



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10920.002588/2010-98
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.631 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2014
Matéria DESCONSIDERAÇÃO PERSONALIDADE JURÍDICA; ARBITRAMENTO E SALÁRIO INDIRETO
Recorrente OXIPLASMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

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 CONTRIBUINTES 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.

VERBA DENOMINADA DESPESAS DE VIAGENS. AUSÊNCIA MOTIVAÇÃO LANÇAMENTO FISCAL. IMPROCEDÊNCIA.

De conformidade com o disposto no artigo 28, § 9º, alínea “h”, da Lei nº 8.212/91, os valores concedidos aos segurados a título de despesas com viagens, conquanto que não excedam a 50% da remuneração mensal, não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Não tendo a autoridade lançadora se desincumbido do ônus de comprovar que a verba intitulada despesa de viagens se reveste da natureza remuneratória, a partir de esclarecimentos solicitados à contribuinte, na forma que exige o artigo 142 do Código Tributário Nacional, impõe-se reconhecer a improcedência de aludida rubrica, em face de vício de motivação.

PAF. APRECIACÃO 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, I) Por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade por vício formal. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que declarava a referida nulidade. II) Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência fiscal os levantamentos SR, SR1, AM, AM1, CT e CT1. Apresentarão declaração de voto os conselheiros Kleber Ferreira de Araújo e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

OXIPLASMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 5ª Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG, Acórdão nº 09-36.380/2011, às fls. 957/974, que julgou procedente o lançamento fiscal, lavrado em 07/07/2010 (Folha de Rosto), referente às contribuições sociais devidas ao INSS pela autuada, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, em relação ao período de 01/2006 a 10/2009, conforme Relatório Fiscal, às fls. 58/83, consubstanciadas nos seguintes Levantamentos:

1) **FP- Folha de Pagamento** – Remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais, a título de pró-labore e serviços prestados, constantes das folhas de pagamentos, recibos e notas fiscais de serviços, não declaradas em GFIP's, no período de 03/2009 a 04/2009; 07/2009 a 08/2009 e 10/2009;

2) **CT e CT1 Contabilidade** - Remunerações pagas e/ou creditadas aos sócios gerentes **Henrique Carlos Kohler e Maria Augusta Medeiros**, através de faturas de cartões de crédito, consideradas indevidamente pela empresa como sendo despesas de viagens lançadas na Contabilidade, "conta 03060018", e atribuídas pela fiscalização aos sócios a título de pró-labore, no período de **01/2006 a 01/2008; 03/2008 e 04/2008**, por se tratar de despesas pessoais dos mesmos, não declaradas em GFIP's;

3) **SR e SR 1 – Arbitrados Oxiplasma Serviços** - Remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, a título de pró-labore e serviços prestados, constantes das folhas de pagamentos, recibos e notas fiscais de serviços, 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;

4) **AM e AM1 – Salários Antônio Morini** - Remunerações arbitradas e atribuídas ao segurado empregado **ANTONIO MORINI**, formalmente registrado na OXIPLASMA SERVIÇOS DE APOIO AS INDÚSTRIAS LTDA, que efetivamente laborou na ora autuada, caracterizado, por esta fiscalização, para fins previdenciários, como segurado da empresa OXIPLASMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, CNPJ 75.455.873/000198, apurado com base em informações da Ação Trabalhista 0545/2010, não declarado em GFIP, no período de **01/2006 a 08/2008**;

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 autuada, 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 autuada, 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 nº 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 autuada, 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 nº 8.212/91.

Inconformada com a Decisão recorrida, a autuada apresentou Recurso Voluntário, às fls. 979/993, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Preliminarmente, pretende seja decretada a nulidade do feito, por entender que a autoridade lançadora, ao constituir o presente crédito previdenciário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o princípio da verdade material, bem como o disposto no artigo 142 do CTN, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da autuada, baseando a autuação em meras presunções.

Contrapõe-se ao arbitramento levado a efeito pelo fiscal autuante, alegando que referido procedimento só pode ser adotado em casos excepcionais de escrita imprestável ou ausência de apresentação de documentos, o que não se vislumbra na hipótese dos autos, onde a contribuinte sempre colocou a disposição a contabilidade demonstrando sua regularidade.

Defende que o fiscal autuante presumiu *a inexistência de fato da empresa Oxiplasma Serviços de Apoio às Indústrias Ltda., tentando fundamentar sua tese em alegações insubsistentes, e que não correspondem à realidade*, desconsiderando, para atingir a finalidade pretendida, *todas as circunstâncias que comprovam serem empresas distintas, com finalidades distintas, e onde nunca houve confusão entre estabelecimentos e as atividades dos trabalhadores.*

Após breve relato das fases e fatos ocorridos no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra a exigência consubstanciada na peça vestibular do feito, notadamente em relação à desconsideração da personalidade jurídica da empresa **OXIPLASMA SERVIÇOS DE APOIO ÀS INDÚSTRIAS LTDA.**, alegando ser totalmente injustificada e imotivada, não se cogitando em *simulação na constituição e/ou nas relações comerciais mantidas entre as empresas*, inexistindo qualquer relação jurídica que confunda *aludidas pessoas jurídicas, as quais possuem registros, objetos sociais e instrumentos constitutivos distintos*.

Suscita inexistir qualquer vedação legal em relação à participação dos sócios em mais de uma empresa, fato que não implica a presunção de se tratarem da mesma empresa e/ou de grupo econômico irregularmente constituído, consoante assentado na doutrina e jurisprudência transcrita na sua peça recursal.

Explicita que somente em 2003 as empresas sob análise passaram a possuir sedes no mesmo endereço, em estabelecimentos vizinhos, tendo *nos seis anos anteriores exercido atividades em locais distintos, com operações concorrentes no tocante à prestação de serviços para indústria, e número de funcionários similares, apesar do faturamento da empresa de serviços sempre ser muito menor do que o da indústria, o que é perfeitamente explicável em razão do tipo de atividade exercida.*

Aduz que ambas empresas possuem acervo patrimonial próprio, com estabelecimentos distintos, com entrada própria e sem comunicação, não existindo qualquer contato entre os seus respectivos funcionários.

E, o fato de ter havido a transferência de 17 dos 19 funcionários da empresa desconsiderada para a autuada em 2009, não tem o condão de justificar a autuação fiscal na forma conduzida, por se tratar de *planejamento para o futuro das mesmas, realizado em razão de situações específicas, como a enfermidade e falecimento do Sr. Henrique, que fez com que as empresas passassem por mudanças na sua administração, bem como econômicas e financeiras, com redução de despesas.*

Assevera que, mesmo considerando a existência de grupo econômico entre as duas empresas, não se poderia responsabilizar a contribuinte autuada pelo crédito tributário de responsabilidade da outra pessoa jurídica, na linha da jurisprudência do STJ.

Opõe-se, ainda, ao procedimento eleito pela autoridade fiscal ao promover o lançamento, aduzindo ter adotado uma presunção pertinente a situação encontrada no decorrer da ação fiscal, em 2010, a fatos geradores pretéritos (2006 a 2008), sem que tivesse ocorrido qualquer comprovação do alegado.

Relativamente à ação trabalhista movida pelo Sr. Antônio Morini, argumenta que o fato de ter havido composição entre as partes não implica dizer que a autuada reconheceu todas as alegações deduzidas na reclamatória, a qual sempre contempla inúmeras situações suscitadas pelo reclamante, as quais nem sempre representam a realidade dos fatos.

Acrescenta que as verbas recebidas pelo reclamante por ocasião do acordo firmado na Justiça Trabalhista *não tem caráter salarial, mas apenas indenizatório, não sendo base de cálculo das contribuições sociais.* E mais, *sobre a diferença, em relação ao valor acordado e pago, a empresa já recolheu as contribuições sociais, na forma legal, conforme comprovam os anexos documentos.*

No que tange aos *pagamentos realizados mediante faturas de cartões de crédito*, suscita *que os gastos realizados pelos sócios efetivamente tinham como objetivo a realização de novos negócios para a empresa, e estavam diretamente relacionados com estas atividades*, não tendo o fiscal autuante motivado/fundamentado suas conclusões, o que torna defeso inverter o ônus da prova ao contribuinte, sobretudo por se caracterizar como *prova de fato negativo.*

Manifesta insurgimento em relação às remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, constantes das folhas de pagamento, *mas não declaradas em GFIP's, alegando que a fiscalização não demonstrou de onde teria*

extraído aludida diferença, mormente quando a empresa nunca deixou de informar em GFIP's as remunerações inseridas nas folhas de pagamento.

Requer sejam excluídas da exigência fiscal as verbas concedidas aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais que tenha natureza eminentemente indenizatórias, como o terço de férias e as horas extras.

Repisa os argumentos encimados para efeito de exclusão das multas aplicadas em face do descumprimento de obrigações acessórias, uma vez se lastrearem nos mesmos fatos.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo a análise das alegações recursais.

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, em face da contribuinte fora lavrado o presente Auto de Infração exigindo-lhe as contribuições previdenciárias, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, em relação ao período de 01/2006 a 10/2009, conforme Relatório Fiscal, às fls. 58/83, consubstanciadas nos seguintes Levantamentos:

1) **FP- Folha de Pagamento** – Remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados e contribuintes individuais, a título de pró-labore e serviços prestados, constantes das folhas de pagamentos, recibos e notas fiscais de serviços, não declaradas em GFIP's, no período de 03/2009 a 04/2009; 07/2009 a 08/2009 e 10/2009;

2) **CT e CT1 Contabilidade** - Remunerações pagas e/ou creditadas aos sócios gerentes **Henrique Carlos Kohler e Maria Augusta Medeiros**, através de faturas de cartões de crédito, consideradas indevidamente pela empresa como sendo despesas de viagens lançadas na Contabilidade, "conta 03060018", e atribuídas pela fiscalização aos sócios a título de pró-labore, no período de **01/2006 a 01/2008; 03/2008 e 04/2008**, por se tratar de despesas pessoais dos mesmos, não declaradas em GFIP's;

3) **SR e SR 1 – Arbitrados Oxiplasma Serviços** - Remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, a título de pró-labore e serviços prestados, constantes das folhas de pagamentos, recibos e notas fiscais de serviços, 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;

4) **AM e AM1 – Salários Antônio Morini** - Remunerações arbitradas e atribuídas ao segurado empregado **ANTONIO MORINI**, formalmente registrado na OXIPLASMA SERVIÇOS DE APOIO AS INDÚSTRIAS LTDA, que efetivamente laborou na ora autuada, caracterizado, por esta fiscalização, para fins previdenciários, como segurado da empresa OXIPLASMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, CNPJ 75.455.873/000198, apurado com base em informações da Ação Trabalhista 0545/2010, não declarado em GFIP, no período de **01/2006 a 08/2008**;

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO

Preliminarmente, pretende a contribuinte seja decretada a nulidade formal do feito, sob o argumento de que a autoridade lançadora não logrou motivar/fundamentar o ato administrativo do lançamento, de forma a explicitar clara e precisamente os motivos e dispositivos legais que embasaram as autuações, contrariando a legislação de regência,

notadamente o artigo 142 do Código Tributário e, bem assim, os princípios da ampla defesa e do contraditório.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o lançamento, corroborado pela decisão recorrida, apresenta-se formalmente incensurável, devendo ser mantido em sua plenitude.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhes deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente o “Fundamentos Legais do Débito – FLD”, Relatório Fiscal e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportou, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias e multas ora exigidas, não se cogitando na nulidade formal do procedimento.

Melhor elucidando, os cálculos dos valores objetos do lançamento foram extraídos das informações constantes dos sistemas previdenciários e fazendários, bem como dos Livros Diários, folhas e recibos de pagamentos de salários, Ações Trabalhistas, GFIP's e demais documentos contábeis, fornecidos pela própria recorrente, rechaçando qualquer dúvida quanto à regularidade do procedimento adotado pelo fiscal autuante, como procura demonstrar à autuada, uma vez que agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que o lançamento encontra-se maculado por vício em sua formalidade e/ou materialidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, quanto à pretensa ausência demonstração da existência dos requisitos do vínculo empregatício, tendente a amparar a caracterização procedida pela fiscalização, bem como outras questões relativas à pretensa insubsistência do trabalho fiscal, contemplaremos como razões de mérito no momento oportuno.

DO MÉRITO

DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA EMPRESA OXIPLASMA SERVIÇOS DE APOIO ÀS INDÚSTRIAS LTDA. – LEVANTAMENTOS SR, SR1, AM e AM1

Consoante relatado alhures, a presente autuação fora lavrada, em parte, a partir da desconsideração da contabilidade e da personalidade jurídica da empresa OXIPLASMA SERVIÇOS DE APOIO ÀS INDÚSTRIAS LTDA., prestadora de serviços à autuada, com a consequente caracterização dos valores pagos àquela empresa como remuneração dos segurados empregados e (pró-labore) dos sócios da recorrente, apurada por

arbitramento, em razão dos fatos elencados em cada levantamento, a seguir, sinteticamente, explicitados.

Com mais especificidade, de acordo com o Relatório Fiscal, relativamente aos Levantamentos **SR, SR1, AM e AMI** 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 autuada, 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 autuada, 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 nº 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 autuada, o que ensejou a desconsideração de sua escrita contábil e o levantamento das contribuições previdenciárias por arbitramento, com fulcro no artigo 33, § 6º, da Lei nº 8.212/91, vigente à época nos seguintes termos:

“Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas “d” e “e” do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação alterada pela Lei nº 10.256/01)

[...]

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e o Departamento da Receita Federal - DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

[...]

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão

apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.”

Nesse sentido, estando o lançamento escorado em uma presunção legal, incumbe à fiscalização demonstrar e comprovar os motivos que a levaram a utilizar deste procedimento excepcional e, conseqüentemente, fundamentá-lo na legislação de regência, fazendo constar dos autos do processo, nos anexos pertinentes, a norma legal esteio da exigência fiscal, sob pena de nulidade e/ou improcedência do feito.

Em suas razões recursais, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, aduzindo, dentre inúmeros argumentos, que o procedimento eleito pela fiscalização ao promover o lançamento não encontra amparo legal na legislação de regência, notadamente quando não se apresentou claro e preciso em suas conclusões ao desconsiderar a personalidade jurídica da empresa prestadora de serviços.

Sustenta, ainda, não ter sido comprovada pelo fiscal autuante a ocorrência da hipótese de incidência prevista na legislação de regência, ou seja, o pagamento de remunerações a segurados empregados e contribuintes individuais, mormente quando considerou, indevidamente, pagamentos realizados pela autuada a outra pessoa jurídica regularmente constituída, dentro do padrão legal.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pela fiscalização e autoridade julgadora de primeira instância em defesa da manutenção da exigência fiscal em comento, o inconformismo da contribuinte merece prosperar, como demonstraremos ao longo desse arrazoado.

Destarte, em que pese à grande celeuma que envolve o tema, é certo que atualmente o Fisco dispõe de alguns mecanismos para apuração de crédito tributário quando constatadas operações/transações realizadas pelo contribuinte com a finalidade de se esquivar da tributação.

Em verdade, trata-se da eterna discussão a propósito da legalidade do planejamento tributário e seus limites. Em outras palavras, o verdadeiro conflito existente entre a Elisão e Evasão Fiscal.

Referido tema, aliás, vem tomando espaço em grandes Congressos e outros Encontros Tributários, com propostas, inclusive, de elaboração de normas antielisivas, buscando cercar as condutas dolosas, simuladas dos contribuintes objetivando se afastar do campo de incidência da obrigação tributária.

Na seara do direito previdenciário, a própria legislação de regência oferece mecanismos para a desconsideração da relação contratual firmada entre o contribuinte e os prestadores de serviços, sejam segurados empregados, contribuintes individuais, outras pessoas jurídicas, etc.

Exemplo de tais prerrogativas, o artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, impõe ao Auditor Fiscal a obrigação de considerar os contribuintes individuais (autônomos) ou outros prestadores de serviços como segurados empregados, quando verificados os requisitos legais, *in verbis*:

“Art. 229.

[...]

§ 2º - Se o Auditor Fiscal da Previdência Social, constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inc. I «caput» do art.9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado.”

Observe-se do artigo supracitado, que o legislador ao mencionar “[...] ou sob qualquer outra denominação [...]”, deu margem a desconsideração da personalidade jurídica de empresas, quando constatados os requisitos para tanto.

Esse procedimento encontra respaldo, igualmente, no Parecer/MPAS/CJ nº 299/95, com a seguinte ementa:

“EMENTA

Débito previdenciário. Avocatória. Segurados empregados indevidamente caracterizados como autônomos. Procedente a NFLD emitida pela fiscalização do INSS. Revogação do Acórdão nº 671/94 da 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, que decidiu contrariamente a esse entendimento.”

Indispensável ao deslinde da controvérsia, cumpre transcrever os preceitos do artigo 3º, da CLT, *in verbis*:

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

Assim, verificados todos os requisitos necessários à caracterização do vínculo empregatício do suposto tomador de serviços com os tidos prestadores de serviços, a autoridade administrativa, de conformidade com os dispositivos legais encimados, tem a obrigação de caracterizar como segurado empregado qualquer trabalhador que preste serviço ao contribuinte nestas condições, fazendo incidir, conseqüentemente, as contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas ou creditadas em favor daqueles.

A partir do permissivo legal encimado, inúmeros são os lançamentos em que o Fisco desconsidera o vínculo pactuado entre os prestadores de serviços (contribuintes individuais e empresas) e a contribuinte contratante, promovendo a caracterização dessas pessoas como segurados empregados, conquanto de devidamente demonstrada à existência dos pressupostos da relação empregatícia, quais sejam, subordinação, remuneração e não eventualidade. Neste caso, diga-se de passagem, inexistente a necessidade da comprovação de eventuais atos simulados, para a caracterização dos segurados empregados, bastando à demonstração da presença dos requisitos do vínculo laboral, podendo ou não haver o intuito doloso, fraudulento ou simulatório objetivando suprimir tributos.

Na hipótese dos autos, em parte, **relativamente aos segurados empregados caracterizados**, o procedimento adotado pela autoridade lançadora fora aquele inscrito na **norma legal retro**.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/08/2014 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 29/08/2

014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2014 por KLEBER FERRE

IRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 05/09/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assi

nado digitalmente em 22/09/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 29/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Entrementes, não basta que a autoridade lançadora inscreva no Relatório Fiscal tais requisitos, quais sejam, **subordinação, remuneração e não eventualidade, o que, in casu, sequer ocorreu**. Deve, em verdade, deixar explicitamente comprovada de forma individualizada a existência dos pressupostos legais da relação empregatícia, sob pena de improcedência do lançamento por ausência de comprovação do fato gerador do tributo, e cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

É o que determina o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, nos seguintes termos:

“Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.” (grifamos)

No caso vertente, inobstante o substancioso trabalho fiscal em relação à desconsideração da personalidade jurídica da empresa elencada no processo, a ilustre autoridade lançadora, ao promover a caracterização dos funcionários da pessoa jurídica desconsiderada como segurados empregados da autuada, não logrou motivar o presente lançamento, mais precisamente no Relatório Fiscal, deixando de demonstrar e comprovar, na forma que o caso exige, os requisitos legais necessários à configuração do vínculo empregatício, acima mencionados.

Aliás, sequer listou quais seriam os segurados empregados caracterizados ou mesmo os serviços prestados, impossibilitando, além da defesa da contribuinte, o próprio julgamento da regularidade do feito. Ora, não se sabe sob quais condições os serviços eram prestados, qual a modalidade, etc. **E mais, repita-se, não teve o cuidado nem mesmo de inferir haver constatado os pressupostos da relação laboral**, apesar de concluir pela caracterização de segurados empregados.

Referida omissão afronta de forma flagrante os preceitos contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional que, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, como segue:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

In casu, com mais razão a fiscalização deverá comprovar a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias exigidas, tendo em vista tratar-se de procedimento excepcional de desconsideração de personalidade jurídica e, conseqüente, caracterização de segurados empregados. Aliás, o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, supratranscrito, com mais especificidade, impõe ao fiscal autuante a discriminação clara e precisa dos fatos geradores do débito constituído.

Repita-se, para que tal procedimento tenha validade e esteja em consonância com a legislação de regência, não é suficiente a alegação genérica da autoridade administrativa de que constatou a existência dos pressupostos da relação de emprego, devendo haver comprovação da existência efetiva do vínculo laboral, abordando cada requisito necessário para tanto, de maneira individualizada ou por tipo de trabalho desenvolvido pelos prestadores de serviços.

Destarte, os atos administrativos, conforme se depreende do artigo 50 da Lei nº 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, devem ser motivados, sob pena de nulidade, *in verbis*:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]”

A jurisprudência administrativa oferece proteção a esse entendimento, como faz certo os Acórdãos com suas ementas abaixo transcritas:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/07/2004

NORMAS PROCEDIMENTAIS. DESCONSIDERAÇÃO PERSONALIDADE JURÍDICA E CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. 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.

RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO. OMISSÕES. O Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicitar de forma clara e precisa todos os procedimentos e critérios utilizados pela fiscalização na constituição do crédito previdenciário, possibilitando ao contribuinte o pleno direito da ampla defesa e contraditório.

Omissões ou incorreções no Relatório Fiscal, relativamente aos critérios de apuração do crédito tributário levados a efeito por ocasião do lançamento fiscal, que impossibilitem o exercício pleno do direito de defesa e contraditório do contribuinte, enseja a nulidade material da notificação, mormente tratando-se de caracterização de segurados empregados, onde os requisitos do vínculo empregatício devem restar circunstanciadamente comprovados. PROCESSO ANULADO.” (1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo nº 35474.000201/2006-19 – Acórdão nº 2401-00.544, Sessão de 19/08/2009) (grifamos)

Em outras palavras, deveria constar do Relatório Fiscal de forma destreinçada a demonstração da efetiva existência dos requisitos necessários à caracterização dos trabalhadores da pessoa jurídica desconsiderada como segurados empregados da autuada, corroborado, por exemplo, com quadro contendo nome de todos os prestadores de serviços

tidos como empregados da recorrente e respectivos serviços desenvolvidos, possibilitando a contribuinte o exercício pleno da ampla defesa e do contraditório, sob pena de incorrer em cerceamento do direito de defesa. Mas não é o que se verifica no presente caso.

No presente caso, ao promover o lançamento levando a efeito a caracterização dos prestadores de serviços da pessoa jurídica desconsiderada como segurados empregados da atuada, o ilustre fiscal autuante, em seu Relatório Fiscal, simplesmente inferiu ter efetuado tal enquadramento, a partir da desconsideração da personalidade jurídica da empresa OXIPLASMA SERVIÇOS DE APOIO AS INDÚSTRIAS LTDA, sem conquanto demonstrar/comprovar de forma pormenorizada seu entendimento, maculando o lançamento em comento.

Relativamente, aos prestadores de serviços contribuintes individuais, vinculados de ofício à atuada, o mesmo entendimento encimado, quanto aos segurados empregados, se presta a rechaçar a pretensão fiscal.

Isto porque, em que pese inexistir a necessidade de demonstração dos requisitos da relação laboral, pela própria essência eventual do serviço prestado, há a necessidade de se promover à vinculação de aludidos prestadores de serviços com a empresa atuada.

Não basta para tanto, simplesmente, trazer à colação elementos se prestariam a demonstrar a vinculação societária entre as duas empresas, para se atribuir automaticamente a vinculação dos contribuintes individuais de uma pessoa jurídica para outra.

Com efeito, é preciso que haja um mínimo aprofundamento nos serviços prestados, indicando as pessoas que figuram como contribuintes individuais, deslocados para outra empresa, de maneira a oferecer condições à validade do lançamento e a oportunizar a própria ampla defesa da contribuinte e, por conseguinte, viabilizar o julgamento da demanda, com elementos robustos, suscetíveis de comprovação.

Ora, como se deslocar o vínculo de um prestador de serviço de uma empresa para outra, sem que decline ao menos a espécie de serviço prestado e, bem assim, o próprio prestador do serviço?

