

É informado que existe Ação Civil Pública, na qual a Procuradora Regional do Trabalho da 15ª Região e Procuradoria da República em Ribeirão Preto contestaram a possibilidade desse tipo de contratação pela notificada. Em primeira instância, a mesma foi julgada procedente, decisão ratificada pelo Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região, onde

a notificada foi condenada a abster-se de tal prática. Na sentença, a Justiça considerou inidôneas as cooperativas (COOPERAGRI, COOPERSETRA e COOPERTRARA).

Também foi efetuada Representação Criminal nº 55/2002-PRM-BRU, por conta das diversas irregularidades nas cooperativas COOPERTRARA e COOPERSOL, a primeira dissolvida por ordem judicial e em depoimentos existentes da referida representação consta que ex-funcionários da Sucocitrício Cutrale participaram da fundação das citadas cooperativas, que os trabalhadores que não se filiassem à cooperativa não conseguiriam o emprego e que era a notificada quem decidia os valores que seriam pagos.

A auditoria fiscal comenta as características inerentes à intermediação de mão-de-obra, a qual está disciplinada pela Lei nº 6.019/1974, bem como tece considerações a respeito do trabalho rural, do qual trata a Lei nº 5.889/1973. Também menciona características das cooperativas, abordando conceito, princípios e legislação de regência.

Da análise da documentação, a auditoria fiscal apurou que a gestão do trabalho é feita pela tomadora de serviços.

Argumenta que o fato da recorrente possuir empregados que desenvolvem as mesmas atividades dos cooperados contraria o conceito de terceirização que é a entrega de serviço a empresa especializada que de forma mais eficaz realiza aquele serviço.

Ressalta a prevalência do elemento humano no contrato de prestação de serviços, cujo objeto é satisfeito com o mero emprego de mão-de-obra, sem qualquer especialização técnica ou utilização de meios materiais por parte das cooperativas para a colheita de frutas cítricas.

A auditoria fiscal menciona o Enunciado 331 do TST, aprovado pela Resolução Administrativa nº 23/1993, para concluir que é inegável a irregularidade da contratação dos trabalhadores por empresa interposta, sobretudo considerando que os mesmos laboram de forma contínua, em serviço não especializado e ligado à atividade fim da notificada. Salienta que foi verificada a diminuição do quadro de empregados nas unidades rurais da notificada após a contratação de empresa intermediadora de mão de obra – SERCOL, cujos funcionários, após o advento do § único do art. 442 da CLT passaram a ser cooperados, no entanto, desempenhando a mesma função.

Por fim, a auditoria fiscal informa que no período de 08/1994 a 04/1997 foram lançadas somente as contribuições dos segurados e as destinadas a terceiros, em razão da remissão determinada na Lei nº 10736/2003 dos créditos previdenciários das agroindústrias oriundos da diferença de valores entre a contribuição sobre a folha de salários e a calculada sobre o faturamento instituída pela Lei nº 8870/1994, posteriormente declarada inconstitucional.

A notificada apresentou defesa tempestiva (fls. 213/242 – Vol 2) onde alega que não houve nenhum contrato entre a defendente e os cooperados, conforme afirmou a auditoria fiscal ao mencionar o que teria verificado “nos contratos entre as partes e notas fiscais de serviços”. Afirma que as relações da mesma com as empresas de prestação de serviços, cooperativas de trabalho, são relações entre empresas legalmente constituídas na forma da lei e que não é possível negar tal fato sem qualquer prova.

Argumenta que as sentenças trabalhistas têm valor somente para situação examinada naqueles autos e entre aquelas partes, não sendo válida qualquer extensão a outras relações.

Alega que a Ação Civil Pública mencionada ainda não tem decisão transitada em julgado e conta com voto divergente vencido que considera perfeitamente legal o contrato efetuado entre a notificada e as cooperativas.

Apresenta preliminar no sentido de que teria ocorrido prescrição e decadências do direito de lançar as contribuições objeto da presente notificação.

Entende que foi irregular ilegal e abusiva a desconsideração da personalidade jurídica das prestadoras de serviço que foram legalmente constituídas, forneciam notas fiscais de serviços e recolhiam devidamente as contribuições fiscais. Afirma que a desconsideração de personalidade jurídica é missão que cabe ao Poder Judiciário e que os fiscais não constataram concretamente nada, mas partiram do pressuposto de que as empresas eram interpostas.

Aponta irregularidades no fato da fiscalização concluir, com base em alguns processos trabalhistas, cujo desfecho foi desfavorável à defendente, que todos aqueles que laboraram através de prestadoras de serviços eram empregados da defendente.

Afirma que a auditoria fiscal não listou nominalmente quais os trabalhadores que estariam irregulares e fundamentou em uma única sentença judicial, que sequer transitou em julgado, que a defendente não poderia terceirizar serviços porque atinentes a sua atividade fim.

Mais uma vez cita o voto vencido proclamado na Ação Civil Pública no qual é alegado que a atividade fim da notificada é uma atividade secundária da economia, conjugando trabalho e capital e transformando matéria-prima em bens de consumo. Assim, a colheita de laranjas não poderia ser considerada atividade fim da mesma.

Finaliza alegando que não se trata de relação de emprego, portanto, não há que se falar em incidência legal.

Posteriormente, a notificada apresenta aditamento à defesa (fls. 01/21 – Vol 16) para afirmar que houve refiscalização de período já fiscalizado com a correspondente homologação tácita, sem a devida motivação. Informa que já se submeteu a fiscalização que verificou o período de 01/1991 a 07/2000.

Alega a ocorrência de cerceamento de defesa em razão da não discriminação clara e precisa dos fatos geradores e das contribuições devidas pelo sujeito passivo. Segundo a notificada, seria pressuposto lógico apurar a remuneração auferida por cada trabalhador e tal procedimento não foi adotado pela fiscalização que apurou os valores com base nos lançamentos contábeis e notas fiscais.

Afirma que há nulidade da notificação pela ausência da fundamentação legal do arbitramento, prerrogativa prevista no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991, que pode ser utilizada pela fiscalização caso a empresa não disponha da documentação necessária à precisa liquidação dos valores. Entende que a fiscalização ao basear-se em notas fiscais e lançamentos contábeis efetuou um arbitramento sem o corresponde registro do fundamento legal.

Argumenta que o crédito tributário já se encontra extinto pelo pagamento realizado por terceiro, no caso a cooperativa e que tem conhecimento que as cooperativas COOPERSOL, COOPEAGRI, COOPERSETRA e COOPERTRATA foram fiscalizadas.

Comenta a respeito da legalidade da terceirização dos serviços de colheita e afirma que depoimentos colhidos em reclamações trabalhistas não se constituem em prova de subordinação e que a maioria das reclamações trabalhistas tem sido julgadas improcedente. Afirma que a subordinação se dava com a cooperativa conforme previsto no contrato de prestação de serviços.

Argumenta que o trabalho de colheita de laranja não é serviço de simples execução e não se pode afirmar que não seja especializado.

Renova a argumentação no sentido de que a colheita de laranjas não é atividade fim, mas a industrialização e comercialização do suco de forma concentrada.

Afirma que não há vedação legal à prestação de serviços rurais por empresas terceirizadas e cita o inciso III do Enunciado 331 do TST.

Entende que não há pessoalidade, pois contratou serviço de colheita e não pessoas.

Quanto à Ação Civil Pública, afirma que os efeitos da condenação da notificada projetam-se apenas para o futuro, eis que foi condenada à obrigação de não-fazer, ou seja, deixar de contratar trabalhadores por meio de cooperativa. Alega, ainda, que a citada ação não se presta a declarar o vínculo empregatício dos trabalhadores no período em que é objeto da NFLD. Relaciona reclamações trabalhistas com decisões proferidas em seu favor.

Reafirma a inexistência do vínculo empregatício e inova na alegação de inexatidão do *quantum debeatur*, uma vez que nas filiais da defendente foram apuradas contribuições de acordo com o art. 22 da Lei nº 8.212/1991, não obstante tais filiais se dedicassem exclusivamente à atividade agrícola devendo, assim, recolher sobre a comercialização da produção rural.

Alega que de acordo com o Parecer da Procuradoria-Geral do INSS PG/CCAR nº 58/1997, agroindústria é a empresa que desenvolve as duas atividades, agrícola e industrial, em um mesmo empreendimento econômico. Porém, se a empresa é dividida em matriz e filiais, o recolhimento da contribuição é definido em função da atividade desenvolvida por cada uma delas. Dessa forma, as filiais não podem ser classificadas como agroindústrias.

Em 20/09/2005, a notificada apresenta um segundo aditamento à defesa (fls. 02/04 – Vol 17) onde reafirma a ocorrência de *bis in idem* pelo fato de parcela significativa das cooperativas já ter sido objeto de ação fiscal, bem como outra parte das cooperativas já haver recolhido as contribuições previdenciárias regularmente. Com tal argumentação, pretende comprovar que nada deve.

A defesa e seus aditamentos foram submetidos à avaliação da auditoria fiscal que se manifestou (fls 20/54 Vol 19) da seguinte forma.

Que a partir de 1999 a empresa passou a contratar também trabalhadores avulsos para desempenhar os mesmos serviços dos empregados e cooperados. Tal contratação também foi considerada ilegal e gerou a Ação Civil Pública 1171/2005.

Que foram verificados autos de infração emitidos pela fiscalização do trabalho na citada cooperativa onde consta que os trabalhadores sequer conheciam a cooperativa para a qual trabalhavam.

Que quanto à menção de formalidades como o contrato com as cooperativas e não com os cooperados e a emissão de notas fiscais de serviços para classificar a situação como legal, entende que prevalece o princípio da primazia da realidade, segundo o qual fatos são mais importantes que documentos.

Que a defendente sonegou a informação de que em 14/02/2003 foi publicado acórdão exarado pela 1ª Turma do Tribunal Superior do Trabalho negando conhecimento aos recursos da Sucocítrico Cutrale nos autos da Ação Civil Pública mencionada.

Que não é possível à fiscalização omitir-se em presença de atos simulados, contrapondo-se à alegação sobre desconconsideração de personalidade jurídica. Colaciona jurisprudência do CRPS – Conselho de Recursos da Previdência Social e da Justiça Federal no sentido de que é possível às autoridades fiscalizadoras verificar a existência da relação empregatícia independente da forma que aparentam os atos praticados

Que foram aproveitados para reduzir o débito os recolhimentos realizados pela notificada com base nas notas fiscais emitidas pelas cooperativas, conforme se verifica nos relatórios RDA – Relatório de Documentos Apresentados e RADA – Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados. Que não cabe a nomeação dos empregados uma vez que a própria recorrente não o fez, razão pela qual foi adotado o procedimento de aferição. Argumenta que seria um descompasso deixar ao desabrigo do cumprimento das normas legais a pessoa jurídica que alega não possuir o controle dos verdadeiros empregados simulados em forma de cooperativa.

Que a própria empresa admitia ser temerária tal forma de contratação ao incluir em seus contratos cláusula denominada Prêmio Cauçionado, a qual estabelecia a condição da absorção pela contratada de todos os custos administrativos e judiciais eventualmente existentes em virtude da atuação dos Poderes Públicos e passivos trabalhistas. Tal valor foi convencionado em R\$ 0,01 (um centavo) por caixa colhida e ficaria provisionado durante vinte quatro meses após o término do contrato, prazo em que a cooperativa absorveria os custos elencados. No caso de eventual ação judicial ou administrativa, o valor permaneceria retido até a solução definitiva da questão.

Que não há como enquadrar o serviço de colheita como atividade meio da notificada, sob pena de alterar-se o próprio enquadramento da notificada como agroindústria. Afirma que entre os objetos sociais da empresa consta atividade de agricultura.

Que consta nos sistemas informatizados do órgão a informação de que houve uma fiscalização parcial na modalidade de auditoria prévia e que não há qualquer alusão à fiscalização total mencionada pela notificada.

Que a fundamentação legal que ampara o procedimento de arbitramento está informada no relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito e que a empresa foi intimada a

apresentar as folhas de pagamento destes trabalhadores e não o fez alegando não possuir os valores discriminados. A auditoria fiscal entende que a empresa deve arcar com o ônus de sua simulação, não podendo alegar desconhecimento dos salários pagos aos empregados disfarçados sob a pecha de cooperados.

Que o procedimento de arbitramento não foi efetuado por conveniência da fiscalização e que a empresa ao ser intimada a apresentar a documentação correspondente aos lançamentos contábeis referentes às despesas com serviços prestados por cooperativas de trabalho rural, apresentou somente notas fiscais de colheita emitidas por cooperativas. Porém, diante das falhas nos procedimentos formais de contabilização, tais como lançamentos fragmentados e sem identificação do documento que o gerou, não foi possível à auditoria fiscal a conferência dos lançamentos com os documentos correspondentes. Ademais, a notificada não possuiria notas fiscais de serviços para todos os lançamentos efetuados a título de serviços prestados por cooperativas.

Que da análise das reclamações trabalhistas com decisões favoráveis à notificada, verificou-se que muitos dos cooperados, por desconhecem os proprietários das fazendas em que trabalharam, arrolaram indevidamente a Sucocítrico. Em outros casos não houve comprovação de que no período pleiteado o trabalho foi realizado em fazendas da notificada. Outros processos não se referiam a trabalhador intermediado por cooperativa. Outros ainda não compareceram à audiência. A auditoria fiscal considerou, portanto, que não houve condenação da notificada, não porque a matéria objeto do questionamento seja um descompasso como quer fazer parecer a mesma, mas pelos motivos discriminados.

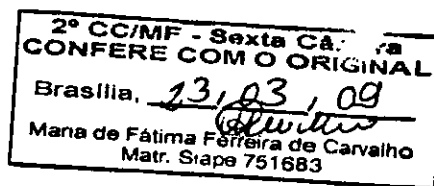
Que a presente notificação não está maculada por cerceamento de defesa e que é uma impropriedade considerar o trabalhador rural, colhedor de frutas, como técnico especializado como quer a defendente.

Que não há que se pronunciar a respeito de filiais, pois para fins previdenciários a empresa é uma só.

Que quanto à alegação de *bis in idem*, apenas a COOPERSETRA foi fiscalizada e os valores que comprovadamente constaram dos dois levantamentos (as mesmas notas fiscais serviram de base aos lançamentos), conforme verificado dos anexos de folhas 40/188 – Vol 17 ensejaram a retificação da base de cálculo do lançamento em questão. As demais cooperativas não tiveram levantamento fiscal e as cópias das guias de recolhimentos das cooperativas apresentadas pela notificada não podem ser aproveitadas no lançamento em razão de não possuírem qualquer vinculação com a mesma.

Intimada do parecer fiscal, a notificada manifestou-se (fls. 66/68) onde afirma que na ação fiscal desenvolvida anteriormente, foi solicitada farta documentação referente ao período de 01/1998 a 07/2000 e, embora com cobertura parcial, abrange o período ora auditado.

Entende que cabe ao Órgão fiscalizar as demais cooperativas para que também sejam excluídas da NFLD.



Insiste na obrigatoriedade de que os valores devam ser discriminados de forma clara e precisa, por cooperado e quanto à apresentação de guias das cooperativas sem qualquer vinculação, com as quais a notificada pretendia abater parte do lançamento, afirma que não cabe à mesma apresentar folhas de pagamento ou registros contábeis das cooperativas, pois a guarda de tais documentos não é de sua responsabilidade.

Quanto à Ação Civil Pública afirma que não há sentença transitada em julgado, pois encontra-se em fase de recurso extraordinário.

Foi solicitada diligência à fiscalização para a emissão de Relatório Fiscal Complementar. No mesmo (fls. 87/89) a auditoria fiscal informa que os dados cadastrais das cooperativas foram compilados na planilha de folha 99 do Volume 19. Quanto ao critério de aferição, o cálculo tem como base os valores pagos às cooperativas e lançados nas contas 4.1.22.0010 – SERVIÇOS DE COLHEITA, 4.1.60.0011 – MÃO DE OBRA CONTRATADA GERAL, 4.1.60.0040 – SERVIÇOS PRESTADOS TERCEIROS AGRÍCOLA. A fim de facilitar sua localização, a auditoria fiscal elaborou quadro indicando as folhas do razão e a localização da cópia das mesmas nos autos. Ainda para facilitar o entendimento, a auditoria informa que emitiu novo Relatório de Lançamento, no qual consta a conta contábil de onde foram extraídos os valores e as cooperativas beneficiadas (fls. 100 a 202 – Volume 19).

Instada a manifestar-se (fl. 212 – Vol 19), a notificada em nada inovou, mantendo as mesmas argumentações já apresentadas.

Pela Decisão-Notificação nº 21.431.4/120/2006 (fls. 202/231), o lançamento foi considerado procedente em parte para a exclusão do período anterior a dezembro de 1997, abrangido por fiscalização anterior com cobertura contábil, bem como os valores e período abrangido na fiscalização da COOPERSETRA. Também houve retificação nas competências 11/2001, 02/2002 e 09/2002.

A notificada apresentou recurso tempestivo (fls. 234/258 – Vol 20) onde mantém as alegações de que houve cerceamento de defesa pela não identificação dos cooperados, de ausência de fundamentação legal que autoriza o arbitramento. Entende que a elaboração de Relatório Fiscal Complementar representa modificação da motivação inicial e que deve ser decretada a nulidade da NFLD por essa razão. Repete as argumentações de que se as cooperativas foram fiscalizadas, o crédito já poderia estar extinto e que cabe à Autarquia solucionar a questão, uma vez que a documentação referentes às fiscalizações ocorridas nas cooperativas está sob sua guarda.

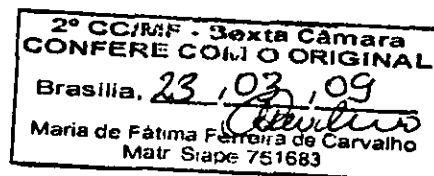
A recorrente também mantém as alegações já trazidas aos autos a respeito da legalidade da terceirização dos serviços de colheita e que não há vínculo empregatício entre a mesma e os cooperados.

Afirma que os efeitos da condenação da recorrente nos autos da Ação Civil Pública só se projetam para o futuro e que a mesma não se presta a declarar o vínculo empregatício dos cooperados com a recorrente.

✓

✓

Processo n.º 35373.000789/2006-49
Acórdão n.º 206-00.222



CC02/C06
Fls. 304

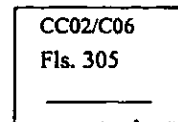
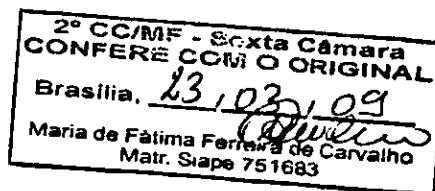
Alega que houve violação da tese jurídica contida nos Pareceres CJ/MPAS n.º 884/1997 e 1.747/1999.

Repete as demais alegações já apresentadas e inova na alegação de que devem ser excluídas a multa e os encargos moratórios com fundamento no art. 100, inciso III e § único do Código Tributário Nacional, uma vez que o particular que obedece as práticas observadas pelas autoridades administrativas, não pode ser penalizado com a cobrança de multas e encargos moratórios.

A SRP apresentou contra-razões (fls. 274/292) onde manteve a decisão recorrida.

É o Relatório. *f*

f



Voto Vencido

Conselheira ANA MARIA BANDEIRA, Relatora

O recurso é tempestivo e a recorrente absteve-se que efetuar o depósito recursal por força da liminar concedida no Mandado de Segurança nº 2006.61.02.0011087-2 que determinou o seguimento do recurso mediante fiança bancária no valor de 30% da exigência fiscal. Assim, os requisitos para admissibilidade estão cumpridos.

Inicialmente cabe tratar das preliminares suscitadas no sentido de que a presente notificação seria nula.

Primeiramente, a recorrente alega que teria havido cerceamento de defesa pela não discriminação clara e precisa dos fatos geradores e as contribuições devidas pelo sujeito passivo em razão da não identificação dos trabalhadores e da remuneração por eles auferida.

De fato, a auditoria fiscal tomou como base de cálculo os valores lançados na contabilidade em contas contábeis relacionadas à prestação de serviços de terceiros. No entanto, efetuou esse procedimento em razão de a empresa, embora devidamente intimada para tanto, não ter apresentado documentação hábil a identificar os trabalhadores que lhe prestaram serviços.

A recorrente apresentou apenas notas fiscais de serviço desacompanhadas de qualquer discriminativo ou planilha que demonstrasse o valor devido. Cumpre dizer que causa estranheza o fato de uma empresa que terceiriza serviços, efetuar o pagamento à prestadora sem que a mesma efetue qualquer comprovação a respeito da origem do montante cobrado.

Em razão da impossibilidade de identificação dos segurados, a auditoria fiscal utilizou-se da prerrogativa estabelecida no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991 e efetuou o arbitramento da base de cálculo utilizando os valores lançados na contabilidade da empresa.

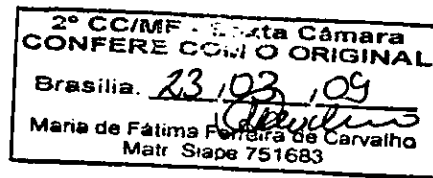
Portanto, o procedimento da auditoria fiscal está correto e não se vislumbra qualquer cerceamento de defesa no presente processo. Nesse sentido, rejeito a preliminar apresentada.

Ainda em sede de preliminar, a recorrente alega nulidade da notificação pela ausência da fundamentação legal que ampararia o procedimento do arbitramento. Embora a auditoria fiscal, bem como o julgador de primeira instância tenha informado que o dispositivo legal em questão consta no relatório de Fundamentos Legais do Débito – FLD, especificamente à folha nº 168 do Volume 2, a recorrente insiste no argumento.

Claro está que não há ausência de fundamentação legal no lançamento em tela, por essa razão, rejeito também a preliminar.

Outra preliminar alegada pela recorrente refere-se à suposta modificação dos motivos determinantes. Segundo a notificada, uma vez praticado o ato administrativo sob determinada motivação, o agente público não pode modificá-la.

O vício de motivação se consubstancia na emissão de Relatório Fiscal Complementar onde a auditoria fiscal teria modificado a motivação do lançamento.



Tal preliminar não merece melhor sorte que as anteriores. O Relatório Fiscal Complementar teve por objetivo resguardar a plena transparência do procedimento de aferição indireta, de acordo com a Decisão-Notificação.

Não se vislumbra qualquer alteração na motivação do lançamento. Assevere-se que o procedimento da aferição indireta representa um critério para a apuração da base de cálculo perfeitamente amparado na lei e o Relatório Fiscal Complementar não vem inovar a questão, uma vez que o relatório FLD já trazia os dispositivos que amparam o procedimento, mas tão somente melhor esclarecer o sujeito passivo a respeito.

Vale ressaltar que o procedimento adotado pela SRP está de acordo com o que dispõe o art. 18 do Decreto nº 70.2035/1972, segundo o qual “A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis”.

Assim, ainda que houvesse vício de motivação, o mesmo já foi plenamente saneado pela SRP antes da decisão de primeira instância, razão pela qual rejeito a preliminar.

A recorrente apresenta a título de “questão prejudicial” o fato de que o crédito tributário estaria extinto. Essa conclusão parte do princípio de que as cooperativas prestadoras de serviços teriam efetuado os recolhimentos das contribuições ora lançadas.

A SRP, diante da alegação acima, já verificou as ações fiscais desenvolvidas nas cooperativas e concluiu que somente na COOPERSETRA verificou-se o lançamento em duplicidade de valores, por essa razão tais valores foram excluídos na decisão de primeira instância. Quanto às demais cooperativas ou não foram fiscalizadas ou não houve lançamento que guardasse correlação com o presente.

Embora a recorrente se irresigne não há como abater do lançamento valores existentes nos contas-correntes das cooperativas, uma vez que esses recolhimentos não possuem qualquer vinculação com a mesma.

É conveniente salientar que as cooperativas não procederam de acordo com o que preceitua a legislação previdenciária. Conforme informado pela auditoria fiscal, as mesmas não providenciaram folhas de pagamento específicas, bem como não realizaram os recolhimentos em separado e vinculados a cada tomador. Assim, inexistindo a vinculação não há como se proceder ao aproveitamento dos recolhimentos.

A recorrente alega ser legal a terceirização dos serviços de colheita e afirma que a Autarquia não poderia desconsiderar a personalidade jurídica das cooperativas.

É preciso ressaltar que a auditoria fiscal não desconsiderou a personalidade jurídica das cooperativas, apenas utilizou a prerrogativa legal prevista no § 2º do art. 229 do Decreto nº 3.048/1999 que dispõe o seguinte:

“ § 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do caput do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado”.

O que se observa é que a recorrente, com a finalidade de eximir-se dos encargos trabalhistas e previdenciários contratou, por meio de cooperativa de trabalho, trabalhadores para colher frutas e outros serviços relacionados à parte agrícola como autônomos cooperados.

De acordo com o art. 118, inciso I, do Código Tributário Nacional a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

A recorrente alega que não há subordinação entre os ditos cooperados e a mesma. Entretanto, não é possível acolher tal alegação.

Há nos autos várias comprovações da conduta irregular da recorrente.

A recorrente alega que a colheita de frutas não faz parte de sua atividade fim, porém essa alegação não convence, bastando analisar seu objeto social, bem como sua própria condição de agroindústria.

De acordo com o art. 2º do contrato social da recorrente, a sociedade tem por objeto: *"a produção, indústria, comércio, importação e exportação de produtos e sucos hortifrutícolas em geral, seus derivados, sub-produtos e resíduos, a agricultura e pecuária em geral, a prestação de serviços correlatos, a exploração imobiliária e as atividades de operador portuário"*.

Por outro lado, temos o conceito de agroindústria estabelecido no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991 como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.

Assim, não é possível excluir da atividade econômica do contribuinte os serviços relacionados à produção rural e enquadrá-los como atividade meio tal qual pretende a recorrente.

Como a colheita de laranjas se enquadra de forma inequívoca na atividade fim da recorrente, a terceirização de tais serviços se constitui em uma irregularidade, a menos que se trate de trabalho temporário conforme definido pela Lei nº 6.019/1974, o que não se verifica.

Tal entendimento encontra respaldo no Inciso I da Súmula 331 do Tribunal Superior do Trabalho que assim dispõe:

"I – A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei 6.019, de 31/1/74)".

A meu ver, é difícil vislumbrar a inexistência de subordinação do trabalhador que labora em atividade finalística da empresa, sobretudo se for considerado que a recorrente mantém em seu quadro de funcionários pessoal para exercer as mesmas atividades dos ditos cooperados.

Ademais, em várias reclamações trabalhistas foi reconhecido o vínculo entre a recorrente e os cooperados em razão das características da prestação do serviço nelas demonstradas.

A irregularidade da conduta da recorrente também foi verificada pela fiscalização do trabalho que autuou a recorrente (fls. 01/06 – Vol 19) sob o argumento de que “cristalina está a falta de *affectio societatis*, o que vem descaracterizar, juntamente com os tópicos já abordados, o trabalho cooperado, formando-se assim, o vínculo empregatício com o tomador de serviços das citadas cooperativas...”

A fiscalização do trabalho assim concluiu em razão de ter verificado em inspeção em uma das fazendas da recorrente que os supostos cooperados sequer sabiam o nome da cooperativa ao qual eram associados, desconheciam sua sede e nunca participaram de assembléia de cooperados.

A utilização de serviços por intermédio de cooperativas de trabalho é permitida por lei, porém é necessária a observância das condições para que tais serviços não se configurem em mascarada intermediação de mão-de-obra.

Quanto à Ação Civil Pública não é possível concordar com a recorrente quando esta afirma que seus efeitos se projetam apenas para o futuro.

A sentença exarada nos autos da citada ação (fl. 16 – Vol 3) julgou-a procedente, declarou a inidoneidade das cooperativas demandadas para o fornecimento de mão-de-obra e a ilegalidade da terceirização da atividade-fim relacionada à colheita de laranjas. Ainda condenou a recorrente a abster-se, definitivamente, de tal prática, provendo a mão-de-obra necessária à colheita dos frutos, com vínculo direto dos trabalhadores aos seus quadros funcionais, nos moldes da CLT e da lei nº 5.889/1973.

Verifica-se que a sentença não condenou a recorrente ao reconhecimento do vínculo com todos os cooperados que lhe haviam prestado serviços, entretanto, tal fato não impede a auditoria fiscal de caracterizar o vínculo. Considerar os efeitos da sentença somente para o futuro se consubstanciaria em um atestado de regularidade da conduta da empresa no passado. Tal argumentação representa um contra-senso, uma vez que foi justamente a conduta da recorrente no passado que levou a Justiça àquela decisão.

No que tange a alegação de que teria havido violação à tese jurídica fixada por pareceres, convém ressaltar que no âmbito do Conselho de Contribuintes, onde o recurso está sendo julgado, não há qualquer vinculação a pareceres da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social. Assim, abstenho-me de argüir a respeito.

A recorrente ainda alega inexatidão dos valores apurados pela fiscalização, pois entende que suas filiais que se dedicam exclusivamente à atividade agrícola devem recolher sobre a comercialização da produção rural de acordo com o art. 25 da Lei nº 8.870/1994.

Entendo que essa interpretação não pode ser aceita. Uma agroindústria é definida como o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros. Portanto, para ser considerada como tal a empresa deve desenvolver tanto a atividade rural como a industrial, não importa se num mesmo estabelecimento ou em diversos. Não há como dissociar os conceitos e considerar parte da empresa como produtor rural pessoa jurídica e outra parte como indústria.

Sendo a recorrente uma agroindústria não pode recolher a parte correspondente à área agrícola pela comercialização da produção. O art. 25 da Lei nº 8.870/1994 dispõe o seguinte:

"Art. 25 - A contribuição prevista no artigo 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, passa a ser a seguinte:

I - dois e meio por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção;

II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho".

Há que se destacar o contido no § 2º do mesmo artigo que assim dispunha:

"§ 2º O disposto neste artigo se estende às pessoas jurídicas que se dediquem a produção agroindustrial, quanto à folha de salário de sua parte agrícola, mediante o pagamento e da contribuição prevista neste artigo, a ser calculada sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado seu preço de mercado".

Nota-se que o pleiteado pela recorrente é justamente o que dispõe o parágrafo transcrito, ou seja, que suas filiais que se dedicam somente ao plantio da laranja possam recolher sobre a comercialização da produção.

Ocorre que tal dispositivo foi considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e encontra-se derogado. A Egrégia Corte considerou que tal base de cálculo seria inconstitucional mediante a decisão, cuja ementa transcrevo.

"EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA À SEGURIDADE SOCIAL POR EMPREGADOR, PESSOA JURÍDICA, QUE SE DEDICA À PRODUÇÃO AGRO-INDUSTRIAL (§ 2º DO ART. 25 DA LEI Nº 8.870, DE 15.04.94, QUE ALTEROU O ART. 22 DA LEI Nº 8.212, DE 24.07.91): CRIAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO QUANTO À PARTE AGRÍCOLA DA EMPRESA, TENDO POR BASE DE CÁLCULO O VALOR ESTIMADO DA PRODUÇÃO AGRÍCOLA PRÓPRIA, CONSIDERADO O SEU PREÇO DE MERCADO. DUPLA INCONSTITUCIONALIDADE (CF, ART. 195, I E SEU § 4º) PRELIMINAR: PERTINÊNCIA TEMÁTICA.

1. Preliminar: ação direta conhecida em parte, quanto ao § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94; não conhecida quanto ao caput do mesmo artigo, por falta de pertinência temática entre os objetivos da requerente e a matéria impugnada.

2. Mérito. O art. 195, I, da Constituição prevê a cobrança de contribuição social dos empregadores e, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; desta forma, quando o § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94 cria contribuição social sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado o seu preço de mercado, é ele inconstitucional porque usa uma base de cálculo não prevista na Lei Maior.

3. O § 4º do art. 195 da Constituição prevê que a Lei Complementar pode instituir outras fontes de receita para a seguridade social; desta forma, quando a Lei nº 8.870/94 serve-se de outras fontes, criando

contribuição nova, além das expressamente previstas, é ela inconstitucional, porque é lei ordinária, insuscetível de veicular tal matéria.

4. Ação direta julgada procedente, por maioria, para declarar a inconstitucionalidade do § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94". (ADI. 1103-1/DF, DJ 25/4/97).

Assevere-se que o § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994 tratava a agroindústria de forma excepcional permitindo que a mesma recolhesse sobre a comercialização da produção na parte agrícola. O Supremo Tribunal Federal ao declarar a inconstitucionalidade do citado dispositivo veio definir que a agroindústria não poderia recolher sobre base de cálculo diferente de outras empresas, restando somente ao produtor rural pessoa jurídica tal prerrogativa.

A recorrente solicita a exclusão das multas e encargos moratórios com base no art. 100, inciso II e § único do CTN. Tal dispositivo versa o seguinte:

"Art.100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...).

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

(...).

Parágrafo Único - A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo".

Segundo a recorrente, o fato de já ter sido submetida a procedimento fiscal que não questionou a forma de contratação por meio de cooperativa de trabalho, significou que a fiscalização admitiu a regularidade das práticas da mesma.

O entendimento acima está totalmente equivocado pelas razões que passo a apresentar.

O dispositivo em questão trata das práticas reiteradas da administração que representam uma posição sedimentada do fisco na aplicação da legislação tributária.

Tais práticas relacionam-se aos usos e costumes das autoridades administrativas reiteradamente observados na solução de casos semelhantes.

Segundo Maria Helena Diniz, "para que se forme uma prática reiterada, devem estar presentes o uso, ou seja, a conduta reiterada (requisito objetivo) e a convicção jurídica de que aquela conduta é a que deve ser observada (requisito subjetivo). Presentes o uso e a convicção jurídica, surge a norma jurídica que deriva da longa prática uniforme, pública e geral de determinado ato, com a convicção de sua necessidade jurídica".(Curso de Direito Civil Brasileiro, São Paulo, Saraiva, 13ª ed. 1997).

Como se vê, a situação da recorrente não se encaixa em quaisquer dos requisitos necessários a caracterizar a prática reiterada. A uma, porque não se tem notícia de que o fisco, por meio de seus agentes, tenha se deparado com situação semelhante, perante vários contribuintes, reiteradas vezes e concluído pela sua regularidade. Ao contrário, o que se verifica é que a auditoria fiscal vem, sistematicamente, caracterizando vínculo entre cooperados e tomador de serviços quando constatada a irregularidade na intermediação realizada por cooperativas. Vale acrescentar que alguns desses lançamentos foram submetido à análise dessa Conselheira. A duas, porque não existe convicção geral da necessidade jurídica da conduta da recorrente.

A alegação de que fiscalização anterior não apontou irregularidade na contratação das cooperativas, por si só, não sustenta a tese de que teria sido caracterizada uma prática reiterada pela administração.

Por fim, cabe observar que o lançamento em questão teve por base o valor da remuneração paga aos segurados considerados empregados, apurada por aferição indireta.

A contribuição das agroindústrias, em razão da declaração da inconstitucionalidade do 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/1994, foi calculada tomando-se por base a folha de salários até 31/10/2001. A partir de 01/11/2001, entrou em vigor a Lei nº 10.256, de 09/07/01. Esse diploma legal instituiu a substituição tributária das contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 de responsabilidade da empresa pela contribuição sobre a comercialização da produção rural também para as agroindústrias.

A partir de então, as agroindústrias passaram a recolher no FPAS 744, o valor da contribuição incidente sobre a comercialização rural correspondentes à parte da empresa e ao SAT, bem como a contribuição destinada ao SENAR. Passou a recolher no FPAS 604 as contribuições descontadas dos segurados que laboram na área rural, como também o Salário-Educação e a contribuição do INCRA. A contribuição descontada dos empregados da área industrial, juntamente com os terceiros – Salário-Educação, INCRA, SESI, SENAI e SEBRAE passaram a ser recolhidos no FPAS 833.

Observa-se no Discriminativo Analítico de Débito Retificado, bem como no Relatório Fiscal que foram lançadas contribuições em alguns CNPJ em competências posteriores a 10/2001.

Nessas competências foi utilizado o FPAS 787 e foram lançadas as contribuições referentes ao desconto dos segurados, à parte da empresa e SAT/RAT, calculadas pelas alíquotas de 20% e 3% respectivamente, e os terceiros (Salário-Educação, INCRA e SENAR).

Ocorre que nesse período já estava em vigência a substituição tributária mencionada e, dessa forma, a contribuições da empresa e a referente ao SAT/RAT são impropriedades.

As contribuições dos segurados são devidas, porém foram lançadas com o código FPAS errado.

Quanto às contribuições destinadas aos terceiros, também devem ser excluídas do lançamento. Após a edição da Lei nº 10.256/2001, as contribuições destinadas a terceiros referentes aos empregados das agroindústrias são devidas de acordo com a área de atuação do empregado, rural ou industrial, não sendo mais possível a utilização do FPAS 787.

Diante do exposto e de tudo que consta nos autos,

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** e decidir da seguinte forma:

- Excluir do lançamento, **POR IMPROCEDÊNCIA**, as contribuições da empresa, calculadas à alíquota de 20%, bem como as destinadas ao SAT/RAT nas competências de 11/2001 em diante.

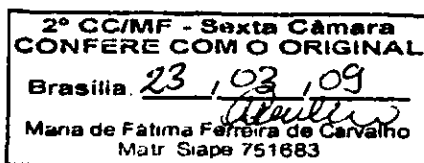
- Excluir do lançamento, **POR NULIDADE**, as contribuições dos segurados e as destinadas a terceiros nas competências de 11/2001 em diante, em razão do vício formal consubstanciado na utilização de código FPAS incorreto.

- Manter integralmente o lançamento até a competência 10/2001.

E como voto.

Sala das Sessões, em 22 de novembro de 2007


ANA MARIA BANDEIRA



Voto Vencedor

Conselheiro ROGÉRIO DE LELLIS PINTO, Relator

Em que pese o brilhante trabalho desenvolvido pela ilustre Conselheira Relatora, ousou dissentir de seu entendimento, nos seguintes termos.

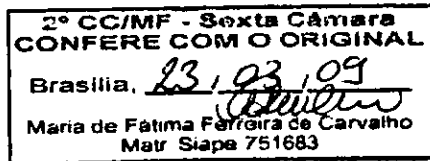
De início, cabe-nos mencionar que no desenrolar da atividade fiscalizatória, o agente público a serviço do Fisco Previdenciário não está, por efeito do princípio da primazia da realidade, necessariamente vinculado aos elementos formais apurados no contribuinte, sendo-lhe mais do que faculdade, mas um dever aquilatar a verdade material, levantando e descortinando vícios e fraudes, procedendo com o enquadramento de situações fáticas à moldura legal, sempre que assim lhe restar convicto, ainda que abstraindo-se do eventual tratamento conferido pelo contribuinte aquela relação, e independente de provocação Judicial.

Nada há que se discutir que essa atuação não representa violação a competência jurisdicional, na medida em que a legislação tributária expressamente confere atribuição à autoridade fiscal para impor "sanções" sobre os atos ilícitos e viciados verificados no contribuinte, permitindo a aplicação da norma tributária material (art. 149, IV do CTN), ainda que alheia à formalidade da situação encontrada. Portanto, é certo que a autoridade do Fisco-Previdenciário, no intuito de aplicar a norma previdenciária ao caso em concreto, detém autonomia ou poderes para caracterizar um pacto laboral onde o contribuinte entendia ou simulava não haver, e para tanto, está perfeitamente autorizada a desconsiderar atos, negócios e personalidade jurídica onde se apresentam manobras e condutas demonstradamente ilegais, com intuitos inequivocamente evasivos.

Não obstante, ao desconsiderar um pacto tácito ou contratual e reconhecer a existência de vínculo de emprego entre cooperativados e a empresa contratante, ainda que para fins previdenciários a atuação da fiscalização da SRP é incidental, e adentra no campo das relações de trabalho, afeto ao direito privado, socorrendo-se nos elementos do vínculo empregatício a ela inerente, elementos esses que, diga-se, não podem ser alterados pela autoridade fiscal.

Justamente por ser atuação excepcional, a caracterização de vínculo empregatício somente há de ser promovida e aceita na estrita hipótese de restar fielmente comprovada a presença dos elementos legais que lhe conferem essência, de forma a permitir ter-se à certeza da existência da relação de labor. Isso, por óbvio, significa impor ao Agente Fazendário a cautela e o dever de evidenciar nos autos do procedimento fiscal, por meio de provas robustas e não refutadas, e não apenas por entendimentos pessoais, que a relação encontrada efetivamente é de emprego, até porque o ônus de provar e demonstrar a ocorrência do fato gerador, ressalvadas as hipóteses de sua inversão (o que não é o caso), cabe sempre ao Fisco (art. 333, I do CPC, arts. 142, 149 e 194 do CTN).

✓



Na esteira desse raciocínio, reconhece-se que a caracterização de vínculo empregatício é matéria de tormentosa discussão e verificação na sua concretude, sendo inclusive objeto de verdadeira celeuma neste Conselho, que ora manifesta-se com entendimentos favoráveis aos contribuintes, ora contrários, decorrência lógica do fato de que cada caso traz suas próprias peculiaridades, e assim é encarado.

Sem embargos, um ponto não pode ser questionado, ao Colegiado sempre caberá, da análise fática apresentada pela auditoria fiscal em cotejo com os elementos probatórios trazidos pelo contribuinte, extrair se há dados seguros que lhe permitam ter a certeza incontroversa (sem apelo a redundância) de que a conduta do contribuinte esconde, dolosamente ou não, uma realidade diversa da apresentada, ou seja, se há evidências firmes dos elementos da relação de emprego. Somente diante de um juízo desprovido de dúvidas e incertezas poderá prevalecer a caracterização de vínculo laboral e o lançamento nele baseado.

No caso trazido pela presente NFLD, a douta autoridade lançadora declara e afirma a existência de vínculo empregatício entre a Recorrente e várias pessoas contratadas por intermédio de cooperativas de trabalho, relacionando aquilo que entende ser a comprovação dos requisitos do vínculo laboral, e, argumentando, inclusive que essa espécie de contratação seria irregular, sendo até objeto de Ação Civil Pública proposta pelo Ministério Público do Trabalho.

Todavia, e em que pese o criterioso trabalho desenvolvido pela inclita autoridade lançadora, creio que a caracterização ora promovida carecem de substratos que lhe imprimam a certeza necessária quanto a presença simultânea de todos os requisitos da relação empregatícia, insertos no art. 3º, da CLT e art. 12, I "a" da Lei nº 8.212/91, bem como me parecem insuficientes os seus argumentos no sentido de demonstrar irregularidades na referida contratação.

Com efeito, é de se divisar que o entendimento da douta autoridade lançadora acha-se assentado em argumentos que não me levam a concluir de forma decisiva pelo vínculo empregatício nos inúmeros casos envolvidos na presente NFLD. Certamente que há aqui pessoas que são empregadas da Recorrente e que foram contratados indevidamente, como reconheceu o Poder Judiciário em muitos casos. Mas igualmente certo está que existem vários exemplos também em que essa contratação parece ter sido regular, já que existem decisões da Justiça do Trabalho favorável a Recorrente, ou sejam, que afastam a condição de empregados de pessoas na mesma situação.

Isso nos demonstra que as irregularidades, nas malfadadas contratações, não são absolutas, e não se estendem definitivamente a todos os casos, de forma que se possa ter como definitivo uma contratação ilegal, e assim presumir o vínculo de emprego direto com a Notificada. A própria ACP promovida pelo Ministério Público do Trabalho, e a sentença que dela decorreu, que não visualizei como definitiva, não reconhece ilegalidade para todos os casos, já que como bem lembrado pelo Conselheiro dos trabalhadores, se restringe especificamente a sede da empresa, e não a suas filiais. Por outro lado, a ilustre Relatora também entende que a decisão judicial em comento, não confere vínculo em todos os casos, afirmando corretamente que caberia a fiscalização mostrar-nos que tratar-se-iam de segurados empregados, justamente o ponto mais deficiente desta NFLD.

Nem mesmo o fato de se tratar de atividades em que a Recorrente mantinha empregados em sua execução, me convence de que realmente a intermediação das Cooperativas seria ilegal. Sem dúvidas que o processo de terceirização envolve, em muitos casos, a contratação de empresas para ocupar vagas anteriormente preenchidas por empregados, o que absolutamente não quer dizer muito, já que esse procedimento em si não é ilegal, e realmente é até comum em órgãos da própria Administração Pública. Afirmar o contrário, seria quase que dizer que a terceirização somente seria possível quando não houvesse empregados que, em algum momento, tenha exercido aquelas atividades, o que não acho coerente.

A questão da terceirização de serviços vinculados a atividade-fim da empresa, como afronta a Súmula 331 do E. TST, igualmente não me parece determinante. Como já consignei em várias outras oportunidades, há situações em que empresas claramente terceirizam sua atividade-fim sem que isso necessariamente implique em reconhecimento de qualquer irregularidade. A própria Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência já fixou tal entendimento no Parecer CJ/MPAS n.º 1.747/99, o que nos mostra a insustentabilidade de se adotar como critério absoluto o entendimento da fiscalização.

Por esses motivos, e mais uma vez afirmando, não vejo que possamos ter como definitivo que em todos os casos a contratação em discussão seria irregular e assim sustentar, por silogismo, a presunção de vínculo de emprego com a Recorrente, assim como proposto. Aliás, é valiosa e pertinente a lição do professor e agora colega Marcos Vinicius Neder, no sentido de que o lançamento por presunção não se sustenta na dúvida ou na incerteza.

Se não resta categoricamente constatada uma irregularidade aplicável e determinante em todos os casos, o que nos sobra é verificar se há a devida caracterização do vínculo de emprego, com a demonstração clara e precisa dos seus elementos peculiares. E é justamente nesse ponto que o lançamento em vergasta se mostra frágil e insustentável, na medida em que as breves menções do Relatório Fiscal, não nos trazem essa demonstração contundente, para justificar a caracterização.

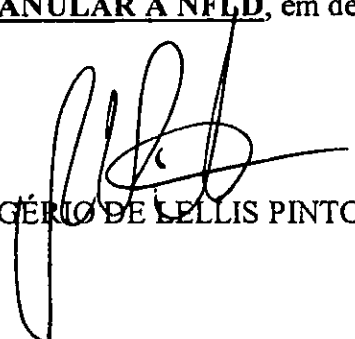
Em verdade, o entendimento adotado pela fiscalização acha-se abalizado nos requisitos da relação de empregado, sem, no entanto, adentrar efetivamente na sua comprovação e demonstração. As justificativas enumeradas no REFISC, por sua vez, não são suficientes a ponto de levar-nos a reconhecer que haveria realmente empregados e não cooperativados exercendo as malfadadas atividades.

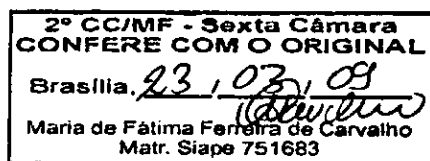
Nota-se que ao especificar a subordinação, que certamente é o requisito essencial do vínculo empregatício, a autoridade administrativa cita fato que não se presta a demonstrá-la já que não se vincula ao seu conceito jurídico, mas eventualmente ao requisito da pessoalidade, ou seja, não houve, nem mesmo por amostragem, uma caracterização clara e precisa da condição de empregados das pessoas envolvidas. Creio que a fiscalização foi breve, e de tão breve, acabou omitindo pontos importantes, pois que não demonstrou a existência da relação empregatícia em todos os inúmeros casos apurados.

Entendo que ao desconsiderar um pacto existente entre vários trabalhadores e a empresa Recorrente, e fazer nascer uma considerável obrigação para esta última, caberia aos Auditores Fiscais efetivamente demonstrar a existência de relação de emprego de forma mais clara, mais exaustiva. Sua omissão nesse ponto, não pode ser esquecida ou desprezada por nós, já que o ato administrativo consubstanciado no lançamento, que é o objeto do controle de legalidade exercido por este E. Conselho, não se mostra adequado às exigências legais.

Não posso deixar de reafirmar que acredito realmente haver aqui trabalhadores prestando serviços por meio de cooperativas de forma irregular, mascarando um verdadeiro vínculo de emprego. Contudo, não nego também que a NFLD me parece envolver situações em que essa prestação de serviços não se encontra efetivamente viciada. Apenas enfatizo que a caracterização em questão não foi realizada de forma que pudéssemos, por assim dizer, separar quem é empregado daquele que não o é, padecendo, diante disso, de vício material.

Ante o exposto, encaminho a divergência no sentido de **CONHECER DO RECURSO**, para **ANULAR A NFLD**, em decorrência de vício material.


ROGÉRIO DE LELLIS PINTO



Declaração de Voto

Conselheira ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Relatora

Tendo acompanhado o relatório da conselheira relatora Ana Maria Bandeira no julgamento da NFLD da empresa – SUCOCÍTRICO – CUTRALE, venho expor meu entendimento acerca da matéria e das considerações realizadas durante a sessão de julgamento, razões estas que entendo essenciais para que fosse negado provimento ao recurso.

Como descrito pela Conselheira Relatora, trata-se de contratação ilegal por empresa interposta, para realização de serviços vinculados à atividade fim da empresa tomadora. Dessa forma, foi correto o levantamento das contribuições previdenciárias diretamente na tomadora dos serviços como segurados empregados, posto, terem os trabalhadores sido demitidos e continuarem a prestar serviços quando da contratação irregular por meio de cooperativa. A caracterização de segurados empregados nunca deixou de existir.

Pelo voto proferido pela conselheira relatora e pela análise durante a sessão dos autos, restou demonstrado que a empresa contratante (tomadora dos serviços) demitiu trabalhadores empregados, tendo em data contígua, recontratado serviços dos mesmos trabalhadores, porém como supostos cooperados (tal informação consta do relatório fiscal, fl. 5, item 6.3).

Conforme disse durante a sessão, entendo que a restrição da ação civil pública ao município em questão não tornou lícita a contratação nos demais estabelecimentos, face o próprio objetivo de ação civil pública, qual seja, corrigir as macro lesões promovidas pelas contratações irregulares, ferindo os direitos do trabalhadores.

Além do mais, não pode ser esquecido que a sentença prolatada na Ação Civil Pública foi possível após a análise das provas. Como a situação fática encontrada pela fiscalização é similar nas contratações que a empresa realizou em outros municípios; entendo que este Colegiado deveria reconhecer o vínculo empregatício, pois se as provas foram suficientes para que a Justiça do Trabalho reconhecesse o vínculo, qual o motivo de o Conselho de Contribuintes não reconhecer.

Assim, como mencionei em sessão, divirjo quanto à possibilidade de empresas terceirizarem atividades fim. Mesmo também conhecendo casos extremamente isolados acerca dessa possibilidade, quando, por exemplo, os trabalhadores, ditos terceirizados, prestam serviços no próprio estabelecimento da contratada, o que se admite hoje é a contratação de trabalhadores para executar atividades meio. Tanto o é, que o próprio TST destaca a ilegalidade de contratação por empresa interposta, mencionando a possibilidade de contratação de empresas de trabalho temporário, previstos na Lei 6.019/74, por meio da qual se admite a contratação de trabalhadores temporários, para substituição da mão de obra permanente da empresa tomadora ou acréscimo extraordinário de serviços. Aqui sim, admite-se pela própria circunstância do contrato, a contratação em atividades fim.

Quanto à contratação de cooperativas, reconheço a legitimidade e a possibilidade de sua contratação, quando cumpridos os preceitos legais, o que pelo exposto e

A handwritten signature in dark ink, located at the bottom right of the page.

discutido nos autos não condiz com a realidade do caso objeto deste julgamento. Pode a COOPERATIVA em trabalhando em prol de seus associados servir como instrumento para que os trabalhadores autônomos cooperados possam prestar serviços a um número maior de empresas, porém dentro dos limites permitidos em lei e nos demais dispositivos da legislação previdenciária e trabalhista.

Independentemente da análise de todas as provas e elementos apresentados nos autos, resta-nos avaliar como base para identificação da ilegalidade de contratação a interposição pelo Ministério Público do Trabalho, de ação civil pública, aonde se chegou a conclusão que as contratações não estavam de acordo com a lei, sendo dessa forma consideradas irregulares.

Conforme destaquei em sessão, não existe norma expressa que descreva as implicações da contratação de serviços terceirizados, porém o TST, editou súmula, sob o n. 331, no qual descreve de forma inequívoca, que a contratação mediante empresa interposta é ilegal, gerando vínculo diretamente com o contratante dos serviços. Dessa forma, entendo que independentemente da descrição minuciosa dos requisitos ensejadores da relação de emprego no relatório fiscal, vinculados já se encontram os trabalhadores como empregados da tomadora. Ainda, da análise da referida súmula, destaca-se que no inciso terceiro, admite-se a vinculação na qualidade de empregados, mesmo quando a contratação é regular, lícita, mas, nesses casos, deverão estar demonstrados os requisitos ensejadores do Contrato de Trabalho.

Durante a sessão expressei meu entendimento, em um primeiro momento, acerca da literalidade do dispositivo jurisprudencial – súmula 331, que determina a vinculação direta. Foi apresentado, por diversas vezes no relatório que os contratados estavam relacionados a atividade fim da empresa, até mesmo configurada a subordinação com a contratação de empregados diretamente para exercer as mesmas atividades, o que não se coaduna com os princípios inerentes às cooperativas.

A súmula 331, dentre seus incisos descreve a ilegalidade de contratação de empresa interposta, ou seja, a contratação de serviços por empresa terceirizada é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com a empresa contratante. Conforme defendo o próprio Tribunal Superior do Trabalho, não infere serem os requisitos caracterizadores os pontos primordiais na caracterização do vínculo de emprego, visto que não descreve sua necessidade. Pelo contrário, no inciso III da referida súmula, observa-se a legalidade da contratação de empresa interposta, quando se trata de serviços de vigilância, de conservação e limpeza, bem como, de serviços especializados ligados a atividade meio da empresa tomadora, desde que inexistente a pessoalidade e subordinação direta. Note-se que neste dispositivo o legislador abriu a possibilidade de contratação, ou seja de terceirização, no entanto, descreveu de forma clara que não podem estar presentes os elementos pessoalidade, muito menos a subordinação.

Ao analisar em mesa durante a discussão com os conselheiros, os autos, destaquei a dispensabilidade da descrição minuciosa dos fatos, por entender que a vinculação é objetiva a partir do momento que a contratação foi absolutamente irregular. Interessante observar, ainda, que a ilegalidade da contratação não foi meramente presumida pela autoridade fiscal, que de posse de inúmeras reclamações trabalhistas, deu início ao procedimento fiscal que ensejou a lavratura desta NFLD.

No entanto, mesmo desconsiderando a aplicação da súmula 331 em todo seu substrato, entendo estar plenamente configurado no relatório fiscal os elementos descritos,

tanto na legislação previdenciária, quanto trabalhista acerca da formação de vínculo de emprego.

Desconsiderando a ilegalidade praticada na contratação, ilegalidade essa que ensejaria a aplicação literal da súmula 331 no meu entender, bem como, abstraindo-se a ação civil pública, que pelos elementos analisados, restou demonstrada a ilegalidade da contratação, a autoridade previdenciária, por esmero no exercício de suas funções demonstrou no item 5 do relatório fiscal a caracterização do trabalhador na categoria de empregado.

"5. CARACTERIZAÇÃO DO TRABALHADOR NA CATEGORIA DE SEGURADO EMPREGADO.

a. 5.1 Sem entrar no mérito da ilegalidade e indícios de contratação fraudulenta, que serão explanados nos itens subsequentes (itens 7 a 10), analisaremos abaixo se os supostos cooperados preenchem as condições referidas no inciso I, mais precisamente na letra "a", do caput do art. 9 do Decreto 3.048/99, transcrito abaixo:

(...).

Caráter não eventual – os serviços prestados estão diretamente ligados a atividade fim da empresa, o que elimina a possibilidade de serviço eventual. O que existe sim, é a necessidade de mais trabalhadores na época da safra. Esclarecemos, que os safristas são trabalhadores rurais protegidos pelo estatuto do trabalhador rural. Esclarecemos, ainda, que a colheita não pe a única atividade exercida pelos cooperados, que desempenham vários serviços (...).

Subordinação – conforme verificamos nos processos trabalhistas e contratos é a empresa que determina o serviço a ser realizado, inclusive solicitando a substituição de trabalhadores que não estejam prestando o serviço adequadamente, conforme itens dos contratos firmados entre as partes, (...).

A execução dos serviços deverá obedecer às normas internas e recomendações de procedimento da tomadora, inclusive aquelas mencionadas no anexo I. (grifo nosso).

Remuneração – os trabalhadores contratados são remunerados através da cooperativa e recebem por dia ou por caixa, conforme o tipo de atividade.

(...)."

A indicação dos elementos da maneira como descritos acima, e a análise da ação civil pública e das reclamações trabalhistas, todos descritos no relatório fiscal e constando como anexos da presente notificação, restam por demonstrar a existência de vínculo de emprego entre a empresa SUCOCÍTRICO CUTRALE e os trabalhadores contratados por intermédio de supostas cooperativas de trabalho. Entendo que a única forma de estar melhor explicitado os elementos subordinação e pessoalidade seria a identificação individualizada dos segurados, no entanto, isso não se fez possível como demonstrado nos autos, em função da empresa não ter fornecido a documentação pertinente, o que foi inclusive objeto de auto de infração. Este fato, relevante para o deslinde da questão, não foi considerado no voto vencedor.

Entendo temerário levar a nulidade um crédito previdenciário alçado em tantos elementos de prova, porém ainda que se falasse em nulidade, a falta da descrição pormenorizada, mesmo que na minha opinião inaplicável ao caso em questão, mas como votaram os conselheiros, acompanhados pelo voto do sr. Presidente, levaria a anulação da NFLD por vício formal e não material, por se tratar do não preenchimento de todas as formalidades necessárias a validação do ato administrativo, conforme destaque abaixo.

Em uma concepção a respeito da forma do ato administrativo é incluída não somente a exteriorização do ato, mas também as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato. Nesse sentido é a lição de Maria Sylvia di Pietro, na obra Manual de Direito Administrativo, 18ª edição, Ed. Atlas, página 200.

Na lição expressa de Maria Sylvia di Pietro, na obra já citada, página 202, in verbis: "Integra o conceito de forma a motivação do ato administrativo, ou seja, a exposição dos fatos e dos direitos que serviram de fundamento para a prática do ato; a sua ausência impede a verificação da legitimidade do ato."

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato. Na lição de Maria Sylvia di Pietro, pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato; pressuposto de fato, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato. A ausência de motivo ou a indicação de motivo falso invalidam o ato administrativo.

No lançamento fiscal o motivo é a ocorrência do fato gerador, esse inexistindo torna improcedente o lançamento, não havendo como ser sanado, pois sem fato gerador não há obrigação tributária. Agora, a motivação é a expressão dos motivos, é a tradução para o papel da realidade encontrada pela fiscalização. A falha na motivação pode ser corrigida, desde que o motivo tenha existido.

Não é outra a lição do mais abalizado administrativista brasileiro, Celso Antônio Bandeira de Mello. De acordo com esse doutrinador, na obra Curso de Direito Administrativo, 22ª edição, Ed. Malheiros, pág. 385, verbis: "em se tratando de atos vinculados, o que mais importa é haver ocorrido o motivo perante o qual o comportamento era obrigatório, passando para segundo plano a questão da motivação. Assim, se o ato não houver sido motivado, mas for possível demonstrar ulteriormente, de maneira indisputavelmente objetiva e para além de

qualquer dúvida ou entredúvida, que o motivo exigente do ato preexistia, dever-se-á considerar sanado o vício do ato.”

Na mesma obra, página 451, o autor afirma que “a convalidação, ou seja, o refazimento de modo válido e com efeitos retroativos do que fora produzido de modo inválido, em nada se incompatibiliza com interesses públicos. Isto é: em nada ofende a índole do Direito Administrativo. Pelo contrário”. Na lição de Celso Antônio, página 453: “A Administração não pode convalidar um ato viciado se este já foi impugnado, administrativa ou judicialmente. Se pudesse fazê-lo, seria inútil a arguição do vício, pois a extinção dos efeitos ilegítimos dependeria da vontade da Administração, e não do dever de obediência à ordem jurídica. Há entretanto, uma exceção. É o caso da “motivação” de ato vinculado expendida tardiamente, após a impugnação do ato. A demonstração, conquanto serôdia, de que os motivos preexistiam e a lei exigia que, perante eles, o ato fosse praticado com o exato conteúdo com que o foi é razão bastante para sua convalidação.”

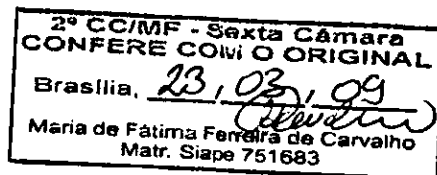
Logo, se há falha na motivação, o vício é formal, se houver falha no pressuposto de fato ou de direito, o vício é material. Como exemplo nas contribuições previdenciárias: se houve lançamento enquadrando o segurado como empregado, mas com as provas contidas nos autos é possível afirmar que se trata de contribuinte individual, há falha no pressupostos de fato e de direito. Agora, se houve lançamento como empregado, mas o relatório fiscal falhou na caracterização; entendo que haveria falha na motivação; devendo o lançamento ser anulado por vício formal. A autoridade julgadora deverá analisar a observância dos requisitos formais do lançamento, previstos no art. 37 da Lei nº 8.212.

Dessa análise pode ser concluído que o relatório fiscal preenche todos os requisitos formais, o que permite um regular desenvolvimento para ser julgado o mérito; ou pode ser concluído que há um vício sanável, ou o vício poderá ser insanável. No caso de o vício ser sanável, a autoridade julgadora determinará a correção da eiva pela autoridade lançadora, caso não seja corrigida deverá ser anulado o lançamento por vício formal. Caso o vício seja insanável, como por exemplo o fato indicado pelo Auditor Fiscal não consta em lei como hipótese de incidência, deverá ser dado provimento ao recurso interposto pelo contribuinte, pois se não há possibilidade de correção, não há motivo para que seja realizado novo lançamento.

Do exposto, entendo que se aplicável a anulação da NFLD, está seria por vício formal e não material.

Por fim, conforme descrito nesta declaração, voto no sentido de acompanhar a conselheira relatora.


ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA



Declaração de Voto

Conselheiro DANIEL AYRES KALUME REIS Relator

O acórdão do julgamento do Recurso de Revista n. 724.248/2001.9 proferido pelo Augusto Tribunal Superior do Trabalho, que é originário da Ação Civil Pública movida pelo Ministério Público do Trabalho, com o objetivo de defender os direitos e interesse homogêneos de trabalhadores rurais, confirmou o entendimento manifestado no acórdão proferido pelo Egrégio Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região, nos seguintes termos:

“COOPERATIVAS INTERMEDIÇÃO ATIVIDADE-FIM

RAZÕES DE NÃO CONHECIMENTO.

Acerca do tema, o v. acórdão recorrido entendeu, pela prova produzida, que as cooperativas não preenchiam os requisitos necessários para se enquadrarem como tal, em virtude da inexistência de autonomia dos cooperados.

Ressaltou, ainda, que os cooperados eram remunerados diretamente pelas Cooperativas e indiretamente pela empresa, e que a empresa é quem fiscalizava diretamente a colheita de laranjas. Deste modo, frisou o Colegiado a quo:

Considerando-se, pois, o poder diretivo exercido pela Cutrale, é óbvio que a cooperativa foi uma simulação criada em conluio com ela, com o intuito de fraudar as leis trabalhistas, já que, supostamente amparada pelo artigo 442, parágrafo único, da CLT, eximir-se-iam de cumprir as obrigações legais decorrentes da relação de emprego (fls. 2153).

Firmou, ainda, o entendimento de que, em virtude do objeto social da empresa SUCOCÍTRICO CUTRALE, a colheita de laranja se inseria dentre suas atividades permanentes e essenciais, determinando, em virtude da ilegalidade da terceirização de empresa para atividade fim, a formação do vínculo empregatício diretamente com o tomador de serviços, nos termos do Enunciado 331, I, do C. TST.

“(…).

O Texto Constitucional vigente não quedou silente sobre o tema. No § 2º de seu artigo 174, determina que a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.

Com base na ideologia do exposta, em 09.12.94, foi publicada a Lei nº 8949, que inseriu o parágrafo único do artigo 442 da CLT. De acordo com esta norma, qualquer que seja o ramo da atividade da sociedade cooperativa, não existe vínculo entre ela e seus associado.

A interpretação deste dispositivo consolidado fora, durante muito tempo, objeto de grande celeuma doutrinária e jurisprudencial. Firmou-se, no entanto, o entendimento de que a aplicação desta norma estaria condicionada a existência de fato de uma sociedade cooperativa. Tal condição nasceu da necessidade de se combater as fraudes que são comuns nestas espécies de sociedade.

“(…).

Necessária, portanto, a análise do caso concreto por parte do órgão julgador a fim de se averiguar a realidade então apresentada, procurando, desta forma, verificar a pertinência ou não da aplicação do parágrafo único do artigo 442 da CLT, cujo teor, em grande parte, derivou do disposto no artigo 90 da Lei n.º 5.674/71.

(...).

Observa-se, portanto, que o v.acórdão regional, apreciando os fatos e as provas produzidas nos autos, verificou restarem devidamente configurados os elementos identificadores de uma relação de emprego com a empresa SUCOCÍTRICO CUTRALE. Constatada a fraude praticada pela Cooperativa (artigo 9º da CLT), confirmou a r. sentença que deu pela procedência da Ação Civil Pública, condenando a reclamada a se abster da tal prática, contratação ilegal de mão-de-obra, por meio das cooperativas reclamadas, para desenvolvimento de atividade fim, nos termos do Enunciado 331, I, do TST, ressaltando: "

Diante disso, pela leitura da transcrição acima, verifica-se, que a Justiça do Trabalho aplicou ao caso concreto o Enunciado 331, I, do TST, que diz:

"Súmula Nº 331 do TST

Contrato de prestação de serviços. Legalidade - Inciso IV alterado pela Res. 96/2000, DJ 18.09.2000.

I - A contratação de trabalhadores por empresa interposta é ilegal, formando-se o vínculo diretamente com o tomador dos serviços, salvo no caso de trabalho temporário (Lei n.º 6.019, de 03.01.1974).

(...)."

Todavia, a mesma decisão aplicou o artigo 16 da Lei da Ação Civil Pública (Lei nº 7.347/85), da seguinte forma:

"As ações propostas nesta Lei serão propostas no foro do local onde ocorrer o dano, cujo juízo terá competência funcional para processar e julgar a causa.

Deste modo, a ação civil pública está limitada à circunscrição territorial daquelas cooperativas que agirem em fraude."

De todo o exposto, entendo que o efeito da ação civil pública está limitado a área territorial do seu ajuizamento para alcançar as Cooperativas de Trabalho que fizeram parte daqueles autos.

Por outro lado, mister ressaltar, também, que somente a Justiça do Trabalho tem competência para aplicar o Enunciado 331, inciso I, do TST, o que ficou demonstrado nos autos nas diversas ações trabalhistas julgadas favoráveis para as empresas produtoras de laranja e suco, quando não houve a aplicação do mencionado Enunciado.

Diante disso, verifico a i. auditoria fiscal ao promover o lançamento, não explicitou de forma clara e precisa no Relatório Fiscal todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, o que acarretou em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.



O artigo 37, da Lei nº 8212/91 e o artigo 243 do Decreto nº 3048, determinam o seguinte:

"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."

"Art. 243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições sociais e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes." (sem grifos no original).

Ao proceder de forma omissa, deixando de demonstrar no Relatório Fiscal de maneira clara e precisa as irregularidades cometidas pelo Contribuinte, o ilustre fiscal autuante incorreu em vício insanável, cerceando o direito de defesa da autuada, ensejando a nulidade do Auto de Infração, conforme legislação de regência e torrencial jurisprudência deste Conselho.

Diz o artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988:

"LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ele inerentes."

Alexandre de Moraes, *in* Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional, 5ª edição, São Paulo, Editora Atlas, 2005, pg. 366, assim se manifesta a respeito da questão, *in verbis*:

"(...).

O devido processo legal tem como corolários a ampla defesa e o contraditório, que deverão ser assegurados aos litigantes, em processo judicial criminal e civil ou em procedimento administrativo, inclusive nos militares, e aos acusados em geral, conforme o texto constitucional expresso. Assim, embora no campo administrativo não exista necessidade de tipificação estrita que subsuma rigorosamente a conduta à norma, a capitulação do ilícito administrativo não pode ser tão aberta a ponto de impossibilitar o direito de defesa, pois nenhuma penalidade poderá ser imposta, tanto no campo judicial quanto nos campos administrativos ou disciplinares, sem a necessária amplitude de defesa.

Os princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório, como já ressaltado, são garantias constitucionais destinadas a todos os litigantes, inclusive nos procedimentos administrativos previstos no Estatuto da Criança e do Adolescente.

Por ampla defesa entende-se o asseguramento que é dado ao réu de condições que lhe possibilitem trazer para o processo todos os elementos tendentes a esclarecer a verdade ou mesmo de calar-se, se



entender necessário, enquanto o contraditório é a própria exteriorização da ampla defesa, impondo a condução dialética do processo (par conditio), pois a todo ato produzido caberá igual direito da outra parte de opor-se-lhe ou de dar-lhe a versão que lhe convenha, ou, ainda, de fornecer uma interpretação jurídica diversa daquela feita pelo autor."

Alberto Xavier, in *Princípios do Processo Administrativo e Judicial Tributário*, 1ª edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2005, pgs. 5/10, se manifesta no seguinte sentido:

"§ 2º AMPLA DEFESA.

Devido processo legal.

(...).

Direito de defesa e contraditório são, por seu turno, manifestações do princípio mais amplo do 'devido processo legal' (due process of law) consagrado no XIV aditamento à Constituição dos Estados Unidos da América, cuja seção 1ª, 2ª frase assegura que ninguém pode ser 'privado de sua vida, liberdade ou propriedade sem um processo justo e disciplinado por lei'. Como diz Pedro Machete 'o significado imediato deste direito constitucionalmente reconhecido (e, portanto, vinculativo para todos os Estados) é a exigência de que o exercício do poder jurídico-público se faça nos termos de um procedimento justo (fair procedure). Tal implica para o particular afetado, em princípio, o direito de conhecer os fatos e o direito invocado pela autoridade, o direito de ser ouvido pessoalmente e de apresentar provas e, ainda, de confrontar as posições dos adversários (confrontation and cross-examination).

Direito de Audiência.

O direito de ampla defesa reveste hoje a natureza de um direito de audiência (Audi alteram partem), nos termos do qual nenhum ato administrativo suscetível de produzir consequências desfavoráveis para o administrado poderá ser praticado de modo definitivo, sem que a este tenha sido dada a oportunidade de apresentar as razões (fatos e provas) que achar convenientes à defesa dos seus interesses.

(...).

O direito de defesa ou direito de audiência é um direito de participação procedimental, que pressupõe a atribuição ao particular do estatuto jurídico 'parte' no procedimento administrativo, com vista à defesa de interesses próprios. Todavia, nem todo o direito de participação procedimental visa a finalidade garantística de defesa, podendo também, desempenhar a função de colaboração democrática dos cidadãos, individualmente ou associados, na própria formação das decisões administrativas, segundo um modelo de 'administração participada': a primeira é uma participação defensiva ou garantística; a segunda, uma participação informativa ou democrática.

§ 3º CONTRADITÓRIO



O princípio do contraditório encontra-se relacionado com o princípio da ampla defesa por um vínculo instrumental: enquanto o princípio da ampla defesa afirma a existência de um direito de audiência do particular, o princípio do contraditório reporta-se ao modo do seu exercício. Esse modo de exercício, por sua vez, caracteriza-se por dois traços distintos: a paridade das posições jurídicas das partes no procedimento ou no processo, de tal modo que ambas tenham a possibilidade de influir, por igual, na decisão ('princípio da igualdade de armas'); e o caráter dialético dos métodos de investigação e de tomada de decisão, de tal modo que a cada uma das partes seja dada a oportunidade de contradizer os fatos alegados e as provas apresentadas pela outra."

Patente, portanto, o cerceamento de defesa no presente caso.

Por outro lado, o Decreto nº 70.235/72, no seu artigo 59 prevê as nulidades por vícios insanáveis. Veja-se.

"CAPÍTULO III

Das Nulidades

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.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)"

No presente caso, entendo que o defeito na constituição do crédito tributário inobservou o direito de defesa do Contribuinte, nos termos do inciso II, do artigo 59, do Decreto nº 70.235/72, razão pela qual deve ser reconhecida nulidade por vício material.

No mesmo sentido, transcrevem-se julgados deste Egrégio Conselho de Contribuintes que corroboram a argumentação da existência de vício material:

"(...) 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. No caso em análise, havia possibilidade de conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas, posto que complexas." (Recurso n. 131.449, Acórdão n. 108-07556, 8ª Câmara, Relator

Conselheiro Mário 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 está sedo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade pro vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência." (Recurso n. 132.213, Acórdão n. 101-94049, 1ª Câmara, Relator Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, sessão de julgamento de 06/12/2002).

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** do recurso, para **ANULAR A NFLD POR VÍCIO MATERIAL**.



DANIEL AYRES KALUME REIS