



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº	37324.003554/2005-39
Recurso nº	141.601 Voluntário
Matéria	GFIP
Acórdão nº	205-00.177
Sessão de	11 de dezembro de 2007
Recorrente	SOCIEDADE CAMPINEIRA DE EDUCAÇÃO E INSTRUÇÃO
Recorrida	SRP - CAMPINAS -SP

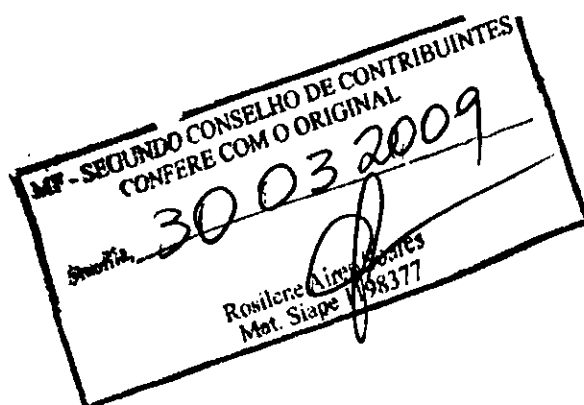
Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2004

Ementa: DISCRIMINAÇÃO DOS FATOS GERADORES. INSUFICIÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

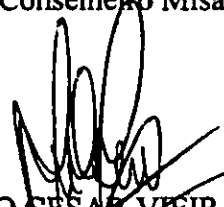
O lançamento deve discriminar os fatos geradores das contribuições previdenciárias de forma clara e precisa, bem como o período a que se referem, sob pena de cerceamento de defesa e conseqüente nulidade.

Processo Anulado

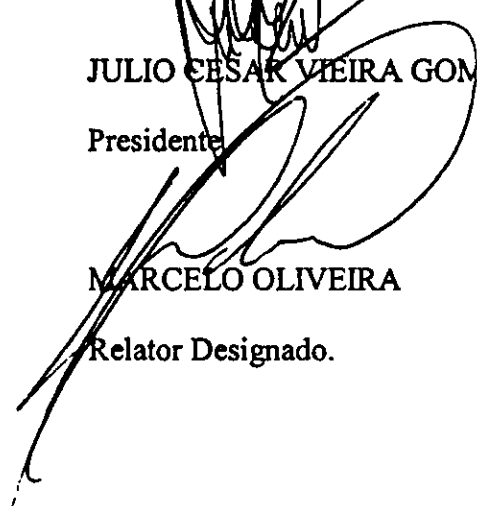


Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da QUINTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. Por maioria de votos anulou-se o Auto de Infração. Designado o Conselheiro Marcelo Oliveira para redigir o voto vencedor. Vencido o Relator. Ausência justificadamente do Conselheiro Misael Lima Barreto.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES

Presidente


MARCELO OLIVEIRA

Relator Designado.



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros,. Damião Cordeiro De Moraes, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Liege Lacroix Thomas e Adriana Sato



Relatório

Trata o presente auto de infração, lavrado em desfavor do recorrente, originado em virtude do descumprimento do art. 32, IV, § 5º da Lei n.º 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999. Segundo a fiscalização previdenciária, a autuada não informou à previdência social por meio da GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias entre as competências janeiro de 1999 a dezembro de 2004, fls. 04 a 05.

A autuada apresentou defesa administrativa, fls. 115 a 136.

A unidade descentralizada da SRP emitiu a Decisão-Notificação (DN), fls. 140 a 147, mantendo a autuação em sua integralidade.

O recorrente não concordando com a DN emitida pelo órgão previdenciário interpôs recurso, fls. 153 a 169. Em síntese o recorrente alega o seguinte:

O médico residente não se encontra a serviço da entidade;

O recorrente apenas paga aos médicos residentes ajuda de custo e não bolsa de estudo;

É indevida a caracterização da recorrente como empresa em relação às aulas que ministra de residência médica;

Todos os prestadores de serviços são empregados da instituição, que já constaram da relação da GFIP;

Os serviços foram prestados de forma eventual;

A entidade é imune às contribuições previdenciárias;

A lei ordinária não poderia criar obrigações acessórias para a entidade;

Não pode ser indeferida a produção de provas;

Requerendo que seja concedido provimento ao recurso interposto.

A unidade descentralizada da SRP apresentou suas contra-razões às fls. 175 a 177. O órgão previdenciário alega, em síntese:

Não foram apresentados elementos novos capazes de ensejar a reforma da Decisão;

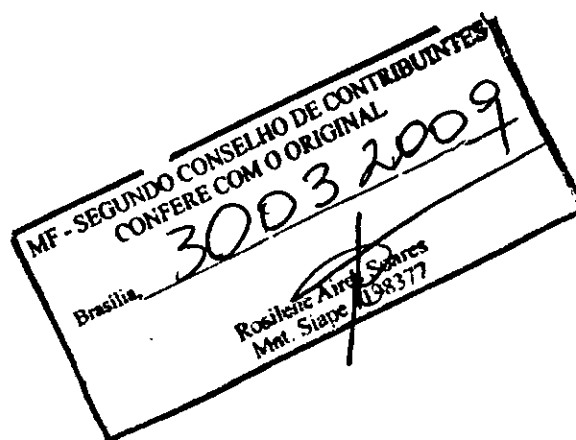
Requerendo que seja negado provimento ao recurso interposto.

Decisão proferida pela 2ª Câmara do CRPS, fls. 178 a 179, converte o julgamento em diligência para que o Auditor Fiscal fundamentasse o preenchimento dos requisitos do art. 12, inciso I da Lei de Custeio, para os segurados enquadrados em tal condição, bem como deveria ser colacionado aos autos alguma prova de subordinação.

A Auditoria Fiscal prestou informações às fls. 183 a 190.

Cientificada do acórdão proferido pela 2ª Câmara do CRPS, bem como do resultado da diligência, a entidade manifestou-se às fls. 234 a 246.

É o Relatório.



A handwritten signature in black ink, located in the lower right area of the page.

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



Voto Vencido

Conselheiro, MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

Pressupostos já superados por ocasião do julgamento pela 2ª Câmara do CRPS, conforme fls. 178 e 179, passo para o exame das questões preliminares ao mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES AO MÉRITO:

Entendo que o presente julgamento possui uma questão prejudicial, pois está ligado à sorte da NFLD n.º 35.775.352-6, visto que o valor da multa depende da procedência dos fatos geradores lançados na Notificação Fiscal.

Uma vez que em julgamento na data de hoje apresentei voto por anular a decisão de primeira instância, merece o mesmo destino a presente autuação. Nesse sentido segue trecho do voto por mim proferido na NFLD n.º 35.775.352-6, nestas palavras:

“Não há dúvida que houve a prestação de serviços, que ainda não foi esclarecido, de forma adequada no relatório fiscal e seus anexos, é o enquadramento dos referidos segurados 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 os enquadrou como segurados empregados, 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.

Ainda não houve a demonstração do elemento subordinação no relatório fiscal.

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."

Entendo que é possível, no presente caso, a caracterização da subordinação na forma acima explicitada. Contudo, o relatório fiscal foi feito de modo incompleto.

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:

(...)

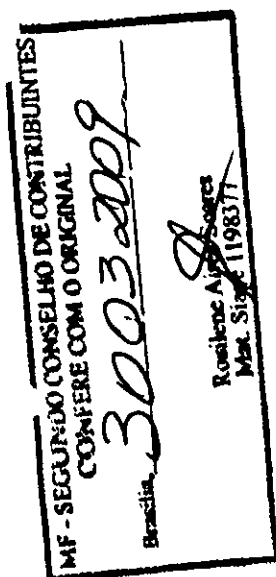
4. O único argumento encontrado no relatório fiscal é que as atividades desenvolvidas estão intrinsecamente ligadas ao objetivo social da empresa. Tal argumento, carece de amparo jurídico, haja vista, que o tipo de atividade desenvolvida por um trabalhador autônomo não é, e nunca foi, fundamento para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

(...)

Portanto há que se reconhecer que o relatório, da forma que está lavrado, cerceia o direito a ampla defesa do contribuinte.

Não resta dúvida portanto, que há um vício no presente levantamento, 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.



A large, stylized handwritten mark or signature, possibly 'R' or 'D', located on the right side of the page.

A smaller handwritten mark or signature, possibly 'R' or 'D', located at the bottom right of the page.

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."

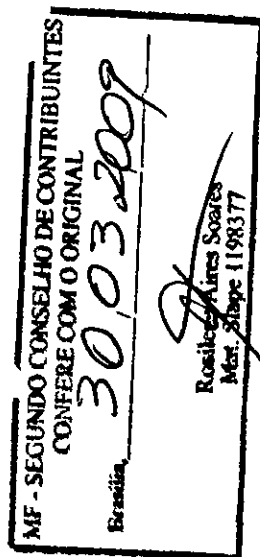
Na mesma obra, página 451, o autor afirma que "a convalidação, ou seja, o refazimento de modo válido e com efeitos retroativos do que fora produzido de modo inválido, em nada se incompatibiliza com interesses públicos. Isto é: em nada ofende a índole do Direito Administrativo. Pelo contrário". Na lição 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



A large, stylized handwritten mark or signature, possibly a flourish or a signature, located on the right side of the page.

A large, stylized handwritten mark or signature, possibly a flourish or a signature, located at the bottom right of the page.

liquidez. Caso não adotemos essa característica inerente ao processo administrativo, transformariamos 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 repraticados 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.

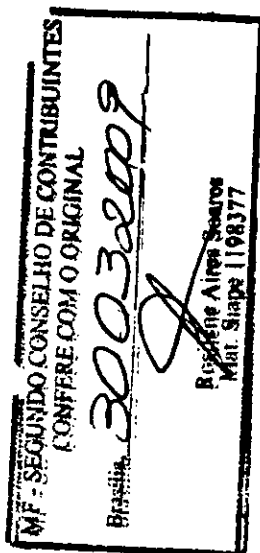
A melhor caracterização da falha encontrada pela fiscalização pode ser realizada por meio de relatório fiscal complementar; afinal é para isso que servem as diligências fiscais. Atenta-se que não é este Colegiado que irá convalidar o ato de lançamento, mesmo porque não possui competência para isso. A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

Por todo o exposto a Decisão-Notificação deve ser anulada por não ter considerado a omissão do relatório fiscal. Os autos devem retornar ao Auditor-Fiscal notificante para que proceda à correta instrução processual nos termos do presente voto."

Entendo que as informações colacionadas às fls. 183 a 190 não atendem às falhas encontradas no relatório fiscal. Não foi trazido aos autos nenhum dos documentos solicitados no acórdão à fl. 179, tampouco foi demonstrada a subordinação jurídica dos segurados enquadrados como empregados.

CONCLUSÃO

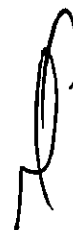


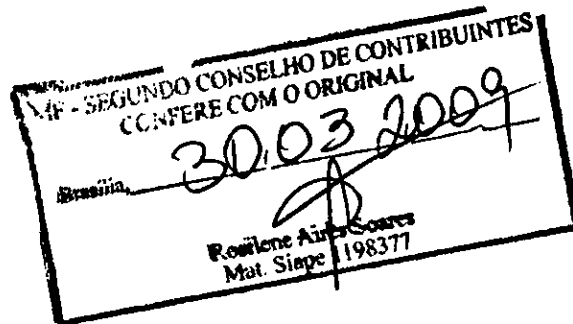
Pelo exposto, voto por ANULAR a decisão de primeira instância, devendo o relatório fiscal ser complementado, reabrindo-se posteriormente prazo para defesa.

É como voto.

Sala das Sessões, em 11 de dezembro de 2007


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA
Relator





Voto Vencedor

Conselheiro MARCELO OLIVEIRA Relator Designado

DAS QUESTÕES PRELIMINARES AO MÉRITO:

Primeiramente, concordamos, total e plenamente, com o Relator, quando o mesmo, em síntese, afirma que o presente julgamento possui uma questão prejudicial, pois o valor da multa depende da procedência dos fatos geradores lançados na Notificação Fiscal.

Também concordamos que as informações colacionadas às fls. 183 a 190 não atendem às falhas encontradas no relatório fiscal. Não foi trazido aos autos nenhum dos documentos solicitados no acórdão à fl. 179, tampouco foi demonstrada a subordinação jurídica dos segurados enquadrados como empregados.

A Legislação determina qual o procedimento a ser adotado no lançamento.

Lei 8.212/1991:

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.

Além do mais, cumpre a fiscalização a subsunção do fato à norma (Consolidação das Leis do Trabalho – CLT).

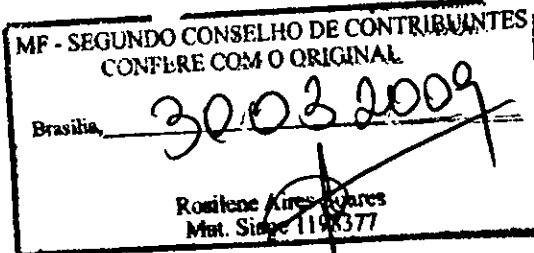
CLT:

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

Assim, para que sejam apuradas contribuições com base em referido dispositivo legal, é necessário que a caracterização como empregado devidamente configurada no relatório fiscal que der origem ao lançamento. Nesse sentido é o disposto na Lei, no caput do Art. 37 citado acima.

Portanto, como ato administrativo, o lançamento deve expor os fundamentos de fato e de direito nos quais se baseia, afim de que o particular possa exercer seu direito à ampla defesa e ao contraditório em sua plenitude.

Isso é o que determina a Legislação.



Lei 9.784/1999:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

I - atuação conforme a lei e o Direito;

...

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

VIII - observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

A atividade administrativa de lançamento requer a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, como preceitua o Código Tributário Nacional (CTN).

CTN:

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. (grifo nosso)

É incompatível com os princípios constitucionais tributários e, em especial, com o princípio da legalidade (CF/88, art. 5.º, II e art. 150, I), exigir o cumprimento de uma obrigação tributária sem a devida caracterização de seu surgimento.

Portanto, podemos concluir que todos os requisitos legais para a caracterização de emprego, no caso, têm que estar presentes para a fundamentação do lançamento.

Assim, verifico que a fiscalização não fez a subsunção do fato à norma.

Como consequência, o processo deve ser anulado, pois a ausência de caracterização da ocorrência do fato gerador inviabiliza todo o procedimento fiscalizatório, já que a legislação exige a clara e precisa demonstração, para o pleno exercício do direito de defesa.

Sobre nulidade, a legislação determina motivos e atos a serem praticados em caso de decretação de nulidade.

Decreto 70.235/1972:

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.

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

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Por ser autoridade julgadora competente para a decretação da nulidade e por estar claro que a falta de caracterização do fato gerador cerceou o direito à defesa da recorrente, decido pela nulidade do processo.

Em respeito ao § 2º, do Art. 59, do Decreto 70.235/1972, ressalto que a Receita Federal do Brasil deve verificar se a desobediência à obrigação tributária principal existe e persiste, a fim de tomar as devidas providências, na forma determinada pela Legislação.

CONCLUSÃO:

Voto por CONHECER do recurso para ANULAR o lançamento.

Sala das Sessões, em 11 de dezembro de 2007

MARCELO OLIVEIRA

Relator

