



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

Processo nº 18088.000758/2008-56
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-006.657 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de junho de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SALÁRIO INDIRETO -
CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADOS
Recorrente UNIÃO TAQUARITINGA SERVIÇOS DE APOIO ADMINISTRATIVO
LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/01/2008

NULIDADE. ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FALTA DE MANIFESTAÇÃO SOBRE AS PRINCIPAIS TESES DE DEFESA. DESCABIMENTO.

É descabida a decretação de nulidade do acórdão de primeira instância quando a decisão apreciou as principais questões de defesa listadas na impugnação, mediante exposição das razões que formaram o convencimento do julgador administrativo, cuja fundamentação do voto, mesmo que sucinta em alguns pontos, é capaz de justificar racionalmente a deliberação do colegiado.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. EXTRAPOLAÇÃO DOS LIMITES DE INVESTIGAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

De acordo com os documentos que instruem os autos, não há que se falar em extrapolação dos limites da investigação fiscal definidos no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Além do mais, à época da execução do procedimento de auditoria, o documento constituía-se em um mero instrumento de controle gerencial e administrativo da atividade fiscalizatória, não tendo o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do agente fazendário.

PROCEDIMENTO FISCAL. ALEGAÇÕES DE LANÇAMENTO EFETUADO COM BASE EM PRESUNÇÕES. DESCABIMENTO.

O procedimento fiscal levado a efeito não se revela arbitrário, nem expressa a aplicação injustificada da presunção em lei para fundamentar o lançamento de ofício, quando, após devidamente intimado, o sujeito passivo deixa de exhibir os documentos que dão suporte aos registros contábeis, ou apresenta a documentação de maneira deficiente, autorizando o lançamento da

importância considerada devida pela fiscalização, com inversão do ônus da prova.

TRABALHADORES VINCULADOS À EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO OPTANTE PELO SIMPLES FEDERAL E SIMPLES NACIONAL. DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO EXISTENTE. CARACTERIZAÇÃO DIRETAMENTE COM A EMPRESA PRINCIPAL. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA.

Cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente, desconsiderando o vínculo formal pactuado com empresa individual optante pelo Simples, quando demonstrado, por meio da linguagem de provas, que os trabalhadores prestavam serviços à empresa principal não optante pelo regime diferenciado de tributação. O conjunto probatório aponta no sentido da artificialidade da terceirização dos serviços complementares ligados à revenda de automóveis, atuando os trabalhadores sob um comando único na prestação de serviços em prol da empresa principal, concessionária de veículos automotores, que se responsabiliza pelo risco da atividade econômica das demais, num cenário de improvável autonomia empresarial, em que ocorre o pagamento habitual de obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias das empresas prestadoras de serviços.

GUeltas. PAGAMENTOS POR TERCEIROS ALHEIOS AO VÍNCULO EMPREGATÍCIO. RETRIBUIÇÃO PELO TRABALHO. CARÁTER DE REMUNERAÇÃO.

As denominadas gueltas pagas ao trabalhador de forma habitual por terceiro alheio ao vínculo empregatício, com o objetivo de estimular a venda de determinado produto que mantém relação com as atividades laborais do empregado, assemelham-se às gorjetas e, portanto, possuem natureza salarial e integram o salário-de-contribuição.

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

A falta de exibição de documentos, ou sua apresentação deficiente, autoriza o lançamento da importância considerada devida pela fiscalização, com inversão do ônus da prova. É cabível a exclusão da base de cálculo do lançamento de ofício quando o conjunto probatório é suficiente para negar a natureza remuneratória aos registros contábeis listados pela autoridade tributária.

CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO. SIMPLES FEDERAL. SIMPLES NACIONAL. EMPRESA INTERPOSTA. APROVEITAMENTO DE RECOLHIMENTOS PELA EMPRESA PRINCIPAL. POSSIBILIDADE.

Ao estabelecer a fiscalização o vínculo direto entre os trabalhadores e a empresa principal, na condição de contribuinte, impõe-se a dedução, antes do lançamento de ofício, dos valores referentes às contribuições dos segurados recolhidas em nome das empresas prestadoras de serviços, optantes pelo Simples, através de Guia da Previdência Social (GPS).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) levantamento AFN: retificações da base de cálculo, conforme Tabela 1 do voto; b) levantamento C32: redução da base de cálculo, conforme Tabela 4 do voto; c) exclusão do levantamento C10; e d) aproveitamento dos valores das contribuições dos segurados recolhidas, em nome das prestadoras de serviços, através de Guia da Previdência Social (GPS).

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite e Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), por meio do Acórdão nº 14-37.918, de 31/05/2012, cujo dispositivo considerou procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário lançado pela fiscalização (fls. 4.331/4.352):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/01/2008

Debcad: 37.212.801-7

DECADÊNCIA.

Ocorrendo o recolhimento parcial de contribuição, o início da contagem do prazo quinquenal da decadência será definido pela ocorrência da homologação do crédito, de acordo com o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO IN NATURA. ATO DECLARATÓRIO Nº 3/2011. REVISÃO DO LANÇAMENTO.

Deve ser excluído do lançamento o crédito tributário relativo às contribuições incidentes sobre as parcelas de auxílio alimentação in natura fornecidas pela empresa aos seus empregados (Ato Declaratório PGFN nº 3/2011).

TRANSFERÊNCIA IRREGULAR DE EMPREGADOS PARA REDUÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO.

Caracterizada a situação de transferência de segurados empregados para interpostas empresas com a finalidade de irregular redução de contribuição previdenciária, os empregados deverão ser considerados como se fossem empregados da principal, prevalecendo a realidade dos fatos.

MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. COMPROVAÇÃO.

Empréstimos realizados entre empresa e sócios deverão ser contabilmente comprovados com a entrada do valor posteriormente devolvido, em caso contrário, presume-se a ocorrência de fato gerador de contribuição previdenciária.

CONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

A discussão de ilegalidade de lei não é apropriada nesta esfera administrativa, por falta de competência.

PERÍCIA.

A realização de perícia será deferida desde que haja fatos com complexidade técnica que a justifique.

Impugnação Procedente em Parte

Extrai-se do Relatório Fiscal que o processo administrativo é composto, na origem, do **Auto de Infração (AI) nº 37.212.801-7**, abrangendo as competências de **12/2002 a 01/2008**, referente à contribuição previdenciária a cargo dos segurados, cujo responsabilidade pelo recolhimento é da empresa (fls. 356/422).

Segundo o agente lançador, os fatos geradores correspondem às remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais verificadas a partir de folhas de pagamentos e escrituração contábil. Em decorrência da apresentação deficiente de documentação, uma parte dos valores foi apurada por aferição indireta, nos termos do § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

O crédito tributário compreende o lançamento incidente sobre diversos pagamentos avaliados como de natureza remuneratória que deixaram de ser oferecidos à tributação.

Além disso, a fiscalização procedeu à caracterização do vínculo em nome da pessoa jurídica autuada com respeito a trabalhadores formalmente registrados nas seguintes empresas individuais:

(i) Marina Tomoe Ogata Kodama - ME, CNPJ 04.071.124/0001-10 (MARINA)

(ii) Marcos Baldassa - ME, CNPJ 03.659.088/0001-46; (BALDASSA)

(iii) José Roberto de Souza Monte Alto - ME, CNPJ 03.658.542/0001-44 (JOSÉ ROBERTO)

As empresas MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO optaram pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples Federal) e, a partir de julho/2007, pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). A autoridade lançadora concluiu que se tratam de interpostas pessoas, ocorrendo a prestação dos serviços pelos empregados diretamente para a empresa principal, ora autuada.

Para efeito de constituição do crédito tributário, neste processo administrativo, a autoridade fiscal distribuiu as bases de cálculo do lançamento em diferentes grupos, denominados de levantamentos, conforme a origem e natureza dos fatos geradores, representados por 32 (trinta e dois) códigos a seguir indicados: AB, AFM, AFN, JRA, JRN, JRQ, MAA, MAE, MAN, MBN, MBQ, UIE, UIN, C01, C04, C06, C08, C09, C10, C14 a C20, C22 a C25, C28, C30 e C32.

A ciência do lançamento deu-se no dia 30/12/2008, com apresentação de impugnação dentro do prazo legal (fls. 02 e 425/472).

Previamente à decisão de primeira instância, os autos foram remetidos à fiscalização, em dois momentos, para manifestação sobre os elementos de prova juntados pela impugnante (fls. 4.226/4.237 e 4.303/4.304).

O agente lançador pronunciou-se sobre a documentação dos autos, tendo opinado pela retificação parcial da exigência fiscal, em pontos específicos do auto de infração (fls. 4.250/4.259 e 4.306/4.307).

Por sua vez, nas duas oportunidades a empresa autuada manifestou-se sobre o resultado da diligência fiscal. Em síntese, afirmou que a despeito da farta documentação apresentada, com mais de 5 (cinco) mil folhas, pouca coisa a autoridade fiscal acolheu como prova de suas alegações de improcedência dos valores lançados, visto que rejeitou a ausência de natureza salarial (fls. 4.262/4.276 e 4.310/4.328).

A empresa autuada foi intimada da decisão de primeira instância, por via postal, em 03/09/2012, com protocolo de recurso voluntário no dia 02/10/2012, em que aduz, em síntese, os seguintes argumentos de fato e direito contra a decisão de piso (fls. 4.353/4.354 e 4.356/4.418):

(i) a decisão recorrida é nula, porquanto deixou de analisar e avaliar os argumentos mais relevantes de defesa e o respectivo suporte documental apresentado no processo administrativo;

(ii) a fiscalização abrangeu outras pessoas jurídicas distintas do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), extrapolando a autorização contida no documento;

(iii) o princípio da verdade material restou ignorado pela fiscalização e decisão de primeira instância, tendo em vista os documentos apresentados aptos a comprovar a inexistência de relação jurídica tributária da recorrente com respeito às contribuições lançadas;

(iv) na hipótese de considerar irregular o planejamento tributário realizado pela recorrente, que se deu a partir da terceirização de determinados serviços complementares ligados à revenda de automóveis, caberia a apuração correta da base de cálculo das contribuições, assim como o aproveitamento dos recolhimentos efetuados pelas empresas nas quais registrados os trabalhadores;

(v) o lançamento foi efetuado com base em presunções, na medida em que o agente fiscal utilizou para fins de base de cálculo valores referentes a registros contábeis de natureza diversa de salário ou remuneração pelo trabalho, como no caso de transferências para as empresas contratadas, a título de ajuste comercial;

(vi) há ilegitimidade passiva da recorrente para responder por créditos tributários pertencentes às empresas MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO que lhe prestaram serviços, como se fossem seus estabelecimentos operacionais;

(vii) na hipótese de irregularidade fiscal nas empresas prestadoras de serviços, o procedimento adequado seria a prévia exclusão do regime do Simples/Simples Nacional e o lançamento das respectivas contribuições em nome dessas pessoas jurídicas, jamais, contudo, caberia imputar a responsabilização tributária por dívidas de terceiros à recorrente;

(viii) a existência nos livros contábeis da recorrente de lançamentos em contas de despesas com relação a pagamentos de viagens, verbas salariais, folhas de pagamento e retenção de imposto de renda para segurados empregados das empresas prestadoras de serviços é explicado por um procedimento de encontro de contas, ao final de cada mês, para apuração dos valores finais, o que poderia ser elucidado e comprovado por intermédio de realização de perícia contábil, a qual, no entanto, foi indeferida pelo órgão julgador de primeira instância;

(ix) a fiscalização ao recusar a personalidade jurídica das empresas prestadoras de serviços deixou de observar a norma insculpida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN), que impõe como condição necessária para a desconsideração dos atos e negócios o atendimento dos procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária;

(x) há equívocos nas ocorrências e nos períodos trabalhados apurados pela autoridade fiscal relativamente às pessoas físicas Ediva de Moura, Isabel Endres, Alan Patrick Lopes, Andrea Martins da Silva, Gustavo R. Gomes e Vanessa Keila Tozatto;

(xi) o valor arbitrado na competência 01/2008, no montante de 10 (dez) salários mínimos, com relação ao pró-labore dos sócios Marcos Takeo Ogata e Marina Tomoe Ogata Kodama, devido à falta de apresentação de documentos, não está compatível com os patamares verdadeiramente auferidos, os quais podem ser obtidos a partir dos dados disponíveis no sistema informatizado da Receita Federal do Brasil;

(xii) o Levantamento C01 diz respeito a incentivos pagos pelos bancos conveniados para a promoção de venda de financiamentos, oferecidos aos funcionários das empresas a título de gratificação pecuniária, que não se revestem de natureza salarial, pois são pagamentos oriundos de terceiras pessoas;

(xiii) o Levantamento C02 contém valores retirados de conta contábil relacionada a devoluções e pagamentos de empréstimos cedidos e efetuados em nome da pessoa jurídica MARINA, descabendo a interpretação que equivalem a pagamentos a título de pró-labore para a sócia Marina Tomoe Ogata Kodama;

(xiv) o Levantamento C03 contém valores relativos a operações de empréstimos com a pessoa jurídica Prisma Tintas de Jaboticabal Ltda, não sendo correta a interpretação que equivalem a pagamentos a título de pró-labore para o sócio em comum Marcos Takeo Ogata;

(xv) os Levantamentos C05 e C06 contém lançamentos equivocadamente atribuídos pela fiscalização como sendo pagamentos de pró-labore e/ou remuneração a segurado empregado;

(xvi) o Levantamento C08 contém lançamentos referentes à venda de veículo e serviços ao sócio Kioschi Ogata, devidamente adimplido pelo comprador, razão pela qual não podem ser considerados pró-labore;

(xvii) os Levantamentos C09 e C10 não se referem a pagamento de remuneração, porquanto dizem respeito a valores de operações de empréstimos concedidos ao funcionário Tsikassi Ogata, os quais foram adimplidos a seu modo e tempo;

(xviii) os Levantamentos C14, C15, C16 e C17 são referentes a pagamentos de comissões aos segurados empregados registrados nas empresas prestadoras de serviços, indevidamente lançados em nome da recorrente, conforme razões antes mencionadas;

(xix) os Levantamentos C18, C19 e C20 contêm lançamentos de comissões pagas a terceiros e pagamentos a pessoas que não pertencem ao quadro funcional da empresa, não possuindo natureza salarial;

(xx) o Levantamento C26 é concernente a empréstimos efetuados à empresa pelo sócio Marcos Takeo Ogata, não se revestindo os valores listados de pagamento a título de pró-labore;

(xxi) o Levantamento C27 contém valores retirados de conta contábil relacionada a devoluções e pagamentos de empréstimos cedidos e efetuados em nome da pessoa jurídica JOSÉ ROBERTO, descabendo a interpretação de equivalência com pagamentos a título de remuneração do funcionário José Roberto de Souza;

(xxii) os Levantamentos C28, C29 e C30 representam despesas operacionais da recorrente, contabilizados com histórico equivocado, em nada se equiparando com remuneração paga a segurados;

(xxiii) os Levantamentos C31, C32, C33, C34 e C35 dizem respeito a pagamentos efetuados pela recorrente às empresas prestadoras de serviços quando do acerto de contas entre as partes; e

(xxiv) os Levantamentos C36 e C37 são referentes a diversas operações de captação de recursos com o propósito de financiar o capital de giro da recorrente, por meio de obtenção de crédito junto a instituições financeiras, através de descontos de títulos emitidos por funcionários, sócios ou prestadores de serviços, devidamente quitados na época própria.

Na sequência dos atos processuais, o julgamento do recurso voluntário foi convertido em diligência pela Turma, por meio do Resolução nº 2401-000.440, de 22/01/2015, com a finalidade de aguardar o resultado da diligência determinada no processo principal nº 18088.000757/2008-10 (fls. 4.436/4.447).

Oportunizado o contraditório, a recorrente expressou sua opinião sobre o resultado da diligência fiscal no processo principal (fls. 4.465/4.518). Em seu ponto de vista, o agente fiscal esquivou-se de cumpri-la, ao deixar de analisar integralmente a documentação, limitando-se a relacionar os documentos, porém sem vinculá-los às acusações fiscais.

Após reforçar pontos específicos do conjunto probatório carreado aos autos, destacando os principais aspectos de fato e direito favoráveis a sua linha argumentativa, requereu a prevalência das provas produzidas pelo contribuinte, que confirmam a inexistência de natureza remuneratória no tocante aos valores apurados pela autoridade fiscal no auto de infração.

Tendo em vista que a relatora originária do recurso voluntário havia deixado o colegiado, os autos foram redistribuídos para um novo relator designado mediante sorteio (fls. 4.461/4.462).

Em análise preliminar dos autos do processo principal, decidiu-se pela necessidade de nova conversão do julgamento em diligência, para a juntada de elementos complementares para fins de subsidiar a decisão no recurso voluntário.

O julgamento do presente processo foi sobrestado, conforme Resolução nº 2401-000.682, de 05/07/2018, de forma a aguardar o resultado da diligência no processo nº 18088.000757/2008-10 (fls. 4.541/4.548).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Julgamento em conjunto

A fim de evitar decisões despedidas de congruência em face da empresa recorrente, estão sendo julgados em conjunto os recursos voluntários relativos aos processos nº 18088.000757/2008-10, 18088.000758/2008-56, 18088.000759/2008-09, 18088.000764/2008-11 e 18088.000767/2008-47, os quais foram formalizados no mesmo procedimentos fiscal, com base nos mesmos elementos de prova.

Mérito

O presente recurso voluntário diz respeito ao lançamento de ofício das contribuições a cargo dos segurados, vinculadas a fatos geradores e bases de cálculo que estão sendo discutidos no processo principal nº 18088.000757/2008-10, relativo ao AI nº 37.212.800-9.

A matéria de defesa foi devidamente apreciada no julgamento do processo principal nº 18088.000757/2008-10, no qual o colegiado deu provimento parcial ao recurso voluntário, mantendo parte do crédito tributário lançado.

Eis a ementa do Acórdão nº 2401-006.656, proferido nesta mesma sessão de julgamento:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/01/2008

NULIDADE. ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FALTA DE MANIFESTAÇÃO SOBRE AS PRINCIPAIS TESES DE DEFESA. DESCABIMENTO.

É descabida a decretação de nulidade do acórdão de primeira instância quando a decisão apreciou as principais questões de defesa listadas na impugnação, mediante exposição das razões que formaram o convencimento do julgador administrativo, cuja fundamentação do voto, mesmo que sucinta em alguns pontos, é capaz de justificar racionalmente a deliberação do colegiado.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. EXTRAPOLAÇÃO DOS LIMITES DE INVESTIGAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

De acordo com os documentos que instruem os autos, não há que se falar em extrapolação dos limites da investigação fiscal definidos no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Além do mais, à época da execução do procedimento de auditoria, o documento constituía-se em um mero instrumento de controle gerencial e administrativo da atividade fiscalizatória, não tendo o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do agente fazendário.

PROCEDIMENTO FISCAL. ALEGAÇÕES DE LANÇAMENTO EFETUADO COM BASE EM PRESUNÇÕES. DESCABIMENTO.

O procedimento fiscal levado a efeito não se revela arbitrário, nem expressa a aplicação injustificada da presunção em lei para fundamentar o lançamento de ofício, quando, após devidamente intimado, o sujeito passivo deixa de exhibir os documentos que dão suporte aos registros contábeis, ou apresenta a documentação de maneira deficiente, autorizando o lançamento da importância considerada devida pela fiscalização, com inversão do ônus da prova.

TRABALHADORES VINCULADOS À EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO OPTANTE PELO SIMPLES FEDERAL E SIMPLES NACIONAL. DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO EXISTENTE. CARACTERIZAÇÃO DIRETAMENTE COM A EMPRESA PRINCIPAL. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA.

Cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente, desconsiderando o vínculo formal pactuado com empresa individual optante pelo Simples, quando demonstrado, por meio da linguagem de provas, que os trabalhadores prestavam serviços à empresa principal não optante pelo regime diferenciado de tributação. O conjunto probatório aponta no sentido da artificialidade da terceirização dos serviços complementares ligados à revenda de automóveis, atuando os trabalhadores sob um comando único na prestação de serviços em prol da empresa principal, concessionária de veículos automotores, que se responsabiliza pelo risco da atividade econômica das demais, num cenário de improvável autonomia empresarial, em que ocorre o pagamento habitual de obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias das empresas prestadoras de serviços.

GUELTAS. PAGAMENTOS POR TERCEIROS ALHEIOS AO VÍNCULO EMPREGATÍCIO. RETRIBUIÇÃO PELO TRABALHO. CARÁTER DE REMUNERAÇÃO.

As denominadas gueltas pagas ao trabalhador de forma habitual por terceiro alheio ao vínculo empregatício, com o objetivo de estimular a venda de determinado produto que mantém relação com as atividades laborais do empregado, assemelham-se às gorjetas e, portanto, possuem natureza salarial e integram o salário-de-contribuição.

FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

A falta de exibição de documentos, ou sua apresentação deficiente, autoriza o lançamento da importância considerada devida pela fiscalização, com inversão do ônus da prova. É cabível a exclusão da base de cálculo do lançamento de ofício quando o conjunto probatório é suficiente para negar a natureza remuneratória aos registros contábeis listados pela autoridade tributária.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Reproduzo, a seguir, trechos do voto que decidiu de maneira fundamentada as diversas questões preliminares e de mérito contidas no recurso voluntário do processo principal, que são aplicáveis a estes autos:

Preliminares**a) Nulidade da decisão de primeira instância**

Inicialmente, a recorrente pugna pela nulidade do acórdão de primeira instância, pela falta de apreciação de argumentos de defesa contra o lançamento efetuado, pleiteando o retorno dos autos à instância de origem para que outra decisão seja proferida, sob pena de prejuízo à ampla defesa e contraditório.

Segundo assevera a petição recursal, a decisão de piso deixou de manifestar-se sobre as principais teses de defesa do sujeito passivo, carecendo o acórdão recorrido da imprescindível motivação para justificar a manutenção do lançamento tributário.

A decisão de primeira instância menosprezou os milhares de documentos acostados aos autos, bem como recusou os fundamentos de mérito, ficando evidente a omissão na análise do caso concreto.

Pois bem. Não é verdade que é o acórdão recorrido simplesmente ignorou o suporte documental probante que foi produzido durante a fase do contencioso administrativo, até porque converteu, em duas oportunidades, o julgamento em diligência, com a finalidade de prévia manifestação pelo agente lançador a respeito da documentação juntada aos autos pelo contribuinte, ofertando-se o contraditório à empresa autuada, previamente à decisão de primeira instância.

Nesse cenário, a decisão de piso atacou as questões principais deduzidas pela recorrente, na ocasião impugnante, expondo as razões que formaram o convencimento do julgador, cuja fundamentação, mesmo que, em alguns pontos, possa ser classificada de sucinta, é capaz de justificar racionalmente a decisão que considerou parcialmente procedente a impugnação.

Em verdade, a recorrente busca rediscutir a matéria já decidida no acórdão vergastado, na parte que lhe foi desfavorável, o que é, de fato, cabível através da via recursal eleita. Todavia, tal discordância é matéria que deve ser avaliada no mérito do recurso voluntário, sendo inviável retroceder o processo administrativo para a prolatação de nova decisão pela instância inaugural, ainda mais quando mínimas as chances de alteração do resultado do julgamento no âmbito da RFB.

Dito de forma mais específica, a empresa autuada aponta na petição recursal que a decisão recorrida não se manifestou sobre os seguintes fundamentos de defesa:

- (i) ilegitimidade da recorrente, eis que o lançamento se deu sobre pagamentos de terceiros a funcionários de outras pessoas jurídicas (e não de sua própria);*
- (ii) nulidade do lançamento efetuado com base em presunções e indícios; e*

(iii) nulidade do lançamento fiscal, pois fundado em provas ilícitas.

No intuito de realçar que a decisão de piso não permaneceu inerte sobre as questões postas pela impugnante, embora em sentido diverso ao ponto de vista do autuado, reproduzo trechos do acórdão recorrido (fls. 6.128/6.130):

(...)

A fiscalização enquadrou os empregados das empresas Marina, Marcos Baldassa e Jose Roberto [CNPJ: 04.071.124/0001 -19 - MARINA TOMOE OGATA KODAMA - ME ; CNPJ: 03.659.088/0001 -46 -MARCOS BALDASSA ME; CNPJ: 03.658.542/0001-44 - JOSÉ ROBERTO DE SOUZA MONTE ALTO ME, respectivamente] como empregados da autuada.

A fiscalização narrou os seguintes fatos, que justificam este enquadramento:

(...)

A autuada não concordando com este enquadramento, argumenta que a fiscalização desconsiderou a personalidade jurídica de outras empresas sem comprovar qualquer irregularidade desrespeitando o princípio constitucional do devido processo legal; que a existência das duas empresas no mesmo endereço não é vedada por lei, e se justifica por logística e estratégia comercial, sendo uma forma lícita de redução de custos; e que as empresas prestadoras de serviço não estão domiciliadas no mesmo endereço fiscal da impugnante.

O conjunto dos fatos descritos pela fiscalização não deixam dúvidas de que a autuada visando obter vantagens tributária, transferiu parte de seu quadro de segurados para as empresas Marina, Marcos Baldassa e José Roberto, optantes do sistema simplificado de arrecadação. Assim, a fiscalização corretamente fez prevalecer a essência dos fatos sobre as formalidades, enquadrando estes empregados, como se fossem empregados da autuada. Não houve desconsideração das personalidades jurídicas dessas outras empresas, como alegado pela autuada, mas apenas o enquadramento dos empregados das três empresas, criadas com o nítido objetivo de diminuir sua carga tributária, como sendo empregados da autuada para fins de apuração das contribuições sociais devidas.

(...)

As alegações no sentido de que a presunção de retirada pelos sócios feita pela fiscalização somente seria possível se comprovada a ocorrência de um fato gerador, inexistência, recusa ou imprestabilidade da escrituração é completamente incoerente com a realidade dos fatos, uma vez que no RF está

demonstrado todo o lançamento nos Livros Razão da autuada que fundamentaram o presente Auto de Infração.

(...)

Em essência, a profunda irresignação da recorrente acerca da realização de um lançamento fiscal que estaria moldado em presunções, indícios e/ou provas ilícitas está associada à questão da delimitação, no presente caso, a quem cabe o ônus probatório dos fatos, assim como a valoração sobre o conjunto fático-probatório que instrui o processo administrativo.

São matérias que, naturalmente, contêm um viés interpretativo, além de possibilitar ao julgador atribuir uma maior ou menor força axiológica como prova em relação a cada um dos documentos juntados.

Penso que tais questões, portanto, estão vinculadas ao mérito da autuação fiscal e da própria decisão combatida, e não acerca da existência de vícios de nulidade do acórdão recorrido.

Tendo em conta os motivos expostos, rejeito a preliminar de nulidade do acórdão de primeira instância.

b) Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)

Reclama a fiscalizada que o acórdão recorrido foi omissivo na análise das alegações da empresa com respeito à extrapolação da autorização contida no MPF, haja vista que o agente fazendário incluiu no procedimento fiscal outras pessoas jurídicas diferentes daquelas mencionadas no documento.

Pois bem. O recurso voluntário almeja dar aos fatos uma dimensão maior que a realidade, ao sugerir que a auditoria tributária estendeu-se a sujeitos passivos distintos da recorrente.

De pronto, é necessário lembrar que a ciência do início do procedimento fiscal excluiu a espontaneidade não só da empresa sob fiscalização, como também dos demais envolvidos nas infrações verificadas (art. 7º, § 1º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

No caso em apreço, no curso do procedimento fiscal o agente fazendário identificou, a partir de elementos de convicção, que os trabalhadores registrados e incluídos em folhas de pagamento pelas empresas prestadoras de serviços MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO desempenhavam, na realidade, suas atividades como segurados empregados da recorrente.

Segundo a fiscalização, a autuada utilizou-se do vínculo formal dos trabalhadores com as prestadoras com a finalidade de valer-se dos benefícios fiscais da opção pelo regime de tributação simplificado.

O procedimento fiscal pautou-se, entre outros aspectos, no aprofundamento do exame da situação dos trabalhadores, considerando o conjunto de atividades laborais exercidas em

ambiente compartilhado, no qual não se percebia uma separação nítida entre as empresas, inclusive com a constatação de sócios e/ou funcionários com vínculo em comum e de pagamentos pela empresa principal de despesas de pessoal relacionadas aos segurados registrados nas prestadoras.

Nesse cenário, não consta, como já destacado pela decisão de piso, que a fiscalização intimou as empresas MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO para apresentação de documentos ou que foi lavrado auto de infração em nome dessas mesmas pessoas jurídicas.

O que se percebe é a intimação para apresentação de documentos comprobatórios da veracidade dos lançamentos na contabilidade da empresa fiscalizada, sinalizando que a ação fiscal foi desenvolvida com a finalidade única de verificação do cumprimento das obrigações tributárias em nome da recorrente, não havendo que se falar, dessa feita, em extrapolação dos limites da investigação definidos no MPF.

Por derradeiro, cabe esclarecer que a jurisprudência administrativa mais recente consolidou o entendimento de que o MPF constitui à época da execução do procedimento de auditoria em análise um mero instrumento de controle gerencial e administrativo da atividade fiscalizatória, não tendo o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do agente fazendário para fiscalizar os tributos federais e realizar o lançamento de ofício na hipótese de constatação do descumprimento de obrigação tributária.¹

Logo, mais uma vez, sem razão a recorrente.

Mérito

a) Lançamento efetuado com base em presunções

A recorrente argumenta que o lançamento fiscal está apoiado em meras presunções e/ou indícios, na medida em que tomou como base de cálculo os valores de transferências bancárias registradas em contas contábeis, os quais não representam pagamentos de salários a empregados, tampouco comprovam que são remunerações por serviços prestados pelas pessoas físicas.

Nesse contexto, segundo a tese de defesa, a autoridade lançadora deixou de comprovar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, imprescindível para a constituição do crédito tributário.

Pois bem. Em primeiro lugar, a linha de defesa do sujeito passivo confunde-se com a matéria de fundo da autuação fiscal, analisada oportunamente. De mais a mais, não há impedimento para utilização de presunções para a criação de obrigações

¹ Entre outros, o Acórdão nº 9303-005.852, proferido pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgamento na sessão de 17/10/2017.

tributárias pela autoridade fiscal, garantida, evidentemente, a ampla defesa e o contraditório na fase contenciosa administrativa. Tal como as provas diretas, igualmente as provas indiretas conferem certeza jurídica bastante no âmbito tributário.

A presunção em direito tributário admite prova em contrário, de modo que a inexistência dos fatos indiciários, a falta de causalidade jurídica entre fato indiciário e fato presumido ou mesmo a gravidade, precisão e concordância dos indícios são aspectos probatórios que devem ser apreciados e valorados pela autoridade julgadora no momento próprio do exame do mérito.²

A par disso, há um aspecto de fundamental importância para a delimitação do ônus probatório no caso sob exame. É que regularmente intimada, a recorrente deixou de apresentar diversos documentos e/ou esclarecimentos à autoridade tributária sobre os fatos objeto da auditoria tributária, conforme descrito no item 2.4 do Relatório Fiscal (fls. 539/535 e 795/796).

A omissão não foi pouca. Entre outros, a fiscalizada não apresentou a documentação comprobatória dos lançamentos contábeis relativos às operações de empréstimos efetuados por sócios, funcionários e/ou terceiros para captação de recursos financeiros, tais como cópias de cheques, recibos de saques e contratos, e comprovantes de crédito em conta, assim como o detalhamento dos beneficiários de pagamentos, quando o histórico do registro contábil não descrevia com clareza o destinatário e a finalidade do desembolso.

É dever da empresa apresentar à fiscalização todos os documentos e livros pertinentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias. Caso contrário, a lei autoriza o lançamento de ofício, cabendo à empresa o ônus da prova que é indevida a importância lançada.

Nesse sentido, confira-se o art. 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reproduzido nos arts. 232 e 233 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999:

Lei nº 8.212, de 1991

Art. 33 (...)

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria

² FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no direito tributário. 2ª ed., São Paulo : Editora Quartier Latin, 2005, pág. 139/141.

da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

(...)

Regulamento da Previdência Social - RPS

Art. 232. A empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante legal, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento.

Art. 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.

Em contraposição, a recorrente assevera que foi vítima de sinistro, provocado por vendaval seguido de chuva forte, que resultou em danos nas suas instalações físicas, descrito em boletim de ocorrência e publicação em jornais, o que dificultou a apresentação de certos documentos exigidos pela autoridade fiscal (fls. 1.772/1.775). Segundo as datas indicadas nas fls. dos autos, o extravio da documentação aconteceu após iniciada a ação fiscal (fls. 529/530).

A eventual dificuldade de exhibir livros e/ou documentos não equivale a deixar de apresentar, segundo comunica a fiscalização, todos os comprovantes que lastreiam o histórico dos lançamentos de determinadas contas contábeis em um período de cinco anos.

Caberia à empresa demonstrar, no mínimo, o esforço na reconstrução da documentação ao longo dos 10 (dez) meses que durou o procedimento fiscal. Aparentemente, ao aproximar-se do término da fiscalização e, principalmente, depois de recebido o auto de infração, a recorrente começou a adotar medidas concretas para a obtenção da respectiva documentação (fls. 1.703/1.768).

De qualquer modo, o extravio de documentos não implica a dispensa da comprovação dos fatos contábeis, através de documentação hábil e idônea dos lançamentos na sua contabilidade. Continua o ônus probatório a cargo da empresa, inclusive podendo apresentar a prova documental após a

impugnação, caso demonstrada a impossibilidade de sua exibição oportuna, por motivo de força maior (art. 16, § 4º, alínea "a", do Decreto nº 70.235, de 1972).

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte, porém desde que comprovados os registros nos livros diários e razão por meio de documentos dotados de força probante, segundo sua natureza (art. 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977). Em outras palavras, os registros contábeis prevalecerão se acompanhados de documentação idônea dos fatos neles descritos.

Destarte, o procedimento levado a efeito no contribuinte não se revela arbitrário, nem expressa a aplicação injustificada da presunção em lei para fundamentar o lançamento efetuado.

b) Ilegitimidade Passiva

A recorrente sustenta que a autoridade fiscal, de forma totalmente arbitrária, realizou o lançamento da obrigação tributária de responsabilidade de terceiros em seu nome, agindo, assim, ao arrepio da lei. No caso concreto, não haveria previsão na legislação para a responsabilidade tributária por débitos previdenciários pertencentes a outras empresas que lhe prestaram serviços e que estão devidamente constituídas, no caso MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO.

Pois bem. Respeito o ponto de vista da recorrente, porém não compartilho dele. Com base nos princípios da primazia da realidade e da verdade material, cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente, com desconsideração do vínculo formal pactuado com pessoa jurídica interposta optante pelo Simples Federal e/ou Simples Nacional, desde que demonstrado que os trabalhadores efetivamente prestaram serviços à empresa principal, esta não optante pelo regime diferenciado de tributação.

O liame tributário decorre da lei. A ocorrência do fato previamente descrito na lei, no antecedente da norma de incidência, basta para o nascimento da obrigação tributária. Nem mais, nem menos. Além de o liame obrigacional prescindir da manifestação de vontade das partes, também os elementos da relação tributária, no conseqüente da regra-matriz de incidência, não se alteram pela vontade de quem ocupa os pólos ativo e passivo do vínculo jurídico.

No procedimento de verificar o cumprimento das obrigações tributárias, estritamente conforme as prerrogativas e competências estabelecidas em lei, não está a fiscalização refém da forma jurídica adotada pelo particular, nem daquilo que consta em documentos, acordos e instrumentos de controle.

Mais que um ônus, é dever do Fisco, em face da legalidade, tipicidade e indisponibilidade do interesse público, investigar e verificar a ocorrência do fato jurídico tributário de acordo como se sucede no mundo fático. Prevalecerá a realidade dos fatos em

detrimento da formalidade dos atos, cabendo à autoridade lançadora demonstrar em qualquer caso, apoiado na linguagem de provas, a ocorrência dos fatos jurídicos que servem de suporte à exigência fiscal.

Ao verificar o desvirtuamento dos elementos constitutivos da obrigação tributária, no critério pessoal ou quantitativo, a fiscalização pode afastar o vínculo pactuado e lançar o crédito tributário correspondente à relação jurídica efetivamente existente com o verdadeiro tomador de serviços.

Com relação ao procedimento fiscal realizado, ao contrário do pretendido na peça recursal, torna-se irrelevante para o lançamento a aplicação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 116 (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

A regra do parágrafo único do art. 116 do CTN é uma autêntica norma antielisiva, que permite à autoridade fiscal requalificar os atos e negócios particulares quando o sujeito passivo ultrapassa abusivamente os limites aceitáveis da interpretação jurídica, por meio da dissimulação da hipótese de incidência, também chamada de fato gerador abstrato, e não do fato concreto. Quero dizer, embora os fatos correspondam à realidade, há um abuso na subsunção da norma ao fato.

Na hipótese dos autos, o fingimento ocorreu, segundo a fiscalização, no que concerne ao fato concreto acontecido, porque os trabalhadores das empresas optantes pelo Simples/Simples Nacional, a despeito do vínculo formal com elas, prestavam serviço à empresa fiscalizada, que exerce a atividade econômica preponderante.

Diante da natureza dos fatos descritos pela auditoria tributária, os quais apontam para a figura da simulação, o presente lançamento de ofício prescinde da aplicação da norma antielisiva, já que encontra fundamento na própria atribuição legal do lançamento de ofício, a teor do art. 142 do CTN:

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

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

De qualquer modo, esclarece-se que os recentes precedentes da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem se alinhado ao entendimento de que, no âmbito da legislação federal, a norma antielisiva do parágrafo único do art. 116 do CTN é dotada de eficácia imediata.³

Nada impede a sua regulamentação, para conferir clareza e uniformidade de aplicação, porém a existência de legislação sobre o processo administrativo tributário assegura ao sujeito passivo a ampla defesa e o contraditório na hipótese de lançamento de tributos federais.

De mais a mais, os requisitos essenciais da relação empregatícia decorrem da situação jurídica reconhecida pelas empresas prestadoras de serviços, as quais elaboravam a documentação correlata dos trabalhadores na condição de segurados empregados. O procedimento da autoridade lançadora foi tão somente redirecionar o vínculo tributário para a empresa principal, ora recorrente, uma vez que considerada o verdadeiro tomador dos serviços daqueles empregados.

Por tais razões, não agiu o agente fazendário em descompasso com a lei tributária, através de conduta destituída de embasamento jurídico e sem qualquer indício de prova, como alega a recorrente, haja vista que a autoridade lançadora descreveu inúmeras evidências que os trabalhadores vinculados às pessoas jurídicas optantes pelo regime do Simples Federal/Nacional laboravam, na realidade, para a empresa fiscalizada.

O procedimento do agente tributário não resultou na desconsideração da personalidade jurídica das prestadoras de serviços, a qual se mantém produzindo os efeitos que lhe são próprios, inclusive para fins de recolhimento dos tributos incidentes sobre as suas receitas, mas tão somente declarou a ineficácia da interposição dos empresários para determinar o sujeito passivo da obrigação tributária no que tange à prestação de serviços pelos trabalhadores.

Em síntese, ao negar eficácia à interposição das empresas na relação laboral, deu-se ensejo à caracterização da sujeição passiva tributária em nome da pessoa jurídica autuada com relação à prestação de serviços pelos segurados vinculados formalmente às empresas MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO.

Por sua vez, a responsabilidade pelas contribuições patronais não exige o prévio procedimento de representação para a

³ Entre outros, o Acórdão nº 9101-003.447, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado na sessão de 06/03/2018.

exclusão do Simples/Simples Nacional das empresas prestadoras de serviço.

A exclusão do regime simplificado, com lançamento das contribuições previdenciárias patronais e as destinadas a outras entidades em cada uma das empresas prestadoras, relativamente aos segurados a elas vinculados, é medida que se impõe quando a fiscalização constata a existência de um grupo econômico de fato entre as empresas envolvidas, a partir da prática artificial de criação de empresas para concentrar a mão de obra necessária às atividades empresariais, com o propósito de usufruir irregularmente os benefícios tributários do regime simplificado de pagamento de tributos.

As empresas optantes pelo Simples/Simples Nacional e a empresa principal são incluídas no polo passivo do auto de infração, porquanto todas integrantes do grupo econômico de fato com base no instituto da responsabilidade solidária (art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212, de 1991). Não ocorre o redirecionamento da sujeição passiva pelo agente lançador com respeito à prestação de serviços.

É distinta a situação fática apontada pela fiscalização, posto que o agente tributário procura demonstrar, por meio da linguagem de provas, que o real vínculo existente com os trabalhadores das microempresas optantes pelo regime tributário simplificado se dá com a empresa principal, contra a qual é efetuado, exclusivamente, o lançamento de ofício das contribuições patronais.

Passo ao exame de mérito da atribuição da sujeição passiva à empresa recorrente.

Em minha avaliação, o conjunto fático-probatório carreado aos autos pelo Fisco é consistente e convergente o suficiente para vincular diretamente à recorrente os segurados das empresas prestadoras, atestando a sua condição de verdadeiro tomador de serviços prestados pelos trabalhadores.

É certo que, de forma isolada, os indícios trazidos pela fiscalização não se prestam a comprovar o vínculo direto de prestação de serviços à empresa principal pelos trabalhadores da MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO. Porém, o conjunto de tais indícios, mesmo que observadas as ressalvas da recorrente quanto à possibilidade da terceirização lícita de serviços, é dotado de seriedade e convergência, ganhando, ao final, força probante.

Pela importância axiológica como prova, destaco os seguintes elementos coletados pela autoridade lançadora, corroborado pelos dados e documentação que acompanham os autos (fls. 780/795):

(i) a constatação do funcionamento das empresas MARINA e BALDASSA no mesmo prédio da recorrente, na cidade de Taquaritinga (SP). A sede da empresa JOSÉ ROBERTO

localiza-se no mesmo local da filial da recorrente no município de Monte Alto (SP);

(ii) a fiscalização foi atendida, inicialmente, pelo Sr. João Carlos Pavarina, que se identificou como gerente da recorrente, embora registrado como funcionário da empresa MARINA;

(iii) a empresa MARINA tem como titular a sócia e diretora da recorrente, Sra. Marina Tomoe Ogata Kodama;

(iv) o titular da empresa BALDASSA, Sr. Marcos Baldassa, mantém vínculo de trabalho com a empresa JOSÉ ROBERTO, enquanto o titular da empresa JOSÉ ROBERTO, Sr. José Roberto de Souza, é funcionário da empresa MARINA;

(v) a principal atividade da recorrente é a venda de veículos novos e usados, ao passo que as empresas MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO atuam na prestação de serviços de funilaria, mecânica e pintura de veículos. Entretanto, a empresa principal não possui vendedores de veículos relacionados em suas folhas de pagamento, diferentemente das microempresas optantes pelo Simples, cujas folhas de pagamento incluem os trabalhadores que exercem a função de vendedores, inclusive com pagamentos de comissões pelas vendas efetuadas;

(vi) os empregados das empresas prestadoras de serviços, MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO, adotam os mesmos uniformes com a identificação da empresa principal, ora recorrente;

(vii) ao longo dos anos de 2003 a 2007, a escrituração contábil da recorrente, a partir da análise dos livros diários, apresentou inúmeros lançamentos em contas de despesas relacionados a viagens, adiantamentos de salários, férias, rescisões, horas extras, comissões e convênio farmácia, referentes a pagamentos destinados a segurados empregados com vínculo formal nas empresas MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO;

(viii) no período fiscalizado, a autoridade tributária também identificou lançamentos na contabilidade da recorrente cujo histórico apontava para pagamentos de folhas de salários, Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), imposto de renda retido na fonte e impostos do Simples, relativos às empresas MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO; e

(ix) a elaboração e apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (GFIP) da empresa principal, ora recorrente, e das suas prestadoras de serviço era feito pela mesmo funcionário registrado na empresa MARINA.

A minha convicção sobre a verdadeiro empregador decorre não só do conjunto fático-probatório carreado ao processo administrativo pela autoridade fiscal, conforme acima descrito, mas também pela linha argumentativa utilizada pela recorrente para contrapor-se à acusação fiscal.

Com efeito, a autuada passa convenientemente ao largo de questões importantes, alheia a fatos identificados no procedimento investigativo, a exemplo da inexistência no seu quadro de funcionários de pessoas contratadas para a venda de veículos automotores, que representa a atividade econômica principal, os quais constam das folhas de pagamento das prestadoras.

Recordo que a empresa recorrente dedica-se ao comércio varejista de veículos novos e usados, peças e acessórios para automóveis, na condição de concessionária da Fiat (fls. 1.662/1.668).

A fim de refutar o vínculo tributário, a autuada explica que fez a opção pela terceirização do comércio de peças novas e usadas para automóveis, bem como a prestação de serviços de funilaria, pintura e mecânica, desenvolvendo, a partir de então, apenas a atividade empresarial de venda de veículos, no mesmo endereço das demais, em decorrência de questões de logística e estratégia comercial.

Evidentemente, é legítima a decisão comercial de organizar e planejar suas atividades de modo a reduzir custos, exercendo ou não diretamente certas atividades operacionais, inexistindo óbice que sejam executadas por outras empresas, desde que configurada uma verdadeira independência entre as pessoas jurídicas, afastando a confusão patrimonial e/ou financeira, quando a empresa principal assume de maneira sistemática o pagamento de despesas que seriam das prestadoras optantes pelo regime tributário favorecido, independentemente do faturamento.

Quanto aos pagamentos destinados/vinculados aos segurados das empresas prestadoras, a autuada procura justificar os lançamentos em sua contabilidade como parte de um procedimento rotineiro de encontro de contas.

Expõe que uma vez apresentadas as notas fiscais dos serviços prestados, a recorrente realizava adiantamentos para os pagamentos das obrigações das prestadoras. Ao final de cada mês, providenciava-se o denominado encontro de contas para apuração dos valores finais. Para fins de elucidar a sistemática que figurava na relação comercial entre as empresas envolvidas, a recorrente solicitou uma perícia contábil nos seus livros diários, a qual acabou indeferida pelo órgão de julgador de primeira instância.

Em primeiro lugar, a perícia contábil não se destina a produzir provas de responsabilidade das partes, suprimindo o encargo que lhes compete.

De outra parte, o pagamento de despesas trabalhistas e tributárias relacionadas a segurados que mantém vínculo com terceiros não pode ser classificada como uma prática contábil comum e legal, tendo em vista o princípio da entidade. Mesmo na hipótese de empresas com atividades econômicas interligadas, como ora se cuida, os pagamentos das obrigações das prestadoras devem estar registrados na respectiva escrituração contábil, e não nos livros da empresa principal.

Com base na narrativa fiscal, cabe reforçar que os empresários individuais, titulares das empresas MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO, ostentavam, simultaneamente, a condição de sócio da autuada ou mantinham vínculo formal de trabalho com um dos outros prestadores de serviços, o que evidencia a artificialidade da terceirização de atividades.

A rotina de acertos e adiantamentos periódicos, mediante procedimento de encontro de contas e pagamentos de obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias em nome das empresas optantes pelo Simples/Simples Nacional, apenas corrobora a confusão financeira, patrimonial e contábil existente entre os envolvidos, num cenário de improvável autonomia empresarial das prestadoras.

Evidencia-se, dessa feita, que os trabalhadores atuavam sob um comando único na prestação de serviços em prol do exercício das atividades da empresa principal, ora autuada, de maneira tal que os elementos carreados ao processo administrativo conduzem, inevitavelmente, à manutenção da sujeição passiva.

Esclareço à recorrente que o pleito de dedução dos valores já descontados dos trabalhadores empregados das prestadoras de serviços e recolhidos em guia própria será analisado no processo que trata do lançamento específico das contribuições a cargo dos segurados (Processo nº 18088.000758/2008-56).

c) Levantamentos específicos

Encerra a peça recursal contestações específicas contra determinados levantamentos do auto de infração, que passo a apreciá-las, separadamente.

Antes, contudo, tendo em conta o arcabouço de folhas juntado aos autos pela recorrente, é mister dizer que o ato de provar não é sinônimo de colocar à disposição do julgador administrativo uma massa de documentos, sem a preocupação de fazer a conexão segura, em datas e valores, entre a documentação apresentada e os lançamentos contábeis listados pela autoridade tributária.

(...)

AFN - AFERIÇÃO FUNC NÃO REGISTRADOS

O levantamento fiscal é concernente às remunerações arbitradas, mediante aferição indireta, referentes a segurados

não registrados pelas empresas, os quais foram identificados a partir de históricos de lançamentos contábeis que continham o pagamento de verbas de natureza salarial (fls. 798/800).

Quanto a Alan Lopes e Alan Patrick, a fiscalização efetuou o arbitramento da remuneração nas competências 12/2005 a 01/2008 e 01/2006, respectivamente. No entanto, trata-se do mesmo trabalhador, Alan Patrick Lopes, com salário base de R\$ 396,00 e vínculo de emprego no período de 08/2005 a 02/2006 (fls. 6.598/6.599).

Logo, cabe a exclusão/retificação da base de cálculo, com relação ao levantamento AFN, conforme abaixo (fls. 255/260):

(i) redução da base de cálculo de Alan Lopes, competências 12/2005, 01/2006 e 02/2006: R\$ 396,00, R\$ 396,00 e R\$ 495,00, respectivamente;⁴

(ii) exclusão da base de cálculo para Alan Lopes, nas competências 03/2006 a 01/2008; e

(iii) exclusão da base de cálculo para Alan Patrick, na competência 01/2006.

No tocante à Andrea Martins da Silva, a fiscalização realizou o arbitramento da remuneração nas competências de 01/2003 a 05/2006, por haver pagamento de rescisão na competência 06/2006. Contudo, a segurada manteve vínculo de emprego no período de 05/2006 a 06/2006, com salário de R\$ 758,00 (fls. 6.601).

Logo, cabe a exclusão da base de cálculo, com relação ao levantamento AFN, no valor de R\$ 500,00, nas competências 12/2003 a 04/2006 (fls. 249/256). Até a competência 11/2003, a decisão de piso reconheceu a decadência do crédito tributário lançado.

Quanto a Gustavo R. Gomes, a fiscalização efetuou o arbitramento da remuneração nas competências de 01/2003 a 07/2007, por haver pagamento de rescisão na competência 08/2007. Contudo, o segurado manteve vínculo de emprego no período de 07/2007 a 08/2007, com salário de R\$ 400,00 (fls. 6.603).

Logo, cabe a exclusão da base de cálculo, com relação ao levantamento AFN, no valor de R\$ 500,00, nas competências 12/2003 a 06/2007, e a redução da base de cálculo na competência 07/2007, para o valor de R\$ 400,00 (fls. 249/259). A decisão de piso já reconheceu a decadência do crédito tributário lançado até a competência 11/2003.

Por fim, quanto à Vanessa Keila Tozatto, o agente fiscal efetuou o arbitramento da remuneração nas competências 02/2006 a 01/2008, por haver pagamento de encargos trabalhistas na

⁴ Na competência 02/2006, a base de cálculo compreende o salário + décimo terceiro trabalhado, proporcional ao período de 08/2005 a 02/2006.

competência 01/2006. Todavia, a segurado manteve vínculo de emprego no período de 12/2005 a 01/2006, com salário de referência de R\$ 424,50 (fls. 6.605).

Logo, cabe a exclusão da base de cálculo, com relação ao levantamento AFN, o valor de R\$ 500.00, nas competências 02/2006 a 01/2008 (fls. 256/260).

Em síntese, as exclusões e retificações das bases de cálculo correspondentes ao Levantamento AFN - AFERIÇÃO FUNC NÃO REGISTRADOS estão resumidas conforme Tabela 1:

Tabela 1

AFN - AFERIÇÃO FUNC NÃO REGISTRADOS (fls. 249/260)		
Nome do trabalhador	Base de cálculo: exclusão	Base de cálculo: redução
Alan Lopes	Competências 03/2006 a 01/2008	p/ R\$ 396,00, R\$ 396,00 e R\$ 495,00, respectivamente, nas competências 12/2005, 01/2006 e 02/2006.
Alan Patrick	Competência 01/2006	-
Andrea Martins da Silva	Competências 12/2003 a 04/2006	-
Gustavo R Gomes	Competências 12/2003 a 06/2007	p/ R\$ 400,00, na competência 07/2007
Vanessa Keila Tozatto	Competências 02/2006 a 01/2008	-

(...)

C01 - LANÇAMENTOS CONTA 33030010002

Nesse caso, cuida-se, segundo o agente fazendário, de pagamentos aos segurados empregados a título de comissões pelas vendas de financiamento de veículos. Eis a descrição fiscal (fls. 801/804):

C01 - LANÇAMENTOS CONTA 3303010002 - referente a comissões pagas aos funcionários por venda de financiamentos de veículos (TAC - Taxa de Abertura de Crédito). Os valores pagos, os quais não foram declarados em GFIP nem relacionados em folha de pagamento, foram identificados em lançamentos contábeis efetuados na conta **3303010002 - REPASSE TAC - BANCO FIAT**, os quais estão relacionados na tabela abaixo. A contribuição dos segurados empregados foi calculada utilizando a alíquota de 8%.

O apelo recursal opõe-se à exigência fiscal com a justificativa de que os valores recebidos pelos funcionários que atuam nas vendas não são remunerados pela empresa recorrente, e sim pagos pelos bancos conveniados, os quais são terceiros que oferecem aos seus segurados empregados um prêmio/gratificação pecuniária pela venda de produtos dessas instituições financeiras (financiamento de veículos). Segundo a recorrente, a prática conhecida na área trabalhista como "guelta" não possui natureza salarial.

Pois bem. A parcela denominada "guelta" paga ao trabalhador de forma habitual por terceiro alheio ao vínculo empregatício, com o objetivo de estimular a venda de determinado produto que mantém relação com as atividades do empregado, assemelha-se às gorjetas, possuindo natureza remuneratória. Confira-se a redação do inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

(...)

(Destaquei)

Sob a ótica do direito tributário, é irrelevante o pagamento da verba por terceiros, porque a lei não impõe tal restrição para inclusão como remuneração do trabalhador. O valor percebido pelo empregado também contribui para que desenvolva com mais estímulo suas atividades habituais de venda de veículos automotores, para a qual foi contratado pela empresa, alinhando-se perfeitamente com os objetivos do empregador, ora recorrente, que estão direcionados ao incremento do resultado operacional do comércio varejista de automóveis novos e/ou usados.

De mais a mais, a empresa empregadora, no caso em apreço, intervém no processo de bonificação, pois, além de consentir com a prática, realiza a intermediação do pagamento do prêmio ao trabalhador, registrando, inclusive, os valores em conta específica da sua contabilidade.

Tal linha de raciocínio, inclusive, está em consonância com a atual jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de

Recursos Fiscais, a exemplo do Acórdão nº 9202-003.879, julgado na sessão de 12/04/2016, cuja ementa copio abaixo:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2008

**PRÊMIOS PAGOS AOS EMPREGADOS POR TERCEIROS
ALHEIOS AO VÍNCULO EMPREGATÍCIO. GUELTAS.
SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

Os valores habitualmente pagos aos empregados por terceiros alheios ao contrato de trabalho visando incrementar as vendas dos seus produtos em detrimento aos de seus concorrentes integram o conceito de remuneração e também o de salário de contribuição, nos termos do art. 22, I c/c art. 28, I e § 9º da Lei nº 8.212/91.

Recurso Especial do Procurador Provido

(...)

C05 - LANÇAMENTOS CONTA 1102010374

C06 - LANÇAMENTOS CONTA 1102010374 B

Nessa parte, o recurso voluntário contesta a incidência da tributação sobre 2 (dois) lançamentos contábeis no valor de R\$ 40.000,00 (lançamento 3507) e R\$ 912,73 (lançamento 15424), respectivamente, referentes aos dias 03/02/2005 e 20/05/2003 (fls. 818/819).

Com relação à quantia de R\$ 40.000,00, vinculada ao Levantamento C05, o apelo recursal alega a venda de um automóvel à pessoa física Marina Tomoe Ogata Kodama, cujo valor foi lançado equivocadamente como pró-labore.

Deveras, a nota fiscal nº 60503, emitida em 03/02/2005, atesta a aquisição pela sócia de uma veículo Pálio, no valor de R\$ 40.000,00 (fls. 2.173).

Porém, não há comprovação do efetivo pagamento do preço do bem pela pessoa física, por intermédio de algum meio idôneo de prova, tampouco foi identificado o registro contábil do ônus financeiro pela beneficiária, o que sinaliza para o recebimento de remuneração indireta, a qual incide a contribuição previdenciária (art. 28, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991). Desse feita, a empresa recorrente não se desincumbiu do ônus probatório em contrário com respeito ao lançamento.

Quanto ao pagamento destinado ao Sr. João Mariano Júnior, com fato gerador em 20/05/2003, referente ao levantamento C06, encontra-se excluído do auto de infração devido ao reconhecimento da decadência em primeira instância até a competência 11/2003, inclusive.

C08 - LANÇAMENTOS CONTA 1102011940

De acordo com a fiscalização cuida-se de compras efetuadas pelo sócio Kioschi Ogata, identificadas no exame da contabilidade, para as quais não houve comprovação do pagamento. Confira-se a descrição do levantamento (fls. 821):

C08 - LANÇAMENTOS CONTA 1102011940 - referente a compras efetuadas pelo sócio KIOSCHI OGATA, para as quais não houve comprovação, por parte da empresa, através de documentos, de que teriam sido efetivamente pagas. As compras foram identificadas em lançamentos contábeis (relacionados na tabela abaixo) efetuados na conta **1102011940 - KIOSCHI OGATA**. Formalmente intimada para que apresentasse os documentos que comprovariam o pagamento efetuado pelo sócio, a empresa não o fez, de forma que não restou outra alternativa à fiscalização senão proceder ao lançamento dos valores como pró-labore.

Aduz a recorrente que os lançamentos contábeis, nas datas de 29/05/2003 e 03/09/2003, referem-se à venda de veículo e serviços efetuados ao proprietário, Kioschi Ogata, devidamente adimplido pela pessoa física.

Pois bem. Embora de forma indireta, o pleito da recorrente já foi atendido pela decisão em primeira instância, dado o reconhecimento da decadência pelo colegiado até a competência 11/2003, inclusive.

C09 - LANÇAMENTOS CONTA 1102012936**C10 - LANÇAMENTOS CONTA 2102010001**

A fiscalização descreve que os valores lançados na Conta 1102012936 são referentes a compras efetuadas pelo segurado empregado Tsikassi Ogata, identificadas no exame da contabilidade, para as quais a empresa autuada deixou de comprovar os pagamentos das mercadorias pelo trabalhador (fls. 821/825).

Já os lançamentos na Conta 2102010001 são decorrentes de devoluções de empréstimos ao mesmo empregado, em que não houve a comprovação da natureza da operação entre as partes (fls. 826).

Por sua vez, defende-se a recorrente afirmando que os registros contábeis nessas contas, conforme os documentos de prova, não possuem a natureza de remuneração ao funcionário Tsikassi Ogata.

Pois bem. Quanto o Levantamento C09 - LANÇAMENTOS CONTA 1102012936, o recurso voluntário não contém argumento específico para desconstituir o lançamento fiscal, o qual considerou que o segurado empregado auferiu no período remuneração indireta.

É verdade que a empresa autuada alegou a existência de uma atividade de venda e compra de veículos usados, mediante parceria entre a recorrente e o seu funcionário, razão pela qual carreou aos autos cópias de notas fiscais referentes às saídas de peças e acessórios para automóveis adquiridos pelo empregado Tsikassi Ogata (3.735/3.772).

Entretanto, não conseguiu certificar a ocorrência dos pagamentos dessas mercadorias pelo trabalhador, tampouco a indicação dos lançamentos contábeis a eles associados nos livros diários da empresa.

Também não há nos autos prova documental, acompanhada de explicações em datas e valores, que os pagamentos dos diversos produtos automotivos recebidos pelo empregado efetivou-se na forma de acertos entre as partes, em razão da prévia entrega de numerário decorrente da celebração de contratos de mútuo.

Em contrapartida, no que se refere ao Levantamento C10 - LANÇAMENTOS CONTA 2102010001, o agente lançador já havia se manifestado favoravelmente ao pleito da empresa fiscalizada (fls. 5.870/5.871).

Levando-se em consideração à apresentação de cópias de contratos e cheques, além da indicação dos registros contábeis, restou demonstrado de modo satisfatório que os valores lançados na aludida Conta 2102010001 estão vinculados à devolução de empréstimos efetuados à recorrente pelo empregado Tsikassi Ogata (fls. 3.716/3.734 e 5.568/5.573).

*Logo, cabe a exclusão do auto de infração em relação aos valores correspondentes ao levantamento C10 - LANÇAMENTOS CONTA 2102010001 (fls. 290).*⁵

(...)

C14 - LANÇAMENTOS CONTA 4103010001

C15 - LANÇAMENTOS CONTA 4103010002

C16 - LANÇAMENTOS CONTA 4103010003

C17 - LANÇAMENTOS CONTA 4103010004

C18 - LANÇAMENTOS CONTA 4103010005

C19 - LANÇAMENTOS CONTA 4103010006

C20 - LANÇAMENTOS CONTA 4103010007

De acordo com a fiscalização, os 7 (sete) levantamentos são compostos por valores referentes a pagamentos de comissões a funcionários, conforme descrição dos respectivos históricos dos lançamentos na escrita contábil, cujos trabalhadores atuam na atividade comercial de venda (fls. 832/843).

⁵ A decisão de piso já excluiu parte dos valores do Levantamento C10 - Conta 2102010001 (fls. 6.132).

A pessoa jurídica recorrente questiona a legalidade da constituição do crédito tributário lançado de ofício, com o argumento que os Levantamentos C14 a C17 dizem respeito a parcelas recebidas pelos segurados que mantinha vínculo formal com as prestadoras de serviços, MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO.

A sujeição passiva da empresa recorrente com respeito aos trabalhadores registrados nas prestadoras de serviços é matéria superada, dado que abordada de maneira fundamentada em tópico anterior deste voto, concluindo-se procedente a vinculação dos segurados empregados diretamente à recorrente, diante do conjunto probatório carreado ao processo administrativo.

Na sequência do apelo recursal a recorrente assegura que os Levantamentos C18 a C20 abrangem dispêndios que não possuem natureza salarial, eis que relacionados a comissões pagas a terceiros, gratificações pecuniárias por contratos de crédito e pagamentos efetuados a pessoas alheias ao seu quadro funcional.

Como justificado em outro tópico deste voto, a "guelta" possui natureza remuneratória. Assim como os valores pagos por terceiros adquirentes de automóveis, os valores repassados pelas instituições bancárias aos vendedores de veículos, devido à captação de clientes para contratos de financiamento, devem ser incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Sobre a existência de lançamentos vinculados a pessoas que não integram o quadro funcional da empresa, o apelo recursal está desacompanhado de comprovação dos fatos alegados com documentos, além de não exteriorizar os registros contábeis a que se referem, o que impossibilita qualquer avaliação de mérito.

Finalmente, não é demais reforçar que a parcela paga a título de comissão de venda ao trabalhador possui indubitável natureza remuneratória, em razão de destinar-se à retribuição do trabalho prestado pelo segurado empregado, com incidência das contribuições previdenciárias e contribuições reflexas devidas a terceiros

(...).

C28 - LANÇAMENTOS CONTA 4101010055

C29 - LANÇAMENTOS CONTA 4101010054

C30 - LANÇAMENTOS CONTA 4101010054 B

Segundo a constatação fiscal, são valores localizados pela autoridade tributária na escrituração contábil da empresa fiscalizada, referentes a (i) pagamentos a segurados empregados, com históricos de lançamentos, entre outros, como abono pecuniário, rescisões de contrato, horas extras,

adiantamentos e diferenças de salários, comissões e incentivos; e (ii) retiradas de pró-labore da sócia Marina Tomoe Ogata Kodama (fls. 863/865).

Com a finalidade de contestar o trabalho do agente fazendário, afirma a recorrente que (fls. 6.196):

Os lançamentos descritos no relatório do representante da fiscalização nestas contas foram contabilizados com histórico diverso da realidade. Trata-se de erro formal de histórico de lançamento, pois todos os fatos lançados referem-se a despesas operacionais da Recorrente, em nada se equiparando com remuneração de qualquer espécie relacionada a funcionários.

Pois bem. As alegações sobre a ocorrência de erro no histórico de lançamento da contabilidade estão apenas no plano das palavras, eis que completamente desprovidas de suporte em documentação hábil e idônea com o propósito de revelar os fatos que pretende fazer prevalecer nos autos.

Como sabido de todos, alegar e não provar os fatos é o mesmo que deixar de contestá-los, razão pela qual deve ser mantido o crédito tributário apurado pela autoridade fiscal.

Reforço a observação de que o ato de provar não equivale a colocar à disposição do julgador uma massa de documentos, sem a preocupação de fazer a conexão segura, em datas e valores, entre a documentação apresentada e os lançamentos contábeis listados pelo agente fiscal.

C31 - LANÇAMENTOS CONTA 4101010047

C32 - LANÇAMENTOS CONTA 4101010047 B

C33 - LANÇAMENTOS CONTA 2101010288

C34 - LANÇAMENTOS CONTA 2101010366

C35 - LANÇAMENTOS CONTA 4101010049

De acordo com o Relatório Fiscal, devido à recusa de apresentação de documentos que davam suporte aos registros da contabilidade, a autoridade tributária considerou os valores lançados a débito nas contas acima como pagamentos a título de pró-labore a sócio (C31) ou remuneração a segurados empregados (C32 a C35).

Para melhor compreensão da motivação do lançamento fiscal, transcrevo a íntegra da descrição do agente fazendário (fls. 865/889):

(...)

C32 - LANÇAMENTOS CONTA 4101010047 B - referente a valores pagos a funcionários, os quais não foram declarados em GFIP nem relacionados em folha de pagamento, identificados em lançamentos contábeis (relacionados na

tabela abaixo) efetuados na conta 4101010047 - SERVIÇOS P. JURÍDICA. A contribuição dos segurados empregados foi calculada utilizando a alíquota de 8%.

(...)

No recurso voluntário, a pessoa jurídica recorrente afirma que os lançamentos contábeis supramencionados dizem respeito a valores a pagar e a desembolsos efetuados, quando do acerto do contas, por serviços prestados pelas empresas MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO.

Para efeitos de provar a sua versão dos fatos, a recorrente anexou cópias das notas fiscais de serviços emitidas pelas prestadoras, esclarecendo que, muitas vezes, não há coincidência exata entre os lançamentos contábeis e os valores dos documentos fiscais apresentados, levando-se em consideração a utilização de mecanismo de antecipação dos pagamentos das verbas trabalhistas e tributárias devidas pelas microempresas que lhe prestavam serviços (fls. 4.741/4.893).

