



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10920.002588/2010-98
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº **9202-008.058 – 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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

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 parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à natureza do vício concernente à demonstração do vínculo de emprego e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento para declarar o vício formal em relação aos levantamentos SR, SR1, AM e AM1., 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.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração por meio do qual são exigidas 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 (DEBCAD: 37.281.419-0), incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, em relação ao período de 01/2006 a 10/2009. Conforme Relatório Fiscal de fls. 58/83, 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 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 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**;

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, SR1, AM, AM1, CT e CT1. 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 e contribuintes individuais dessa com a

empresa autuada, devendo haver provas acerca dos elementos que compõem a relação de emprego e ainda da prestação do serviço no caso da mão de obra contratada sob outro vínculo. Foi ainda destacado que quanto ao levantamento CT e CT1, deveria a fiscalização ter demonstrado que as despesas com viagens não estariam abrangidas pela regra excepcional do art. 28, § 9º, alínea “h”, da Lei nº 8.212/91. 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.

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. 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, SR1, AM, AM1, 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/SR1, AM/AM1 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 nº 2302-00.308, o qual concluiu pela caracterização de vício formal nestes casos.

3) Dos levantamentos CT e CT1: O colegiado *a quo* decidiu excluir os levantamentos CT e CT1 do lançamento, por entender que o fato gerador não estaria demonstrado neste ponto, entendimento que para Recorrente é divergente daquele descrito no acórdão paradigma nº 2302-01.621, o qual esclarece que a ausência de evidenciação do fato gerador implica em nulidade por vício formal.

O despacho de admissibilidade (fls. 1084/1090) deu seguimento parcial ao Recurso Especial, admitindo a rediscussão das matérias descritas nos itens 2 e 3.

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.

Fl. 5 do Acórdão n.º 9202-008.058 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 10920.002588/2010-98

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do Conhecimento:

Antes de entrarmos no mérito, julgo pertinente reavaliar o cumprimento dos requisitos essenciais ao conhecimento do recuso.

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. O recurso devolve a este Colegiado a discussão sob dois prismas.

No primeiro caso, o qual envolve a divergência acerca da ausência de comprovação do fato gerador relacionada a não comprovação do vínculo entre os segurados e a empresa autuada (levantamentos SR/SR1, AM/AM1), defende a recorrente que auto de infração padece de vício formal, condição que permitira novo lançamento, e para tanto foi citado como paradigma o acórdão 2302-00.308.

Quanto a segunda matéria do recurso, novamente defende a recorrente haver vício formal quando inexistente comprovação do fato gerador. Para o acórdão recorrido os levantamentos CT e CT1 do lançamento deveriam ser excluídos porque o auditor não demonstrou o descumprimento ao art. 28, § 9º, alínea "h", da Lei n.º 8.212/91. Cita como paradigma o acórdão paradigma n.º 2302-01.621.

O recurso é baseado no art. 67 do Regimento Interno (RICARF), o qual define que caberá Recurso Especial de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. Trata-se de recurso com cognição restrita, não podendo a CSRF ser entendida como uma terceira instância, ela é instância especial, responsável pela pacificação de conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica.

Assim, para caracterização de divergência interpretativa exige-se como requisito formal que os acórdãos recorrido e aqueles indicados como paradigmas sejam suficientemente semelhantes para permitir o 'teste de aderência', ou seja, deve ser possível avaliar que o entendimento fixado pelo Colegiado paradigmático seja perfeitamente aplicável ao caso sob análise, assegurando assim o provimento do recurso interposto.

No caso da segunda divergência essa formalidade não foi observada.

Da leitura do inteiro teor do citado acórdão paradigma 2302-01.621, considerando os termos do voto vencedor, é possível perceber que o vício motivador da decretação da nulidade por vício formal está ligado a ausência de comprovação dos requisitos ensejadores à adoção da regra do arbitramento para fixação da base de cálculo. Naquele caso concreto é exigido do Contribuinte diferença de contribuições apuradas em razão de o auditor fiscal ter entendido que a

mão de obra constante das folhas de pagamento da notificada não espelhava a realidade. Com este cenário, o voto vencedor assim se manifestou:

O fisco diz ser impossível a execução do serviço contratado utilizando a mão de obra constante da folha de pagamento, informada em GFIP e contabilizada, e, como elemento de convencimento, se baseou na divisão do valor do salário dos empregados pelo valor das notas de prestação de serviço, o que resultou num percentual de 10%.

...

Todavia, peço vênia para discordar do voto proferido pelo Conselheiro Relator, porque entendo que não restou demonstrado no relatório fiscal os motivos que ensejaram a aferição indireta.

O relatório bem explicita quando pode e deve ser utilizada a aferição indireta para a apuração do crédito tributário, mas não restou demonstrado quais os vícios existentes na contabilidade da recorrente para que a mesma fosse desconsiderada e o débito lançado indiretamente.

Ainda é de se notar que os serviços prestados se referem a manutenção de equipamentos, quando o relatório fiscal refere-se a serviços prestados em obra de construção civil, inclusive embasando a aferição no artigo 427, da Instrução Normativa SRP n.º 03/2005, que trata dos percentuais a serem utilizados em obra de construção civil.

Entendo que não é possível, com base nas informações trazidas no relatório fiscal, concluir acerca da imprestabilidade da contabilidade do contribuinte.

...

A recorrente comprova com folhas e recibos de pagamento de salário a mão de obra utilizada e o fisco não demonstrou de forma efetiva e convincente a necessidade ou a existência de mais obreiros não registrados ou contabilizados para efetivar a prestação de serviço.

Na análise da contabilidade de uma empresa a auditoria fiscal verifica a obediência às formalidades intrínsecas e extrínsecas determinadas pela legislação comercial, fiscal e resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, que visam possibilitar que os usuários da escrita contábil possam analisar a situação da empresa versando seus interesses e que a demonstração dos resultados seja correta para a apuração dos tributos que forem previstos em lei. Os princípios contábeis que regem a contabilidade visam, justamente, que os demonstrativos reflitam a real situação da empresa no período analisado.

Da forma, com base nos elementos trazidos pelo fisco para proceder à aferição indireta, não restou demonstrado que a contabilidade da recorrente fosse imprestável e merecesse ser desconsiderada como elemento de prova a seu favor.

Observamos, portanto, que o ponto fulcral do entendimento do Colegiado pela existência de vício formal foi o fato do auditor não ter motivado e explicado o porquê da aplicação do arbitramento, afinal inexistiu qualquer apontamento que desabonasse a contabilidade da empresa.

Já, no acórdão recorrido a improcedência do lançamento foi motivada pela ausência de comprovação pelo auditor fiscal de que os valores pagos aos segurados a título de diárias de viagens excederiam o percentual de 50% fixados pelo art. 28, §9º, alínea 'h' da Lei nº 8.212/91. Assim consta do voto ora enfrentado:

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 03060018", e atribuídas pela fiscalização aos sócios a título de prólabore, no período de 01/2006 a 01/2008; 03/2008 e 04/2008, por se tratar de despesas pessoais dos mesmos, não declaradas em GFÍP"s, constantes dos Levantamentos de débito denominado " CT e CT1 Contabilidade [...]”.

...

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.

Ora, as situações fáticas enfrentadas pelos acórdãos analisados são bem distintas, não permitindo afirmar que o Colegiado paradigmático classificaria o vício apontado no acórdão recorrido como vício de natureza formal.

Diane do exposto, conheço em parte do recurso da Fazenda Nacional, apenas quanto a divergência intitulada “divergência quanto à natureza do vício concernente à demonstração do vínculo de emprego”.

Do mérito:

Analisando o mérito da parte conhecida, acolho as razões recursais para entender pela existência de vício formal para os levantamentos SR/SR1 e AM/AM1, 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. 1028/1030:

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 atuada, 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: “Integra 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 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 autuada 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.

Conclusão:

Diante do exposto conheço em parte do recurso para, na parte conhecida, dar-lhe provimento para declarar o vício formal em relação aos levantamentos SR, SR1, AM e AM1.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Fl. 10 do Acórdão n.º 9202-008.058 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 10920.002588/2010-98