



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Processo nº 37377.000090/2006-74
Recurso nº 141.446 Voluntário
Matéria Auto de Infração: Obrigações Acessórias em Geral
Acórdão nº 205-00.790
Sessão de 02 de julho de 2008
Recorrente ALEX ANTONIO ALDA
Recorrida DRP EM ARAÇATUBA/SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 12/05/2005

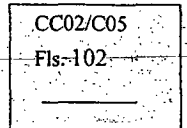
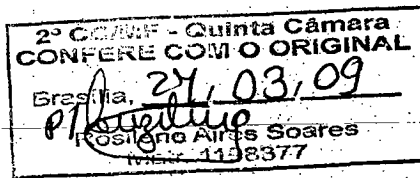
COMPETÊNCIA DO ÓRGÃO PREVIDENCIÁRIO PARA O
LANÇAMENTO. RELAÇÃO EMPREGATÍCIA.
NECESSIDADE DE CARACTERIZAÇÃO PELO AGENTE
FISCAL.

1. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil - no exercício de atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, art. 142, CTN - ao 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, RPS, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado [art. 229, § 2º, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99];

2. É dever da Administração Tributária a plena caracterização do fato gerador para que se evite a improcedência dos lançamentos realizados ou mesmo a decretação de nulidade desses.

Processo Anulado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

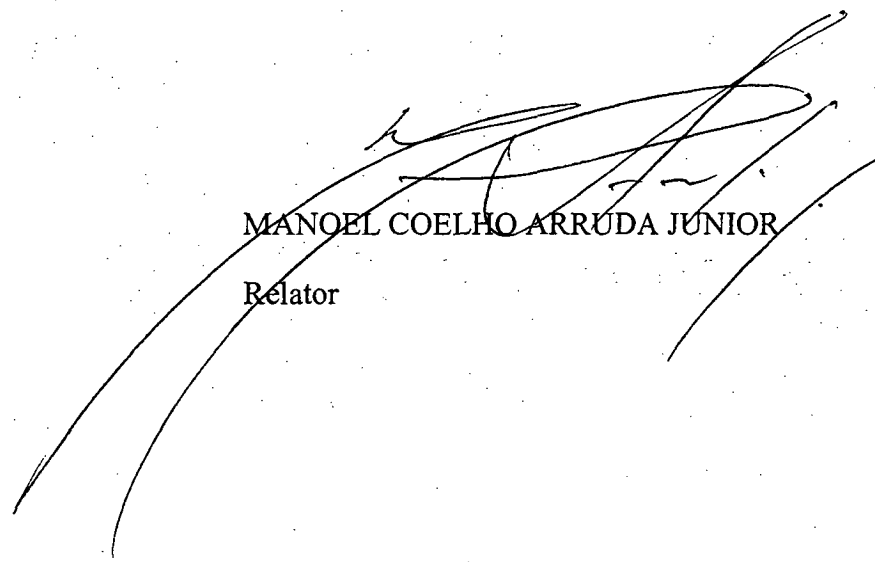


ACORDAM os membros da QUINTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, anular o auto de infração/lançamento. Vencido o Conselheiro Marco André Ramos Vieira que votou pela anulação da decisão de primeira instância.



JULIO CESAR VIEIRA GOMES

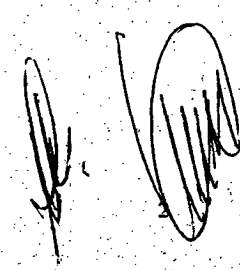
Presidente



MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira, Damião Cordeiro de Moraes, Marcelo Oliveira, Liege Lacroix Thomasi, Adriana Sato e Renata Souza Rocha (Suplente)



2º CC/ME - Quinta Câmara
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 24.03.09
p/ *[assinatura]*
Rosileia Aires Soares
Matr. 1138377

Relatório

Trata-se de auto de infração por suposto descumprimento de obrigação acessória destacada no art. 17, da Lei n. 8.213/91 c/c artigo 18, inciso I e §1º, do Decreto n. 3.048/99, **por ter o contribuinte deixado de inscrever como empregado o segurado DONIZETE APARECIDO PEDROSO DE SOUZA.**

Segundo relatório fiscal [fls. 11/12], em visitas realizadas nos dias 26, 27 de abril e 03 de maio de 2005, no estabelecimento de Alex Antonio Alda [Escritório Exato], foi constatada a presença do Sr. Donizete Aparecido Pedroso de Souza, realizando trabalhos de rotina do escritório, sem estar devidamente inscrito como empregado. Além disso, a secretária do escritório – Livia Neres Antonello – confirmou à fiscalização que o Sr. Donizete e o contador Alex são os responsáveis pelo preenchimento das declarações de imposto de renda dos clientes [pessoa física] do escritório.

Notificado da autuação, o Autuado apresentou impugnação tempestiva [fls. 24/29], que rechaçou os argumentos elencados pelas auditoras autuantes.

Por força dos argumentos e documentos colacionados na peça de defesa, foi realizada diligência para instrução do presente processo e, por conseguinte, anexada Informação Fiscal [fls. 55/58].

Ato contínuo, foi concedido novel prazo para o autuado apresentar impugnação [fls. 65-68].

Em 08 de março de 2006, foi prolatada DN [fls. 71-78] que julgou procedente a autuação lavrada:

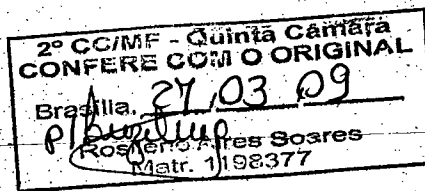
AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO INSCRIÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.

Constitui infração a não inscrição de segurados empregados que lhe prestem serviços, conforme estabelecido na legislação, art. 17, Lei n. 8.213/91 c/c art. 18, inciso I e § 1º, do Decreto n. 3.048/99

AUTUAÇÃO PROCEDENTE

Intimado do *decisum*, o Autuado interpôs recurso que, em síntese, suscitou [fls. 85/90]:

- (i) a decisão baseou-se única e exclusivamente em informações equivocadas das auditoras fiscais;
- (ii) não foi deferido ou apreciado o pedido relativo à oitiva de testemunhas;
- (iii) que o Sr. Donizete Aparecido se encontrava no escritório do Autuado por motivo de visita e que jamais lhe prestou serviços, assim como jamais lhe pagou qualquer valor a título de salário;



- (iv) o Sr. Donizete é amigo de longa data do autuado;
- (v) nos dias das visitas não estava o Sr. Donizete realizando serviços de rotina do escritório, até porque não têm condições para tal;
- (vi) o Sr. Donizete utilizou das dependências do escritório para preencher seu próprio IRPF, jamais para a declarações dos clientes;
- (vii) que a secretária nunca confirmou as informações constantes do auto de infração colacionadas pelas auditoras;
- (viii) que não foi caracterizado o vínculo empregatício;
- (ix) pugna, ao final, pelo provimento do recurso e conseguinte improcedência da autuação.

Instada, a DRP apresentou contra-razões [fls. 93-99] que ratificam os argumentos da DN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Relator

Sendo tempestivo, CONHEÇO DO RECURSO e passo ao exame.

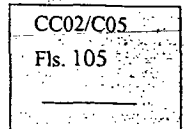
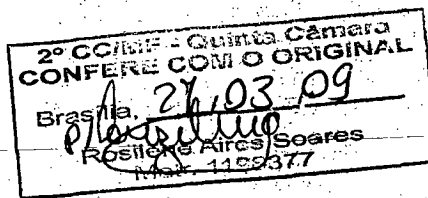
DA COMPETÊNCIA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL E DA NÃO CARACTERIZAÇÃO

Conforme disposto no relatório fiscal [fls. 11/12], em visitas realizadas nos dias 26, 27 de abril e 03 de maio de 2005, no estabelecimento de Alex Antonio Alda [Escritório Exato], foi constatada, segundo afirmação das auditoras autuantes, a presença do Sr. Donizete Aparecido Pedroso de Souza, realizando trabalhos de rotina do escritório, sem estar devidamente inscrito como empregado. Além disso, a secretária do escritório – Livia Neres Antonello – confirmou à fiscalização que o Sr. Donizete e o contador Alex são os responsáveis pelo preenchimento das declarações de imposto de renda dos clientes [pessoa física] do escritório.

Inconformado com a autuação, o Autuado interpôs recurso que, em síntese, suscitou [fls. 85/90]:

- (x) a decisão baseou-se única e exclusivamente em informações equivocadas das auditoras fiscais;
- (xi) não foi deferido ou apreciado o pedido relativo à oitiva de testemunhas;

4



- (xii) que o Sr. Donizete Aparecido se encontrava no escritório do Autuado por motivo de visita e que jamais lhe prestou serviços, assim como jamais lhe pagou qualquer valor a título de salário;
- (xiii) o Sr. Donizete é amigo de longa data do autuado;
- (xiv) nos dias das visitas não estava o Sr. Donizete realizando serviços de rotina do escritório, até porque não tem condições para tal;
- (xv) o Sr. Donizete utilizou das dependências do escritório para preencher seu próprio IRPF, jamais para a declarações dos clientes;
- (xvi) que a secretária nunca confirmou as informações constantes do auto de infração colacionadas pelas auditoras;
- (xvii) que não foi caracterizado o vínculo empregatício;
- (xviii) pugna, ao final, pelo provimento do recurso e conseguinte improcedência da autuação.

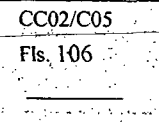
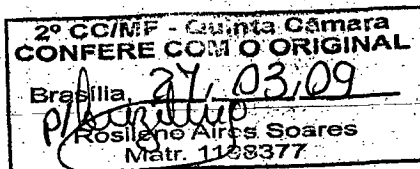
Em relação às alegações de que o Instituto deve abster-se de transformar uma relação entre pessoas jurídicas – **autônomo e empresa** - numa relação de emprego, entendendo tratar-se de matéria de competência da Justiça do Trabalho, a mesma é inaceitável, pois a legislação previdenciária é especial e autônoma, não se conflitando com as leis trabalhistas.

A atuação de ambas se processa paralelamente; cada qual atua com total independência harmônica e complementarmente entre si.

Com bem citado pela autoridade fiscal, quando do Relatório Fiscal, o art. 33, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, alterado pela Lei nº 10.256, de 09 de julho de 2001, conferiu ao INSS competência para normatizar o recolhimento das contribuições sociais:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)

Além disso, o Auditor Fiscal da Previdência Social - no exercício de atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, art. 142, CTN - ao 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, RPS, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado [art. 229, § 2º, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99]:



RPS - ART. 229 , § 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 CTN já previa, antes mesmo da inserção desse famigerado parágrafo único – art. 116 - , em seu art. 150, §4º, a possibilidade de não homologar o lançamento quando comprovado dolo, fraude ou simulação:

Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Dessa forma, se a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio de seu órgão fiscal, observou ato previdenciário que não se coaduna com a realidade fática, deve, por força de obrigação legal, investigá-lo, e, se for o caso, promover a sua descaracterização.

Ressalta-se, entretanto, que a Entidade Previdenciária deverá se eximir do *onus probandi*, logo, tornar evidente a situação jurídica existente, sob pena de ser declarada a nulidade do lançamento.

DA NÃO CONFIGURAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO

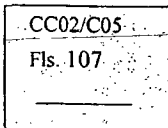
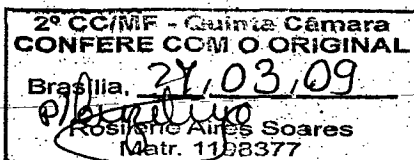
Consoante Relatório Fiscal, a Fiscalização compreendeu que constituem fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações pagas em decorrência da prestação de serviços do Sr. Donizete Aparecido Pedroso de Souza, no qual compreendeu a Fiscalização estarem presentes os pressupostos da relação empregatícia, definidos no art. 3º da CLT: não eventualidade, pessoalidade, subordinação e remuneração.

Não obstante a menção pela autoridade fiscal de observância aos pressupostos da relação de emprego, observo que o Relatório Fiscal não traz à tona elementos suficientes para corroborar o vínculo empregatício entre Sr. Donizete Aparecido Pedroso de Souza e o ora Recorrente.

Ressalta-se que o Relatório Fiscal, apenas menciona conceitos teóricos sobre relação de emprego e vínculos empregatícios, não demonstrando a relação no sentido prático.

Ademais, SUBSUNÇÃO significa empregar a norma em um caso concreto, sendo assim, a Fiscalização ao promover o lançamento não demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhe deram suporte, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas.

6



Nesse sentido, importante mencionar o art. 37 da Lei 8.212/91:

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.

Por todo o exposto, voto pela nulidade do lançamento *sub examinem*, uma vez que a mesma não está em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria.

CONCLUSÃO - Em razão do exposto, voto pela nulidade do Auto de Infração lavrado.

Sala das Sessões, em 02 de Julho de 2008

MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Declaração de Voto

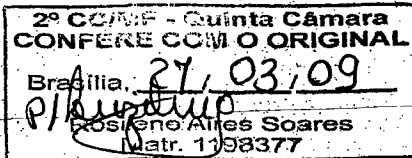
Conselheiro MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

Não concordo com o entendimento proferido pelo Conselheiro Relator.

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 enquadrrou 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.



Ainda não houve a demonstração do elemento remuneração, tampouco o 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:

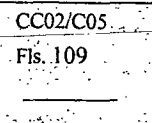
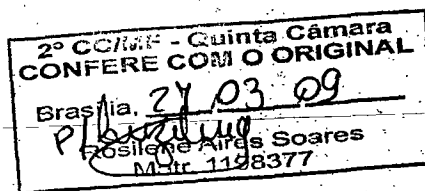
(...)

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.

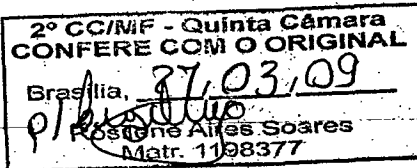
Não é outra a lição do mais abalizado administrativista brasileiro, Celso Antônio Bandeira de Mello. De acordo com esse doutrinador, na obra Curso de Direito Administrativo, 22ª edição, Ed. Malheiros, pág. 385, verbis: “em se tratando de atos vinculados, o que mais importa é haver ocorrido o motivo perante 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 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 nº 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 nº 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 despendicienda 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.

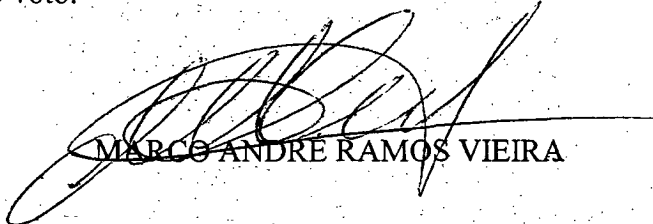
10

Pelo 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. Frisa-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.

CONCLUSÃO

Voto por anular a Decisão-Notificação, para que seja complementado o relatório fiscal.

É como voto.


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

Declaração de Voto

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Relator

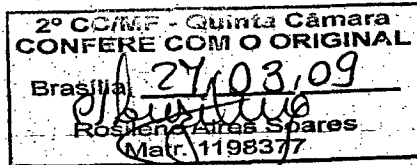
Peço vênica para divergir do ilustre e zeloso relator que proferiu voto pela anulação da decisão de primeira instância em razão da falta de caracterização clara e precisa no lançamento da cessão de mão de obra.

Inicialmente, entendo não se tratar de mero vício de procedimento, vício formal, já que, sobretudo, a caracterização da cessão de mão de obra é o fundamento central para o lançamento. A retenção do valor correspondente a onze por cento dos serviços constantes em nota fiscal ou fatura somente se justifica nos casos de cessão de mão de obra ou empreitada e, mesmo assim, para os serviços listados pela legislação, o que torna da essência do lançamento a precisa caracterização da cessão de mão de obra. E não pode ser meramente formal a ausência do que de mais essencial há no ato administrativo de lançamento, a caracterização do fato gerador:

Art.219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)

§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação,



inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

§ 2º Enquadrã-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - construção civil;

IV - serviços rurais;

V - digitação e preparação de dados para processamento;

VI-acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;

VII - cobrança;

VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos;

IX - copa e hotelaria;

X - corte e ligação de serviços públicos;

XI - distribuição;

XII - treinamento e ensino;

XIII - entrega de contas e documentos;

XIV - ligação e leitura de medidores;

XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;

XVI - montagem;

XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;

XVIII - operação de pedágio e de terminais de transporte;

XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)

XX - portaria, recepção e ascensorista;

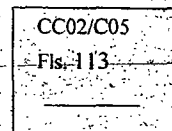
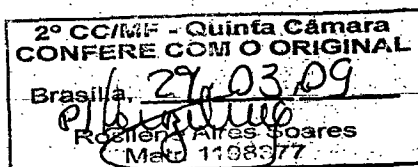
XXI - recepção, triagem e movimentação de materiais;

XXII - promoção de vendas e eventos;

XXIII - secretaria e expediente;

XXIV - saúde; e

XXV - telefonia, inclusive telemarketing.



§ 3º Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra.

De mesma forma que os fatos geradores, a cessão de mão de obra, que obriga à retenção como antecipação das contribuições previdenciárias a serem devidas quando do pagamento de salários, necessita ser perfeitamente caracterizada no lançamento, possibilitando ao contribuinte exercer seu direito de defesa.

Não se questiona que a auditoria fiscal nas empresas é um procedimento administrativo, onde através do exame de livros, documentos e fatos se verifica a ocorrência dos fatos geradores da obrigação, determina-se a matéria tributável, calcula-se o tributo devido e se identifica o sujeito passivo, nos exatos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Mas nem por isso é mero procedimento a descrição do fato gerador:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

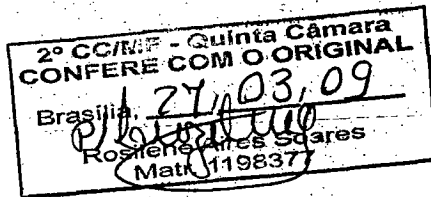
Após as verificações acima, compete à autoridade demonstrá-lo através de documentos criados para esta finalidade específica, notificação fiscal de lançamento do débito ou auto-de-infração. Esses documentos possuem tanto forma quanto conteúdo. Como exemplo de elementos formais temos as informações obrigatórias que devem constar no auto de infração, conforme artigo 640, §1º da IN MPS/SRP nº 03, de 14/07/2005:

Art. 640. O Auto de Infração - AI é o documento emitido privativamente por AFPS, no exercício de suas funções, durante o procedimento fiscal, e se destina a registrar a ocorrência de infração à legislação previdenciária por descumprimento de obrigação acessória e a constituir o respectivo crédito da Previdência Social relativo à penalidade pecuniária aplicada.

§ 1º O AI deve conter a identificação do autuado, o dispositivo legal infringido, o valor e o dispositivo legal da multa aplicada, bem como o local, a data e a hora de sua lavratura.

E como conteúdo temos, principalmente, a descrição dos fatos geradores que motivaram o lançamento. Indubitavelmente, forma não se confunde com conteúdo nem com motivo. Como se sabe, no Direito Administrativo se construiu uma doutrina uníssona acerca dos elementos que compõem um ato administrativo, identificando-se: **sujeito** que o pratica, **finalidade** a que se destina, **forma** de que se reveste, **motivo** que o provoca e **conteúdo** que o descreve. A forma é o revestimento através do qual o conteúdo do ato administrativo se exterioriza. Nas lições da Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro não é possível o saneamento do ato quando o vício recai sobre motivo, finalidade ou conteúdo:

"Quanto ao motivo e à finalidade, nunca é possível a convalidação. No que se refere ao motivo, isto ocorre porque ele corresponde a situação



de fato que ou ocorreu ou não ocorreu; não há como alterar, com efeito retroativo, uma situação de fato (...)

O objeto ou conteúdo ilegal não pode ser objeto de convalidação.” (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, página 229)

A falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, constatação essa apontada pelo próprio relator, cerceia o direito de defesa do contribuinte que fica sentenciado a fazê-lo genericamente. A ampla defesa, reconhecida como direito constitucional, somente se efetiva se o fato imputado à pessoa for precisamente descrito pela autoridade pública. No processo administrativo fiscal, ato com preterição do direito de defesa é nulo e, portanto, incabível sua convalidação:

Decreto nº 70.235/72

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.

A própria Secretaria da Receita Previdenciária, órgão responsável pela fiscalização, reconhece através da Instrução Normativa SRP nº 03, de 14/07/2005 que a falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores cerceia o direito de defesa do sujeito passivo. Assim, inevitavelmente, de uma simples conjugação com o artigo 59 acima transcrito somente se pode concluir que é nulo o lançamento sob exame, *verbis*:

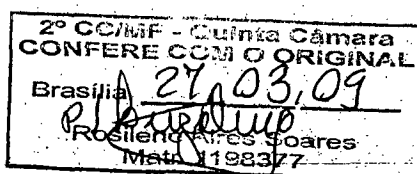
Art. 661. O relatório fiscal objetiva a exposição clara e precisa dos fatos geradores da obrigação previdenciária, de forma a permitir o contraditório e a ampla defesa do sujeito passivo, a propiciar a adequada análise do crédito e a ensejar ao crédito o atributo de certeza e liquidez para garantia da futura execução fiscal.

Discordo do ilustre relator quanto à possibilidade de complementação do relatório fiscal através da anulação da decisão de primeira instância. Primeiro porque a regra acima é explícita quanto à nulidade, segundo porque o saneamento do lançamento somente é permitido até a decisão de primeira instância, conforme artigo 18, §3º do Decreto nº 70.235/72, e terceiro porque não se pode anular aquilo que não contém vício, como bem assinalou em seu voto. Que vício contém a decisão de primeira instância para que seja anulada? Entendeu o julgador que a descrição dos fatos geradores foram suficientes, realizando um juízo que não necessariamente corresponde a este colegiado. Não houve vício, mas apenas entendimentos divergentes.

Decreto nº 70.235/72

Art. 18. 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, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993)

...



§ 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. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993)

No entanto, desposo do mesmo entendimento do ilustre relator quanto ao perigo de apego demasiado às formalidades do processo. Como já salientado neste presente voto, forma é apenas o revestimento de um conteúdo. Acontece que não identifiquei vício formal na falta de descrição clara e precisa da cessão de mão de obra ou determinado fato gerador de contribuições previdenciárias, mas vício na matéria, conteúdo, objeto e motivo.

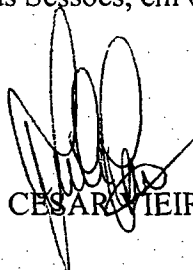
Quanto ao Princípio da Economia Processual, também entendo que não seria caso de sua aplicação, mesmo porque se estaria partindo da presunção de que ocorreu o fato gerador ou a cessão de mão de obra, mas, no entanto, a autoridade fiscal não foi diligente o suficiente para caracterizá-lo. Caso se convencesse o julgador de sua ocorrência a descrição restaria suficiente e não haveria preterição do direito de defesa.

Cabe assinalar também que após a nulidade do lançamento se devolve ao órgão arrecadador o poder discricionário de avaliar a possibilidade ou não de nova constituição do crédito, caso entenda que o fato anteriormente imputado ao sujeito passivo ocorrera ou não. A insuficiente caracterização do fato gerador torna o lançamento nulo por cerceamento de defesa, exatamente porque não se pode afirmar com certeza se ele ocorreu ou não. Daí porque também não me filio ao entendimento de que seria caso de provimento do recurso.

A falta de caracterização clara e precisa do fato gerador faz com que paire apenas a incerteza e, nesse contexto, não se poderia exigir do sujeito passivo condições de exercício da ampla defesa contra aquilo que até mesmo o julgador não se convenceu de sua ocorrência.

Por tudo, voto por anular o lançamento.

Sala das Sessões, em 02 de Julho de 2008


JULIO CESAR VIEIRA GOMES