Posteriormente, em resposta à solicitação do colegiado, a recorrente reapresentou cópias de notas fiscais emitidas pelas empresas, MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO, as quais já se encontravam juntadas mas que estavam ilegíveis, acompanhadas de planilhas para melhor detalhamento dos lançamentos contábeis, numa tentativa de vinculação das notas fiscais a um ou mais registros da contabilidade, de maneira a tornar mais clara a rotina de pagamentos (fls. 6.865/6.882 e 6.895/6.949).

Pois bem. Observa-se que o lançamento de ofício decorreu da falta de apresentação à fiscalização dos documentos que corroboravam os registros contábeis feitos nas contas.

Não só. O agente fazendário também explica que os históricos dos lançamentos contábeis, no caso dos Levantamentos C32 a C35, faziam alusão a pagamentos de verbas de natureza salarial.

Com efeito, nos históricos dos lançamentos contábeis, conforme detalhado nas tabelas elaboradas pela fiscalização, é fácil verificar a menção, entre outros, a pagamentos de adiantamentos, salários, comissão, horas extras, férias e serviços prestados por pessoa física, o que levanta dúvidas sobre a natureza dos lançamentos nas contas.

De outra parte, há outros tantos lançamentos com referência ao histórico de pagamentos de notas fiscais e prestação de serviços de oficina pelas empresas MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO.

Como antes dito, a falta de exibição de documentos, ou sua apresentação deficiente, autoriza o lançamento da importância considerada devida pela fiscalização, com inversão do ônus da prova.

A autoridade fazendária não expressa o entendimento de que a atividade de comercialização de peças novas e usadas para automóveis, bem como a prestação de serviços de funilaria, pintura e mecânica, não eram desenvolvidas pelas empresas individuais MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO, mediante a colaboração de trabalhadores formalmente registrados.

Efetivamente, o agente fazendário não afirmou a ausência de prestação de serviços a clientes, tampouco a inexistência de faturamento das microempresas em decorrência do exercício de atividade econômica. Com relação aos funcionários nelas registrados, a fiscalização tão só atribuiu o vínculo dos trabalhadores diretamente com a empresa principal, ora recorrente, que foi considerada a verdadeira tomadora dos serviços prestados por essas pessoas físicas.

Haja vista os fatos narrados pela autoridade lançadora, bem como o conjunto probatório juntado aos autos, não é plausível que a escrituração da recorrente está envolta em uma completa simulação de lançamentos contábeis em destaque, ou seja, que todos os registros da contabilidade relacionados às empresas MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO, em valores e datas variáveis ao longo dos meses, equivalem, na realidade, a pagamentos disfarçados a título de remuneração pela atividade laboral de empregados e sócios.

Ocorre que a passividade do fiscalizado na apresentação de documentos comprobatórios da veracidade dos dados registrados na sua escrituração contábil, mesmo que possa ser parcialmente atenuada pelo extravio resultante de fenômeno da natureza, é conduta reprovável, porque despreza o dever de colaboração do sujeito passivo com a atividade fiscalizatória, autorizando o uso de métodos legalmente previstos para identificação da matéria tributável.

No entanto, a conduta fiscal de aferição indireta da base de cálculo não está livre de observar parâmetros de razoabilidade. Reputar todos os lançamentos contábeis como fato gerador de contribuição previdenciária, indistintamente, é determinação severa, que conduz, no caso concreto, a uma extrapolação do bom senso e, na sequência, acarreta um ônus probatório excessivo ao sujeito passivo, pois lhe impõe a comprovação individualizada da natureza dos lançamentos para afastar a tributação, numa estrita identidade de valores, tal como se pronunciou a autoridade fiscal e o acórdão de primeira instância.

O conjunto probatório dos autos como um todo, mesmo numa verificação por amostragem, aliado às circunstâncias da motivação do lançamento fiscal, é hábil e suficiente para demonstrar o "modo operandi" adotado pela empresa recorrente, em relação às Contas 4101010047, 4101010047 B, 2101010288, 2101010366 e 4101010049, cujos registros contábeis, ao menos na sua maior parte, não são concernentes à retirada a título de pró-labore ou a pagamentos de funcionários.

Ao ponto de vista acima, faço a ressalva quanto a pagamentos com referência a verbas salariais de funcionários, os quais, como ressaltei, chamaram a atenção da autoridade tributária.

Não se trata, por óbvio, de delimitação da natureza jurídica do fato gerador em função da simples análise da nomenclatura do histórico dos lançamentos contábeis, mas sim exigir a comprovação de fatos, por meio documentação hábil e idônea, quando há suspeita legítima a respeito da sua natureza remuneratória e omissão na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

As justificativas de defesa confirmam a natureza remuneratória desses valores com histórico de parcelas salariais. Todavia, a recorrente explica que os pagamentos foram realizados a título de adiantamento de salários, rescisões ou outra vantagem remuneratória, cujo trabalhador constou das folhas de pagamento e GFIP da empresa individual, sendo, portanto, objeto de autuação fiscal em duplicidade, na medida em que as importâncias pagas são integrantes da base de cálculo das folhas de pagamento das empresas MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO, fazendo parte de outros levantamentos do mesmo auto de infração (fls. 6.868/6.882).

Há uma aparência de verdade na justificativa de pagamento fracionado das notas fiscais emitidas pelas empresas individuais, ocorrido para fins de acertos financeiros feitos ao longo de meses, mediante os quais a União Taquaritinga, ora recorrente, de maneira habitual providenciava o desembolso antecipado de numerário para efetuar a quitação de parcelas de natureza salarial devida aos trabalhadores, tais como adiantamento de salários, vales, comissões e rescisão de contrato de trabalho.

Contudo, diversamente do que sugere o discurso da recorrente, a análise comparativa mostra que não há, necessariamente, uma equivalência entre os lançamentos contábeis e os dados das folhas de pagamento das empresas MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO, restando clara a existência de divergência de valores, o que pode significar, em especial no caso de adiantamentos, vales, comissões etc, a omissão de valores nas folhas de pagamento das remunerações pagas aos trabalhadores (fls. 3.803/4.568, 6.865/6.882 e 6.895/6.949).

A rotina de fragmentação dos pagamentos, por causa do corriqueiro procedimento de antecipações salariais e acertos financeiros parceladamente, acaba dificultando, ao final, a comprovação dos fatos que a autuada pretende fazer preponderar no processo administrativo.

Em outras palavras, a recorrente não se desincumbiu do ônus probatório, estando os autos desprovidos de evidências convincentes no sentido de que o pagamento de verbas salariais mencionado nas contas contábeis, em todos os casos, é exatamente aquele incluído em folha de pagamento e GFIP.

À vista disso, em prol da aproximação com a verdade material, cabe a exclusão dos lançamentos contábeis que, segundo minha avaliação da prova, não dizem respeito à retirada de pró-labore ou a pagamento de segurados empregados, ou, mesmo que referentes a verbas de natureza salarial, a inclusão na base de cálculo das folhas de pagamento restou satisfatoriamente confirmada.

*Deverá ser procedida à exclusão dos valores listados nas Tabelas 3 a 7, correspondentes aos Levantamentos C31 a 35 (fls. 357/384):*⁶

(...)

Tabela 4

C32 - LANÇAMENTOS CONTA 4101010047 B (fls. 363/368)								
Data	Lançamento	Valor (R\$)	Data	Lançamento	Valor (R\$)	Data	Lançamento	Valor (R\$)
08/01/2004	39030	180,00	29/10/2004	67998	3.257,31	24/03/2005	8516	437,25
10/02/2004	41945	360,29	10/11/2004	69157	3.622,79	31/03/2005	9142	1.046,34
13/02/2004	42283	247,06	10/01/2005	779	1.222,50	10/11/2005	34804	1.430,45
18/02/2004	42609	2.495,27	10/01/2005	847	1.598,00	22/11/2005	35942	568,00
21/09/2004	63882	1.383,00	10/02/2005	3874	680,54	23/01/2006	48234	4.824,56
23/09/2004	64116	405,99	21/02/2005	4970	2.000,00	16/03/2006	54848	50,00
30/09/2004	61877	2.891,94	08/03/2005	6731	13.799,56	03/04/2006	59800	50,00
27/10/2004	67695	220,00	09/03/2005	6867	4.414,38	17/05/2006	63561	303,00
09/10/2006	81935	28.000,00						

(...)

Por tratar-se de questão específica deste processo administrativo, também assiste razão à recorrente no tocante à necessidade de aproveitamento dos recolhimentos que foram efetuados a título de contribuições previdenciárias dos segurados, antes do início do procedimento fiscal, em nome das empresas prestadoras MARINA, BALDASSA e JOSÉ ROBERTO, através de Guia da Previdência Social (GPS).

Com efeito, os pagamentos mantêm conexão com os mesmos fatos geradores exigidos no auto de infração em destaque, ou seja, a prestação de serviços remunerados pelos trabalhadores incluídos na base de cálculo do lançamento de ofício. A falta de abatimento implica a cobrança em duplicidade dos valores recolhidos.

⁶ A decisão de primeira instância reconheceu, em grau definitivo, a decadência do crédito lançado até a competência 11/2003, inclusive.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO as preliminares e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO nos seguintes termos:

(a) Levantamento AFN: redução da base de cálculo, conforme Tabela 1;

(b) Levantamento C10: exclusão total;

(c) Levantamento C32: redução da base de cálculo, conforme Tabela 4; e

(d) dedução, antes do lançamento de ofício, dos valores das contribuições dos segurados recolhidas, em nome das prestadoras de serviços, através de Guia da Previdência Social (GPS).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess