



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10830.729089/2017-27
Recurso Voluntário
Acórdão n° 2202-010.697 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de maio de 2024
Recorrente MANPOWER STAFFING LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2012 a 01/01/2017

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. RAT/SAT. AUTO-ENQUADRAMENTO EM GRAU DE RISCO. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA.

O grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho é mensurado conforme a atividade econômica preponderante da empresa, elaborada com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE, prevista no Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. n° 3.048/99. É responsabilidade da empresa o auto-enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, em caso de erro no auto-enquadramento, adotar as medidas necessárias à sua correção. Configura-se ônus da empresa a demonstração, mediante documentação idônea, do enquadramento diferenciado da atividade preponderante de cada um de seus estabelecimentos individualmente considerados.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR DE NULIDADE. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. ALEGADA CONTRARIEDADE COM AS PROVAS CONSTANTES DOS AUTOS E COM AS ALEGAÇÕES RECURSAIS. SOBREPOSIÇÃO À ARGUMENTAÇÃO DE MÉRITO. REJEIÇÃO.

Se o órgão julgador de origem errou por apreciar equivocadamente as provas apresentadas, por falhar na aplicação de precedentes, além de orientações da própria administração tributária, tais questões se revelam matéria de fundo, próprias de revisão da fundamentação recursal (error in judicando), e não, propriamente, erro de procedimento ou de aplicação de normas regulamentares (error in procedendo).

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE (SÓCIOS) ADMINISTRADORES DE PESSOAS JURÍDICAS. CRITÉRIOS DETERMINANTES. DESCRIÇÃO DA CONDUTA IMPUTADA À PESSOA NATURAL, QUALIFICADA PELO EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO À LEI, AO CONTRATO SOCIAL OU AOS ESTATUTOS. AUSÊNCIA. HIPÓTESE EM QUE NÃO FOI DESCARTADO EVENTUAL ERRO DE INTERPRETAÇÃO.

A atribuição de sujeição passiva por responsabilidade, prevista no art. 135 do CTN, pressupõe (a) a identificação objetiva, específica e ostensiva da conduta

do administrador, qualificada pelo excesso de poderes, infração da lei, do contrato social ou dos estatutos, bem como que (b) tal conduta não se reduza a mero erro de interpretação, simples inadimplemento, negligência, imperícia ou imprudência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial aos recursos, apenas para excluir do polo passivo os responsáveis solidários Nilson Pereira, Riccardo Barberis, e Décio dos Santos. Votou pelas conclusões a Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Sônia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino
- Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira, Thiago Buschinelli Sorrentino, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Relatório

Trata-se de quatro recursos voluntários interpostos de acórdão prolatado pela 7ª Turma da DRJ/SDR (15-45.998) assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2012 a 01/01/2017

SAT/RAT. ALÍQUOTA. CÓDIGO CNAE. ATIVIDADE PREPONDERANTE. ENQUADRAMENTO. RESPONSABILIDADE.

O enquadramento da atividade nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, com base em sua atividade econômica preponderante, assim considerada a que ocupa o maior número de segurados empregados, observados o código CNAE da atividade e a alíquota correspondente ao grau de risco, constantes do Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 (alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019).

SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADOR. MANDATÁRIO.

Os administradores, gerentes, mandatários ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos da legislação tributária.

ASSUNTO:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/09/2012 a 01/01/2017

NULIDADE.

Presentes os requisitos legais e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

O parcial provimento da impugnação se limitou a excluir o impugnante DÉCIO DOS SANTOS da responsabilização pelo período posterior a 31/07/2014.

Por bem retratar o quadro fático-jurídico, transcrevo o relatório adotado pelo órgão julgador de origem:

Trata o presente processo de Autos de Infração de Obrigação Principal relativos às contribuições previdenciárias para o financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, no período de 01/12/2012 a 01/01/2017.

No Termo de Verificação Fiscal (às fls. 1761 e seguintes), parte integrante e indissociável dos referidos Autos de Infração, a Autoridade Tributária registrou os fatos apurados, bem como as irregularidades encontradas no exercício de sua competência legal (conferida pelo disposto na alínea “a” do inciso I do art. 6º da Lei 10.593/2002), os quais transcrevo, em síntese:

A auditoria inicialmente distribuída em formato diligencial e direcionada para verificação pormenorizada dos lançamentos contábeis-fiscais relativos à Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa e Riscos Ambientais do Trabalho - GILRAT, conforme Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – nos termos da Portaria SRRF08/G nº 33/2016, de 03/03/2017, evoluiu para uma fiscalização, tendo recebido nova numeração TDPF – nº 0810400.2017.00804 e 0810400.2017.00659, abrangendo as competências 09/2012 a 01/2017.

O contribuinte em questão é uma sociedade empresária limitada, que tem como objeto social a locação de mão de obra temporária, serviços de entrega rápida, correspondentes de instituições financeiras, suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação, seleção e agenciamento de mão de obra, dentre outras, possuindo como únicas sócias, durante todo o período aqui considerado (anos de 2013 a 2017):

MANPOWER BRASIL LTDA., sociedade empresária limitada, com sede na Cidade de São Paulo-SP, na Avenida das Nações Unidas, 17.891, cj. 701, Vila Almeida, São Paulo-SP, CEP 04795-100, CNPJ nº 03.542.892/0001-40;

- MANPOWER PROFESSIONAL LTDA, sociedade empresária limitada, sediada na Avenida das Nações Unidas, 17.891, cj. 701, Vila Almeida, São Paulo-SP, CEP: 04795-100, CEP 04795-100, inscrita no CNPJ sob o nº 01.287.065/0001-22

Todas as empresas citadas estão representadas, conforme informações obtidas junto às alterações nº 39 a 45ª do Contrato Social da Manpower Staffing Ltda, Cadastro de Pessoas Físicas – CPF e Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas – CNPJ da RFB, pelos seguintes diretores:

- Diretor - DÉCIO DOS SANTOS, (de 01/2013 a 24/08/2015), brasileiro, separado judicialmente, administrador de empresas, portador da CIRG nº 2.708.725-6-SSP-SP, CPF nº 051.953.818-87, residente na cidade de Santo André-SP, Rua vinte e quatro de fevereiro, 488, CEP 09015-610, Casa Branca, Santo André-SP;

- Diretor – RICCARDO BARBERIS, italiano, casado, portador da CI-RNE nº V710857-6, e CPF nº 234.603.828-80, residente e domiciliado na Avenida das Nações Unidas, 17.891, cj. 701, Vila Almeida, São Paulo-SP, CEP 04795-100 (a partir de 24/08/2015 a 16/03/2016); e a partir de 17/03/2016,

• Diretor - NILSON PEREIRA, brasileiro, casado, portador da CIRC n.º 17.428.662-4, SSP-SP e CPF n.º 115.068.138-10, residente na Rua Fábria, 800, Apt.º 202-B, CEP 05051-030, Vila Romana, São Paulo-SP e domiciliado na Avenida das Nações Unidas, 17.891, cj. 701, Vila Almeida, São Paulo-SP, CEP 04795-100, Administrador (de 25/03/2004 a 18/03/2016).

Durante a ação fiscal, verificou-se que a fiscalizada quanto às obrigações principais e acessórias e outros deveres previstos na legislação, nas competências 12/2012 a 01/2017, informou no campo próprio das GFIP, a alíquota de 1% (pertinente às atividades de risco leve), quando deveria ter informado 3% (de acordo com o Anexo V (Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco - Decreto n.º 6.957/09), em consonância com o CNAE informado, 7820/5-00 - locação de mão-de-obra temporária, o que resultou em recolhimento a menor de 2% (dois por cento) ao mês:

“5.1 Apresentou as GFIP - Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, informando, como atividade preponderante o código CNAE 7820/5-00 - LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA, exceto a filial 0027- 58, cujo CNAE é 7810/8-00 – SELEÇÃO E AGENCIAMENTO DE MÃO-DE-OBRA, mas todas, a Classificação Nacional de Atividades Econômicas, com risco de acidente do trabalho sujeitas à ALÍQUOTA do GILRAT DE 3%, em conformidade com o Anexo V (Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco - Decreto n.º 6.957/09).

5.2 No entanto, nas competências 12/2012 até 01/2017, informou no campo próprio das GFIPs, a alíquota de 1% (pertinente às atividades de risco leve), quando deveria ter informado 3%, o que resultou em recolhimento a menor de 2% (dois por cento) ao mês das Contribuições Previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas aos empregados, sem amparo qualquer legal e sem processo administrativo junto ao INSS ou à RFB ou judicial que autorizasse tal redução, conforme espelho abaixo, extraído dos arquivos SEFIP enviados pela empresa.”

(...)

Em 17/04/2017, ainda sob a égide do TDPF- Diligência n.º 08.1.04.00-2017-00202, lavrou-se o Termo de Início de Fiscalização, consubstanciado na Intimação SEORT/DRF/CPS n.º 2017/212000100001012, solicitando da fiscalizada DEMONSTRAR/DETALHAR A ORIGEM DOS CRÉDITOS UTILIZADOS NAS COMPENSAÇÕES declaradas nas GFIP das competências 01/2012 a 01/2017.

Verificou-se que a empresa, não apenas efetuou compensações indevidas sem demonstrar a origem dos créditos, como, também, continuou no período de 12/2012 a 01/2017, a proceder ao recolhimento das contribuições para o GILRAT com alíquota de 1%, portanto, inferior à devida.

Ressaltado pela Fiscalização que uma vez intimada a justificar seu procedimento, a empresa asseverou que se reenquadrou na alíquota de 1% para fins de contribuição GILRAT, após observar as condições ambientais dos empregados, atestada nos laudos de engenharia de segurança da empresa, bem como pela análise pormenorizada da empresa realizada através da divisão de “departamentos/funções”, onde constatou enquadramento jurídico diverso daquele indicado no Anexo V do Decreto 3.048/99, de forma que a empresa sempre se enquadrou em grau leve. Para tanto, juntou o LAUDO TÉCNICO DAS CONDIÇÕES AMBIENTAIS DE TRABALHO – LTCAT (fls. 105 a 1509).

A empresa fornece mão de obra temporária para os mais variados ramos de atividade da indústria, comércio e prestação de serviços, no entanto, os laudos (LTCAT) apresentados, trazem como estabelecimento avaliado, apenas um por unidade, o qual, em alguns casos coincide com o endereço da filial (filial 0006-23, Rua Sacramento, 134 –Campinas-SP, (fl. 592)), e não os locais da efetiva prestação de serviços.

Constatado o erro de enquadramento, foi oportunizado ao contribuinte retificar suas GFIP antes do início do procedimento fiscal, oportunidade esta declinada conforme fls. 1565 e 1566.

Relativamente às compensações indevidas, lavrou-se Despacho Decisório RFB/DRF/CPS/SEORT/DCPRE/EADIC nº 607/2017, (fls. 1723 a 1731), nos autos do processo administrativo nº 10880.730551/2017-43, que teve como resultado a não homologação das compensações efetuadas em GFIP, bem como a glosa dos valores lançados nos campos "Compensação" das GFIP de 09/2012 a 01/2017 a título de GILRAT.

Diante de tal conduta, entendeu a Fiscalização restou configurada a intenção da fiscalizada de não recolher aos cofres públicos os valores efetivamente devidos a título de GILRAT, que foram recolhidos a menor nas competências 12/2012 a 01/2017, conforme descrito no Auto de Infração, cujo levantamento fiscal teve por base as informações prestadas em GFIP.

No item 18 do TVF, entendeu a Fiscalização que todas as unidades da empresa em apreço enquadram-se, na atividade preponderante de grau de risco sujeito à alíquota de 3% (três por cento) e FAP - Fator Acidentário de Prevenção de 2012 a 2017 fixado em, no mínimo, 1,0000, conforme anexo (fls 1737 a 1738).

"18. No caso em tela, todas as unidades da empresa em apreço enquadram-se, tanto pelo CNPJ quanto ao CNAE, na atividade preponderante de grau de risco sujeito à alíquota de 3% (três por cento) e FAP - Fator Acidentário de Prevenção de 2012 a 2017 fixado em, no mínimo, 1,0000, conforme anexo (fls 1737 a 1738)."

No item 19 do TVF, relatou a Fiscalização que os laudos (LTCAT), apresentados pela empresa, não devem ser acolhidos pois não têm o condão de aferir ou modificar o grau de risco da atividade preponderante desenvolvida, além de não fazer qualquer menção sobre os requisitos e critérios para apuração do Fator Acidentário de Prevenção – FAP:

"19

Os laudos (LTCAT), apresentados pela empresa, não podem merecer guarida, pois não tem o condão de aferir ou modificar o grau de risco da atividade preponderante desenvolvida, além de não fazer qualquer menção sobre os requisitos e critérios para apuração do Fator Acidentário de Prevenção – FAP, definidos pelo artigo 202-A do RPS, aprovado pelo Decreto no 3.048, de 6 de maio de 1999."

Explicou a Fiscalização, no item 20, que nos LTCAT apresentados há a indicação como estabelecimento avaliado do endereço de apenas uma empresa ou mesmo o da própria filial e não o dos tomadores, local da efetiva prestação de serviços, o que impossibilita a aferição do efetivo risco da atividade dos trabalhadores envolvidos junto a cada tomador.

"20

O fato de identificarem como estabelecimento avaliado o endereço de apenas uma empresa ou mesmo o da própria filial e não o dos tomadores, local da efetiva prestação de serviços, impossibilita a aferição do efetivo risco da atividade dos trabalhadores envolvidos junto a cada tomador."

Além disso, os LTCAT apresentados são omissos quanto aos requisitos e critérios para apuração do FAP definidos pelo artigo 202-A do RPS:

"Art. 202-A. As alíquotas constantes nos incisos I a III do art. 202 serão **reduzidas em até cinquenta por cento** ou **aumentadas em até cem por cento**, em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP.

Há exigência de processo administrativo para redução da alíquota em apreço, que se dá nos moldes do artigo 202-B do RPS:

Art. 202-B. O FAP atribuído às empresas pelo Ministério da Previdência Social poderá ser contestado perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional

da Secretaria Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial. (Incluído pelo Decreto n.º 7.126, de 2010).

Acrescentou a Fiscalização que equivocou-se a empresa ao enquadrar-se pelo grau de risco com base em seus laudos técnicos. Os parágrafos 4º e 5º do artigo 202 do RPS (citados pela empresa em sua justificativa) são bastante claros:

§ 4º A **atividade econômica preponderante da empresa** e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

§ 5º **É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante**, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. (Redação dada pelo Decreto n.º 6.042, de 2007). (os grifos são nossos)

Concluiu a Fiscalização que inexistente, no ordenamento jurídico pátrio, normativo que permita o enquadramento da atividade preponderante em um código CNAE e o reenquadramento em alíquota diversa do Anexo do RPS. A responsabilidade pelo autoenquadramento no CNAE preponderante é da empresa, no entanto, a alíquota deve obedecer grau de risco definido no referido Anexo do RPS.

Da Responsabilidade Tributária.

Concluiu-se pela prática, em tese, de sonegação fiscal por parte da fiscalizada, ao deixar de recolher tributos federais mediante condutas omissivas e comissivas com o intuito de dificultar, retardar o conhecimento por parte das autoridades fiscais dos tributos federais devidos. Tais práticas constituem suposta infração à lei ensejando a responsabilidade de terceiros, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN).

Assim, conjugando-se o supra-transcrito art. 135, do CTN, com o que se encontra registrado na JUCESP, concluiu-se serem responsáveis solidários pela extinção do crédito tributário constituído as seguintes pessoas físicas:

- **DÉCIO DOS SANTOS**, diretor (de 01/2013 a 24/08/2015), brasileiro, separado judicialmente, administrador de empresas, portador da RG n.º 2.708.725-6-SSPSP, CPF n.º 051.953.818-87, residente na cidade de Santo André-SP, Rua vinte e quatro de fevereiro, 488, CEP 09015-610, Casa Branca, Santo André-SP;
- **RICCARDO BARBERIS**, administrador (de 24/08/2015 a 16/03/2016), italiano, casado, portador da CI-RNE n.º V710857-6, e CPF n.º 234.603.828-80, residente e domiciliado na Avenida das Nações Unidas, 17.891, cj. 701, Vila Almeida, São Paulo-SP, CEP 04795-100 (a partir de 24/08/2015 a 16/03/2016); e a partir de 17/03/2016;
- **NILSON PEREIRA**, administrador (a partir de 17/03/2016), brasileiro, casado, portador da CIRG n.º 17.428.662-4, SSP-SP e CPF n.º 115.068.138-10, residente na Rua Fábria, 800, Apt.º 202-B, CEP 05051-030, Vila Romana, São Paulo-SP e domiciliado na Avenida das Nações Unidas, 17.891, cj. 701, Vila Almeida, São Paulo-SP, CEP 04795-100.

Da impugnação da Manpower.

A empresa autuada Manpower foi cientificada do lançamento por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), perante a RFB, no dia 26/12/2017 (fls. 1835). Apresentou impugnação em 25/01/2018 (às fls. 1838/18727) alegando, dentre outros temas, o que segue:

Suspensão da Exigibilidade.

Nos termos do art. 151, III, do Código Tributário Nacional ("CTN"), requer seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário exigido, até o julgamento final e definitivo do processo administrativo.

Tempestividade.

A impugnante alega que tomou ciência da lavratura do Auto de Infração no dia 26 de dezembro de 2017, terça-feira, mediante consulta na sua Caixa Postal eletrônica no

âmbito do e-CAC (fl. 1.834). Aduz que o termo final do prazo para apresentação da defesa expira no dia 25 de janeiro de 2018, quinta-feira. Por essa razão, a impugnação é claramente tempestiva, vez que sua apresentação foi realizada dentro desse período.

Resumo dos fatos.

À vista da legislação pertinente e com base em Laudo Técnico de Condições Ambientais de Trabalho - "LTCAT", a Impugnante realizou, para fins de recolhimento do GILRAT, o autoenquadramento de suas atividades no grau de risco leve (correspondente à alíquota de 1%).

A par disso, a RFB lavrou, no presente processo administrativo, o Auto de Infração em referência, que, em linhas gerais, imputa o recolhimento a menor da contribuição GILRAT nas competências de 12/2012 a 01/2017, tendo em vista que, com base no auto-enquadramento realizado, a Impugnante efetuou, em todo o período, o recolhimento da contribuição ao GILRAT com base na alíquota de 1% (grau de risco leve).

Sendo assim, considerando a autuação em trâmite, a fim de resguardar o direito da Impugnante, indispensável trazer à tona a correta forma de aferição do grau de risco da atividade dos contribuintes para o recolhimento da contribuição em comento, bem como a nulidade da presente exigência fiscal, com o que o Auto de Infração restará insubsistente.

Preliminar de nulidade. Do ônus da prova. Da ausência de constatação da atividade preponderante pela fiscalização.

Aduziu a defesa total ausência de provas para o reenquadramento em grau de risco grave.

Suscitou que a Autoridade Fiscal, pautada em premissas incorretas, recusou-se a avaliar as provas apresentadas voluntariamente pela Impugnante. Da despreziosa leitura do Auto de Infração, entende que é de fácil percepção que a Autoridade Fiscal inadmitiu os laudos técnicos apresentados pela Impugnante, os quais sem dúvida conferem subsídio e robustez ao autoenquadramento por ela realizado, por duas razões, sendo uma primordial e a outra secundária.

Primordial: Os laudos apresentados teriam trazido como estabelecimento avaliado o endereço de cada unidade da Impugnante (matriz e filiais) e não o dos tomadores de serviço, local da efetiva prestação do serviço e, por conseguinte, onde estariam alocados parcela significativa de seus funcionários;

Secundária: os laudos apresentados não fariam menção sobre os "requisitos e critério para apuração do Fator Acidentário de Prevenção - FAP, definidos pelo artigo 202-A do RPS".

Dos endereços dos estabelecimentos avaliados constantes nos LTCAT:

Alegou que a premissa utilizada pela Autoridade Fiscal para sustentar sua conclusão está absolutamente equivocada! A leitura das primeiras páginas de qualquer um dos laudos apresentados no procedimento administrativo fiscal mostra-nos que os estabelecimentos avaliados, ao contrário do alegado pela Autoridade Fiscal, foram os dos tomadores de serviço, onde se encontra alocada a maior parcela dos funcionários da Impugnante.

A não avaliação das provas que suportariam o autoenquadramento realizado pela Impugnante configura vício material, que, como já enfatizado no início da presente defesa, é causa de nulidade do Auto de Infração.

Apontou decisão do CARF.

Da omissão aos critérios e requisitos do FAP na elaboração dos LTCAT

Aduziu que embora o FAP e o SAT estejam intimamente conectados, tratam-se, em verdade, de institutos distintos.

Suscitou que a discussão que permeia o presente Auto de Infração reside, como é cediço, na primeira fase, ou seja, na correta determinação do grau de risco do SAT. Após a aferição do seu grau de risco efetivo, a Impugnante aplicou corretamente os índices do FAP.

A impugnante entende que a Autoridade Fiscal acabou misturando e confundindo os conceitos do SAT e do FAP, que, possuem fundamentos legais e regulamentações específicas, ao afirmar que os laudos não teriam respeitado os critérios e requisitos do FAP, definidos pelo art. 202-A do RPS.

Portanto, postulou a nulidade do Auto de Infração em referência, vez que não estão devidamente consubstanciadas as alegações do Fisco quanto ao autoenquadramento realizado pela Impugnante, o que impede a formalização do crédito tributário.

Do Mérito.

Da Identificação da Atividade Preponderante.

Entende a defesa que o cerne da discussão baseia-se no entendimento da Autoridade Fiscal de que a Impugnante realizou recolhimentos a menor, em virtude de informar alíquota atinente ao SAT em dissonância do prescrito em lei.

Acrescenta a impugnante que a Autoridade Fiscal desprezou as determinações legais e afastou o enquadramento jurídico apresentado pela empresa que revelou conclusão diversa do rol exemplificativo do Anexo V do Decreto 3.048/99:

Faz algumas considerações iniciais sobre a cobrança do SAT/RAT.

Do Enquadramento no Grau de Risco do SAT.

Informou a impugnante que considerando por cautela a hipótese da comprovação do grau de risco, realizou o autoenquadramento lastreado nas já mencionadas instruções normativas e nos decretos previdenciários que cuidam da matéria, a partir de estudo detalhado da normatização em questão e com a constatação pormenorizada das atividades desenvolvidas por seus empregados e a respectiva preponderância, além da elaboração de LTCAT capazes de justificar o devido reenquadramento da atividade preponderante.

Mencionou que o autoenquadramento por ela realizado encontra-se em perfeita consonância com o entendimento do então Conselho de Recursos da Previdência Social, bem como do atual CARF.

Dos Laudos Técnicos Apresentados.

Aduziu que o referido laudo visa comprovar o exercício de funções em condições prejudiciais à saúde ou à integridade física dos empregados para efeito de requerimento do benefício da aposentadoria especial.

Suscitou que se trata, ainda, de uma prova hábil a atestar o verdadeiro grau de risco do GILRAT inerente à atividade da empresa, vez que o LTCAT é pautado nos limites máximos de exposição aos agentes nocivos constantes do Anexo IV do Decreto 3.048/99, sejam esses químicos, físicos e biológicos.

Ademais, o LTCAT contém a descrição das medidas de controle existentes, dentre as quais se inclui a utilização de equipamentos de proteção individuais e coletivos, os quais podem neutralizar eventuais agentes nocivos presentes no ambiente de trabalho.

Da análise dos laudos elaborados para os estabelecimentos nos quais estão alocados os funcionários da Impugnante, observa-se que as atividades exercidas pela empresa, em geral, não expõem os seus funcionários a agentes nocivos. Todavia, nas hipóteses em que se verifica a existência desses agentes, a sua exposição é neutralizada pelas medidas de controle existentes.

Portanto, os laudos técnicos demonstram claramente que o enquadramento da Impugnante deve ser de risco leve, visto que a atividade por ela exercida não expõe os funcionários a risco, sendo insubsistente o Auto de Infração ora combatido.

Do equilíbrio sistêmico da seguridade social - regra da contrapartida.

Asseverou a defesa que a regra da contrapartida regula permanentemente o fluxo de entradas e saídas, de modo a prevenir a falta de dinheiro necessário à cobertura do atendimento.

Assim, da mesma forma, por via inversa, o dispositivo prescreve outro comando que é vedada a entrada no Caixa do Sistema valor superior ao necessário à manutenção dos benefícios.

Nessa toada, a Impugnante entende que o valor por ela recolhido a título de SAT é suficiente para cobrir os gastos despendidos pela Previdência Social com os benefícios decorrentes dos riscos a que os seus funcionários se submetem.

Isso porque, consoante restou comprovado pelos LTCAT acostados aos autos, os funcionários da Impugnante não estão submetidos à exposição de agentes nocivos, seja pela ausência de risco no ambiente de trabalho, seja pela utilização de EPI suficientes para neutralização dos riscos.

Logo, caso seja aceita a tributação à alíquota de 3%, como pretende a Autoridade Autuante, haverá superávit no caixa da Previdência, o que é expressamente proibido pelo comando constitucional previsto pelo § 5 do art. 195 da Constituição Federal.

Da substância sobre a forma e a verdade material no processo administrativo.

Pugnou a defesa pela prevalência da substância sobre a forma e que esta prevalência decorre do princípio da verdade material, segundo o qual incumbe à autoridade fiscal apurar o valor do tributo de acordo com o verdadeiro fato por ele praticado.

Pleiteou pois, a correção de erros formais e materiais que, acredita-se, terem sido cometidos por mero lapso pela Autoridade Fiscal.

Destarte, a Impugnante requereu o cancelamento do Auto de Infração em razão das irregularidades nele constantes, vez que a impugnante procedeu de forma legal e adequada ao enquadramento de sua atividade para fins de aferição da alíquota GILRAT no grau de risco leve.

Do Pedido.

Tendo em visto todo o exposto, requereu a Manpower:

- a) Seja julgado nulo, por vício material, o Auto de Infração lavrado, tendo em vista que a Autoridade Fiscal não produziu as provas necessárias para sustentar o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN c/c art. 9º do Decreto 70.235/72, especialmente no que se refere à constatação da atividade preponderante da Impugnante;
- b) Alternativamente, não entendendo pela nulidade, requer o integral provimento da presente Impugnação para que seja julgado improcedente o lançamento tributário ora combatido e, assim, seu conseqüente cancelamento;
- c) Sem prejuízo de todo o alegado, a Impugnante protesta pela posterior juntada de documentação que eventualmente não tenha sido acostada à presente, nos termos do art. 16, §§ 42 e 52 do Decreto 70.235/72.

Das impugnações dos responsáveis solidários.

Quanto aos responsáveis solidários, foram eles cientificados do lançamento por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), perante a RFB, no dia 26/12/2017 (fls. 1835). Apresentaram defesas, todos eles, na mesma data, 25/01/2018 (às fls. 1900/1939, 1942/1980, 1983/2020) alegando, dentre outros temas, o que segue:

Suspensão da exigibilidade.

Nos termos do art. 151, III, do Código Tributário Nacional ("CTN"), requer seja suspensa a exigibilidade do crédito tributário ora exigido, até o julgamento final e definitivo do processo administrativo.

Tempestividade.

Os impugnantes tomaram ciência, informalmente, da lavratura do Auto de Infração no dia 26 de dezembro de 2017, terça-feira, mediante consulta na Caixa Postal eletrônica da empresa Manpower Staffing Ltda. no âmbito do e-CAC. (doc.03).

Verifica-se, portanto, que o termo final do prazo para apresentação da presente defesa expira no dia 25 de janeiro de 2018, quinta-feira. Por essa razão, a impugnação é claramente tempestiva, vez que sua apresentação foi realizada dentro desse período.

Resumo dos fatos.

Suscita a defesa que, no entendimento da Fiscalização, as condutas que ensejaram a constituição do crédito tributário referido acima constituíram infração à lei, o que ensejou a atribuição de responsabilidade tributária ao Impugnante, com fulcro no art. 135, III, do CTN.

Não obstante, a atribuição de responsabilidade aos Impugnantes, por meio do Auto de Infração lavrado, não merece prosperar tal como será cabalmente demonstrado nas razões de direito a seguir expostas.

Do mérito.

Da exclusão da responsabilidade do impugnante Décio dos Santos em relação ao período posterior a 31/07/2014.

Observa a defesa que tendo em vista que durante o período fiscalizado ocorreram diversas alterações no quadro de administradores da Manpower, a Fiscalização optou por segregar as autuações das responsabilidades tributárias, tal como simplificado abaixo (vide fl. 1770):

(i) **DÉCIO DOS SANTOS:** período de autuação de 01/2013 a 24/08/2015;

(ii) **RICCARDO BARBERIS:** período de autuação de 24/08/2015 a 16/03/2016;

(iii) **NILSON PEREIRA:** período de autuação a partir de 17/03/2016.

Não obstante, como se verifica expressamente na Alteração de Contrato Social registrada na JUCESP sob o número 0.818.071/14-0 (fls. 1671-1679), a saída do Impugnante na condição de administrador da Manpower se deu em 31/07/2014, *in verbis*:

"1. As sócias resolvem destituir o Sr. **DÉCIO DOS SANTOS** do cargo de diretor da Sociedade."

Aduz a defesa que deve ser reconhecida de imediato a necessidade de exclusão do Impugnante **DÉCIO DOS SANTOS** da responsabilização pelo período posterior a 31/07/2014, na medida em que após este marco inexistia qualquer vínculo societário entre ele e a empresa autuada Manpower.

Da ausência de responsabilidade pessoal e direta do impugnante (art. 135 do CTN)

Alega a defesa que o mero inadimplemento do tributo devido, decorrente de divergência na interpretação da legislação tributária, não possui força suficiente para ensejar a responsabilização pessoal do administrador da pessoa jurídica.

Suscita que pela simples leitura do caput do artigo 135 do CTN, percebe-se que a responsabilização pessoal depende da comprovada prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Cita doutrina.

Aduz que fica claro que a responsabilização pessoal do sócio depende da efetiva comprovação de que a conduta foi praticada com intuito doloso ou fraudulento, do qual resultou infração à lei tributária, o que, evidentemente, não ocorre na situação dos autos.

Suscita que no caso em tela, a empresa Manpower, na condição de contribuinte da contribuição GILRAT, apenas realizou, por meio de constatação pormenorizada das atividades desenvolvidas e a respectiva preponderância, o autoenquadramento do seu grau de risco, nos termos da legislação tributária, o que resultou na aplicação de alíquota menor àquela prevista para o seu ramo empresarial.

Assim, ao contrário do que alegado pela Autoridade Fiscal, não restou demonstrado que o inadimplemento decorreu em virtude da conduta dolosa ou fraudulenta do Impugnante, tampouco a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Cita jurisprudência administrativa e judicial.

Defende que o inadimplemento de tributos ou o descumprimento de obrigações acessórias são condutas que se imputam à própria empresa atuada. Por outro lado, a responsabilização de administradores fica adstrita às hipóteses em que comprovada a conduta dolosa praticada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Portanto, como não há qualquer comprovação efetiva por parte da Fiscalização de que o Impugnante tenha atuado com dolo, intuito fraudulento ou excesso de poderes em relação às infrações imputadas à Manpower, não resta dúvida de que a aplicação do art. 135, III, do CTN deve ser inteiramente afastada.

Da ausência de individualização da conduta e da interpretação mais favorável ao sujeito passivo.

Pugna a defesa que além da ausência de comprovação de dolo nas condutas praticadas pelo Impugnante, a situação no presente caso é ainda mais complexa. Tendo em vista que a Manpower esteve sob o comando de diferentes administradores durante o processo fiscalizatório, a Autoridade Fiscal atribuiu responsabilidade pessoal a todos eles.

Entende que a aplicação do art. 135 do CTN demanda não somente a comprovação de conduta dolosa, conforme abordado acima, mas também a individualização da conduta de cada administrador que tenha ensejado a sua responsabilização pessoal e direta.

Alega não foi esse, contudo, o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal, vez que não se verifica a comprovação específica da conduta dolosa dos administradores, tampouco a individualização de cada uma delas. Em outros termos, a responsabilidade pessoal foi atribuída tão somente com base no fato de que o Impugnante e demais administradores figuraram na administração da empresa durante o período fiscalizado.

Aponta posicionamento do CARF.

Desta feita, considerando que a Fiscalização fundamentou suas alegações em alegações genéricas, sem a devida individualização das práticas que entendeu por infração à lei ou excesso de poderes, entende que a responsabilização pessoal dos impugnantes deve ser inteiramente afastada, inclusive por aplicação da regra hermenêutica do art. 112 do CTN.

Da impossibilidade de concomitância da responsabilização da pessoa jurídica e de terceiros.

Aduziu a defesa que ao Agente Fiscal não cabe autuar tanto a empresa quanto terceiros por um mesmo ato, sobretudo pois a aplicação do art. 135 do CTN não requer apenas a condição de sócio/administrador da pessoa jurídica, mas sim a prática comprovada de conduta ilícita.

Citou doutrina e decisões do CARF.

Suscitou que no caso em tela, além de não demonstrar de forma cabal a conduta supostamente ilícita do Impugnante, a Autoridade Autuante pretendeu punir a empresa Manpower com a multa de ofício de 75% (cf. art. 44, I, da Lei nº 9.430/96), assim como atribuiu responsabilidade ao Impugnante, o que, entende que não é possível.

Ante todo o exposto, postulou o cancelamento da responsabilidade tributária atribuída ao Impugnante.

Da verdade material no processo administrativo.

O Impugnante espera que o exame do presente caso, tanto no que se refere aos fatos, como no que se refere ao direito, seja realizado com especial zelo e atenção para garantir o princípio da verdade material.

Requeru o reconhecimento da total improcedência do Auto de Infração, dado que não houve efetiva busca pela verdade material por parte do Agente Fiscal ao atribuir a responsabilidade pessoal do Recorrente sem demonstrar, de forma cabal e individualizada, a suposta conduta dolosa por ele praticada com excesso de poderes ou com infração à lei.

Da conclusão e do pedido.

Aduziu a defesa que de acordo com a pacífica jurisprudência judicial e administrativa, o mero inadimplemento ou questionamento em torno da obrigação tributária não tem o condão de, por si só, responsabilizar pessoalmente o dirigente da pessoa jurídica.

Ressaltou o comando do art. 112 do CTN, o qual prevê a interpretação mais favorável ao contribuinte, no caso de existência de qualquer dúvida quanto à capitulação legal do fato, à extensão das circunstâncias materiais do fato, da autoria ou da natureza da penalidade aplicável, o que implica, por conseguinte, a necessidade de afastamento da responsabilidade pessoal.

Diante disso, requereu o integral acolhimento da Impugnação a fim de que seja julgado improcedente o Auto de Infração, afastando, portanto, a atribuição da responsabilidade pessoal dos Impugnantes, nos termos do art. 135, III, do CTN, haja vista a inexistência de qualquer comprovação de conduta praticada com dolo ou excesso de poderes pelo Impugnante.

Sem prejuízo de todo o alegado, os impugnantes protestaram pela posterior juntada de documentação que eventualmente não tenha sido acostada, nos termos do art. 16, §§ 42 e 59 do Decreto 70.235/72.

Do Parecer.

Em 15/02/2019, por meio do requerimento de fls. 2041/2180, a empresa postulou a juntada de *parecer técnico (sic)* elaborado pelo jurista Professor Roque Antonio Carrazza e, conseqüentemente, sua devida apreciação, em vista ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo tributário.

Diante da multiplicidade de recorrentes, apresento os dados referentes às notificações de resultado do julgamento da impugnação e das respectivas interposições dos recursos voluntários na seguinte matriz:

RECORRENTE	NOTIFICAÇÃO	INTERPOSIÇÃO
MANPOWER	18/04/2019	20/05/2019
DÉCIO DOS SANTOS	25/04/2019	24/05/2019
RICCARDO BARBERIS	24/04/2019	24/05/2019
NILSON PEREIRA	25/04/2019	24/05/2019

Em síntese, argumenta-se nas respectivas razões recursais que:

- **MANPOWER**
 - A autoridade tributária não motivou, tampouco comprovou localmente, o erro de auto-enquadramento imputado ao recorrente,

de modo a violar o art. 142 do CTN e o art. 9º do Decreto 70.235/1972;

- O órgão julgador de origem não poderia ter deixado de levar em consideração parecer apresentado pelo recorrente, e, portanto, o julgamento foi nulo (art. 16, § 4º do Decreto 70.235/1972);
- O órgão julgador de origem não poderia ter inovado o acervo da fundamentação do ato impugnado, ao acrescer-lhe a insuficiência dos laudos apresentados para abranger todos os estabelecimentos envolvidos na cessão de mão-de-obra, e, portanto, o julgamento é nulo;
- Quanto ao mérito, aponta que o cálculo do valor do tributo deve tomar por base a atividade preponderante de cada estabelecimento, procedimento que não foi observado pela autoridade tributária.

Ante o exposto, pede-se, textualmente:

seja julgado nulo o Auto de Infração, tendo em vista que a Autoridade Fiscal não produziu provas que sustentem o seu lançamento, nos termos do art. 142 do CTN c/c art. 9º do Decreto nº 70.235/72;

subsidiariamente, caso a D. Turma deste E. CARF não reconheça a nulidade do Auto de Infração, o reconhecimento, com fulcro no art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72, da nulidade da decisão expedida pela DRJ/SDR, (i) em razão do não conhecimento do parecer jurídico juntado no processo administrativo antes do julgamento, bem como (ii) pelo fato de a decisão recorrida, visivelmente com a finalidade de robustecer a atuação fiscal, ter acrescentado novo argumento sobre o qual o contribuinte não teve a oportunidade de se manifestar de forma tempestiva, e, em respeito ao duplo grau de jurisdição, o retorno dos autos à instância *a quo* para que seja proferida nova decisão.

no mérito, que o presente Recurso Voluntário seja integralmente acolhido, de modo a reverter a decisão proferida pela 7ª Turma da DRJ/SDR e, por conseguinte, reconhecer a total improcedência do Auto de Infração.

• **NILSON PEREIRA, RICCARDO BARBERIS, E DÉCIO DOS SANTOS**

- A atribuição de sujeição passiva por responsabilidade (art. 135 do CTN) é inválida, pois a autoridade tributária não individualizou as condutas supostamente praticadas pelos administradores da pessoa jurídica;
- A atribuição de sujeição passiva por responsabilidade é inválida, na medida em que a autoridade tributária não identificou a intenção imputável aos administradores à prática de atos com excesso de poderes, infração da lei, do contrato social ou dos estatutos.
- Abreviadamente, pede-se a desconstituição da atribuição de responsabilidade pessoal e solidária aos administradores-recorrentes.

Por fim, registro a existência da seguinte anotação, no e-processo:

Proferida sentença em mandado de segurança com o seguinte dispositivo: " 3 – DISPOSITIVO Ante o exposto, CONCEDO A SEGURANÇA, para determinar que o Impetrado não aplique a Portaria ME no 260/2020 aos Processos Administrativos nos 10830.729089/2017-27, 10830.728197/2017-82 e 10830.725637/2017-40, no que toca ao voto de qualidade. Confirmando a decisão liminar.

É o relatório

Voto

Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino
, Relator.

1. CONHECIMENTO

Conheço dos recursos voluntários, porquanto tempestivos e aderentes aos demais requisitos para exame e julgamento das questões postas pelos sujeitos passivos.

Passo ao exame dos recursos voluntários.

2. RECURSO VOLUNTÁRIO DE MANPOWER

2.1. PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO, POR AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E DE FUNDAMENTAÇÃO (ART. 142 DO CTN E O ART. 9º DO DECRETO 70.235/1972).

Argumenta o recorrente que o ato de constituição do lançamento é nulo, por faltar-lhe motivação e fundamentação específicas, de modo a violar o art. 142 do CTN e o art. 9º do Decreto 70.235/1972.

Em especial, afirma-se que a autoridade lançadora não teria apontado, de modo específico e ostensivo a razão pela qual o sujeito passivo teria classificado equivocadamente o risco da atividade desempenhada pela mão-de-obra cedida.

A própria orientação firmada no seio das autoridades fiscais e da representação judicial da Fazenda Nacional reconhece que:

Súmula 351/STJ

A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

Nesse sentido, confira-se:

Solução de Consulta COSIT 71/2014

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias.

EMENTA: GILRAT. PERCENTUAL. GRAU DE RISCO. EMPRESA. ESTABELECIMENTO. OPÇÃO.

Com o advento do Ato Declaratório PGFN nº11, de 2011, e do Parecer PGFN/CRJ nº2.120, de 2011, e tendo em vista o § 3º do art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº3.048, de 1999, é facultado à pessoa jurídica, para fins de cálculo do percentual referente à contribuição previdenciária destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, aferir o grau de risco de forma individual, por estabelecimento inscrito no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, ou unificada, pela empresa como um todo.

TERCEIROS. FPAS. INDÚSTRIA. COMÉRCIO.

A pessoa jurídica cujo ramo de atividade consista em indústria e comércio, sem caráter de preponderância entre si, nos termos da Instrução Normativa RFB nº971, de 2009, deve aplicar o código FPAS 507 em relação à folha de salários dos empregados que atuam na indústria, e o código FPAS 515, quanto à folha de salários dos empregados que atuam no comércio.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº8.212, de 1991, art. 22, II; Lei nº10.522, de 2002, art. 19, II, §§ 4º, 5 e 7º; Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº3.048, de 1999, art. 202, § 3º; IN RFB nº971, de 2009, arts. 72, II, § 1º, I e II, 109, 109-B, 109-C e 110; IN RFB nº1.453, de 2014, art. 1º; Ato Declaratório PGFN nº11, de 2011; e Parecer PGFN/CRJ nº2.120, de 2011.

Solução de Consulta COSIT 180/2015

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA N71, de 28 de março de 2014.

EMENTA: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS GILRAT. PERCENTUAL. GRAU DE RISCO. EMPRESA. ESTABELECIMENTO.

Por força do art. 19, da Lei nº10.522/2002, conjugado com Ato Declaratório nº11/2011, não é mais permitido o uso do critério prescrito no art. 202, § 3º, do Decreto 3.048/1999, para aferição da alíquota da contribuição previdenciária de que trata o art. 22, inciso II, da Lei 8.212/1991. Aplica-se, portanto, obrigatoriamente o critério previsto na Instrução Normativa RFB nº971/2009, art. 72, § 1º, inciso II, redação dada pela Instrução Normativa RFB nº1.453/2014.

TERCEIROS. FPAS. INDÚSTRIA. COMÉRCIO.

A pessoa jurídica cujo ramo de atividade consista em indústria e comércio, sem caráter de preponderância entre si, nos termos da Instrução Normativa RFB nº971, de 2009, deve aplicar o código FPAS 507 em relação à folha de salários dos empregados que atuam na indústria, e o código FPAS 515, quanto à folha de salários dos empregados que atuam no comércio.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº8.212, de 1991, art. 22, II? Lei nº10.522, de 2002, art. 19, II, §§ 4º, 5 e 7º? Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº3.048, de 1999, art. 202, § 3º? IN RFB nº971, de 2009, arts. 72, II, § 1º, I e II, 109, 109-B, 109-C e 110? IN RFB nº1.453, de 2014, art. 1º? Ato Declaratório PGFN nº11, de 2011? e Parecer PGFN/CRJ nº2.120, de 2011.

Parecer PGFN/CRJ 2.120/2011

Contribuição Previdenciária. Alíquota. Seguro de Acidente do Trabalho (SAT). A alíquota da contribuição para o SAT é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Possibilidade de a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não contestar, não interpor recursos e desistir dos já interpostos, quanto à matéria sob análise. Necessidade de autorização da Sra. Procuradora-Geral da Fazenda Nacional e aprovação do Sr. Ministro de Estado da Fazenda.

Vão ao encontro dessa orientação os seguintes precedentes:

Numero do processo:10580.724556/2010-45

Turma:Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara:Segunda Câmara

Seção:Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão:Wed Jul 14 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação:Thu Jul 29 00:00:00 UTC 2021

Ementa:ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/06/2007 a 31/12/2009 CONTRIBUIÇÃO AO RAT. ALÍQUOTA. GRAU DE RISCO DE ACIDENTE DO TRABALHO. ATIVIDADE PREPONDERANTE. AUTO-ENQUADRAMENTO. A alíquota da contribuição ao RAT é apurada com base no grau de risco de acidente do trabalho da atividade preponderante da empresa, assim considerada a que ocupa o maior número de empregados. A empresa deve fazer o enquadramento, sob sua responsabilidade (auto-enquadramento), da atividade preponderante nos correspondentes graus de risco, mensalmente, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE, prevista no Anexo V do Regulamento da Previdência Social.

Numero da decisão:2202-008.424

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos do voto da Relatora. (documento assinado digitalmente) Ronnie Soares Anderson - Presidente (documento assinado digitalmente) Sonia de Queiroz Accioly - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Wilderson Botto (Suplente convocado) , Sonia de Queiroz Accioly e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Nome do relator:SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY

Numero do processo:14479.000275/2007-16

Turma:Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara:Segunda Câmara

Seção:Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão:Thu Jul 15 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação:Sun Aug 08 00:00:00 UTC 2021

Ementa:ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/03/2003 a 31/12/2006 SAT. AUTO ENQUADRAMENTO. O contribuinte deve informar mensalmente, por meio da GFIP, a sua atividade econômica preponderante, individualizada por CNPJ ou por matrícula CEI, e a respectiva alíquota de SAT, correspondente ao grau de risco dessa atividade. ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA E JUROS DE MORA. SÚMULA CARF Nº 2. SÚMULA CARF Nº 4. Os acréscimos moratórios incidentes sobre as Contribuições Sociais devidas em atraso estão previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991. Constatada a ocorrência de hipótese

prevista em lei, deve a autoridade tributária proceder ao lançamento com os devidos acréscimos legais. Nos termos da Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Nos termos da Súmula CARF nº 4, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Numero da decisão:2202-008.443

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. (documento assinado digitalmente) Ronnie Soares Anderson - Presidente (documento assinado digitalmente) Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Wilderson Botto (suplente convocado) e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Nome do relator:Sara Maria de Almeida Carneiro Silva

Em relação ao elenco de motivos e à construção da fundamentação do ato de rejeição das compensações efetuadas, a respectiva ausência, efetivamente, implica a respectiva nulidade.

Conforme observam SZENTE E LACHMEYER (Szente et al., 2016):

A observância da prolação de decisões administrativas aos requisitos tanto da lei quanto de direitos fundamentais é necessária para a aceitação dos atos administrativos um exercício legítimo do poder público.

A imprescindibilidade da motivação decorre do caráter plenamente vinculado do lançamento (art. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF) e da circunstância de ele se tratar de ato administrativo (art. 50 da Lei 9.784/1999).

Afinal, sabe-se que “a presunção de validade do lançamento tributário será tão forte quanto for a consistência de sua motivação, revelada pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário” (AI 718.963-AgR, Segunda Turma, julgado em 26/10/2010, DJe-230 DIVULG 29-11-2010 PUBLIC 30-11-2010 EMENT VOL-02441-02 PP-00430), e, dessa forma, o processo administrativo de controle da validade do crédito tributário pauta-se pela busca do preciso valor do crédito tributário, sem a imposição de obstáculos ergóticos ausentes da lei.

A propósito:

por respeito à regra da legalidade, à indisponibilidade do interesse público e da propriedade, a constituição do crédito tributário deve sempre ser atividade administrativa plenamente vinculada. É ônus da Administração não exceder a carga tributária efetivamente autorizada pelo exercício da vontade popular. Assim, a presunção de validade juris tantum do lançamento pressupõe que as autoridades fiscais tenham utilizado os meios de que legalmente dispõem para aferir a ocorrência do fato

gerador e a correta dimensão dos demais critérios da norma individual e concreta, como a base calculada, a alíquota e a sujeição passiva.

(RE 599194 AgR, Segunda Turma, julgado em 14/09/2010, DJe-190 DIVULG 07-10-2010 PUBLIC 08-10-2010 EMENT VOL-02418-08 PP-01610 RTJ VOL-00216-01 PP-00551 RDDT n. 183, 2010, p. 151-153).

No caso em exame, a autoridade tributária entendeu que a documentação apresentada pelo recorrente seria insuficiente para justificar o enquadramento proposto, na medida em que o LAUDO TÉCNICO DAS CONDIÇÕES AMBIENTAIS DE TRABALHO – LTCAT (fls. 105 a 1509) se referiria tão-somente aos estabelecimentos do sujeito passivo, e não dos locais de trabalho.

Por oportuno, para referência, transcrevo o seguinte trecho do ato administrativo:

8. Intimada a justificar seu procedimento, a empresa asseverou que, observando as condições ambientais dos empregados, atestada nos laudos de engenharia de segurança da empresa, bem como da análise pormenorizada da empresa realizada através da divisão de “departamentos/funções”, constatou enquadramento jurídico diverso daquele indicado no Anexo V do Decreto 3.048/99, de forma que a empresa sempre se enquadrou em grau leve, o que autoriza o seu reenquadramento na alíquota de 1% para fins de contribuição GILLRAT. Para tanto, juntou o LAUDO TÉCNICO DAS CONDIÇÕES AMBIENTAIS DE TRABALHO – LTCAT (fls. 105 a 1509).

9. A empresa fornece mão de obra temporária para os mais variados ramos de atividade da indústria, comércio e prestação de serviços, no entanto, os laudos (LTCAT) apresentados, trazem como estabelecimento avaliado, apenas um por unidade, o qual, em alguns casos coincide com o endereço da filial, e não os locais da efetiva prestação de serviços - exemplo: filial 0006-23, Rua Sacramento, 134 – Campinas-SP, (fl. 592).

Segundo minha compreensão, não bastaria à autoridade tributária atestar a insuficiência do acervo probatório coligido pelo sujeito passivo. A eventual falha do laudo apresentado não motiva adequadamente a opção da autoridade tributária por alíquota específica, especialmente da maior tributação disponível.

Trata-se de *non sequitur*, pois o ato administrativo controlado não indica quais eram as atividades desempenhadas pelos segurados do RGPS, para permitir a identificação da alíquota aplicável.

Uma vez constatada a imprestabilidade das informações prestadas pelo sujeito passivo, competiria à autoridade tributária aferir o substrato fático-jurídico, sem recorrer a presunções ou a ficções.

Não obstante, reconheço que este Colegiado possui orientação em sentido contrário, que estabelece o dever integral do sujeito passivo de argumentar e comprovar o enquadramento de cada estabelecimento, ou local de prestação de serviço.

Não obstante entendimento em sentido contrário, formado por ocasião do exame de recursos no âmbito da 1ª Turma Extraordinária desta 2ª Seção, observo que esta 2ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, desta 2ª Seção, firmou orientação quanto à impossibilidade de exame de nova documentação apresentada pelo recorrente, se ausente uma das hipóteses legais permissivas, interpretadas apenas com base no texto do Decreto 70.235/1972, sem a influência do CTN.

A propósito, transcrevo o seguinte trecho de manifestação apresentada pela Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, em assentada anterior:

A deficiência da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implica a necessidade de concessão de prazo.

Doutro lado a preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando celeridade em prol da pretendida pacificação social.

De acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, os atos processuais se concentram no momento da impugnação, cujo teor deverá abranger “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possui”, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Assim não é lícito inovar após o momento de impugnação para inserir tese de defesa diversa daquela originalmente deduzida na impugnação, ainda mais se o exame do resultado tributário do Recorrente apresenta-se diverso do originalmente exposto, contrário a própria peça recursal, e poderia ter sido levantado na fase defensiva.

As inovações devem ser afastadas por referirem-se a matéria não impugnada no momento processual devido.

Soma-se que, no recurso, o Recorrente não demonstrou a impossibilidade da apresentação documental, no momento legal, por força maior ou decorrente de fato superveniente.

Em apoio, transcrevo as seguintes ementas:

Numero do processo:15504.729854/2014-81

Turma:Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara:Segunda Câmara

Seção:Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão:Tue Oct 03 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação:Mon Nov 13 00:00:00 UTC 2023

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/05/2009

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. RAT/SAT. AUTO ENQUADRAMENTO EM GRAU DE RISCO. RESPONSABILIDADE DA EMPRESA.

O grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho é mensurado conforme a atividade econômica preponderante da empresa, elaborada com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE, prevista no Anexo V do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99. É responsabilidade da empresa o auto enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, em caso de erro no auto enquadramento, adotar as medidas necessárias à sua correção. Configura-se ônus da empresa a demonstração, mediante documentação idônea, do enquadramento diferenciado da atividade preponderante de cada um de seus estabelecimentos individualmente considerados.

ÔNUS DA PROVA. O contribuinte tem o ônus de provar o direito creditório alegado, com a demonstração da liquidez e certeza do crédito pleiteado, sob pena de indeferimento da restituição.

GILRAT. ATIVIDADE PREPONDERANTE. CNAE. INDEPENDÊNCIA.

A constatação da atividade preponderante da empresa para se determinar o grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT/SAT), independe da atividade econômica utilizada para a definição do código CNAE no CNPJ.

RESTITUIÇÃO DE RETENÇÃO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. INDEFERIMENTO.

Não estando demonstrado de forma inquestionável o direito à restituição, não pode a autoridade administrativa julgadora reconhecer direitos creditórios, competindo-lhe indeferir o pedido formulado na manifestação de inconformidade.

Numero da decisão:2202-010.355

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. (documento assinado digitalmente) Sonia de Queiroz Accioly - Presidente (documento assinado digitalmente) Gleison Pimenta Sousa - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Nome do relator:GLEISON PIMENTA SOUSA

Numero do processo: 15586.000703/2007-56

Turma: Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Fri Apr 05 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Wed Apr 17 00:00:00 UTC 2024

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/03/2007

Nulidade - inoportunidade. Não merece acolhida a alegação de nulidade do lançamento, haja vista que todos os relatórios foram entregues ao contribuinte, onde consta a indicação de onde os valores foram extraídos e os dispositivos legais que amparam o lançamento. Remuneração declarada em GFIP. As informações constantes da GFIP servirão como base de cálculo das contribuições devidas, bem como, constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese de não recolhimento. SAT - atividade preponderante. A contribuição previdenciária, a cargo da empresa, destinada ao SAT, deve ser calculada com base na atividade preponderante da empresa.

Retificação. Cabe retificação do lançamento quando verificado equívoco na apuração da contribuição devida.

Perícia - pedido não formulado. Considera-se não formulado o pedido de perícia quando este não atende requisitos mínimos descritos no §1º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Súmula CARF nº163 - O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Numero da decisão: 2202-010.687

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. (documento assinado digitalmente) Sonia de Queiroz Accioly - Presidente (documento assinado digitalmente) Alfredo Jorge Madeira Rosa - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Thiago Buschinelli Sorrentino, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente)

Nome do relator: ALFREDO JORGE MADEIRA ROSA

Ressaltado meu entendimento divergente, baseado na leitura dos arts. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, e art. 50 da Lei 9.784/1999, associados à Súmula 473/STF, por força do Princípio do Colegiado, alinhado-me à orientação que considera inadequada a apresentação de documentação por ocasião da interposição do recurso voluntário.

Desse modo, rejeito a argumentação.

2.2. NULIDADE DO JULGAMENTO PELO ÓRGÃO DE ORIGEM, EM RAZÃO DA FALTA DE REFERÊNCIA A PARECER JURÍDICO (ART. 16, § 4º DO DECRETO 70.235/1972)

A questão de fundo devolvida a este Colegiado consiste em se decidir se a circunstância de o órgão julgador de origem não ter conhecido de parecer jurídico implica nulidade do julgamento.

A resposta é negativa.

Apesar da densidade e da utilidade de pareceres jurídicos, eles não são documentos imprescindíveis ao bom entendimento do quadro fático-jurídico. O respectivo papel é essencialmente persuasivo, por oferecer uma interpretação possível, de esperada coerência, para os problemas em discussão.

Assim, rejeito a argumentação.

2.3. NULIDADE DO JULGAMENTO PELO ÓRGÃO DE ORIGEM, DADA A INOVAÇÃO DO ACERVO DE MOTIVOS E DE FUNDAMENTAÇÃO DO ATO CONTROLADO

A questão de fundo devolvida ao conhecimento do Colegiado consiste em se decidir se o órgão julgador de origem violou o procedimento de controle de validade do ato administrativo, ao inovar o acervo da fundamentação do ato impugnado, com o acréscimo da insuficiência dos laudos apresentados para abranger todos os estabelecimentos envolvidos na cessão de mão-de-obra.

Ocorre que a insuficiência do laudo apresentado já constava da motivação do ato controlado, como indicado há pouco. Não se trata de inovação sustentada pelo órgão julgador de origem.

Apenas para fins de registro, transcrevo novamente o trecho relevante do ato administrativo controlado:

8. Intimada a justificar seu procedimento, a empresa asseverou que, observando as condições ambientais dos empregados, atestada nos laudos de engenharia de segurança da empresa, bem como da análise pormenorizada da empresa realizada através da divisão de “departamentos/funções”, constatou enquadramento jurídico diverso daquele indicado no Anexo V do Decreto 3.048/99, de forma que a empresa sempre se enquadrou em grau leve, o que autoriza o seu reenquadramento na alíquota de 1% para fins de contribuição GILLRAT. Para tanto, juntou o LAUDO TÉCNICO DAS CONDIÇÕES AMBIENTAIS DE TRABALHO – LTCAT (fls. 105 a 1509).

9. A empresa fornece mão de obra temporária para os mais variados ramos de atividade da indústria, comércio e prestação de serviços, no entanto, os laudos (LTCAT) apresentados, trazem como estabelecimento avaliado, apenas um por unidade, o qual, em alguns casos coincide com o endereço da filial, e não os locais da efetiva prestação de serviços - exemplo: filial 0006-23, Rua Sacramento, 134 – Campinas-SP, (fl. 592).

Diante da inexistência de inovação, rejeito o argumento.

3.4. MÉRITO: NECESSIDADE DA ADEQUAÇÃO DA ALÍQUOTA DO TRIBUTO AO EFETIVO GRAU DE RISCO EXPERIMENTADO PELOS SEGURADOS ATUANTES EM CADA ESTABELECIMENTO.

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em se decidir se o recorrente comprovou as características das atividades desenvolvidas por seus empregados, de modo a subsumi-las ao grau de risco adequado.

A recorrente argumenta que o autoenquadramento está baseado em estudo detalhado da normatização e das atividades desenvolvidas, secundado pela elaboração de LTCATs.

Apenas para referência, anoto o seguinte trecho das razões recursais:

Por tais razões, a Recorrente, considerando por cautela a hipótese da comprovação do grau de risco, realizou o autoenquadramento lastreado nas já mencionadas instruções normativas e nos decretos previdenciários que cuidam da matéria, a partir de estudo detalhado da normatização em questão e com a constatação pormenorizada das atividades desenvolvidas por seus empregados e a respectiva preponderância, além da elaboração de LTCATs capazes de justificar o devido reenquadramento da atividade preponderante.

A autoridade tributária considerou tais documentos insuficientes, pois eles não abrangeriam todas as atividades desempenhadas pelos empregados da recorrente, e, em especial, não se refeririam aos locais em que se dera a efetiva prestação de serviços.

Para referência, transcrevo novamente o trecho relevante, do Relatório Fiscal:

7. Verificamos que a empresa, não apenas efetuou compensações indevidas sem demonstrar a origem dos créditos, como, também, **continuou no período de 12/2012 a 01/2017, a proceder ao recolhimento das contribuições para o GILLRAT com alíquota de 1%, portanto, inferior à devida.**

8. Intimada a justificar seu procedimento, a empresa asseverou que, observando as condições ambientais dos empregados, atestada nos laudos de engenharia de segurança da empresa, bem como da análise pormenorizada da empresa realizada através da divisão de “departamentos/funções”, constatou enquadramento jurídico diverso daquele indicado no Anexo V do Decreto 3.048/99, de forma que a empresa sempre se enquadrou em grau leve, o que autoriza o seu reenquadramento na alíquota de 1% para fins de contribuição GILLRAT. Para tanto, juntou o LAUDO TÉCNICO DAS CONDIÇÕES AMBIENTAIS DE TRABALHO – LTCAT (fls. 105 a 1509).

9 A empresa fornece mão de obra temporária para os mais variados ramos de atividade da indústria, comércio e prestação de serviços, no entanto, os laudos (LTCAT) apresentados, trazem como estabelecimento avaliado, apenas um por unidade, o qual, em alguns casos coincide com o endereço da filial, e não os locais da efetiva prestação de serviços - exemplo: filial 0006-23, Rua Sacramento, 134 – Campinas-SP, (fl. 592).

Por seu turno, o órgão julgador de origem aderiu à motivação e à fundamentação coligidas pela autoridade julgadora de origem, no sentido de que a documentação apresentada seria insuficiente para avaliar integralmente as atividades desempenhadas pelos empregados ou agenciados pela recorrente, especialmente por não cobrir os estabelecimentos tomadores dos serviços.

De fato, lê-se no acórdão-recorrido, *verbatim*:

Ressalte-se ainda que a Fiscalização apontou distorções nos LTCAT apresentados pela empresa. Conforme o Relato Fiscal, os LTCAT identificam como estabelecimento avaliado o endereço de apenas uma empresa ou mesmo o da própria filial e não o dos tomadores, local da efetiva prestação de serviços, o que impossibilitaria a aferição do efetivo risco da atividade dos trabalhadores envolvidos junto a cada tomador.

Ainda que tenha sido evidenciado que os laudos apresentados foram elaborados, de fato, não apenas nos estabelecimentos da Manpower, mas também nos estabelecimentos de diversos tomadores de serviço, como protestou a impugnante em sua defesa, eles ainda apresentam a distorção pontuada pela Fiscalização de mencionar apenas um tomador de serviço e não todos os tomadores de serviço por estabelecimento avaliado.

Repise-se: o Anexo I da IN 971/2009, que reproduziu o correspondente Anexo V do do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 não é apenas exemplificativo. É ele, e não o LTCAT, que determina o grau de risco da atividade preponderante da empresa, que deve ser observado para fins recolhimento da alíquota de SAT/RAT.

Ante todo o exposto entendo que os LTCAT apresentados pela defesa são **inservíveis por não se aplicarem à finalidade pretendida, qual seja de aferir ou modificar o risco da atividade preponderante da empresa.**

Apesar de possuir entendimento pessoal diverso, reconheço que esta Turma não aplica o chamado “princípio da verdade material”, de modo a exigir do então impugnante a apresentação de todo o acervo probatório relevante.

É o que revelam as seguintes ementas:

Numero do processo:10680.720185/2010-02

Turma:Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara:Segunda Câmara

Seção:Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão:Tue May 11 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação:Mon Jul 19 00:00:00 UTC 2021

Ementa:ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR) Exercício: 2006 NÃO CONHECIMENTO DE PROVAS APRESENTADAS EM NO RECURSO. NÃO APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. O momento oportuno para sua apresentação das provas é por ocasião da impugnação, sob pena dos argumentos de defesa tornarem-se meras alegações, ocorrendo preclusão, conforme disposto no art. 15, do Decreto nº. 70.235, de 1972, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos no Decreto 70.235/72. Cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de que incidiu em algumas das hipóteses de exceção, previstas no art. 16, do PAF. Ressalta-se que os princípios de direito tem a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade de lei. Não obstante, essa finalidade não alcança os aplicadores da lei, adstritos à legalidade, como são os julgadores administrativos. Assim é que o conhecido princípio da verdade material não tem o condão de derrogar ou revogar artigos do ordenamento legal, enquanto vigentes. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA. Tendo o procedimento fiscal sido instaurado de acordo com os princípios constitucionais vigentes, possibilitando ao contribuinte exercer plenamente o contraditório e a ampla defesa, não há que se falar em nulidade do lançamento. VALOR DA TERRA NUA (VTN). SUBAVALIAÇÃO. Para fins de revisão do VTN arbitrado pela fiscalização, com base nos VTN/ha apontados no SIPT, exige-se que o Laudo de Avaliação, emitido por profissional habilitado, atenda aos requisitos das Normas da ABNT, demonstrando, de maneira convincente, o valor fundiário do imóvel, a preço de mercado, à época do fato gerador do imposto, e que esteja acompanhado da necessária Anotação de Responsabilidade Técnica (ART).

Numero da decisão:2202-008.178

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto aos documentos juntados somente em segunda instância, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto (relator), Leonam Rocha de Medeiros e Virgílio Cansino Gil, que deles conheciam, e, na parte conhecida, por unanimidade de votos, negar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Sonia de Queiroz Accioly. (documento assinado digitalmente) Ronnie Soares Anderson - Presidente (documento assinado digitalmente) Martin da Silva Gesto - Relator (documento assinado digitalmente) Sonia de Queiroz Accioly - Redatora Designada Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado) e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Nome do relator:MARTIN DA SILVA GESTO

Numero do processo: 18050.003886/2008-89

Turma: Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Mar 06 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Mon Mar 18 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/10/1998 a 28/02/1999 PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

ELEMENTOS NECESSÁRIOS. INDEFERIMENTO. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO À DEFESA. A prova documental deve ser sempre apresentada na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos. Cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de que incidiu em algumas dessas hipóteses previstas no art. 16, do PAF. A deficiência da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implica a necessidade de realização de diligência ou o deferimento de novo prazo para provas, não podendo ser utilizada para suprir a ausência de provas que já poderiam ter sido juntadas à impugnação.

Numero da decisão: 2202-010.506

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. (documento assinado digitalmente) Sonia de Queiroz Accioly - Presidente e Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, João Ricardo Fahrion Nüske, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Nome do relator: SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY

Numero do processo: 23034.022646/2002-26

Turma: Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue May 09 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Fri Jun 30 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 31/12/1999 a 31/05/2000 DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. Sobre os ombros do contribuinte recai o ônus de elidir a pretensão fiscal, além de ser prescindível a aferição dos elementos subjetivos do sujeito passivo para a ocorrência do fato gerador.

Numero da decisão: 2202-009.865

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. (assinado digitalmente) Sonia de Queiroz Accioly – Presidente. (assinado digitalmente) Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Gleison Pimenta Sousa, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (Relatora), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

Nome do relator: LUDMILA MARA MONTEIRO DE OLIVEIRA

Diante da insuficiência do acervo probatório apresentado juntamente com a manifestação de inconformidade, é impossível reverter a conclusão a que chegou o órgão julgador de origem, quanto ao erro de enquadramento das atividades desempenhadas pelos empregados ou agenciados do recorrente, em relação ao respectivo grau de risco.

Em relação à diligência requerida, já exposto meu entendimento acerca do endereçamento da questão como matéria típica do padrão adequado de motivação e de fundamentação do ato administrativo que rejeitou o enquadramento realizado pelo recorrente, e

não de divisão dinâmica do ônus probatório, aplica-se a orientação firmada na Súmula CARF 163:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Segundo a racionalidade majoritariamente adotada por esta Turma, não ficou demonstrada a impossibilidade, ou o desproporcional sacrifício, da elaboração dos laudos e de documentação de apoio referente aos locais em que os serviços foram prestados.

Assim, rejeito o argumento.

3. RECURSOS VOLUNTÁRIOS DE NILSON PEREIRA, RICCARDO BARBERIS, E DÉCIO DOS SANTOS

Diante da comunhão do conjunto de argumentos desenvolvidos pelos três administradores da recorrente, aos quais a autoridade lançadora imputou sujeição passiva por responsabilidade, encaminho o exame conjunto do quadro fático-jurídico.

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em se decidir se a autoridade tributária descreveu, de modo objetivo, preciso e fundamentado, as violações à lei ou ao contrato social da pessoa jurídica.

A aplicação de sujeição passiva por responsabilidade pressupõe a identificação de conduta imputável ao administrador da pessoa jurídica, que represente excesso de poderes, ou infração de lei, contrato social, ou estatutos.

A mera omissão é insuficiente para motivar a aplicação de multas motivadas pelo cometimento de fraude, conforme estabelecido nas Súmulas CARF 14 e 25.

Nos termos da Súmula CARF 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Segundo a Súmula CARF 25:

A presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação de uma das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Conforme observado em análise doutrinária, eventuais inadimplência tributária ou falhas cometidas no cumprimento das obrigações acessórias não são redutíveis aprioristicamente à obtenção de vantagem competitiva ou ao aumento dos lucros do contribuinte, em ação ou omissão tendente a ocultar ou a dissimular o fato jurídico tributário, ou a sua expressão econômica (SORRENTINO, Thiago Buschinelli. Responsabilidade Tributária Patrimonial, Penal e Trabalhista dos Administradores de Pessoas Jurídicas. São Paulo: Polo Books, 2019, p. 29 e seg).

Como os arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 versam sobre *fraude, simulação e conluio* na perspectiva penal, a eles se aplica um padrão interpretativo mais rigoroso, refratário ao uso de ficções e de presunções que, em matéria civil, seriam admissíveis.

A propósito, não se pode imputar ao sujeito passivo, ou ao seu representante, a **intenção** de reduzir ou de suprimir tributo, mediante ocultação ou manipulação do fato gerador concreto, se a conduta for indicativa de negligência ou de imperícia. Também é inadmissível a utilização da Teoria do Domínio do Fato para responsabilizar pessoas naturais por infrações tributárias (REsp 1.854.893, Sexta Turma, por unanimidade, julgado em 08/09/2020, DJe 14/09/2020).

No caso em exame, o atual panorama legal e jurisprudencial dá ampla margem a interpretações legítimas sobre o modo como os empreendimentos podem ser validamente organizados e desenvolvidos.

Demonstrativo dessa longa latitude interpretativa está nas discussões judiciais sobre os critérios decisórios determinantes que caracterizariam a *pejotização*, ilícita, de *terceirização*, lícita, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em precedentes vinculantes.

Em trabalho acadêmico, apresentado por ocasião do IX Congresso do CARF, assim expus a matriz de universos possíveis:

Diferentemente, o CARF não tem a competência para realizar controle de validade tão amplo quanto o Judiciário, segundo o modelo estudado.

No sistema jurídico brasileiro, o papel do CARF se centra no controle de legalidade do crédito, sem o apelo a qualquer dos instrumentos disponíveis ao Judiciário, especialmente ao STF e ao STJ. Dificilmente outros órgãos qualificados de autoridade ou de poder acudiriam o CARF se ele realizasse controle de constitucionalidade, no atual modelo.

Essa circunstância de se ter um papel muito mais preciso não afasta o potencial dilema vivido pelos conselheiros do CARF na aplicação de precedentes vinculantes.

Isso porque, a se depender do modelo adotado, é possível ao aplicador da orientação tomar apenas o estrito objeto do dispositivo como elemento vinculante, ou, por outro lado, tomar os critérios determinantes à decisão como também de observância obrigatória.

Por exemplo, no modelo deferencial ao Legislativo e ao Executivo, apenas o objeto textual do dispositivo se torna obrigatório. Assim, se o STF declara inconstitucional a expressão constante em um fictício art. 1º, que disporia “ser o imposto exigível a partir da data da publicação da respectiva lei, em 1º/01/1990”, dele nada mais se poderia inferir. Não haveria incerteza, latitude semântica ou “derrotabilidade” possíveis. Assim, por nada dizer sobre o exercício de 1991, tal precedente não poderia ser usado para orientar, **com força vinculante**, uma decisão sobre o exercício de 1991.

Diferentemente, assumida a “derrotabilidade” do texto legal ou das próprias decisões judiciais, em uma perspectiva adaptativa ou evolutiva do direito, caberia ao intérprete

dizer se, no exercício de 1991, estariam presentes os mesmos requisitos anotados para o exercício de 1990, e, desse modo, **extrapolá-los**.

Sobre o dilema, assim nos manifestamos por ocasião do julgamento do RV 10166.726949/2014-16 (Ac. 2001-006.657):

Num debate pouco conhecido havido no Supremo Tribunal Federal – STF, durante o julgamento de um recurso extraordinário que não costuma ser encontrado na base de pesquisa aberta ao público, mantida pela Corte, o Ministro Victor Nunes Leal registrou um aviso cardeal àqueles que desejassem bem aplicar os enunciados sumulares, como instrumentos de estabilização de precedentes.

Como se sabe, deve-se ao Ministro Victor Nunes Leal a adoção da “Súmula [...] do Supremo Tribunal Federal” como técnica decisória, destinada a assegurar homogeneidade, segurança jurídica e celeridade à atuação jurisdicional do STF.

Na assentada em que julgado o RE 54.190, os colegas do Ministro Victor Nunes Leal estenderam a aplicação da Súmula 303/STF para uma suposta elipse nela contida. Dado o enunciado afirmar que um dado tributo não seria devido antes de 21/11/1961, alguns ministros entenderam que o enunciado permitira a tributação após aquela data.

Evidentemente, o texto sumular não comportava essa interpretação, pois havia outros fundamentos determinantes que poderiam invalidar a tributação após a data indicada, e que nela não constavam, simplesmente porque o Tribunal não os havia examinado. [...] apenas o recurso extraordinário baseado no art. 102, III, b da Constituição e aquele sujeito ao regime da repercussão geral têm a causa de pedir aberta. Os demais recursos extraordinários têm a causa de pedir fechada, de modo que a Corte não pôde conhecer de [outros eventuais] fundamentos.

Disse o Ministro Victor Nunes Leal, à época:

‘O Sr. Ministro Victor Nunes: Exatamente por isso, eminente Ministro Gonçalves de Oliveira, é que me parece não estar previsto.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Retomando o fio de meu raciocínio, contraditado, antecipadamente, pelos eminentes Ministros Gonçalves de Oliveira e Pedro Chaves, peço vênia para uma consideração preliminar. Se tivermos de interpretar a Súmula com todos os recursos de hermenêutica, como interpretamos as leis, parece-me que a Súmula perderá sua principal vantagem. Muitas vezes, será apenas uma nova complicação sobre as complicações já existentes. A Súmula deve ser entendida pelo que exprime claramente, e não a *contrario sensu*, com entrelinhas, ampliações ou restrições. Ela pretende pôr termo a dúvidas de interpretação e não gerar outras dúvidas. No ponto em debate, a Súmula declara que não é devido o selo nos contratos celebrados anteriormente à Emenda Constitucional 5. Mas não afirma que, celebrado o contrato posteriormente, o selo seja devido.

(...)

O Sr. Ministro Victor Nunes: A Súmula foi criada para pôr termo a dúvidas. Se ela própria puder ser objeto de interpretação laboriosa, de modo que tenhamos de interpretar, com novas dúvidas, o sentido da Súmula, então ela perderá a sua razão de ser.

[...]

O Sr. Ministro Victor Nunes: Faço um apelo aos eminentes colegas, para não interpretarmos a Súmula de forma diferente do que nela se exprime, intencional e claramente. Do contrário, ela falhará, em grande parte, à sua finalidade. Quando a Súmula afirma que não é devido o selo se o contrato for celebrado anteriormente à vigência da Emenda Constitucional 5, sobre esta afirmação, e somente sobre ela, é que já está tranqüila a orientação do Tribunal. Quanto a ser devido o selo nos contratos posteriores, o Tribunal Pleno ainda não definiu a sua jurisprudência’.

A relevância da preleção do min. Victor Nunes Leal à atividade do CARF pode ser demonstrada a partir da Súmula CARF 46, que permite a realização do lançamento de ofício sem prévia intimação ao sujeito passivo, **se dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário**. A condição prevista na permissão limita em grande monta o escopo de validação do lançamento por dever de ofício, especialmente nos casos em que documentos ou alegações do sujeito passivo necessitem de afastamento ou infirmação, como tende a ocorrer no controle das Declarações de Ajuste Anual/Declaração do Imposto de Renda devido pela Pessoa Física (DAA/DIRPF). A colocação, em segundo plano, dessas alegações ou documentos, pressupõe tanto (a) motivação explícita (arts. 142, par. ún., 145, III e 149 do CTN, associados à Súmula 473/STF e ao art. 50 da Lei 9.784/1999), quanto a efetiva participação desse interessado no processo de controle (art. 59, II do Decreto 70.235/1972).

Em retorno, aqueles que dão ênfase à legitimidade legislativa da jurisdição tendem a dar aos arts. 93, IX e 97 da Constituição uma interpretação mais rigorosa, de modo a **desautorizar** que órgãos fracionários do Tribunal decidam **(a) monocraticamente**, ou **(b) em composição não plenária**, questões que não foram enfrentadas como **objeto** do precedente.

Como **objeto**, entende-se o exato **texto legal** cuja validade era controvertida (e.g., o trecho relativo à eficácia temporal).

Assim, se houve a declaração de inconstitucionalidade do art. 42 da Lei 42/4242, do Município de Santo André/SP, pelo Plenário, e nada de disse sofre outros trechos do texto legal, ou sobre lei do Município de São Bernardo do Campo/SP, ainda que versante sobre matéria análoga, os ministros não poderiam julgar monocraticamente por extrapolação, tampouco o poderiam seus órgãos fracionários (as Turmas).

Diferentemente, os evolucionários e os realistas compreendem que parcela relevante da legitimidade democrática repousa sobre o Judiciário, que teria melhores condições de exercê-la, como aponta Cappelletti (Cappelletti, 1984), ao menos, supostamente, em favor das minorias insulares (Supreme Court of the United States, 1938; Miller, 1987; Ackerman, 1985; Balkin, 1989). Nesse contexto está o uso de técnicas decisórias como a *derrotabilidade*, a *transcendência dos fundamentos determinantes*¹ e a *ponderação de princípios*.

Em especial, apesar de o STF não tender a reconhecer ostensivamente o uso da técnica da *transcendência dos fundamentos determinantes*, o uso desse meio decisório, para legitimar e validar decisões monocráticas e fracionárias, é muito comum. Por exemplo, para não submeter os casos de mais de cinco mil e quinhentos municípios ao Plenário, para controle das leis de IPTU supostamente progressivo, anteriormente à EC 29/2000, ministros e turmas julgavam com base em um precedente plenário diverso, sem a observância do art. 97 da Constituição. Entendia-se que o exame da lei concreta de um município autorizaria o julgamento monocrático das demais leis, do mesmo ou de outros municípios, desde que a matéria versasse sobre *progressividade*.

No caso da “pejotização”, o dilema se repete.

Durante o julgamento dos precedentes vinculantes, a ADPF 324 e o RE 958.252, a discussão versava essencialmente sobre os efeitos trabalhistas da distinção entre o contrato de emprego e o contrato de autônomo ou de pessoa jurídica. Somente na ADC 66 se examinou a validade de texto legal relativo à norma eminentemente tributária, mas o resultado manteve o grau de indistinção.

Nesse momento, é importante lembrar que as questões jurídicas tentem a não ter uma única resposta possível (Aarnio, 1990), e a sugerida *derrotabilidade* do Direito, emanada de sua *textura aberta*, convida ao uso de uma série de técnicas destinadas a moldar o resultado da aplicação das normas jurídicas segundo a utilidade, a função ou ao resultado tido pelo intérprete como o mais desejável possível. Conforme observa Barthes, *a morte do autor dá à luz o leitor* (Barthes, 2012). Em um ambiente realista,

¹ Sobre critérios decisórios determinantes, cf. ALCHOURRÓN et al. (1998, c1975).

(Frank et al., 2009; Cappelletti, 1984), a aceitação dessas ferramentas aumenta exponencialmente.

Em síntese, o dilema pode ser exposto nos seguintes termos: a qual orientação deve, ou pode, filiar-se o CARF e seus conselheiros: ao mecanismo observância “deferencial” ou ao mecanismo de respeito “adaptativo, realista ou evolucionário”? Com efeito, se o art. 129 da Lei 11.196/2005, objeto da ADC 66 não estiver em jogo, o CARF deve obrigatoriamente observar as razões decisórias desse julgado? O CARF deve observar a autoridade das orientações firmadas no exame da ADPF 324 e do RE 958.252, conquanto se refiram objetivamente às questões trabalhistas? Se a resposta for positiva, quais seriam os respectivos critérios decisórios determinantes?

[...]

"Pejotização" é um termo utilizado no Brasil para descrever uma prática empresarial que consiste em contratar profissionais como se fossem empresas, em vez de empregados. O termo vem da abreviação "PJ", que significa Pessoa Jurídica. Nesse arranjo, o profissional constitui uma pessoa jurídica, e o contrato de prestação de serviços é firmado entre essa entidade legal e outra empresa. O profissional deixa ser contratado diretamente na modalidade de carteira assinada, ou seja, como pessoa natural (*pessoa física* – PF, no léxico da legislação tributária).

Essa prática pode ter vantagens para ambas as partes: para o contratante, reduz-se o custo com encargos trabalhistas e tributários; para o contratado, pode haver um ganho líquido maior em relação ao salário que receberia como empregado formal, devido à menor carga tributária sobre pessoas jurídicas em comparação com a carga sobre o salário de pessoas físicas.

No entanto, a "pejotização" também é alvo de críticas e controvérsias, principalmente porque pode levar à precarização das condições de trabalho. O profissional "pejotizado" não tem direito a benefícios trabalhistas como férias remuneradas, 13º salário, FGTS (Fundo de Garantia do Tempo de Serviço), seguro-desemprego, entre outros. Além disso, essa prática pode ser vista como uma forma de burlar a legislação trabalhista, especialmente quando o profissional realiza funções idênticas às de um empregado formal, mas sem os direitos e garantias previstos na CLT (Consolidação das Leis do Trabalho).

A princípio, “pejotização” e terceirização são expressões intercambiáveis, na linguagem natural.

Porém, em alguns subdomínios do discurso, “pejotização” é contraposta à *terceirização*, para designar uma modalidade ilícita, e desconstituível, reclassificável ou desconsiderável pelas autoridades lançadoras.

Enquanto a “terceirização” seria a versão lícita, a “pejotização” seria a versão ilícita, típica ou atípicamente (cf., sobre ilicitude atípica, ATIENZA et al., 2013).

A terceirização é um fenômeno empresarial e econômico que envolve a contratação de empresas externas para realizar atividades que anteriormente eram realizadas internamente por uma empresa. Este processo pode abranger uma ampla gama de funções, desde atividades de suporte, como limpeza e manutenção, até funções mais centrais para o negócio, como a fabricação de componentes, serviços de TI, logística, e até mesmo atividades relacionadas aos “fins” da empresa.

Existem várias razões pelas quais as empresas optam pela terceirização, incluindo:

Redução de custos: Terceirizar pode ser mais econômico do que manter certas funções internamente, principalmente em áreas onde a empresa contratada tem economias de escala ou especialização que resulta em custos menores.

Foco em sua atividade preponderante: Permite que a empresa concentre seus recursos e atenção nas áreas que são fundamentais para sua vantagem competitiva, delegando atividades secundárias ou de suporte a terceiros.

Flexibilidade e agilidade: A terceirização pode oferecer às empresas maior flexibilidade para se adaptar às mudanças de demanda ou do mercado, ajustando facilmente o nível de serviço ou a produção sem ter que lidar com as implicações de aumentar ou diminuir o número de empregados.

Acesso a competências e tecnologia: Contratar empresas especializadas dá acesso a habilidades, conhecimentos e tecnologias avançadas sem a necessidade de investir diretamente nessas áreas.

No entanto, a terceirização também pode apresentar desafios e riscos, como a perda de controle sobre certos processos de negócios, dependência de fornecedores, questões de qualidade e segurança, bem como possíveis impactos negativos sobre os trabalhadores terceirizados em termos de condições de trabalho, salários e benefícios.

A terceirização se tornou uma prática global, com muitas empresas optando por terceirizar funções para países onde os custos de mão de obra são significativamente mais baixos, um fenômeno conhecido como *offshoring*. Este aspecto da terceirização tem implicações econômicas, sociais e políticas, tanto nos países que exportam quanto nos que importam esses serviços.

Ademais, como bem lembrado pela Conselheira Miriam Denise Xavier, durante o IX Congresso, a escolha pelo fomento da “pejotização” ou da terceirização retiraria recursos da previdência social, de modo a abrir margem para eventual violação do princípio atuarial (art. 195, § 4º da Constituição, por extrapolação)².

[...]

Independentemente da aceitação ostensiva da “transcendência dos fundamentos determinantes”, ainda que implicitamente, essa técnica é aplicada pela composição do STF pertinente a este estudo.

Conforme vaticinado por ocasião de debate ocorrido no IX Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, o STF estendeu a autoridade dos precedentes trabalhistas à matéria tributária (Migalhas., 2023).

O efetivo critério decisório utilizado pelo STF nas reclamações constitucionais que estão a modificar ou complementar o sentido dos três precedentes indicados parece ser uma suposta *equivalência* entre contrantes e contratados, caracterizada pela falta de hipossuficiência dos contratados. Porém, a construção e o reforço desse critério é realizada de modo descentralizado, *ad hoc*, em decisões desarticuladas, isto é, sem o exame aprofundado pelo gabinete de cada julgador, de modo a preponderar a escolha feita pelo relator, para cada caso concreto. A propósito, não é impossível encontrar decisões conflitantes de um mesmo relator (cf., e.g., a Rcl 59.795 e a Rcl 48.667).

Uma das prováveis causas da existência de decisões contraditórias, contrárias ou tententes a modificar o sentido dos precedentes nos quais baseadas as reclamações está no modo como o STF toma suas decisões. A tomada de decisão no estilo *seriatim* permite que os precedentes sejam formados sem o necessário alinhamento entre os critérios decisórios determinantes (como ocorre nas decisões tomadas *pelas conclusões*). Ademais, embora a carga de trabalho (*docket*) da Corte tenha caído consideravelmente, nem todos os processos recebem a mesma atenção. Muitos casos são julgados “em lista” (um resquício do *writ of certiorari* indireto, como a chamada *jurisprudência defensiva*), nas quais o relator apresenta de modo resumido e ementado a solução para os processos. O grau de profundidade da análise individual de cada processo varia de acordo com os

² Segundo notas taquigráficas tomadas por este autor.

critérios estabelecidos por cada gabinete, e não é impossível que um julgamento destoe ou inove a linha na qual ele se baseia, por acidente.

Por outro lado, parece também haver uma deferência às ações trabalhistas, **se a atividade jurisdicional tiver apontado elementos concretos da hipossuficiência dos contratados, ou a existência de fraude.**

Portanto, nas perspectivas realista (a jurisdição como instrumento para operar mudanças sociais desejadas pelos intérpretes), procedimentalista (a jurisdição como instrumento para proteger minorias insulares) e evolucionária (a jurisdição como instrumento para adaptar o significado dos textos jurídicos à solução mais eficiente, ou ótima - *optimal*, segundo o propósito ou função da norma), o intérprete pode aplicar os referidos precedentes trabalhistas para proibir desconsideração das opções de estruturação negocial eleita pelos particulares, inclusive para fins tributários.

Calha sempre lembrar uma observação feita pelo MIN. CEZAR PELUSO, durante uma das sessões plenárias do STF, em que se discutia a responsabilização do advogado público pela elaboração de parecer adotado por autoridade, cuja conduta fosse, posteriormente, tida por ilegal.

Segundo se recorda, disse o MIN. PELUSO algo próximo a (ou com esse sentido):

Se onze pessoas dotadas de notório saber jurídico muitas vezes não chegam a uma decisão unânime, como exigir de outras pessoas que vaticinem a única solução correta a uma questão jurídica, tal como posteriormente interpretada pelo Judiciário?

Retornando ao caso em exame, com base nos dados presentes, não observo inequívoca intenção de ocultar, nem de dissimular, as atividades desempenhadas pelos empregados ou associados da recorrente.

A autoridade tributária se limitou a afirmar que os administradores da recorrente teriam praticado sonegação fiscal, mas, em nenhum momento, há indicação precisa do nexo de causalidade entre condutas supostamente praticadas pelas pessoas físicas, e a supressão ou a redução intencionalmente indevida de tributos.

Para constatação dessa ausência, transcrevo as seguintes passagens do Relatório Fiscal:

Do discorrido neste Relatório, conclui-se pela **prática de sonegação fiscal por parte da fiscalizada**, ao deixar de recolher tributos federais mediante condutas omissivas e comissivas com o intuito de dificultar, retardar o conhecimento por parte das autoridades fiscais dos tributos federais devidos. Tais práticas constituem infração a lei ensejando a responsabilidade de terceiros, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN). Vejamos, com grifos de minha autoria:

[segue-se transcrição do art. 135 do CTN]

Assim, conjugando o supratranscrito art. 135, do CTN, com o que se encontra registrado na JUCESP, conclui-se serem responsáveis solidários pela extinção do crédito tributário aqui constituído as seguintes pessoas físicas:

- **DÉCIO DOS SANTOS**, diretor (de 01/2013 a 24/08/2015), [segue-se qualificação]
- **RICCARDO BARBERIS**, administrador (de 24/08/2015 a 16/03/2016 [segue-se qualificação])

• **NILSON PEREIRA**, administrador (a partir de 17/03/2016), [segue-se qualificação].

AGUSTÍN GORDILLO faz uma observação muito interessante e que julgo útil para o estudo das presunções e do “ônus processual probatório” a envolver atos administrativos em sentido amplo:

Claro está, se o ato não cumpre sequer com o requisito de explicitar os fatos que o sustentam, caberá presumir com boa certeza, à mingua de prova em contrário produzida pela Administração, que o ato não tem tampouco fatos e antecedentes que o sustentem adequadamente: se houvesse tido, os teria explicitado.

(Tratado de derecho administrativo. Disponível em http://www.gordillo.com/tomos_pdf/1/capitulo10.pdf, pág. X-26).

Além da ausência de descrição das condutas imputadas aos administradores, bem como do nexa a liga-las ao excesso de poderes, infração da lei, do contrato social ou dos estatutos, também faltou à autoridade lançadora argumentar como o resultado do enquadramento decorreria de inequívoco erro intencional, e não de interpretação legal, ainda que equivocada.

Nos termos do art. 135 do CTN, negligência, imprudência, imperícia ou mera leitura dos textos legais da qual resulte interpretação rechaçada pelas autoridades fiscais não são critérios válidos para a extensão da responsabilidade tributária aos administradores das pessoas jurídicas.

Assim, seja pela falta de indicação da conduta qualificada pelo excesso de poderes, infração da lei, do contrato, dos estatutos, associados ao nexa causal para cada administrador, seja pela falta de demonstração de que o ato não se reduziria a interpretação meramente contrária ao entendimento estatal, negligência, imperícia ou imprudência, considero ausentes os critérios determinantes que fundamentariam a atribuição de sujeição passiva por responsabilidade, segundo o que dispõe o art. 135 do CTN.

Neste ponto, faz-se necessário dar-se provimento aos recursos voluntários, para desconstituir a sujeição passiva por responsabilidade.

4. DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO dos recursos voluntário, NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto por MANPOWER STAFFING LTDA., e DOU PROVIMENTO aos recursos voluntários interpostos por NILSON PEREIRA, RICCARDO BARBERIS, E DÉCIO DOS SANTOS.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino

