



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

Processo nº 19515.003833/2009-05
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-002.580 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de abril de 2012
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS.
Recorrente SARAIVA S A LIVREIROS E EDITORES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INFORMAÇÕES PRESTADAS PELO PRÓPRIO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE ERRO. LANÇAMENTO. MANUTENÇÃO. NECESSIDADE. Em se tratando do lançamento efetuado em decorrência de informações prestadas pelo próprio contribuinte em documentação contábil apresentada à fiscalização, no caso os livros, DIPJ, DIRF e planilhas elaboradas, resta ao mesmo comprovar de forma inequívoca que sua declaração estava eivada de vícios ou erros, sob pena de manutenção do lançamento efetuado.

LANÇAMENTO. COMPARATIVO DE DOCUMENTAÇÃO CONTÁBIL APRESENTADA. A divergência de informações acerca de valores pagos a contribuintes individuais apurada em sede de ação fiscal autoriza o lançamento das diferenças, devidamente acrescida dos encargos legais previstos na legislação previdenciária.

MULTA. FATOS GERADORES OCORRIDOS ANTES DA EDIÇÃO DA MP 449/08, CONVERTIDA NA LEI 11.941/09. PRINCÍPIO DO *TEMPUS REGIT ACTUM*. CÁLCULO QUE CONSIDERA A SOMA DA MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. Nos termos do artigo 144 do CTN, o lançamento deve se reportar à legislação tributária válida no momento da ocorrência do fato gerador, mesmo que venha a ser posteriormente revogada. Se além do descumprimento da obrigação principal relativa ao adimplemento de contribuições devidas, deixou o contribuinte de informar tais fatos geradores em GFIP, em se tratando de fatos geradores ocorridos anteriormente à edição da MP 449/08, não pode a fiscalização considerar para fins de aplicação da multa mais benéfica a soma da obrigação acessória e da principal, eis que, à época dos fatos, possuíam fundamentação legal específica.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, vencido o Conselheiro Jhonatas Ribeiro da Silva que votou pela redução da multa a 20% do tributo, e vencido o conselheiro Julio César Vieira Gomes que acompanhou o relator somente quanto à multa, por entender que não integra a base de cálculo a parte do tributo assumida contratualmente pelo contratante do serviço e apresentará declaração de voto.

Júlio César Vieira Gomes - Presidente.

Lourenço Ferreira do Prado - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Lourenço Ferreira do Prado e Jhonatas Ribeiro da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por SARAIVA SA LIVREIROS E EDITORES, em face de acórdão que manteve a integralidade do Auto de Infração 37.198.958-2, lavrado para a cobrança de contribuições previdenciárias parte da empresa incidentes sobre a remuneração de contribuintes individuais autônomos.

Consta do relatório fiscal que os pagamentos realizados aos Autônomos pela empresa foram devidamente contabilizados nas contas contábeis 332.03.13.99999 OUTROS SERVIÇOS PROFISSIONAIS, 332.03.05.99999 HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS e 3050300000 — PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PESSOAS FÍSICAS, além de constarem em DIPJ e DIRF.

Fora informado pela fiscalização que os valores de pagamentos registrados em referida conta eram maiores do que aqueles declarados em GFIP, razão pela qual se deu o lançamento.

Às fls. 54 consta termo de juntada por apensação aos presentes autos do processo nº 19515.003834/2009-41.

O lançamento compreende o período de 01/2005 a 12/2005, tendo sido o recorrente cientificado do lançamento em 31/07/2008 (fls. 42).

Devidamente intimado do julgamento em primeira instância (fls.369/388), o contribuinte interpôs o competente recurso voluntário, através do qual sustenta, em síntese:

1. que houve equívoco cometido pela fiscalização, que se furtou a compreender os critérios de contabilização dos valores pagos aos contribuintes individuais (autônomos) que prestaram serviços à Recorrente no período autuado, negando aceitação aos mesmos, optando por lavrar o presente auto sem se ater à comprovação dos fatos.
2. que, portanto, não houve qualquer ausência do recolhimento de contribuições previdenciárias;
3. que é sociedade anônima de capital aberto e sujeita as normas contábeis advindas da Lei 6.404/76 e normas complementares da Comissão de Valores Mobiliários — CVM. Os registros contábeis obedecem rigorosamente as práticas contábeis adotadas no Brasil, consubstanciadas através de pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis — CPC, legitimados pelo Conselho Federal de Contabilidade — CFC e pela Comissão de Valores Mobiliários — CVM.

4. que o registro contábil dos serviços prestados é realizado através de partidas dobradas, ou seja, o valor registrado como despesa e/ou custo do serviço prestado representam o dispêndio total suportado pela Recorrente, que inclui o valor do serviço mais os encargos tributários, no caso a contribuição previdenciária, representada pela parte da empresa e pela parcela retida do segurado e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISSQN;
5. Já as contrapartidas, representam de forma segregada os valores a pagar para o prestador do serviço, pelo valor do serviço; a pagar para a Previdência Social, pelos encargos previdenciários; e a pagar ao Município de São Paulo, pelo valor do Imposto Sobre Serviços;
6. que portanto, as rubricas que norteariam as conclusões do i. Auditor Fiscal seriam as contrapartidas dos registros relacionados despesa e/ou custo dos serviços prestados, representativas das obrigações a pagar, quais sejam: a rubrica representada pelo passivo com o prestador do serviço, base de cálculo para o encargo previdenciário e a rubrica representada pelo passivo com a Previdência Social;
7. com o intuito de demonstrar o alegado, a Recorrente acostou aos autos, planilha exemplificativa, elaborada por amostragem, identificando os pagamentos realizados aos prestadores de serviços/autônomos entre 01/05 a 12/05, onde consta o registro contábil do valor do serviço (D - despesa; C - INSS a recolher e C - Fornecedores); o pagamento ao autônomo como contraprestação (via cheque ou crédito em conta-corrente) e os valores oferecidos à tributação e recolhidos para a Previdência Social, bem como juntou aos mesmos, amostra dos documentos relacionados aos pagamentos realizados no período acompanhados de prova dos registros contábeis, identificação do prestador de serviço constantes no arquivo SEFIP e comprovantes de pagamentos recebidos pelos autônomos, o que foi desconsiderado pela autoridade julgadora e deve ser reformado por este Eg. Conselho;
8. o que se verifica é que o Auditor Fiscal, de forma PRESUMIDA e arbitrária lavrou o presente auto de infração, sem se ater realidade dos fatos, em razão de ter se eximido de compreender os critérios de contabilização, adotados pela Recorrente, quanto aos pagamentos feitos (autônomos).
9. que não ocorreu a necessária apuração fiscal que comprovasse a ocorrência de qualquer tipo de irregularidade, ressaltando que o auto de infração foi

Processo nº 19515.003833/2009-05
Acórdão n.º **2402-002.580**

S2-C4T2
Fl. 413

lavrado com base em suposições/conjecturas desprovidas das necessárias provas comprobatórias, sem que, contudo a fiscalização exerça efetivamente seu dever de apurar a verdade material.

10.

que não é possível se identificar qual o critério foi adotado para o cálculo da multa mais benéfica aplicada no AI;

Processado o recurso sem contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, subiram os autos a este Eg. Conselho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lourenço Ferreira do Prado, Relator

CONHECIMENTO

Tempestivo o recurso e presentes os demais pressupostos de admissibilidade, dele conheço.

Sem preliminares.

MÉRITO

O lançamento em tela decorre da apuração de diferenças de contribuições levantadas em razão da fiscalização ter comparado os valores declarados nas GFIP's com as informações que constavam em contabilidade, DIPJ e DIRF apresentadas pela recorrente.

E sobre o assunto assim restou consignado pelo relatório fiscal:

“Os pagamentos realizados aos Autônomos pela empresa foram devidamente contabilizados nas contas contábeis 332.03.13.99999 OUTROS SERVIÇOS PROFISSIONAIS, 332.03.05.99999 HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS e 3050300000 — PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PESSOAS FÍSICAS.

Identificamos em nossa auditoria que o valor contabilizado em tais contas estava maior que o informado nas respectivas GFIPS, indicando que faltava informar em GFIP alguns dos segurados autônomos, ou o valor informado para eles estava menor.

Como não havia maneira de identificar o nome de cada um dos segurados por meio dos históricos dos já citados lançamentos contábeis efetuados, solicitamos por meio de Termo de Intimação anexado a esse Auto de Infração para que a empresa apresentasse planilha magnética com a individualização dos pagamentos efetuados aos contribuintes individuais autônomos.

Tais planilhas foram apresentadas em meio magnético, validadas e autenticadas pelo sistema SVA e anexadas a esse Auto de Infração.

Efetuamos então uma comparação entre as planilhas nominais apresentadas pela empresa e as informações das respectivas GFIPS constantes de nosso sistema informatizado.

*Elaboramos então planilha magnética também anexada a esse Auto de Infração em que identificamos os contribuintes individuais trabalhadores autônomos **não informados em GFIP ou informados com um valor menor de remuneração, mostrando essa diferença de valor.**”*

Pois bem, resta claro que a fiscalização analisou detidamente a documentação apresentada.

Inicialmente foram verificadas diferenças entre valores pagos e constantes na escrituração contábil e GFIP, acusados também pelos valores declarados em DIPJ e DIRF.

Verificando a impossibilidade de ligar referidos valores que constavam na contabilidade aos segurados empregados para a efetiva apuração da ocorrência ou não de divergências, fora requerido à recorrente por meio de novo TIAD, a apresentação de uma planilha nominal, identificando os beneficiários dos pagamentos constantes em sua contabilidade, juntamente com os valores pagos a cada um deles.

E assim foi feito. A recorrente apresentou referida planilha.

De posse de tal planilha, a fiscalização passou a compará-la com os valores declarados em GFIP para cada um dos contribuintes autônomos por ela indicados. Em decorrência deste cotejamento, foram duas as conclusões: (i) existiam pagamentos efetuados a contribuintes que sequer constaram em GFIP e (ii) existiam diferenças quanto a valores de pagamentos informados em GFIP a outros contribuintes que também constavam de referida planilha.

Ou seja, nada mais fez a fiscalização do que simplesmente lavrar o Auto de Infração com base em informações prestadas pela própria recorrente. E tal fato fica comprovado pela análise do relatório fiscal da infração.

Ora, a recorrente é quem informou, em planilha por si própria elaborada, os valores das remunerações de seus segurados contribuintes individuais que estavam escrituradas em sua contabilidade, conforme requerido pela fiscalização, valores estes que foram comparados aos declarados em GFIP.

E mesmo assim, foram apuradas divergências. Não se trata portanto de uma simples comparação dos valores indicados nas contas contábeis 332.03.13.99999 OUTROS SERVIÇOS PROFISSIONAIS, 332.03.05.99999 HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS e 3050300000 — PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PESSOAS FÍSICAS com os declarados em GFIP.

Ao contribuinte foi dada a oportunidade de esclarecê-los quando intimado para a apresentação da planilha. E assim o fez, indicando um a um os valores da remuneração de seus segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços.

Em tendo agido desta forma, deveria a recorrente trazer aos autos prova cabal de que efetivamente laborou em equívoco, demonstrando não por simples exemplo, mas por documentos e pormenorizadamente que os valores indicados em suas contas contábeis e na planilha apresentada, apesar de maiores do que os declarados em GFIP, continham a parcela de impostos e contribuições pagas incidentes sobre remuneração de menor valor.

Sobre o assunto, bem decidiu o v. acórdão recorrido:

“De acordo com os dispositivos legais transcritos, a simples apresentação, por parte da Defendente, de demonstração através da rubrica “Fornecedores Nacionais” do Razão Contábil, conta 2.1.3.01.01.99999, não mencionada pela fiscalização, nem

citada nas planilhas entregues pela empresa durante a ação fiscal, não é capaz de repercutir na presente autuação.

Ao contrário do que afirma o Contribuinte, lançamentos que porventura englobassem os valores pagos aos prestadores de serviço autônomos, somados a encargos previdenciários, não estariam de acordo com as exigências legais, uma vez que o grau de detalhamento dos registros contábeis, bem como a forma de proceder ao lançamento e a eleição dos títulos próprios, devem atender as obrigações da empresa previstas na legislação previdenciária.

A fiscalização é competente para apurar as divergências entre os valores de remunerações de contribuintes individuais - prestadores de serviço pessoa física, informados em planilhas elaboradas e fornecidas pela própria empresa (CD-ROM de fl. 47) e nos lançamentos contábeis, e as GFIP's, bem como lançar o crédito corresponde às diferenças das contribuições devidas.

Deste modo, não merece reparo a metodologia adotada pela fiscalização para o cálculo das contribuições da parte da empresa, incidentes sobre remunerações de contribuintes individuais (prestadores de serviço pessoa física), objeto deste AI.

Também não se justifica a alegação da Impugnante, de que o Auto de Infração foi lavrado com base em presunção, e que foi violado o Princípio da Verdade Material, tendo em vista que a fiscalização analisou todos os documentos colocados à disposição pela empresa, procedendo a uma análise cuidadosa, e conferindo-lhes a qualificação jurídica apropriada.

Ademais, o que não se pode discutir é que as declarações prestadas pela empresa através da DIPJ, DIRF, e GFIP's, sua contabilidade, bem como as planilhas de própria autoria, por si só, consubstanciam-se na prova material necessária da ocorrência os eventos ali registrados. Restam descabidas, portanto, as alegações referentes A. fragilidade ou insuficiência do procedimento investigatório da fiscalização.

Deste modo, o presente lançamento de crédito foi promovido nos termos do artigo 142 do CTN, e do artigo 37 da Lei nº 8212/91:

Código Tributário Nacional

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.

Lei n.º 8212/91

Art. 37. Constatado o não-recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32 desta Lei, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)."

Não obstante, o contribuinte sustenta que "os valores contabilizados como pagamentos feitos aos autônomos, compreenderam os pagamentos resultantes da prestação de serviço e encargos previdenciários incidentes, tanto referentes à parte da empresa, quanto à parte retida dos Segurados autônomos", não havendo, conseqüentemente, "ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias".

Pontua ainda que "as rubricas que norteariam as conclusões do I. Auditor Fiscal seriam as contrapartidas dos registros relacionados à despesa e/ou custo dos serviços prestados, representativas das obrigações a pagar, quais sejam: a rubrica representada pelo passivo com o prestador do serviço, base de cálculo para o encargo previdenciário e a rubrica representada pelo passivo com a Previdência Social."

Entretanto, não há como se alegar que as contribuições previdenciárias ora exigidas não são devidas, pelo fato de que a empresa contabilizou-as na conta do passivo "INSS a Recolher", em contrapartida com a conta de "Fornecedores", haja vista que o valor do serviço prestado é exatamente aquele escriturado na conta de "Custo do serviço prestado" (exemplo dado pela Recorrente à fl. 403).

Ora, se a empresa realizou cálculo tendente a apurar o valor líquido que deveria ser pago aos segurados, o fez já com a ciência de que tais valores sofreriam a tributação. O fato da Recorrente tentar neutralizar o ônus tributário da operação, mediante contrato firmado com seus fornecedores e respectiva contabilização própria, em nada altera a relação jurídica tributária entre ela e o Fisco.

Assim, é certo que a Recorrente deveria levar à tributação todo o valor devido ao segurado, sem creditar a conta de "INSS a Recolher" e debitar a conta de "Fornecedores", ou seja, levando-se em conta o valor bruto do serviço (seu custo total), e não apenas o valor líquido pago ao segurado, sob pena de reduzir indevidamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Cumprе apontar que o contribuinte também não merece ter acatada sua tese de que o lançamento relativamente aos pagamentos que deixaram de ser informados em GFIP o foram com base em presunções, pois, do contrário também foram apurados através de informações por si prestadas, não tendo se desincumbido do ônus de comprovar o equívoco.

Por fim, tenho que melhor sorte lhe auferе com relação ao lançamento dos valores a título de multa.

Ao assim proceder, o fiscal autuante efetuou para efeitos de aplicação da legislação mais benéfica a soma da multa de mora de 24% pelo descumprimento da obrigação principal com a multa a ser aplicada pela entrega de GFIP com omissão de todos os fatos geradores de contribuição previdenciária. Do resultado da soma, a comparou com a multa de ofício de 75%, trazida à lume pela redação da nova Lei 11.941/09. Entendeu, pois, por aplicar esta última, com base no art. 106, III, "c", do CTN, considerando-a como mais benéfica.

Em que pese referido entendimento, o mesmo não há que prosperar.

Ao aplicar a multa relativamente a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei 11.941/09, deveria o fiscal ter considerado o quem está determinado no art. 144 do CTN, a seguir:

“Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”

E a época dos fatos geradores, a multa que vigia para o presente lançamento era a multa de mora, estabelecida para o art. 35 da Lei 8.212/91, a seguir:

“Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).”

Logo, na aplicação da multa, deveria o fiscal ter observado o comando do Código Tributário Nacional e ter aplicado no presente Auto de Infração a multa objeto do art. 35 supra, além de lavrar o competente Auto de Infração (FL 68), aplicando a multa pelo descumprimento de obrigação acessória conforme determinava o art. 32 da Lei 8.212/91.

Referido Auto de Infração (FL 68), no entanto, somente foi lavrado para as competências de 04/2005 e 05/2005, não mais podendo neste momento ser lavrado para as demais.

Desta feita, ao aplicar-se a multa no presente caso, deveria haver o comparativo apenas com relação à multa de mora do antigo art. 35 da Lei 8.212/ 91 com o que determinado pelo novo artigo 35-A da Lei 8.212/91.

Ante todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO** para que a multa aplicada seja recalculada nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores.

É como voto.

Lourenço Ferreira do Prado

Declaração de Voto

Com a devida vênia ao relator, também ao entendimento no voto-vista do Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues e aos demais conselheiros que os acompanharam, meu entendimento é diametralmente oposto. Isto porque a conclusão a que chegou a turma, como a seguir será demonstrado, em última instância, reconheceu:

- a) a possibilidade de incidência da contribuição previdenciária sobre a própria contribuição; e
- b) a desconsideração de negócio jurídico legítimo e também previsto no próprio Código Tributário Nacional, sem que para tanto necessária fosse a caracterização de alguma prática abusiva.

No caso, a recorrente, no exercício de sua liberdade negocial, firmou contrato com prestadores de serviços contribuintes individuais através do qual assumia todos os encargos sobre o objeto do contrato, inclusive impostos e contribuições. Entendeu a turma que a base de cálculo de incidência seria o somatório do valor efetivamente pago aos prestadores de serviços e os encargos, ou seja, parte da contribuição incidiria sobre a própria contribuição. Entendo que tal conclusão somente poderia ser levada a efeito nas seguintes hipóteses: primeira, na existência de disposição legal proibitiva da livre assunção de encargos tributários por uma das partes em proveito da outra, ou seja, uma presunção absoluta criada por lei; e segunda, nos casos de demonstração da dissimulação com fins de redução da obrigação tributário; no entanto, nenhum desses elementos está presente no caso sob exame e sequer foram examinados e discutidos no presente processo.

Segue transcrição de trecho do voto condutor do acórdão:

Ora, se a empresa realizou cálculo tendente a apurar o valor líquido que deveria ser pago aos segurados, assumindo os custos tributários do fornecedor dos serviços, o fez já com a ciência de que tais valores sofreriam a tributação. O fato da Recorrente tentar neutralizar o ônus tributário da operação, mediante contrato firmado com seus fornecedores e respectiva contabilização própria, em nada altera a relação jurídica tributária entre ela e o Fisco.

Assim, é certo que a Recorrente deveria levar à tributação todo o valor devido ao segurado, sem creditar a conta de “INSS a Recolher” e debitar a conta de “Fornecedores”, ou seja, levando-se em conta o valor bruto do serviço (seu custo total), e não apenas o valor líquido pago ao segurado, sob pena de reduzir indevidamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Segundo o relatório as contas de despesas foram:

332.03.13.99999 OUTROS SERVIÇOS PROFISSIONAIS,
332.03.05.99999 HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS e
3050300000 — PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PESSOAS
FÍSICAS.

Em síntese ao relatório, temos que o recorrente escriturou cada serviço prestado da seguinte forma: como despesa o custo total do serviço (remuneração + tributos + outras encargos) e em contrapartida no passivo as obrigações decorrentes do serviço separadamente de acordo com a natureza e destinação das obrigações (Fornecedores, INSS a Recolher etc). Segundo o voto condutor do acórdão e o voto-vista somente seriam aceitáveis lançamentos contábeis simples, ou seja, uma única contrapartida na conta de passivo “Fornecedores”, coincidente com o custo total do serviço que, segundo esse entendimento, portanto, deverá coincidir com a remuneração ao profissional pelo serviço prestado. Quaisquer custos ou encargos devem integrar o valor da remuneração não sendo suficiente para demonstrá-los a existência de disposição contratual e discriminação na escrituração contábil desses valores. Assim, a base de cálculo foi apurada pelo lançamento na conta despesa ainda que demonstrado contábil e contratualmente que nela também constavam os encargos com tributos.

Vê-se que além de não existir disposição legal proibitiva da transferência do encargo tributário para terceiros, há duas regras no Código Tributário Nacional que reconhecem a sua possibilidade:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

...

a) as partes, ao convencionarem entre elas a quem caberá o encargo financeiro pelo tributo, não estarão modificando o pólo passivo da obrigação. Ainda que assim disponham as partes, o tributo será cobrado do sujeito passivo conforme definido pela lei tributária e não pelo ato negocial;

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

b) com exceção da expressa autorização nesse sentido, somente aquele que assume o encargo financeiro tem legitimidade para requerer a restituição do tributo pago indevidamente.

Como se constata, a legislação tributária não veda a transferência de encargos financeiros, apenas disciplina os efeitos jurídicos dessas disposições negociais. Isto porque encargo **financeiro** não se confunde com a **obrigação jurídica**. Enquanto esta última é decorrente da lei, aquela pode ser objeto de ato negocial.

Quanto à segunda hipótese que autorizaria a desconsideração do negócio jurídico por existência de prática abusiva, vejo que essa não fez parte dos fundamentos do voto

Processo nº 19515.003833/2009-05
Acórdão n.º **2402-002.580**

S2-C4T2
Fl. 417

condutor do acórdão e nem do voto-vista, como se não fosse relevante – apenas a possibilidade de o contribuinte assumir encargos tributários do contribuinte individual já seria fundamento suficiente para demonstração dos fins elisivos abusivos.

É o meu voto.

Julio Cesar Vieira Gomes