É exatamente o que ocorrera no caso dos autos, onde a fiscalização entendeu por bem deslocar o vínculo dos segurados empregados e contribuintes individuais da empresa desconsiderada para a recorrente, sem conquanto se aprofundar no exame dos elementos que envolvem os fatos, sem listar tais segurados ou informar quais serviços eram prestados, por exemplo.

Por sua vez, mister analisar os levantamentos **AM e AM1 – Salários Antônio Morini** - Remunerações arbitradas e atribuídas ao segurado empregado **ANTONIO MORINI**, formalmente registrado na OXIPLASMA SERVIÇOS DE APOIO AS INDÚSTRIAS LTDA, que efetivamente laborou na ora atuada, caracterizado, por esta fiscalização, para fins previdenciários, como segurado da empresa OXIPLASMA INDÚSTRIA E COMERCIO LTDA, CNPJ 75.455.873/000198, apurado com base em informações da Ação Trabalhista 0545/2010, não declarado em GFIP, no período de **01/2006 a 08/2008**.

Quanto a aludidos levantamentos, melhor sorte não socorre à fiscalização. Neste caso, igualmente, a fiscalização achou por bem exigir as contribuições previdenciárias

incidentes sobre os valores recebidos a título de remuneração pelo Sr. Antônio Morini, lastreando a exigência fiscal na desconsideração da personalidade jurídica da empresa OXIPLASMA SERVIÇOS DE APOIO AS INDÚSTRIAS LTDA, onde referido prestador de serviço estava formalmente registrado, o vinculando à autuada.

Para tanto, concluiu que as razões de fato e de direito aduzidas pelo Sr. Antônio Morini, nos autos da reclamatória trabalhista nº 00545/2010, movida em face da OXIPLASMA SERVIÇOS, representam a verdade absoluta, sobretudo em face de a empresa ter firmado acordo nos autos daquela ação judicial, o que, no entendimento da fiscalização, representa confissão do que fora alegado pelo reclamante, senão vejamos do seguinte excerto do Relatório Fiscal, *in verbis*:

“[...]

51. Assim sendo, não tendo as empresas apresentados elementos que pudessem reverter a situação alegada pelo autor, e ainda mais, tendo sido a lide objeto de acordo entre as partes, esta Auditoria entende como de fato ocorridos os fatos ali explicitados e considerará os referidos pagamentos efetuados "por fora" ao empregado Antonio Morini, na proporção de 53,44% do valor registrado em folha, resultado da divisão do salário por hora, registrado de R\$ 5,05, em relação ao salário "pago por fora", de R\$ 9,05, $(9,05 / 9,45 = 53,44\%)$, demonstrado em planilha que passa a integrar o presente relatório. [...]”

Com a devida vênia, não podemos compartilhar com aludida conclusão. A uma, como já manifestado em outras oportunidades, não entendemos que os fatos expostos em ações trabalhistas, por si só, tem o condão de amparar a pretensão fiscal.

A duas, concluir que um acordo firmado entre as partes representa a confissão da reclamada, não faz qualquer sentido lógico. O acordo levado a efeito por ocasião de audiência de conciliação não tem natureza de confissão de nenhuma das partes. Fosse assim, teríamos que admitir que a reclamante também confessou que os fatos aduzidos na contestação pela reclamada representam a verdade.

Destarte, referido acordo implica dizer que as partes cederam para se chegar a um denominador comum, de interesse mútuo, não havendo condenação para nenhum dos lados.

Não se pode cogitar, portanto, somente a partir desses elementos que a OXIPLASMA SERVIÇOS pagou remunerações “por fora” ao Sr. Antônio Morini, por se apresentar como uma verdadeira presunção não amparada na legislação de regência.

Na mesma toada, inexistente justificativa comprovada tendente a amparar o deslocamento do vínculo daquele prestador de serviços da OXIPLASMA SERVIÇOS para recorrente, de maneira a responsabilizar esta última pelo pagamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração indevidamente presumida.

Como é de conhecimento daqueles que lidam com o direito, a responsabilidade tributária é legal e impõe a exigência de créditos tributários de pessoas jurídicas ou físicas vinculadas aos fatos geradores dos tributos, conquanto que suas regras legais sejam observadas e o procedimento regularmente conduzido.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 29/08/2014 por AMARILDA BATISTA AMORIM, Assinado digitalmente em 29/08/2

014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 05/09/2014 por KLEBER FERRE

IRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 05/09/2014 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assi

nado digitalmente em 22/09/2014 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 29/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Os artigos 121, 124 e 128 do Código Tributário Nacional, ao tratarem da matéria, assim estabelecem:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

No entanto, em momento algum a fiscalização teve o cuidado de comprovar a responsabilidade tributária da recorrente em relação ao crédito previdenciário e/ou obrigações tributárias da empresa OXIPLASMA SERVIÇOS, não tendo logrado êxito sequer na demonstração do vínculo entre os segurados empregados e contribuintes individuais da pessoa jurídica desconsiderada e a empresa autuada.

Observe-se, que a fiscalização detinha outros mecanismos capazes de atribuir responsabilidade solidária à autuada relativamente aos supostos débitos da OXIPLASMA SERVIÇOS, como, por exemplo, caracterizar grupo econômico de fato entre esta empresa e a recorrente, **uma vez comprovados os requisitos para tanto**, respondendo todas pelo crédito previdenciário lançado, nos termos do artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, *verbis*:

“Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: {

[...]

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei.”

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, reforça o entendimento acima alinhavado, senão vejamos:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
 Período de apuração: 01/10/2000 a 30/07/2005
 Ementa: PREVIDENCIÁRIO - GRUPO ECONÔMICO DE FATO - SOLIDARIEDADE - DESCARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO PACTUADO- DECADÊNCIA.
 A Previdência Social possui o prazo de dez anos para, constatado o atraso do pagamento total ou parcial das contribuições, constituir seus créditos por intermédio de NFLD, de acordo com o art. 45, da Lei 8.212/91. É atribuída à fiscalização da SRP a prerrogativa de, seja qual for a forma de contratação, desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurados empregados da empresa contratante, desde que presentes os requisitos do art. 12, I, “a”, da Lei nº 8.212/91. Os elementos caracterizadores do vínculo empregatício estão devidamente demonstrados no relatório fiscal da NFLD. Ao verificar a existência de grupo econômico de fato, a auditoria fiscal deverá caracterizá-lo e atribuir a responsabilidade pelas contribuições não recolhidas aos participantes. Recurso Voluntário Negado.” (Sexta Câmara do Segundo Conselho, Recurso nº 144.646 – Acórdão nº 206-00724, Sessão de 10/04/2008) (grifos nossos)

“Assunto: Obrigações Acessórias
 Data do fato gerador: 05/12/2005
 Ementa: PREVIDENCIÁRIO – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DESCUMPRIMENTO – INFRAÇÃO – GRUPO ECONÔMICO – CARACTERIZAÇÃO – SOLIDARIEDADE.
 Consiste em infração à legislação, a empresa deixar de informar mensalmente ao INSS por intermédio da GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do mesmo. Se a auditoria fiscal verificar a existência de grupo econômico de fato, deverá caracterizá-lo e atribuir a responsabilidade pelas contribuições não recolhidas ou infrações cometidas aos participantes Recurso Voluntário Negado.” (Sexta Câmara do Segundo Conselho, Recurso nº 145.667 – Acórdão nº 206-00375, Sessão de 12/02/2008) (grifos nossos)

Poderia, ainda, considerar ter havido incorporação e/ou sucessão de uma empresa por outra, **se assim restasse comprovado**, hipótese em que a recorrente também responderia pelos créditos previdenciários da empresa OXIPLASMA SERVIÇOS, com esteio nos artigos 132 e 133 do CTN, que assim estabelecem:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a

exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

[...]"

A rigor, o único procedimento que não poderia ter sido levado a efeito foi justamente aquele utilizado pelo Fisco no caso sob análise, ao desconsiderar a personalidade jurídica da OXIPLASMA SERVIÇOS, caracterizando seus funcionários como segurados empregados e contribuintes individuais da autuada, sem qualquer demonstração e comprovação dos requisitos da relação empregatícia ou mesmo da vinculação daqueles segurados com a recorrente.

É bem verdade que o Fisco dispõe de inúmeros mecanismos e procedimentos tendentes a identificar o sujeito passivo, apurar o fato gerador e/ou base de cálculo do tributo e lançar as contribuições previdenciárias devidas. Entrementes, qualquer um dos procedimentos eleito pela fiscalização para atingir este fim deverá estar devidamente comprovado/motivado. Cabe, portanto, ao fiscal autuante escolher o que melhor se aperfeiçoa à situação encontrada, se aprofundando na análise da demanda, de maneira a restar comprovado/demonstrado e/ou motivado o ato administrativo do lançamento, sob pena de improcedência do feito, como aqui se vislumbra.

Como se constata, o procedimento conduzido pela fiscalização é uma perfeita demonstração de como não se deve proceder, contrariando os princípios da legalidade, da verdade material, bem como inobservando a necessidade de motivação do ato administrativo do lançamento, impondo seja reconhecida a improcedência do feito em sua plenitude.

Observe-se, por fim, que o Relatório Fiscal tem por finalidade demonstrar/explicar, resumidamente, como procedeu a fiscalização na constituição do crédito previdenciário, devendo, dessa forma, ser claro e preciso relativamente aos procedimentos adotados pelo fisco ao promover o lançamento, concedendo ao contribuinte conhecimento pleno dos motivos ensejadores da notificação/autuação, possibilitando-lhe o amplo direito de defesa e contraditório, sobretudo tratando-se de exigência fiscal decorrente de caracterização de segurados empregados a partir da desconsideração da personalidade jurídica de prestador de serviços.

**DOS LEVANTAMENTOS CT E CT1 – CARTÕES DE CRÉDITO –
DESPESAS VIAGENS**

De acordo com os autos, a autoridade lançadora entendeu por bem considerar como remunerações (pró-labore) dos sócios **Henrique Carlos Kohler e Maria Augusta Medeiros**, os valores constantes de faturas de cartões de crédito, *consideradas indevidamente pela empresa como sendo despesas de viagens lançadas na Contabilidade, "conta 03060018", e atribuídas pela fiscalização aos sócios a título de pró-labore, no período de 01/2006 a*

01/2008; 03/2008 e 04/2008, por se tratar de despesas pessoais dos mesmos, não declaradas em GFIP's.

Por seu turno, relativamente aos *pagamentos realizados mediante faturas de cartões de crédito*, suscita que os gastos realizados pelos sócios efetivamente tinham como objetivo a realização de novos negócios para a empresa, e estavam diretamente relacionados com estas atividades, não tendo o fiscal autuante motivado/fundamentado suas conclusões, o que torna defeso inverter o ônus da prova ao contribuinte, sobretudo por se caracterizar como *prova de fato negativo*.

Mais uma vez, inobstante as alegações que suportam a pretensão fiscal, os argumentos da contribuinte merecem acolhimento, de maneira a afastar a tributação sobre aludidos valores.

De conformidade com a legislação de regência, mais precisamente artigo 28, § 9º, alínea “h”, da Lei nº 8.212/91, os valores pagos aos segurados da empresa a título de despesas com viagens não integram o salário de contribuições, conquanto que observado o limite legal, senão vejamos:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

[...]

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;”

Como se observa, as importâncias concedidas aos funcionários da empresa tendentes a cobrir despesas de viagens, *desde que não excedam a 50% da remuneração mensal*, estão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

Neste sentido, por ocasião da ação fiscal, uma vez constatando o pagamento de verbas dessa natureza aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais da empresa, cabe à fiscalização intimar à contribuinte a explicitar a razão de tais pagamentos, impondo, ainda, a demonstração de que o valor concedido àquele título, de fato, ultrapassa a limitação legal de 50% da remuneração, o que afastaria a hipótese de não incidência acima elencada.

In casu, o fiscal autuante em seu Relatório Fiscal, notadamente no item 72.3, de fl. 80, limitou-se a fundamentar a tributação de tais valores nos seguintes termos:

“[...]

72.3 As remunerações pagas e/ou creditadas aos sócios gerentes Henrique Carlos Kohler e Maria Augusta Medeiros, através de faturas de cartões de crédito, consideradas indevidamente pela empresa como sendo despesas de viagens lançadas na Contabilidade, "conta 0306-0018", e atribuídas pela fiscalização aos sócios a título de pró-labore, no período de 01/2006 a 01/2008; 03/2008 e

não declaradas em GFÍP"s, constantes dos Levantamentos de débito denominado" CT e CTI Contabilidade [...]".

Extrai-se daí que o fiscal autuante simplesmente considerou que as despesas com viagens dos segurados retromencionados compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, sem conquanto se desincumbir do ônus de comprovar tratar-se, efetivamente, de remuneração, mormente não se estando diante de uma presunção legal.

A propósito da matéria, a Colenda 6ª Turma da DRJ em Campinas exarou Acórdão nº 05-37.420/2012, nos autos do processo nº 13896.721090/2011-41, contemplando com muita propriedade o tema, consoante se positiva do excerto do *decisum* abaixo transcrito:

“[...]”

Em relação às diárias de viagem, seja na CLT, por força do artigo 457, § 2º, seja a Lei nº 8.212/91, no artigo 28, § 9º, “h”, estabelecem que tais verbas não se incluem, respectivamente, no conceito de salário e de salário-de-contribuição se observarem o limite de 50% da remuneração mensal. Assim, ainda que se possa validamente questionar tal previsão, considerando que alguns setores econômicos têm gastos de viagens muito superiores ao limite de 50% da remuneração, descabe falar-se em negativa de vigência à norma por parte da autoridade julgadora administrativa, consistindo tal argumentação em questionamento de lei em tese, não admitido senão no âmbito da política legislativa.

Pela planilha de fls. 109/110 do Relatório Fiscal, verifica-se que os pagamentos identificados sob a rubrica “DIA VIAG”, se comparados com os valores de remuneração constantes da coluna “SOMA” não excedem 50% do valor total considerado para efeito de remuneração. Diante disto, na ausência de demonstração de que efetivamente tais pagamentos se constituem salário, mediante ausência de comprovação das viagens por parte dos segurados, ônus incumbido à fiscalização, de rigor entender pela não incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba, na forma da alínea “h” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91. [...]” (grifamos)

É o que se vislumbra no caso sob análise, com a ressalva que aqui sequer se fez menção aos valores pagos. Não se tem conhecimento, por exemplo, em quais circunstâncias essas verbas eram concedidas àqueles contribuintes individuais, em quais importâncias. Mesmo porque, a fiscalização sequer intimou a contribuinte a prestar esclarecimentos a respeito do pagamento de tal verba, eis que nada informa a respeito e, portanto, há de se concluir que assim não o fez.

Constata-se, assim, que a ilustre autoridade lançadora partiu da premissa de que tais valores (despesas com viagens) compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, caracterizando-se como remuneração automaticamente, olvidando-se dos preceitos inscritos no artigo 28, § 9º, alínea “h”, da Lei nº 8.212/91, supratranscrito, o que por si só seria capaz de determinar a improcedência do feito.

Dessa forma, com a devida vênia, o nobre fiscal autuante não logrou comprovar que as verbas pagas a título de Despesas com Viagens têm efetivamente natureza salarial. Não se verifica em nenhuma linha do Relatório Fiscal indagação a respeito da razão para o pagamento de aludida rubrica, os valores, etc.

Neste ponto, aliás, convém registrar que a contribuinte em nenhum momento se furtou de apresentar suas justificativas quando instada pela fiscalização para tanto, como se extrai do bojo do Relatório Fiscal.

Assim, caberia ao fiscal autuante se aprofundar nas especificidades de referido pagamento de maneira a demonstrar que se encontra revestido da natureza salarial. E mais, somente se a fiscalização tivesse dissertado a respeito de tal verba, após procedidas indagações à empresa, se teria a devida segurança em afirmar tratar-se, verdadeiramente, de salário.

Na forma que fora lançada tal verba, não se sabe qual a razão do pagamento, quais as condições, etc. Simplesmente inferir que se trata de despesas de viagens em cartões de crédito não oferece guarida a tributação.

Neste sentido, não tendo a autoridade lançadora se desincumbido do ônus de comprovar a imputação fiscal, mormente por não estarmos diante de uma presunção legal, padece de vício de motivação a rubrica consubstanciada nos levantamentos **“CT e CTI – Contabilidade”**, impondo seja excluída da exigência fiscal.

INCONSTITUCIONALIDADES/ILEGALIDADES NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

Relativamente às questões de inconstitucionalidades arguidas pela contribuinte, além dos procedimentos adotados pela fiscalização, bem como os acréscimos legais ora exigidos encontrarem respaldo na legislação previdenciária, cumpre esclarecer, no que tange a declaração de ilegalidade ou inconstitucionalidade, que não compete aos órgãos julgadores da Administração Pública exercer o controle de constitucionalidade de normas legais.

Note-se, que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

A própria Portaria MF nº 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando o afastamento de leis, decretos, atos normativos, dentre outros, a pretexto de inconstitucionalidade ou ilegalidade, nos seguintes termos:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.”

Observe-se, que somente nas hipóteses contempladas no parágrafo único e incisos do dispositivo regimental encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência, o que não se vislumbra no presente caso.

A corroborar esse entendimento, a Súmula CARF nº 02, assim estabelece:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

E, segundo o artigo 72, e parágrafos, do Regimento Interno do CARF, as Súmulas, que são o resultado de decisões unânimes, reiteradas e uniformes, serão de aplicação obrigatória por este Conselho.

Finalmente, o artigo 102, I, “a” da Constituição Federal, não deixa dúvida a propósito da discussão sobre inconstitucionalidade, que deve ser debatida na esfera do Poder Judiciário, senão vejamos:

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I – processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de Lei ou ato normativo federal;

[...]”

Dessa forma, não há como se acolher a pretensão da contribuinte, também em relação à ilegalidade e inconstitucionalidade de normas ou atos normativos que fundamentaram o presente lançamento.

No que tange a jurisprudência trazida à colação pela recorrente, mister elucidar, com relação às decisões exaradas pelo Judiciário, que os entendimentos nelas expressos sobre a matéria ficam restritos às partes do processo judicial, não cabendo a extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso, até que nossa Suprema Corte tenha se manifestado em definitivo a respeito do tema.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez, não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida,

especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

No que tange a jurisprudência trazida à colação pela recorrente, mister elucidar, com relação às decisões exaradas pelo Judiciário, que os entendimentos nelas expresso sobre a matéria ficam restritos às partes do processo judicial, não cabendo a extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso, até que nossa Suprema Corte tenha se manifestado em definitivo a respeito do tema.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* parcialmente em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO DA CONTRIBUINTE, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para excluir da exigência fiscal os levantamentos **SR, SR1, AM, AM1, CT e CT1**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Declaração de Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo

Na reunião passada pedi vista do processo em questão para melhor analisar os argumentos do sujeito passivo apresentados para excluir da apuração os levantamentos:

a) **CT e CT1 Contabilidade** - Remunerações pagas e/ou creditadas aos sócios gerentes **Henrique Carlos Kohler e Maria Augusta Medeiros**, através de faturas de cartões de crédito, consideradas indevidamente pela empresa como sendo despesas de viagens lançadas na Contabilidade, "conta 03060018", e atribuídas pela fiscalização aos sócios a título de pró-labore, no período de **01/2006 a 01/2008; 03/2008 e 04/2008**, por se tratar de despesas pessoais dos mesmos, não declaradas em GFIP's;

b) **SR e SR 1 – Arbitrados Oxiplasma Serviços** - Remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, a título de pró-labore e serviços prestados, constantes das folhas de pagamentos, recibos e notas fiscais de serviços, 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;

c) **AM e AM1 – Salários Antônio Morini** - Remunerações arbitradas e atribuídas ao segurado empregado **ANTONIO MORINI**, formalmente registrado na OXIPLASMA SERVIÇOS DE APOIO AS INDÚSTRIAS LTDA, que efetivamente laborou na ora autuada, caracterizado, por esta fiscalização, para fins previdenciários, como segurado da empresa OXIPLASMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, CNPJ 75.455.873/000198, apurado com base em informações da Ação Trabalhista 0545/2010, não declarado em GFIP, no período de **01/2006 a 08/2008**;

Levantamentos CT1 e CT2

Aceitar que os gastos com cartão de crédito dos sócios gerentes seriam remuneração meramente pelo fato do sujeito passivo não haver comprovado que eram despesas efetuadas no interesse da empresa é inverter o ônus da prova sem a autorização legal.

O fisco, ao se deparar com esses gastos, que poderiam ou não enquadrar-se no conceito de salário-de-contribuição, deveria ter intimado a empresa a apresentar os elementos necessários ao completo esclarecimento da origem das despesas.

Havendo negativa da fiscalizada em apresentar os elementos solicitados ou ocorrendo a apresentação deficiente, caberia então ao fisco promover o lançamento de ofício das contribuições, restando à empresa fazer a prova em contrário. É essa a inteligência do § 3.º do art. 33 da Lei n. 8.212/1991.

Ocorre que na espécie a autoridade lançadora simplesmente presumiu que os valores eram suscetíveis de incidência tributária, sem efetuar um aprofundamento maior acerca da natureza das despesas. Esse proceder não deve prevalecer posto que contraria a norma mestra de constituição do crédito tributário, o art. 142 do CTN.

Voto por excluir da apuração os lançamentos CT e CT1.

Levantamentos SR e SR1

Nesses tipos de lançamento tenho manifestado reiteradamente meu entendimento que é possível ao fisco vincular os trabalhadores de uma empresa à outra, lançando mão do § 2.º do art. 229 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/2008.

Todavia, este procedimento tem que ser lastreado em provas robustas que levem ao convencimento de que houve a prestação de serviços. Não quero dizer com isso que seja necessário listar cada segurado e as características da prestação de serviço, mas há de demonstrar situações que indubitavelmente conduzam a uma conclusão segura de que havia segurados de uma empresa prestando serviço para outra.

Não é suficiente para mim a apresentação de situações que sugiram a interligação entre as empresas, tais como confusão societária, patrimonial, financeira e contábil. Para que se considere os empregados registrados formalmente em uma empresa como empregados da outra, há de se apresentar situações que comprovem a ocorrência de prestação de serviço.

Isso pode ser demonstrado por depoimentos pessoais, pagamentos de remuneração, documentos de controle interno, reclamações trabalhistas, comparação de massa salarial com faturamento, dentre outras.

Vejo que o único elemento capaz de comprovar essa situação foi o comparativo da massa salarial em relação a receita das empresas. Mas nesse caso específico, entendo que não se presta a esse mister, posto que as empresas tinham objeto social distinto, uma no segmento industrial outra no ramo da prestação de serviço. Esse tipo de demonstrativo somente tem validade quando se tratam de empresas similares, inclusive produzindo os mesmos bens ou serviços.

A reclamação trabalhista juntada também não diz nada sobre a confusão do quadro de empregados. Em nenhum momento, pelo que li do relatório, o Sr. Antônio Morini mencionou que era empregado de uma empresa e prestava serviço na outra. Pode inferir que as duas empresas foram arroladas em razão da existência de grupo econômico.

Por esses motivos, encaminho também por afastar os levantamentos **AM e AM1**.

Conclusão

Diante do exposto, acompanho o Relator integralmente no seu voto.

Kleber Ferreira de Araújo.

Declaração de Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

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, SRI, AM e AMI**, 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 autuada, 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 autuada, 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 nº 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 autuada, 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 nº 8.212/91.

Ou seja, para que se vincule os segurados de terceira empresa que supostamente preste serviços a autuada, 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 nº 8.212.

Na verdade, entendo, que o vício material, acima descrito, que é a não comprovação do fato gerador, confundiu-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 autuada sobre os empregados.

Entretanto, no presente julgamento, embora entenda que devam ser excluídos os levantamentos por vício formal (como acima explicitado), promoveu o Presidente da Turma, a votação em duas etapas. Preliminarmente, a nulidade dos levantamentos, o que no meu entender é o mais correto; todavia, como meu posicionamento foi vencido, o mesmo determinou no segundo momento a necessária votação do mérito dos levantamentos, ao qual vi-me obrigada a acompanhar pela improcedência do lançamento. Assim, a presente declaração, tem por objetivo, deixar claro o meu posicionamento considerando o resultado proferido no presente julgamento.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.