



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº 37280.001723/2006-31
Recurso nº 148.894 Voluntário
Matéria DECADÊNCIA
Acórdão nº 205-01.530
Sessão de 04 de fevereiro de 2009
Recorrente PRÓ-CARDÍACO PRONTO SOCORRO CARDIOLÓGICO S/A
Recorrida DRP/RIO DE JANEIRO-SUL/RJ

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/01/2005

NORMAS PROCEDIMENTAIS. ARBITRAMENTO.
AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO ANEXO FLD.
VÍCIO INSANÁVEL. NULIDADE.AUTÔNOMO.
EMPREGADO. VÍNCULO EMPREGATÍCIO.
CARACTERIZAÇÃO. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS
LEGAIS.

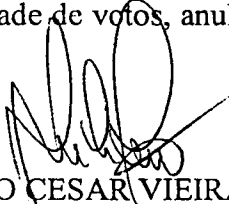
A indicação dos dispositivos legais que amparam a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito é requisito essencial à sua validade, e a sua ausência ou fundamentação genérica, especialmente no relatório Fundamentos Legais do Débito-FLD, determina a nulidade do lançamento, por caracterizar-se como vício insanável.

É nulo o lançamento que não caracteriza suficientemente a relação de emprego existente entre os prestadores de serviços e a empresa.

Processo Anulado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, com fundamento no artigo 173, I do CTN, acatar a preliminar de decadência de parte do período a que se refere o lançamento, vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior e Edgar Silva Vidal que aplicavam o artigo 150, §4º e, por unanimidade de votos, anular o auto de infração/lançamento, nos termos do voto do relator.



JULIO CESAR VIEIRA GOMES

PRESIDENTE



DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES

RELATOR

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: Marco André Ramos Vieira, Damião Cordeiro de Moraes, Julio Cesar Vieira Gomes, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato e Edgar Silva Vidal (Suplente).

Relatório

1. Tratam os autos de débito lançado contra a empresa Pró-Cardíaco Pronto Socorro Cardiológico S/A decorrente de contribuições devidas e não recolhidas à Seguridade Social. Em razão disso, o Fisco em seu relatório fiscal defende a caracterização da relação de emprego referente aos serviços prestados por pessoas físicas na atividade fim da empresa, e afirma existir os requisitos essenciais da relação empregatícia entre prestador e tomadora.

2. A empresa impugnou tempestivamente o lançamento nos termos de petição e foram acostados documentos nas fls. 267/446. Tendo em vista que os argumentos da recorrente relativos à arbitrariedade da fiscalização ante a desconsideração de serviços de terceiros, e ainda, quanto à ausência de discriminação clara e precisa dos fatos geradores e das contribuições devidas foram acolhidos pelo Serviço do Contencioso Administrativo; isso resultou na devolução dos autos ao auditor notificante para esclarecimento das dúvidas suscitadas no processo e emissão de relatório complementar.

3. A decisão de primeira instância restou assim ementada:

“CONTRIBUIÇÃO PARA SEGURIDADE SOCIAL INCIDENTE SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS. DECADÊNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR PESSOA FÍSICA NA ATIVIDADE FIM DA EMPRESA. CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições para a Seguridade Social incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados (art. 20, 22, I, II, III e art. 94 da Lei 8.212/91 e art. 57, parágrafos 6º e 7º da Lei 8.213/91).

É de 10 (dez) anos o prazo para apuração e constituição do crédito previdenciário, na inteligência do art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Presentes os requisitos da relação de emprego (art. 2º e 3º da CLT) deve-se caracterizar a relação de emprego (art. 9 CLT, art. 116, I e parágrafo único do CTN).

A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pela Administração Pública (art. 102, I, “a” da CF/88)

Lançamento Procedente”

4. Contra a decisão de primeira instância, a empresa interpôs recurso voluntário aduzindo a empresa, em síntese, o seguinte:

a) houve a decadência parcial do débito, a teor do art. 150, parágrafo 4º e 173 do CTN, visto que entre os fatos geradores que ocorreram de 01/1998 a 12/1999 e a lavratura da NFLD constituída em 29/06/2005, passaram-se mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores;

- b) a nulidade do lançamento por falta de intimação de todos os supostos devedores;
- c) a nulidade do lançamento pois a fiscalização teria omitido os fundamentos legais supostamente infringidos pela empresa, faltando precisão, clareza e objetividade na NFLD;
- d) a nulidade da decisão administrativa por ter suprimido a fase probatória;
- e) aponta os quesitos a serem esclarecimentos e defende a necessidade de realização de perícia para a instrução do processo fiscal;
- f) no mérito, batalha pela ilegalidade da cobrança para o INCRA, por não se tratar a recorrente de empresa rural, bem como da contribuição para o SESC/SENAC, por não se tratar de empresa comercial, mas sim empresa de prestação de serviços.
- g) ilegalidade da cobrança do seguro de acidente do trabalho (SAT);
- h) a fiscalização deixou de abater do presente lançamento os valores recolhidos pela recorrente na forma do “RDA – Relatório de Documentos Apresentados”;
- i) teria ocorrido arbitrariedade por parte da fiscalização, ante a desconsideração de serviços prestados por terceiros, para caracterizar relação de emprego sem que haja os elementos essenciais à relação de emprego; defende a incompetência da autoridade fiscal para declarar a existência de relação empregatícia;
- j) impossibilidade de desconsideração unilateral de desconsideração do negócio jurídico pela autoridade fiscal administrativa;
- l) ilegalidade da taxa SELIC como juros moratórios.

5. As contra-razões do fisco estão às fls. 721/725 e batalham no sentido da manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.



Voto

Conselheiro DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso, pois atende aos pressupostos de admissibilidade, e passo ao exame das questões preliminares suscitadas pelo recorrente.

PRELIMINAR

2. Preliminarmente, este Colegiado deve analisar questão que diz respeito à nulidade do lançamento por vício na indicação do dispositivo legal que autorizou o procedimento de arbitramento.

3. O lançamento por arbitramento deve ser sempre fundamentado, com menção específica, no art. 33, § 3º da Lei n.º 8.212/1991. Não basta constar do relatório fiscal ou do anexo “FLD – Fundamentos Legal do Débito” o caput do art. 33, pois tal referência somente diz respeito à competência da autarquia para fiscalizar, mas não para arbitrar valores visto que, neste último caso, há fundamento legal específico.

4. **In casu**, basta uma rápida leitura do relatório fiscal para verificar que o auditor fiscal omitiu esse ponto, pois deveria constar expressamente a menção ao parágrafo 3º do art. 33 no corpo do relatório fiscal ou mesmo no anexo “FLD”.

5. E não se trata de apego demasiado à formalidade, mas sim de garantir ao contribuinte pleno conhecimento do procedimento fiscalizatório. É bem verdade que o contribuinte se defende não apenas dos dispositivos legais elencados, mas principalmente dos fatos ocorridos e narrados pela fiscalização. Entretanto, a ausência de dispositivo legal no corpo do relatório fiscal desorienta ainda mais o contribuinte e afronta princípio basilar garantido ao sujeito passivo, qual seja a ampla defesa.

6. Além do mais, o procedimento de arbitramento é a exceção no lançamento de débito previdenciário, razão pela qual tanto o fiscal, quanto o julgador administrativo, devem adotar medidas para informar corretamente o contribuinte a forma utilizada no levantamento do débito.

7. Destaco ainda que, embora, a fiscalização não tenha expressamente anunciado no relatório, não tenho dúvida que se utilizou do procedimento de arbitramento. Isto porque, compulsando a informação fiscal, verifica-se que o lançamento foi realizado em função de valores integrais considerados na contabilidade da empresa (conta 1195 - valores em trânsito) e em documentos fiscais da empresa, inclusive com a caracterização de autônomos como empregados e a fixação de remuneração para os segurados considerados como empregados. Assim, a autoridade fiscal lançou a importância que reputou devida, na forma do art. 33, parágrafo 3º da Lei n.º 8.212, o que deveria ter sido devidamente considerado e exposto na NFLD.

8. Assim, partindo do pressuposto que houve cerceamento do direito de defesa por parte do contribuinte, ante a irregularidade apresentada, há que se aplicar o disposto no artigo 59, inciso II, do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que assevera claramente que são nulos “os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa”.

9. E a Jurisprudência que tem sido sedimentada neste Conselho é na mesma linha:

“Ementa: NORMAS PROCEDIMENTAIS. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL NO ANEXO FLD. VÍCIO INSANÁVEL. NULIDADE. A indicação dos dispositivos legais que amparam a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito-NFLD é requisito essencial à sua validade, e a sua ausência ou fundamentação genérica, especialmente no relatório Fundamentos Legais do Débito-FLD, determina a nulidade do lançamento, por caracterizar-se como vício insanável, nos termos do artigo 37 da Lei nº 8.212/91, c/c artigo 11, inciso III, do Decreto nº 70.235/72.

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 da notificação. Processo Anulado. 11. Devo destacar, ainda, que a NFLD também merece ser anulada se considerado que o relatório fiscal não asseverou os motivos do lançamento em relação às rubricas ajuda de custo, alugueis, luvas, bicho, cessão de direito de imagem, de maneira que não há como determinar com certeza se as verbas tem ou não natureza salarial. (Recurso n.º 145059; 6ª Câmara; ACÓRDÃO 206-00295)

10. E mesmo para aqueles que entendem se tratar de mera formalidade a menção a dispositivos legais no relatório fiscal, a Lei n.º 9.784/99, em seu art. 2º, parágrafo único, inciso VIII, assevera de maneira solar que nos processos administrativos serão observadas as “formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados”.

11. De maneira que a fiscalização deve mencionar a norma que lhe assegurou o procedimento de arbitramento de valores por ela levantados, até para que o contribuinte possa exercer o seu direito à defesa e orientar a busca da documentação necessária a verificar a correção dos valores apontados pelo auditor fiscal.

12. Por fim, entendo que a NFLD, na forma como se apresenta, cerceia a defesa do recorrente e, portanto, deve ser declarado nulo de ofício, pois o vício insanável apontado diz respeito a formalização do próprio ato, qual seja o lançamento do débito.

NULIDADE DO LANÇAMENTO – AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO



13. Devo destacar ainda que a NFLD também merece ser anulada se considerado que o relatório fiscal não asseverou os motivos do lançamento em relação às rubricas ajuda de custo, alugueis, luvas, bicho, prêmios e direito de arena, participação s/ passe, taxa de federação e cessão de direito de imagem. De maneira que não há como determinar com certeza se as verbas possuem efetivamente natureza salarial.

14. O auditor notificante defende a existência de relação de emprego em decorrência da prestação de serviços por pessoas físicas na atividade fim da empresa, conforme os requisitos estabelecidos.

15. Por sua vez, a empresa combate o lançamento do débito fiscal alegando, segundo seu prisma, que o auditor notificante incorreu em equívoco quanto à apreciação dos fatos, uma vez que, não houve a devida caracterização dos trabalhadores autônomos como empregados do hospital. Posto isso, a recorrente defende a nulidade da notificação fiscal.

16. Compulsando os autos, verifico que o relatório fiscal, no meu sentir, não demonstrou devidamente a existência de relação empregatícia entre os trabalhadores autônomos e o recorrente. Sobre a questão, peço licença para transcrever trechos da informação fiscal:

“1 — A empresa explora a atividade de atendimento de saúde com manutenção de hospital próprio, empregando neste mistér, mão-de-obra qualificada própria, mediante relação formal empregatícia e de terceiros, pessoas físicas e jurídicas;

2— As pessoas físicas, ou autônomos, em específico, aqueles que atuam diretamente na atividade de saúde, vêm, sistematicamente, sendo remunerados através de simples recibos cujos valores são levados à débito de conta transitória de ativo circulante, sob código contábil 1195 — VALORES EM TRANSITO;

3 — Tal sistemática, por incomum, suscitou questionamento desta fiscalização que, em entrevista com os responsáveis designados pelo contribuinte, objetivando justificativa para a não inclusão destes mesmos profissionais na competente folha de pagamento de autônomos, visto tratar-se, aqueles pagamentos, salário contribuição de incidência previdenciária, foi dito que tais pagamentos se referem a honorário médicos devidos por diversos planos de saúde por atendimento a seus assistidos que não pagos diretamente aos profissionais que fizeram o atendimento em virtude de os mesmos não possuírem credenciamento junto ao específico plano do paciente que atendem. Desta forma, segundo a explicação, seus honorários são creditados em conta bancária da fiscalizada que posteriormente os repassam aos atendentes;

4 - É uma situação no mínimo esdrúxula, em o hospital aceitar tratar a saúde de um paciente, via plano de saúde, mas não fornecer a mão-de-obra qualificada para tanto!

Isto posto, visando documentar esse arrazoado, foi solicitado por esta fiscalização a documentação bastante, com memória de cálculo, que identificasse a sistemática adotada, inclusive para posterior verificação junto aos planos de saúde no que tange às contribuições incidentes e confirmação de seus recolhimentos;



5 — No exame da documentação subsidiária fornecida, não foi possível constatar as alegações concluindo-se tratar-se de expediente instituído como forma de elidir o trânsito destas remunerações pelo crivo previdenciário, mesmo porque, se tais honorários médicos tivessem o escopo justificado, não poderiam, em obediência a boa técnica contábil, serem contabilizados como ativos transitórios! Deveriam, por final, compor qualquer grupo do passivo circulante! Contudo no exame da referida conta 1195 Valores em Trânsito (ativo circulante), observase que a mesma recebeu lançamentos no mínimo curiosos. No dia trinta de novembro de 2002, oito lançamentos a débito da referida, transferiram saldo remanescente no total de R\$129.664,76 para um chamado FUNDO DE RESERVA; no dia trinta de abril de 2003, mais três lançamentos para CONSTITUIÇÃO DE RESERVA no valor de R\$79.767,45 e outro no valor de R\$56.566,12 também para O FUNDO DE RESERVA. Somente corrobora a suspeita que a conta além de mal alocada no Plano de Contas, serve para outros fins, principalmente pela observação de que em alguns períodos foram utilizados históricos errados para mascarar as operações como: "pago nota fiscal nº..., Pg Recebido....", e outros (anexos: transcrições da conta 1195 Valores em Trânsito);

6 — Mesmo numa leitura menos atenta dos beneficiários dos pagamentos levados a débito da conta analisada, observa-se que os nomes dos profissionais se repetem, são quase sempre os mesmos. Destarte conclui-se que a tônica é a de se esquivar da obrigação de recolher contribuições à Previdência Social, cujo financiamento é, por Lei, de participação obrigatória da sociedade como um todo, mormente nestes casos que envolvem profissionais que auferem altas remunerações que, pela formação, não podem se escudar na ignorância;

7— Assim sendo, SMJ, têm-se tais beneficiários como legítimos empregados, embuçados no contorcionismo da conta 1195 — Valores em Trânsito e, por oportuno, não sendo demais lembrar, que paralelamente a este levantamento de débito, outro também foi efetivado tendo por base remunerações a empregado com cargo de direção que concomitantemente aos salários percebidos, também emitia notas fiscais seqüências contra a empresa de valores constantes, dobrados em dezembro, etc. etc.(anexo..... transcrição da conta 3163— Serviços Médicos); (fls. 61/62)

(...)

b) No item 66, a impugnante evoca o art 30 da CLT alegando a impessoalidade nos serviços prestados pelos médicos em relação à recorrente, o que pelo exposto na própria impugnação, não procede. De outro lado tais serviços, não são eventuais, a simples leitura superficial dos razões acostados, se constata a freqüência mensal dos profissionais ao longo do penodo fiscalizado e, como são prestados nas instalações da fiscalizada no limite de sua capacidade instalada e especialidade, daí a dependência;" (fls. 449/452)

17. Portanto, com a devida **venia** do auditor notificante, não vislumbro a necessária caracterização da relação empregatícia, uma vez que ausentes os requisitos determinados pelas normas previdenciária e trabalhista. Nitidamente, percebe-se na informação

do fisco uma preocupação maior em pontuar equívocos contábeis cometidos pela recorrente, ao invés de demonstrar a existência dos requisitos caracterizadores da relação de emprego.

18. Com efeito, a Lei nº 8.212/91 deixar claro em seu art. 12, inciso I, alínea “a”, que somente será considerado segurado obrigatório da Previdência social *“aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração...”*.

19. Por sua vez, a IN n.º 3/2005, no mesmo caminho, evidenciou em seu art. 6º, inciso I:

“Art. 6º Deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de segurado empregado:

I - aquele que presta serviços de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não-eventual, com subordinação e mediante remuneração;

(...)”

20. É dizer: a norma previdenciária define que somente será segurado obrigatório aquele que esteja prestando serviços em caráter não-eventual, com subordinação e mediante remuneração, requisitos estes que precisam ser considerados na análise da presente demanda.

21. Frise-se, porque importante, que os requisitos acima delineados são os mesmos expressos na legislação trabalhista que, antes mesmo da previdenciária, tratou da matéria no artigo 3º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, **in verbis**:

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

Parágrafo único - Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.”

22. Sobre a matéria, ao comentar o dispositivo celetista (**in**, CLT Comentada, 2003, pág.: 36), Amador Paes de Almeida, seguindo diversos outros autores, acrescenta à lista celetista o requisito da pessoalidade para a caracterização da relação empregatícia:

“A definição de empregado, dada pelo art. 3º, põe em relevo o caráter intuitu personae do vínculo empregatício com relação ao obreiro, deixando patente que este é, sempre, uma pessoa física - um homem ou uma mulher - o que afasta, desde logo, a pessoa jurídica dessa condição. Assim, um dos traços marcantes, senão uma das características básicas é a pessoalidade consistente no caráter pessoal da prestação de serviços. Só excepcionalmente e, ainda assim, com prévia concordância do empregador, pode o empregado fazer-se substituir por outrem.”

23 A presença do requisito pessoalidade também é exigida nas considerações feitas por Maurício Godinho Delgado. Para o autor, a substituição intermitente do empregado

por outro torna a prestação impessoal e fungível, descaracterizando-se a relação de emprego pela ausência do pressuposto sob análise:

"é essencial à configuração da relação de emprego que a prestação do trabalho, pela pessoa natural, tenha efetivo caráter de infungibilidade, no que tange ao trabalhador. A relação jurídica pactuada – ou efetivamente cumprida – deve ser, desse modo, intuitu personae com respeito ao prestador de serviços, que não poderá, assim, fazer-se substituir intermitentemente por outro trabalhador ao longo da concretização dos serviços pactuados."

24. A Jurisprudência trabalhista tem firmado o mesmo entendimento ao considerar a pessoalidade como elemento essencial no exame da relação empregatícia:

*"RELAÇÃO DE EMPREGO – AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS – Não provada nos autos a presença dos requisitos do art. 3º da CLT, ou seja, **pessoalidade, remuneração, não eventualidade e subordinação**, é forçoso negar o vínculo empregatício, bem como as parcelas daí emergentes."*

(TRT 22ª R. – RO 02826-2005-004-22-00-1 – Rel. Juiz Laércio Domiciano – DJU 23.01.2006 – p. 06)

*"VÍNCULO EMPREGATÍCIO. CARACTERIZAÇÃO. Restando configurados, na relação jurídica havida entre as partes, todos os requisitos caracterizados da relação de emprego, vale dizer, a **pessoalidade, onerosidade, não-eventualidade e mormente a subordinação jurídica**, que é o traço distintivo fundamental entre o liame empregatício e a representação, impende manter a decisão primeira que declarou a existência de vínculo empregatício."*

(TRT23. RO - 01408.2007.006.23.00-6. Publicado em: 10/04/08. 2ª Turma. Relator: DESEMBARGADORA MARIA BERENICE)

*"RELAÇÃO DE EMPREGO NEGADA PELA EMPRESA. RECONHECIDA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONTRATO DE EMPREITADA. ÔNUS DA PROVA. Reconhecida pela Reclamada prestação de serviços, o ônus de provar que não se trata de relação de emprego lhe pertence, vez que fato extintivo da sua obrigação (artigo 818, da Consolidação das leis do Trabalho e artigo 333, II, do Código de Processo Civil). Não se desvencilhando de seu encargo processual, prevalece a conclusão que se tratava de relação de emprego, vez que presentes os **requisitos da subordinação, não eventualidade, onerosidade, e ainda, em caráter geral, a pessoalidade**, pelo que se tem como atendidos os requisitos estabelecidos pelos artigos 2º e 3º da Consolidação das Leis do Trabalho. Merece, assim, ser mantida a r. sentença que reconheceu e declarou a existência de vínculo empregatício entre as partes, pelos seus jurídicos e legais fundamentos. Recurso Ordinário ao qual se nega provimento."*

(TRT23. RO - 00051.2008.091.23.00-3. Publicado em: 27/06/08. 2ª Turma. Relator: DESEMBARGADOR OSMAR COUTO)

25. A propósito do tema destaque, ainda, a ementa de julgamento realizado pela Segunda Turma do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região, em sede de Recurso Ordinário, relatado pelo Desembargador Sebastião Geraldo de Oliveira:

"EMENTA: CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE CARGAS. MOTORISTA PROPRIETÁRIO DE CAMINHÃO. AUSÊNCIA DE PESSOALIDADE. VÍNCULO DE EMPREGO: Quando os documentos acostados aos autos revelam que o serviço não era executado com pessoalidade, demonstrando que o reclamante se fazia substituir por várias pessoas na condução do caminhão de sua propriedade, não se pode reconhecer, como empregatícia, a relação jurídica havida com a reclamada, por ausente requisito vital previsto no art. 3º da CLT."

26. Quanto ao requisito da não eventualidade, esse diz respeito à idéia de continuidade, permanência do exercício laboral: "eventualidade é o acaso, a contingência, a incerteza. Trabalhador eventual é aquele que presta a sua atividade para alguém, ocasionalmente. As características da relação jurídica que o vincula a terceiros podem ser assim resumidas: a) a descontinuidade, entendida como a não-permanência em uma organização de trabalho com ânimo definitivo; b) impossibilidade de fixação jurídica a uma fonte de trabalho, conseqüente dessa mesma descontinuidade e inconstância e da pluralidade de tomadores de serviços; c) curta duração de cada trabalho prestado". (Amauri Mascaro, obra citada, pag. 314).

27. Explica ainda o renomado autor que não forma vínculo de emprego "aquele que presta a sua atividade para múltiplos destinatários, sem se fixar continuamente em nenhum deles".

28. Desta forma, no meu entender, a eventualidade é caracterizada quando o médico presta serviço ocasionalmente ao Hospital, voltando a atuar meses ou anos depois em benefício do mesmo estabelecimento e não necessariamente na mesma especialidade; ou até mesmo quando presta serviço uma única vez. Outrossim, se o pagamento, por sua vez, é feito de forma discriminada, levando em conta os serviços prestados, inclusive com a nomeação dos pacientes atendidos; e ainda, se as especialidades são supridas por diferentes médicos em diferentes períodos; tudo isso converge no sentido de corroborar a inexistência da relação empregatícia, não se confundindo, assim, a figura do autônomo com a do empregado.

29. Nesse sentido, destaque, porque importante, Parecer da Consultoria Jurídica da Previdência Social nº 2.324/2000 que afirma "... não é absoluto o critério segundo o qual os serviços não eventuais são identificáveis pela coincidência com os fins precípuos da empresa, ou seja, são a atividade fim. Embora a situação possa influir no juízo de convicção, não é, por só, definidora da relação de emprego. Isto porque existem atividades que, embora não relacionadas com a atividade-fim da empresa, podem configurar o vínculo empregatício. Cite-se, por exemplo, o caso de um trabalhador responsável pela limpeza do hospital, que exerce sua atividade continuamente, submetido as normas de funcionamento, e mediante pagamento de salário pelo estabelecimento hospitalar. Não há como questionar a existência do vínculo. O mesmo não se diga em relação a um médico que, esporadicamente, prestou serviço para um hospital."

30. Passamos a analisar agora, o terceiro requisito essencial para a devida caracterização do vínculo empregatício: a subordinação.

31. Esclarece Maurício Godinho Delgado **que a subordinação**, no Direito do Trabalho, é encarada sob o ponto de vista objetivo: "*ela atua sobre o modo de realização da prestação e não sobre a pessoa do trabalhador*". Não há, assim, sujeição da pessoa do trabalhador aos desígnios do empregador, estando a visão subjetiva da subordinação superada.

32. Por fim, arremato essa compilação de fundamentos legais com as palavras do ministro Maurício Godinho Delgado proferidas recentemente no acórdão nº TST-AIRR-80.057/2003-900-02-00.8, de 1º de outubro de 2008, *in verbis*: "... o que importa é o modo como a prestação de serviços se desenvolve no dia a dia, na realidade fática, sendo irrelevante o *nomem juris* que se dê à relação jurídica entre os contratantes."

33. Como sabemos, a subordinação se constitui no principal elemento que distingue o trabalhador autônomo do empregado, uma vez que consiste na faculdade do empregador em dar ordem e acompanhar o seu cumprimento, punir o empregado pelo descumprimento da ordem, ou seja, a fiscalização.

34. Portanto, é justamente na subordinação **que reside** o fundamento do poder hierárquico ou poder diretivo, conferido ao empregador para que possa coordenar técnica e administrativamente as atividades desenvolvidas por seus empregados. Essa subordinação, como elemento norteador da definição da situação jurídica entre trabalhador e empresa, pode ser perfeitamente aferida a partir de um critério puramente objetivo, bastando para isso o exame na atividade exercida e no modo em que se deu a concretização do trabalho.

35. Uma peculiaridade importante a ser considerada, por exemplo, diz respeito à existência de ordens na relação estabelecida na prestação de trabalho, pois, no caso concreto, poderá o sujeito da relação jurídica deter ou não a direção da prestação dos serviços. Naqueles casos em que o próprio profissional surge como detentor do poder diretivo configurado estará o autônomo como prestador dos serviços, entretanto, sendo o tomador de serviços, surgirá então como regra a subordinação.

36. Esta linha de raciocínio é adotada pela jurisprudência trabalhista, conforme ementa de acórdão prolatado pelo Desembargador Anemar Pereira Amaral:

"EMENTA: RELAÇÃO DE EMPREGO. AUTÔNOMO. SUBORDINAÇÃO. Não raro se encontra, nas relações jurídicas entre prestador de serviços autônomo e aquele que *lhe* toma os serviços, a presença de pessoalidade, onerosidade e não-eventualidade, pressupostos fáticos da relação de emprego. Por essa razão é que o elemento fático que vai nortear a caracterização do contrato de trabalho é a subordinação jurídica, cuja existência ou não deve ser investigada no modo de fazer da prestação dos serviços. **Essa subordinação é aferida a partir de um critério objetivo, avaliando-se sua presença na atividade exercida e no modo de concretização do trabalho. Tal ocorre quando o poder de direção empresarial inclina sobre a atividade desempenhada pelo trabalhador, sobretudo quanto ao seu modo de desenvolvimento. Assim, a intensidade de ordens, no tocante à prestação de trabalho, é que tenderá a determinar, no caso concreto, qual sujeito da relação jurídica detém a direção da prestação dos serviços: sendo o próprio profissional, emerge como autônomo o vínculo; sendo o tomador de serviços, surge subordinada a relação.**" (Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região – 2ª Turma- Acórdão Nº 00746-2006-027-03-00-0-RO. Sessão de julgamento em 25/04/2007)

37. Destaco também que na hipótese da prestação de serviços por médicos, que é exatamente o caso ora analisado, ganha relevo a verificação da existência de subordinação considerando a determinação, pelo hospital, do cumprimento de escalas de plantão ou atendimento a pacientes estabelecidos para cada um dos médicos. Nesse sentido, se o ingresso de médicos para o serviço hospitalar for determinado por eles próprios, e não pela instituição, entendo que não haverá, ainda, elemento suficiente para caracterizar o vínculo empregatício.

38. Há que ser ressaltado também a análise do pressuposto relativo à onerosidade, pois, se concluímos que não houve o pagamento de remuneração, também não prevalecerá o lançamento fiscal, visto que a incidência da contribuição social previdenciária requer o pagamento de salário ao empregado pelos serviços prestados.

39. Nesse momento, a partir da fundamentação jurisprudencial e doutrinária acerca da matéria em discussão, teço agora a aplicação prática desses preceitos no caso concreto.

40. Segundo informa o relatório fiscal, o Fisco constatou a freqüência mensal dos trabalhadores ao longo do período fiscalizado e afirma que os nomes desses profissionais se repetem quase sempre nos documentos referentes aos pagamentos repassados pelo hospital. Com isso, defende a presença da não eventualidade do serviço prestado, conforme podemos verificar neste trecho abaixo transcrito:

“Mesmo numa leitura menos atenta dos beneficiários dos pagamentos levados a débito da conta analisada, observa-se que os nomes dos profissionais se repetem, são quase sempre os mesmos.

De outro lado tais serviços, não são eventuais, a simples leitura superficial dos razões acostados, se constata a freqüência mensal dos profissionais ao longo do período fiscalizado e, como são prestados nas instalações da fiscalizada no limite de sua capacidade instalada e especialidade, daí a dependência.”

41. Em contraposição, a recorrente alega que “não havia a habitualidade, uma vez que os médicos jamais possuíram carga de trabalho definida, trabalhando sob o regime de plantão, deslocando-se para o hospital, apenas quando da internação de seu paciente, sem qualquer controle por parte da im pugnante.”

42. Diante do exposto, entendo que o fisco não colacionou elementos suficientes para se chegar à conclusão no sentido de que existia vínculo de emprego entre as pessoas por ele arroladas e o hospital. Com efeito, apenas o fato de os beneficiários dos pagamentos levados a débito da conta analisada pelo auditor fiscal não leva ao entendimento de que há uma relação empregatícia entre os médicos e o hospital.

43. Compulsando os autos verifico, ainda, que, apesar de constar alguns nomes de médicos repetidos em vários meses, esses estão dispersos, de maneira descontínua. Para ficar mais claro, cito por exemplo, o médico Plínio do Nascimento Gomes (fls.293/295), que recebe referente ao mês de março de 2004 apenas o atendimento de um único cliente no dia 31-03-2004, já no mês seguinte, atende nos dias 01,16, 25, 30 relativo a 5 pacientes e no mês de setembro atende somente 1 paciente.

44. E mais, analisando os documentos carreados pelo auditor fiscal pode-se concluir que todos os médicos arrolados no processo podem ser incluídos no exemplo acima citado, de forma que o procedimento adotado pelo fisco não é suficiente para determinar, com convicção, que todas as pessoas nominadas na presente notificação trabalhavam com vínculo empregatício.

45. No mesmo sentido, o elemento subordinação também não ficou demonstrado pelo auditor notificante em seu relatório fiscal o suficiente para que o crédito previdenciário possa prevalecer.

46. A recorrente deixou registrado a atuação da fiscalização a partir de “entrevistas” feitas a alguns médicos que, segundo o hospital, confirmaram a inexistência de qualquer relação ou vinculação contratual ou empregatícia enfatizando que as seguradoras ou planos de saúde efetuavam o pagamento em favor da recorrente porque os médicos não possuíam credenciamento específico junto às seguradoras ou planos de saúde do paciente atendido.

47. Até mesmo o requisito remuneração não pode ser completamente demonstrado, pois as planilhas trazidas asseveram que os pagamentos considerados pelo fisco eram relativos a repasse de honorários médicos creditados pelos planos de saúde na conta corrente do hospital. Os próprios médicos assinaram documentos corroborando a informação, de maneira que o convencimento é muito maior no sentido de que os profissionais médicos não recebiam remuneração da recorrente.

48. Os recibos de fls. 293/444 expressam a ressalva sobre a natureza dos valores repassados aos médicos: recebi do Pro - Cardíaco Pronto Socorro Cardiológico S.A. (...) como pagamento de repasse de honorários médicos, creditados indevidamente na Conta corrente deste Hospital discriminada acima, referente aos serviços prestados aos pacientes relacionados a seguir.

49. Desta maneira, os elementos documentais não foram suficientemente rebatidas pelo fisco em suas informações, pois a simples observação e entrevistas realizadas pelo auditor notificante com alguns dos médicos não são suficientes para estabelecer crédito previdenciário em desfavor do hospital.

DA JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA

50. Nesse presente caso, o fisco não logrou êxito ao caracterizar os médicos como empregados segurados em seu relatório fiscal, vez que não ficaram comprovados os requisitos legais necessários para a configuração do vínculo empregatício em questão.

51. Com efeito, a omissão pela qual incorreu o auditor notificante afronta diretamente os preceitos legais contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, na medida em que o fisco não descreveu e nem comprovou a ocorrência do fato gerador. Nesse sentido, peço vênha para transcrever o dispositivo citado:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o

montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

52. Perfilhando o mesmo raciocínio, a Lei 9.784/99 em seu artigo 50 estabelece que os atos administrativos devam ser motivados de forma clara, explícita e congruente sob pena de nulidade. E o Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS, por sua vez, também tem firmado entendimento nesse sentido, o que podemos verificar no acórdão nº 180/2004 proferido pelo então Presidente da 4ª Câmara, *in verbis*:

“EMENTA. CARACTERIZAÇÃO DE EMPREGADOS. NULIDADE. RELATÓRIO FISCAL INCOMPLETO. O relatório fiscal deve conter todos os elementos que permitem ao contribuinte defender-se de eventual caracterização de segurado empregado sob pena de nulidade.

[...]”

53. Por fim, a jurisprudência deste Egrégio Conselho de Contribuintes converge no sentido de que a ausência de discriminação dos fatos geradores motivados gera uma insuficiência na descrição dos fatos, o que por sua vez, impede o direito de defesa. Trata-se, então, de vício material conforme ementa abaixo transcrita:

“(…) 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 sendo 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).

OUTRA IRREGULARIDADES NO LANÇAMENTO FISCAL

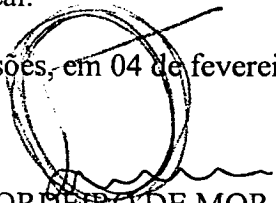
54. Por fim, devo acrescentar que o auditor notificante, sem qualquer explicação ou motivação suficiente em seu relatório fiscal, estabeleceu a alíquota de 2% para o SAT, com o adicional para aposentadoria especial (25 anos), ora em 4%, ora em 6%.

55. Com isso, entendo que o lançamento não atende ao que dispõe o art. 142 do CTN, pois não houve a devida verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e nem a correta indicação de como o auditor fiscal chegou aos valores devidos.

CONCLUSÃO

56. Diante do exposto, voto no sentido de CONHECER do Recurso Voluntário e ANULAR a notificação fiscal.

Sala das Sessões, em 04 de fevereiro de 2009 de fevereiro de 2009.


DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES

Relator

Declaração de Voto

Relator MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

Diferentemente do entendimento do Conselheiro Relator, não é o caso de se anular o presente lançamento. Entendo que uma complementação do relatório fiscal pode sanar as omissões relativas à falta de fundamentação legal.

Conforme dispõe o art. 28 da Portaria MPAS n.º 357/2002, o lançamento com ausência de fundamentação legal é nulo.

Art. 28. 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;

III - o lançamento com ausência de fundamento legal, erro na identificação do fato gerador, do período ou do sujeito passivo ou não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF;

Contudo, a Portaria MPAS n.º 357/2002 foi revogada pela Portaria MPS n.º 520/2004. Essa Portaria, em seu artigo 32, não menciona a hipótese de ausência de fundamento legal como causa de nulidade do processo administrativo e de acordo com o previsto no art. 44, para os processos em curso na Previdência Social deveria ser aplicada a referida Portaria MPS n.º 520/2004, nestas palavras:



Art. 44 O disposto nesta Portaria aplica-se imediatamente aos processos em curso no Instituto Nacional do Seguro Social e no Conselho de Recursos da Previdência Social, ficando revogada a Portaria nº 357, de 17.04.2002, publicada no DOU de 18.04.2002, seção 1.

De acordo com o previsto no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, há apenas dois casos de nulidades: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Conforme disposto no art. 60 do referido Decreto, as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das acima referidas 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.

Destaca-se que mesmo nos casos de preterição do direito de defesa, não deve ser anulada a NFLD ou o auto de infração, mas sim a decisão ou o despacho. Prova desse entendimento é que se não houver a cientificação do sujeito passivo, não há dúvida que há um cerceamento ao direito de defesa, mas pergunta-se: há que ser anulada a NFLD? Entendo que não, assim como a maior parte, se não a totalidade dos demais Conselheiros. Não se pode olvidar que a cientificação é parte necessária ao aperfeiçoamento do lançamento fiscal, e portanto é intrínseco ao ato, mas o vício dessa cientificação não é causa de nulidade do procedimento fiscal.

Não se pode esquecer que o lançamento após notificado ao sujeito passivo não se torna perfeito e acabado. Esse lançamento pode ser alterado em função da impugnação do sujeito passivo, por recurso de ofício ou por iniciativa de ofício, conforme previsão no art. 145 do CTN. O processo administrativo fiscal tem justamente a função de constituir definitivamente ao crédito, assegurando-lhe a certeza e a liquidez. Caso não adotemos essa característica inerente ao processo administrativo, transformaríamos nossas decisões na cômoda anulação da NFLD ou do auto de infração, nos furtando à análise de mérito, para procurarmos meras irregularidades formais na constituição do crédito.

O apego demasiado à formalidade por este Colegiado vai de encontro aos princípios do Direito Administrativo da economia processual e da eficiência. Se é reconhecido que a fiscalização pode efetuar novo lançamento fiscal, após a anulação por vício formal, para quê gastar tanto esforço e tempo, se podemos aproveitar todas as provas que estão colacionadas aos autos, possibilitando a correção do feito?

Não entendo ser aplicável ao presente caso o Parecer CJ/MPAS n.º 1.045/1997, uma vez que esse Parecer é específico para o caso em que a nulidade do procedimento não foi detectada pelo CRPS, mas somente quando da inscrição do crédito em Dívida Ativa. Sendo assim, não havia como corrigir a falha, senão pela anulação da Notificação Fiscal. Além do mais, o referido Parecer referia-se a uma legislação anterior à Portaria MPS n.º 520, que foi publicada pelo próprio Ministro de Estado. Os Pareceres também não se posicionaram sobre a aplicabilidade dos arts. 59 e 60 do Decreto n.º 70.235.

A persistir o entendimento desta Câmara, em qualquer hipótese que se verificar uma irregularidade, que ensejasse complementação do relatório fiscal, esta não poderia ser realizada. Desse modo, a decisão descumpra a lei, no caso o Decreto n.º 70.235/1972, uma vez

que nenhuma diligência poderia ser mais realizada, pois **toda** a diligência colaciona novas informações que não constavam no relatório inicial.

Destaca-se que a possibilidade de complementação do relatório fiscal, reconhecendo o saneamento do vício, já foi ratificada por este Colegiado, por unanimidade, no julgamento do recurso de nº 142.245, em 12 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

*Não obstante as razões apresentadas, entendo **que** a diligência fiscal, relatório complementar e despacho decisório **emitidos** [fls. 53-64], com a conseguinte intimação da ora Recorrente para manifestação, sanaram o vício constante do lançamento, **sendo** inoportuna e despendiêda qualquer reparação por este órgão julgador. (grifei)*

Sendo assim, entendo que a partir da publicação da Portaria MPS nº 520/2004, o vício no fundamento legal passou a ser considerado como **sanável**.

Não se pode confundir falta de fundamentação legal, com falta de fundamento legal. Em virtude de a Administração somente poder agir **se** houver previsão em lei para a prática do ato, caso não haja tal fundamentação legal, o ato **será** nulo. Diferentemente será a hipótese de ausência de um dispositivo legal que não **foi** arrolado no relatório; falta do fundamento legal, entendo que tal vício pode ser corrigido.

Diante da irregularidade constatada, há **que** ser aplicado o Decreto nº 70.235/1972 devendo ser efetuada notificação fiscal complementar, conforme previsto no 18, § 3º, nestas palavras:

Art. 18 (...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)

A notificação complementar a ser efetuada **pelo** órgão previdenciário deve ser apensada aos presentes autos, devolvendo-se aos sujeitos passivos prazo para defesa administrativa relativa ao fundamento acrescentado ao relatório.

O contribuinte se defende não apenas dos **dispositivos** legais elencados pelo Auditor, mas principalmente dos fatos ocorridos e narrados **pela** fiscalização. Assim, o apego à ausência do fundamento legal é atribuir um peso excessivo à NFLD quanto à norma legal, esquecendo-se este colegiado que o direito tributário tem **como** fonte imediata a situação fática (fato gerador). Por isso a omissão quanto ao dispositivo da **norma** pode ser regularizada.

Ora, se é possível a complementação do relatório fiscal por decisão de primeira instância, qual o motivo de não ser possível por decisão de **segundo** grau, ainda mais quando é reconhecido que o Conselho de Contribuintes possui **competência** para rever todas as decisões proferidas pelas DRJ.



Pelo exposto, entendo que deveria o julgamento ser convertido em diligência a fim que seja complementado o relatório fiscal. Entretanto, tal diligência traria novas informações que não teriam sido analisadas na primeira instância administrativa, inovando a matéria em grau de recurso, o que ocasionaria a supressão de instância. Desse modo, para não ferir o princípio da ampla defesa, e para não suprimir a primeira instância, por uma questão lógica deveria ser anulada a decisão de primeira instância para que seja possibilitada a complementação do relatório fiscal.

Deveria o Auditor notificante completar o relatório fiscal indicando o dispositivo. Repita-se que entendo que não cabe a diligência para complementar o relatório em segunda instância administrativa, pois ocasionaria a supressão de instância; por esse motivo é que voto por anular a decisão-notificação. Anulando a decisão de primeiro grau é reaberta toda a discussão sobre os dados que porventura sejam acrescidos aos autos, o que favorece o contraditório e a ampla defesa.

Contudo, há outra irregularidade no procedimento fiscal, quanto ao enquadramento dos segurados como empregados.

Mesmo que se considerasse que não houve o devido enquadramento; não seria o caso de nulidade do lançamento. Não há dúvida que houve a prestação de serviços, o que ainda não foi esclarecido, de forma adequada no relatório fiscal e seus anexos, é o enquadramento do referido segurado perante o RGPS.

É bem verdade que o enquadramento no RGPS, em determinados casos, independe do efetuado para fins trabalhistas, como exemplo, os referentes às alíneas “i”, “j”, “l”, “m”, “p” do art. 9º do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999. Basta a configuração de uma dessas hipóteses para que o segurado seja enquadrado como empregado perante o RGPS, independentemente dos requisitos perante a legislação trabalhista (subordinação, não-eventualidade, onerosidade, pessoalidade).

Entretanto, o enquadramento realizado pela fiscalização previdenciária foi no art. 12, I, “a” da Lei n.º 8.212/1991. Uma vez que o órgão previdenciário o enquadrado como segurado empregado, nos termos dessa alínea, deveria ter esclarecido de maneira individualizada, ou pelo menos por grupo de pessoas sob as mesmas condições contratuais, as razões para tal enquadramento, demonstrando todos os pressupostos: subordinação, não-eventualidade, onerosidade e pessoalidade.

Em função das dificuldades práticas de se caracterizar a subordinação jurídica, a jurisprudência tem adotado critérios complementares para aferição da subordinação. Nesse sentido segue trecho da ementa do Acórdão proferido pelo TRT da 3ª Região no Recurso Ordinário n.º 00164/2004, publicado no DJMG em 30/6/2004, p. 11:

“ (...) A sujeição ao poder diretivo e disciplinar poderá apresentar-se atenuada, no caso do serviço de caráter intelectual, havendo a tentação de rotulá-lo como trabalho autônomo. Em tais hipóteses, é preciso recorrer a critérios complementares considerados idôneos para aferir os elementos essenciais da subordinação, entre eles: 1) se a atividade laboral poderá ser objeto do contrato de trabalho, independentemente do resultado dela conseqüente; 2) se a atividade prevalentemente pessoal é executada com instrumentos de trabalho e matéria-prima da empresa; 3) se a empresa assume substancialmente



os riscos do negócio; 4) se a retribuição é fixada em razão do tempo do trabalho subordinado; 5) a presença de um horário fixo é também indicativa de trabalho subordinado, o mesmo ocorrendo se a prestação de serviço é de caráter contínuo. Esses critérios isolados são inidôneos ao conceito da subordinação, devendo ser apreciados em conjunto no caso concreto. Se o autor reuniu todos os critérios alinhados acima, não há dúvida de que a subordinação jurídica salta aos olhos também sob o prisma subjetivo."

No sentido da insubsistência da NFLD com base apenas na presença da não-eventualidade, o Ministério da Previdência Social já se pronunciou por meio do Parecer CJ/MPAS n.º 1.747/1999, cujo trecho relevante para a presente questão transcrevo a seguir:

(...)

4. O único argumento encontrado no relatório fiscal é que as atividades desenvolvidas estão intrinsecamente ligadas ao objetivo social da empresa. Tal argumento, carece de amparo jurídico, haja vista, que o tipo de atividade desenvolvida por um trabalhador autônomo não é, e nunca foi, fundamento para enquadrar esse trabalhador como empregado.

5. Independentemente da atividade possuir vinculação ou não com a atividade fim da empresa, a caracterização do vínculo empregatício ocorre com a presença dos seguintes requisitos: a) prestação de serviço de natureza não eventual; b) subordinação; c) habitualidade; e d) onerosidade. (Conceito legal - art. 3º da CLT)

(...)

O ponto controverso reside na possibilidade de saneamento ou não da falta. Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A falta de motivo do ato administrativo vinculado causa a sua nulidade. 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.”

De acordo com o previsto no art. 59 do Decreto n.º 70.235/1972, há apenas dois casos de nulidades: os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Conforme disposto no art. 60 do referido Decreto, as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das acima referidas 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.

Destaca-se que mesmo nos casos de preterição do direito de defesa, não deve ser anulada a NFLD ou o auto de infração, mas sim a decisão ou o despacho. Prova desse entendimento é que se não houver a cientificação do sujeito passivo, não há dúvida que há um cerceamento ao direito de defesa, mas pergunta-se: há que ser anulada a NFLD? Entendo que não, assim como a maior parte, se não a totalidade dos demais Conselheiros. Não se pode olvidar que a cientificação é parte necessária ao aperfeiçoamento do lançamento fiscal, e portanto é intrínseco ao ato, mas o vício dessa cientificação não é causa de nulidade do procedimento fiscal.

Não se pode esquecer que o lançamento depois de notificado ao sujeito passivo não se torna perfeito e acabado. Esse lançamento pode ser alterado em função da impugnação do sujeito passivo, por recurso de ofício ou por iniciativa de ofício, conforme previsão no art. 145 do CTN. O processo administrativo fiscal tem justamente a função de constituir definitivamente o crédito, assegurando-lhe a certeza e a liquidez. Caso não adotemos essa característica inerente ao processo administrativo, transformaríamos nossas decisões na cômoda anulação da NFLD ou do auto de infração, nos furtando à análise de mérito, para procurarmos meras irregularidades formais na constituição do crédito.

O apego demasiado à formalidade por este Colegiado vai de encontro aos princípios do Direito Administrativo da economia processual e da eficiência. Se é reconhecido que a fiscalização pode efetuar novo lançamento fiscal, após a anulação por vício formal, para quê gastar tanto esforço e tempo, se podemos aproveitar todas as provas que já foram colacionadas, prosseguindo o feito nesses mesmos autos?

Não há dúvida que a presente irregularidade trata-se de ato anulável e não nulo. Uma vez que são anuláveis os atos que a lei assim os declare, bem como os que podem ser re praticados sem vício, conforme lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, página 457 da sua obra, Curso de Direito Administrativo, 22ª edição, Ed. Malheiros.

Outra prova inconteste de que a falha é sanável é que o vício poderia ser convalidado se não houvesse a impugnação do sujeito passivo, ou se esse, a par de identificar a falha, fizesse o recolhimento das contribuições. Caso o vício fosse insanável, nem mesmo o pagamento realizado pelo contribuinte afastaria a nulidade do lançamento fiscal.

21



A melhor caracterização da falha encontrada pela fiscalização pode ser realizada por meio de relatório fiscal complementar; afinal é para isso que servem as diligências fiscais. Atenta-se que não é este Colegiado que irá convalidar o ato de lançamento, mesmo porque não possui competência para isso. A convalidação será realizada pelo próprio órgão que efetuou o lançamento fiscal.

Não pode persistir o entendimento de que em qualquer hipótese que se verifique uma irregularidade, que enseje a complementação do relatório fiscal, esta não possa ser realizada. Tal impedimento descumpriria a lei, no caso o Decreto n.º 70.235/1972, uma vez que nenhuma diligência poderia ser mais realizada, pois toda a diligência colaciona novas informações que não constavam no relatório inicial.

A possibilidade de complementação do relatório fiscal já foi ratificada por este Colegiado, por unanimidade, no julgamento do recurso de n.º 142.245, nestas palavras:

Não obstante as razões apresentadas, entendo que a diligência fiscal, relatório complementar e despacho decisório emitidos [fls. 53-64], com a conseguinte intimação da ora Recorrente para manifestação, sanaram o vício constante do lançamento, sendo inoportuna e despicienda qualquer reparação por este órgão julgador.

Ora, se é possível a complementação do relatório fiscal por decisão de primeira instância, qual o motivo de não ser possível por decisão de segundo grau, ainda mais quando é reconhecido que o Conselho de Contribuintes possui competência para rever todas as decisões proferidas pelas DRJ.

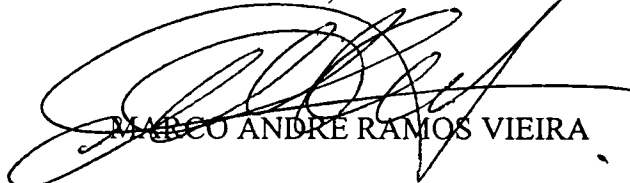
Entretanto, no presente caso há uma particularidade que não se subsume a tudo que acabou de ser exposto. Já foi comandada a diligência fiscal, mas mesmo assim a fiscalização não conseguiu demonstrar o enquadramento dos segurados como empregados.

Assim, diante das provas colacionadas aos autos este Colegiado tem que proferir uma decisão. A fiscalização previdenciária não conseguiu fazer provas de suas alegações; não restou demonstrada a caracterização da subordinação.

Desse modo, convertido o julgamento em diligência, sendo sanado o vício prossegue-se no julgamento do recurso. Não sendo sanada a falha, como no presente caso, deverá ser extinto o processo sem a resolução do mérito, o que implica no processo administrativo em anular por vício na formalização o lançamento anteriormente efetuado.

É como voto.

Sala das Sessões, em 04 de fevereiro de 2009.


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA


22