



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10920.002585/2010-54
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9202-008.060 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 24 de julho de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado OXIPLASMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/10/2009

NULIDADE. VICIO FORMAL. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS SECUNDÁRIOS À CARACTERIZAÇÃO DO FATO GERADOR.

Ocorrendo simulação por meio da criação de pessoa jurídica interposta com o intuito exclusivo de reduzir o recolhimento das contribuições previdenciárias, está caracterizado o motivo do lançamento e a existência real de fato gerador do tributo não adimplido pelo contribuinte, razão pela qual eventuais falhas do lançamento devem ser classificadas como vícios de natureza formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento para reclassificar o vício como de natureza formal, vencida a conselheira Patrícia da Silva, que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Patrícia da Silva, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Mário Pereira de Pinho Filho (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, substituída pela conselheira Miriam Denise Xavier.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-008.060 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 10920.002585/2010-54

Relatório

Trata-se de Auto de Infração por meio do qual são exigidas contribuições previdenciárias, correspondentes à parte devida aos terceiros a título de Salário Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE (DEBCAD: 37.281.418-2), decorrentes das remunerações pagas aos segurados empregados, em relação ao período de 01/2006 a 10/2009. Conforme Relatório Fiscal de fls. 37/58, constata a prática de simulação empresarial pela utilização de pessoa jurídica inscrita no Simples no intuito de camuflar fato gerador de Contribuição Previdenciária, foram feitos os seguintes levantamentos:

- 1) **FP Folha de Pagamento** – Remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados, constantes das folhas de pagamentos, não declaradas em GFIP's, no período de 03/2009 a 04/2009; 07/2009 a 08/2009 e 10/2009;
- 2) **SR e SR 1 – Arbitrados Oxiplasma Serviços** Remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados, constantes das folhas de pagamentos, formalmente registrados na OXIPLASMA SERVIÇOS DE APOIO AS INDÚSTRIAS, CNPJ 01.972.765/000156, que efetivamente laboraram na ora autuada, caracterizados, por esta fiscalização, para fins previdenciários, como vinculados a empresa OXIPLASMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, CNPJ 75.455.873/000198, no período de **01/2006 a 08/2008**, não declaradas em GFIP's;

Após o trâmite processual a 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar a preliminar de nulidade do lançamento por vício formal, e no mérito determinar a exclusão das exigências relativas aos levantamentos SR e SR1. No entendimento do Colegiado, a mera desconsideração da pessoa jurídica inscrita no Simples sob a fundamentação de simulação não é suficiente para gerar uma automática vinculação entre os segurados empregados dessa com a empresa autuada, devendo haver provas acerca dos elementos que compõem a relação de emprego. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/10/2009

CONTRIBUIÇÕES SEGURADO EMPREGADO E CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.
OBRIGAÇÃO RECOLHIMENTO.

Nos termos do artigo 30, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 8.212/91, a empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, descontando-as das respectivas remunerações e recolher o produto no prazo contemplado na legislação de regência.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos moldes da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

NORMAS PROCEDIMENTAIS. DESCONSIDERAÇÃO PERSONALIDADE JURÍDICA E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. EXIGÊNCIA DEMONSTRAÇÃO/COMPROVAÇÃO PRESSUPOSTOS RELAÇÃO LABORAL.

Somente nas hipóteses em que restar constatada a efetiva existência dos elementos constituintes da relação empregatícia entre o suposto “tomador de serviços” e os “prestadores de serviços”, poderá o Auditor Fiscal caracterizar o contribuinte individual (autônomo) como segurado empregado, ou mesmo promover a desconsideração da personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços, com fulcro no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social-RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

PESSOA JURÍDICA DESCONSIDERADA. VINCULAÇÃO SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTE INDIVIDUAIS A OUTRA EMPRESA. NECESSIDADE COMPROVAÇÃO RELAÇÃO.

A vinculação dos segurados empregados e contribuintes individuais registrados formalmente na pessoa jurídica desconsiderada a outra empresa, depende, necessariamente, da comprovação dos requisitos do vínculo laboral, no caso de empregados, e da efetiva relação entre o prestador de serviço, contribuinte individual, e a empresa que será responsável pelo recolhimento dos tributos eventualmente devidos, incidentes sobre as remunerações daqueles funcionários. No mínimo, mesmo admitindo-se uma demonstração genérica da relação empregatícia, impõe-se listar os segurados empregados e contribuintes individuais que estão sendo vinculados de ofício à terceira pessoa jurídica, informando os serviços que foram prestados, sobretudo de maneira a oferecer condições ao exercício pleno da ampla defesa e do contraditório.

NORMAS PROCESSUAIS. ALEGAÇÕES VINCULADAS A LANÇAMENTO DIVERSO. NÃO CONHECIMENTO.

Em que pese o presente lançamento ser decorrente de ação fiscal que culminou com outras autuações, a partir da desconsideração da personalidade jurídica de empresa prestadora de serviços, os fatos geradores contemplados nos autos dizem respeito à própria contribuinte autuada, razão pela qual inexistente razão para o conhecimento e análise de alegações vinculadas a outros procedimentos, notadamente quanto a caracterização de segurados empregados.

PAF. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos dos artigos 62 e 72, e parágrafos, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, c/c a Súmula nº 2, às instâncias administrativas não compete apreciar questões de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente, por extrapolar os limites de sua competência.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Intimada da decisão a Fazenda Nacional apresenta Recurso Especial devolvendo a discussão dos seguintes temas:

1) Da divergência quanto à caracterização de segurados da empresa fiscalizada diante da constatação de simulação na criação da empresa em que formalmente registrados: Esclarece a recorrente que o Colegiado *a quo* ao decidir pela exclusão dos levantamentos SR e SR1 sob o entendimento de que a fiscalização não demonstrou vínculo empregatício dos segurados da prestadora de serviços, criada de forma simulada para redução de encargos tributários por meio de sua inscrição no SIMPLES, contrariou entendimento externado no acórdão paradigma nº 2302-003.215, segundo o qual a simulação na utilização de empresa interposta, criada com o intuito de se beneficiar do sistema de tributação menos oneroso do SIMPLES, por si só, basta para vincular os segurados nela registrados à tomadora de serviços.

2) Da divergência quanto à natureza do vício concernente à demonstração do vínculo de emprego: para Recorrente o encaminhamento pela improcedência dos levantamentos SR e SR1 pelo fato da autoridade fiscal não ter demonstrado suficientemente o vínculo de emprego dos segurados com o contribuinte, como se o motivo da autuação nunca tivesse existido, é contrária ao entendimento do acórdão paradigma n.º 2302-00.308, o qual concluiu pela caracterização de vício formal nestes casos.

O despacho de admissibilidade (fls. 577/582) deu seguimento parcial ao Recurso Especial, admitindo a rediscussão apenas da matéria descrita no item 2.

O contribuinte foi cientificado do Acórdão e do Recurso Especial interposto pela Procuradoria Nacional e esgotado o prazo o mesmo não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais, razão pela qual reitero o despacho de admissibilidade e dele conheço.

Conforme exposto, trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra parte da decisão recorrida que julgou improcedente o lançamento por ausência de demonstração da ocorrência do fato gerador.

No entendimento da Recorrente a ausência de comprovação do fato gerador relacionada a não comprovação do vínculo entre os segurados e a empresa autuada (levantamento SR/SR1), caracteriza vício formal, condição que permitira novo lançamento, e para tanto foi citado como paradigma o acórdão 2302-00.308.

Analisando as circunstâncias envolvidas no lançamento, acolho as razões recursais para entender pela existência de vício formal para os levantamentos SR/SR1, e o faço adotando como razões de decidir entendimento externado na declaração de voto apresentada pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, juntada às fls. 540/542:

O objetivo dessa declaração de voto, é deixar clara a posição desta relatora, quanto ao entendimento de que a ausência de descrição eficaz dos elementos que descrevem a ocorrência do fato gerador, do sujeito passivo, ou mesmo da descrição que levam a formação do vínculo de emprego com a empresa tomadora dos serviços, sempre que a contratação mediante empresas interpostas face de forma indevida não leva a improcedência da autuação, mas a sua nulidade por vício formal, como passo a explicar.

A autoridade fiscal em seu relatório assim, descreveu o fato gerador, conforme descrito no relatório desse voto:

“De acordo com o Relatório Fiscal, relativamente aos Levantamentos **SR, SR1, AM e AM1**, a ilustre autoridade lançadora achou por bem desconsiderar a personalidade jurídica da empresa **OXIPLASMA SERVIÇOS DE APOIO ÀS INDÚSTRIAS LTDA.**, considerando os seus segurados empregados e contribuintes individuais como, de fato, vinculados à autuada, diante da constatação de **simulação, evasão e elisão**

fiscal na constituição da pessoa jurídica desconsiderada, com propósito exclusivo de se beneficiar de sistema de tributação menos oneroso – SIMPLES (até 31/08/2008), não possuindo endereço ou estrutura própria, ocupando o mesmo domicílio da atuada, cujos sócios também compõe o seu quadro societário.

Ressalta que a empresa **OXIPLASMA SERVIÇOS DE APOIO ÀS INDÚSTRIAS LTDA.**, ora desconsiderada, não possui em sua contabilidade nenhum pagamento a título de despesas de manutenção, tais como aluguel e condomínio, água, energia elétrica, telefone, honorários, etc.

Informa, ainda, que após a exclusão do SIMPLES, a **OXIPLASMA SERVIÇOS DE APOIO ÀS INDÚSTRIAS LTDA.** transferiu todo seu quadro de empregados para a atuada, reforçando a tese que, de fato, sempre estiveram vinculados a esta.

Conclui que os fatos narrados pelo Sr. Antonio Morini, nos autos da Reclamatória Trabalhista n.º 0545/2010, associados ao acordo formalizado entre as partes, demonstram que a contabilidade das empresas sob análise não espelha a realidade econômica e financeira da atuada, o que ensejou a desconsideração de sua escrita contábil e o levantamento das contribuições previdenciárias por arbitramento, nos termos do artigo 33, § 6º, da Lei n.º 8.212/91.”

Ou seja, para que se vincule os segurados de terceira empresa que supostamente preste serviços a atuada, deverá o auditor valer-se de diversos elementos que demonstrem não apenas a ausência de autonomia financeira e administrativa, como a ingerência da tomadora sob os trabalhadores da contratada. Estando presente, por exemplo a ausência de autonomia, como evidente no presente caso, compete a autoridade fiscal, intimar a empresa, ou mesmo valer-se de outros elementos que corroborem a sua conclusão, trazendo esses elementos para o relatório fiscal. No presente caso, entendo que falhou ao auditor melhor elucidar a questão, para que o presente Auto de infração, consubstanciado em fatos concretos, indicasse da forma devida a ocorrência do fato gerador.

É pertinente também destacar, que entendo que a nulidade que alcança os levantamentos acima descritos é formal, visto não ter o auditor formalizado da maneira devida o lançamento em relação aos **levantamentos que envolveram a contratação de empresa interposta de forma indevida.**

Dessa forma, entendo que a falta da descrição pormenorizada levaria a exclusão dos levantamentos por vício formal, por se tratar do não preenchimento de todas as formalidades necessárias a validação do ato administrativo.

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

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

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

circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato. A ausência de motivo ou a indicação de motivo falso invalidam o ato administrativo.

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

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

Na verdade, entendo, que o vício material, acima descrito, que é a não comprovação do fato gerador confunde-se com a própria improcedência do lançamento, o que não se aplicaria num primeiro momento ao presente caso, onde, **observa-se que houve efetivamente a contratação indevida mediante empresa interposta**, mas falhou o auditor ao elucidar como se deu a contratação, ou mesma a ingerência da atuada sobre os empregados.

Assim, considerando não ser mais objeto de discussão a existência de simulação por meio da criação de pessoa jurídica interposta com o intuito exclusivo de reduzir o recolhimento das contribuições previdenciárias, está caracterizado o motivo do lançamento e a existência real de fato gerador do tributo não adimplido pelo contribuinte, razão pela qual eventuais falhas do lançamento devem ser classificadas como vícios de natureza formal.

Diante do exposto dou provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri