



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

Processo nº 19994.000022/2010-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.218 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2012
Matéria CONTRIBUINTE INDIVIDUAL
Recorrente IND. DE PLÁSTICOS DO VALE DO ITAJAÍ LTDA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1999 a 31/07/2004

VICIO MATERIAL. NULIDADE.

Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso por vício material.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Taborda Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal realizado em 15/10/2004. O lançamento constitui crédito sobre os valores pagos a contribuintes individuais omitidos das folhas de pagamento, segundo a fiscalização. Através da escrituração contábil foram identificados pagamentos a pessoa jurídica com finalidade de distribuição de lucros a sócios do grupo empresarial. A recorrente estava em débito com a previdência social, o que impedia a retirada de lucros pelos sócios. Os valores pagos à prestadora de serviços, Lince Prestação de Serviços S/C Ltda, foram considerados *pro labore* pagos pela recorrente aos sócios em comum.

Seguem transcrições do relatório fiscal e do acórdão recorrido:

Relatório fiscal:

2. Constituem-se fatos geradores das contribuições lançadas o pagamento por parte da notificada à empresa Lince Prestação de Serviços S/C Ltda, doravante denominada Lince Serviços, dos supostos serviços por esta prestados no período de 07/1999 a 07/2004. Nos itens 03 a 05 deste relatório demonstraremos como tais pagamentos constituem-se, na realidade, remuneração dos diretores acima referidos, sócios da Lince Serviços.

...

b) A Lince Serviços, CNPJ 03.214.956/0001-84, iniciou as atividades em 20/05/1999, tendo como objeto social a prestação de serviços de consultoria e assessoria, administrativa, econômica e financeira, planejamento fiscal e estratégico, processamento de dados, pesquisa de viabilidade econômica de negócios, desenvolvimento, implantação e acompanhamento de projetos

...

d) No período de julho/1999 a julho/2004, foram emitidas Notas Fiscais de Prestação de Serviços, mensalmente, para a empresa notificada, sendo que nos meses de dezembro de cada ano, as notas fiscais foram emitidas em número de duas ou com seu valor em dobro das demais, evidenciando-se assim o pagamento de um décimo terceiro salário.

...

f) No mesmo período, a Lince Serviços emitiu notas de prestação de serviços de consultoria para as empresas Circulo S/A e Novelsul S/A, ambas controladas pela Lince Participações. A forma de contratação é a mesma, inclusive com pagamentos mensais. Observou-se a emissão de apenas uma nota fiscal para empresa não integrante do grupo.

...

g) A despeito de manter contrato de serviços com as empresas acima mencionadas, a Lince Serviços não dispôs de empregados, conforme o observado em RELAÇÃO ANUAL DE INFORMAÇÕES SOCIAIS - RAIS negativas apresentadas.

i) No exame dos balancetes de verificação e da escrita contábil apresentados, verifica-se que a Lince Serviços não dispõe de itens no ativo imobilizado ou gastos com energia, água, aluguel, IPTU, material de limpeza, expediente e outros indispensáveis para o funcionamento de uma empresa regular, excepcionadas as despesas com compra de quinze canetas esferográficas "Mont Blanc" (cópias das notas fiscais em anexo).

k) Verifica-se que, com exceção do pagamento de pró-labore, os encargos sociais incidentes sobre este, e a compra de canetas "Mont Blanc", todos os demais gastos referem-se a impostos e taxas. Destaca-se que o valor do lucro distribuído aos sócios é o equivalente, em média, a 81,7% da Receita Bruta da empresa. O pró-labore atribuído ao sócio OSNI DE OLIVEIRA pode ser considerado ínfimo diante dos valores percebidos mensalmente a título de Distribuição de Lucros juntamente com o sócio LEOPOLDO ADOLFO SCHMALZ.

l) Em consulta ao cadastro do INSS, verifica-se que a Plasvale e a Lince Participações encontram-se em débito com a Previdência Social. Ressalte-se que em conformidade com o disposto no art.52 da Lei nº 8.212/91 as empresas em débito com a Seguridade Social são proibidas de distribuir lucros ou dividendos. Na impossibilidade de distribuir lucros nestas empresas, utilizou-se do artifício da intermediação de uma terceira empresa (Lince Serviços).

5. Em vista das evidências, comprova-se que os valores contidos nas Notas Fiscais não se constituem prestação de serviços, mas destinam-se à remuneração dos Srs. OSNI DE OLIVEIRA e LEOPOLDO ADOLFO SCHMALZ, Conselheiro e Presidente do Conselho de Administração da notificada, respectivamente, conforme Atas de Reunião do Conselho de Administração e Contrato Social da Plasvale (cópia em anexo), não importando o título dado ao pagamento pelas partes, aqui sob a denominação de ASSESSORIA, mas sim a natureza do mesmo pagamento.

6. Dessa forma, usamos como base de cálculo da contribuição exigida, os valores constantes das Notas Fiscais de Prestação de Serviços.

7. Os Srs. Osni e Leopoldo já vinham recolhendo sua contribuições individuais pelo valor máximo da Escala de Salário Base de Contribuintes Individuais.

...

Acórdão:

O CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE DE LEI E DECRETO COMPETE AO JUDICIÁRIO. JUROS PELA TAXA SELIC. COBRANÇA IRRELEVÁVEL.

O INSS não tem competência legal para apreciar e declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de dispositivo de lei ou Decreto, frente ao sistema normativo; o controle da constitucionalidade é exercido, via de regra; pelo Poder Judiciário.

A cobrança de juros equivalentes à taxa referencial SELIC é de caráter irrelevável e está amparada pelo disposto no artigo 34, da Lei nº 8.212/91, com as alterações da Lei nº 9.528/97.

FALTA DE RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL.

Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições destinadas à Seguridade Social a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento (art. 37 da Lei nº 8.212/91 e alterações posteriores).

LANÇAMENTO PROCEDENTE

...

Contra a decisão, os recorrentes interpuseram recursos voluntários, onde reiteram as alegações iniciais que, em conjunto, são:

4.1. DA INAPLICABILIDADE DA MULTA (fls. 70/74): No caso da presente NFLD não existem os elementos caracterizadores de dolo ou culpa que ensejam a tipicidade do crime tributário, não sendo concebível a imposição de multa contra a Impugnante.

...

4.2. DO DIREITO (fls. 116/117): Que não existe pagamento disfarçado de pró-labore em benefício de Osni de Oliveira e de Leopoldo Adolfo Schmalz, inclusive, porque já recebem o pagamento de pró-labore da Impugnante, como integrantes do Conselho de Administração da Empresa. O que existe é um contrato de prestação de serviços de consultoria e outros, entre a Impugnante (contratante) e a empresa Lince Prestações de Serviços S/C Ltda (contratada). Os valores pagos pela contratante refletem a prestação de serviços da contratada. A legislação não veda a contratação de serviços de terceiros. Que os artigos 593 e 594 do Código Civil permite a contratação de prestação de serviços mediante retribuição, desde que não esteja sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial. Que o INSS não tem competência para desconsiderar o contrato particular de prestação de serviços firmado entre a contratante e a

contratada. Requereu a declaração de ilegalidade da tributação e a extinção da NFLD.

...

4.3. COBRANÇA INDEVIDA DE JUROS COM BASE NA TAXA SELIC (fls.75/79): Existe ilegalidade e inconstitucionalidade na legislação que fundamenta a cobrança de juros de mora nesta NFLD, com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, que ultrapassa o percentual de 1% ao mês, fere o que está previsto no art. 161, § 1.º do Código Tributário Nacional - CTN e tem caráter confiscatório. Este tipo de taxa tem natureza de remuneração de capital e não de recompensa pela mora. Além disso, o § 3., do art. 192 da Constituição Federal de 1988 estabelece que a taxa de juros reais não pode ser superior a 12% ao ano. Requereu a declaração de ilegalidade e inconstitucionalidade dos referidos dispositivos legais e a extinção da NFLD.

O julgamento foi convertido em diligência, do que resultou as seguintes informações:

2.1. Quanto à possibilidade ou não de terem os próprios sócios prestado os serviços em questão.

2.1.1 Não são raras as empresas de consultoria cujos serviços são prestados pelos próprios sócios, sem o auxílio de empregados, muitas atuando dentro dos preceitos legais, sem afronta às normas tributárias e trabalhistas. Pois bem, esta certamente não foi a situação fática encontrada na empresa Lince Prestação de Serviços S/C2 no tocante aos serviços prestados com exclusividade à Plasvale e outras duas empresas do Grupo Econômico liderado pela empresa Lince Participações e Empreendimentos Ltda.3: Círculo S.A. e Novelsul S.A.

...

2.2. Quanto a possibilidade ou não de terem sido os custos absorvidos por outra empresa do grupo.

2.2.1 Considerando que a Lince Serviços tem sua sede registrada nas instalações da Lince Participações, ainda que esta houvesse absorvido os custos e despesas da primeira, estes (custos e despesas) ainda haveriam de ser registrados como incorridos na escrita contábil da Lince Serviços, ainda que o não houvesse o pagamento, na forma de empréstimo, por exemplo, em atendimento aos Princípios Contábeis da Entidade, Competência e Oportunidade. No entanto, conforme o mencionado no Relatório Fiscal e nesta Informação Fiscal, estes registros não constam da escrita contábil da Lince Serviços.

...

2.3. Quanto aos débitos mencionados pela fiscalização no Relatório Fiscal, esclareça-se que não consta do referido relatório informação de que a contratada estivesse em débito

com a Previdência Social na ocasião. O que foi informado é que a Lince Participações e a Plasvale estavam em débito com a Previdência, conforme o texto abaixo extraído do Relatório Fiscal:

Não houve manifestação sobre o resultado da diligência.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Comprovado nos autos o cumprimento dos pressupostos de admissibilidade do recurso, passo ao exame das questões preliminares.

Procedimentos formais

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.

1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216).

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Responsabilidade solidária fiscal:

Alegam todos os recorrentes que não haveriam formação de grupo econômico e, portanto, inexistente responsabilidade solidária pelo débito fiscal. Isto porque não há qualquer disposição entre as empresas nesse sentido, como prevê o artigo 265 da Lei nº

6.404/76. Acontece que a caracterização de grupo econômico para fins de cobrança pela dívida fiscal independe do consentimento das partes. Ela decorre das relações fáticas entre os envolvimento; sobretudo, o interesse econômico comum, a direção e o controle:

Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

§ 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

§ 2º A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.

Lei nº 8.212/91:

Artigo 30 (...)

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

Portanto, sempre quando existir formação de grupo econômico de qualquer natureza, presente estará a responsabilidade solidária pelas contribuições previdenciárias. E, além do grupo econômico eleito pelos interessados, nos termos do artigo 265 da Lei nº 6.404/76, também há, entre outros, aquele previsto no artigo 2º, §2º da CLT, *in verbis*:

Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

Exatamente, a modalidade de grupo econômico identificada pela fiscalização. Assim, entendo que também deve ser rejeitada a preliminar em questão.

Mérito

Os casos de desconconsideração da personalidade jurídica envolvem duas fases: na primeira são apresentados os fundamentos que demonstrem a dissociação entre a forma de que se reveste o ato e o seu conteúdo material, a prevalência da matéria sobre a forma e, em um segundo momento, conclui-se como de fato se caracteriza o ato ou atividade praticada. É o que se passa a examinar.

A ausência de propósito negocial válido e justificável advindo do conjunto de operações realizadas pelo contribuinte com redução de tributo evidencia simulação tributária.

Ou nas palavras de Clovis Bevilacqua¹ quando define a simulação nas relações jurídicas privadas:

“ocorre simulação quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma em que o agente faz entrar nas relações da vida; é um ato fictício, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.”

A propósito, o Código Civil traz em seu artigo 167 o que se entende por simulação, com os mesmos elementos do que apresentamos. A simulação compreende a realização de atos ou negócios jurídicos através de forma prescrita ou não defesa em lei, mas de modo que a vontade formalmente declarada no instrumento oculte deliberadamente a vontade real dos sujeitos da relação jurídica.

Art. 167, § 1º - Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.”

Examinados o relatório fiscal e seus anexos bem como os documentos de defesa, concluo que a prestadora de serviços não exercia suas atividades no mercado, assumindo os riscos econômicos normais de qualquer empresa. Apenas se prestava para a transferência de recursos financeiros das demais empresas do grupo que eram seus únicos clientes, com a finalidade de distribuí-los aos sócios. A fiscalização desconsiderou a prestadora como pessoa jurídica e constituiu o crédito em uma dessas empresas contratantes, a IND. DE PLÁSTICOS DO VALE DO ITAJAÍ LTDA.

Em seu aspecto formal todos os atos de constituição das pessoas jurídicas estão perfeitamente formalizados, mas isso não é suficiente. Há casos em que o conteúdo do ato é dissociado de sua forma, seja em sua atividade ou na finalidade. A validade dos atos jurídicos, independentemente da forma, podem ser questionados pela parte prejudicada. A fiscalização entendeu que deveria ser desconsiderada a personalidade jurídica da prestadora de serviço, instituto do direito privado, artigo 50 do Código Civil, que emergiu dos preceitos reclamados pela atual constituição federal: o abuso da pessoa jurídica para obtenção de vantagem pessoal estranha às finalidades da entidade e em prejuízo de terceiro.

Ressalta-se também que a garantia da liberdade de auto-organização encontra limites nos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da isonomia tributária e, dentre outros, da livre concorrência.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IV - livre concorrência;

¹Bevilacqua, Clovis. Teoria geral do direito civil. Campinas: RED livros, 2001

Art. 173 (...)

§ 5º - A lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular.

Da jurisprudência

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, desde a época dos conselhos de contribuinte, formou jurisprudência no sentido da prevalência do conteúdo sobre a forma, da investigação dos propósitos, na busca da licitude dos atos e na verdade dos fatos. Dentre tantos, cita-se o acórdão nº 104-21.675, de 22/06/2006:

Nº Acórdão 104-21675 -Tributo / Matéria IRPF- ação fiscal (AF)

Decisão Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares argüidas pelo Recorrente. No mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Gustavo Lian Haddad e Remis Almeida Estol, que proviam parcialmente o recurso para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a a 75%.

Ementa: SIMULAÇÃO - CONJUNTO PROBATÓRIO - Se o conjunto probatório evidencia que os atos formais praticados (reorganização societária) divergiam da real intenção subjacente (compra e venda), caracteriza-se a simulação, cujo elemento principal não é a ocultação do objetivo real, mas sim a existência de objetivo diverso daquele configurado pelos atos praticados, seja ele claro ou oculto. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA - O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA - O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

Além disso, outros elementos se prestam a comprovar que o conjunto de operações levado a cabo pelo contribuinte tinha o objetivo único de impedir a ocorrência do fato gerador, simulando situação que, por si só, é inconsistente, a saber: realização de operações em sequência, porém com um objetivo único subjacente; operações inconsistentes entre si - associação e imediata reorganização societária - efetuadas em um curto espaço de tempo; análise da situação anterior e posterior à realização das operações, indicando os efeitos de uma compra e venda, e não de uma associação/reorganização societária; total ausência de motivação extratributária.

O acórdão identificou alguns elementos freqüentes nos casos de simulação: inexistência de outro motivo que não o tributário, a forma aparente se distancia da realidade, a validade na formalização dos atos tomados isoladamente induzindo a erro de conhecimento, curto espaço de tempo na realização de todas as operações, relação de dependência entre as partes envolvidas e coincidência de interesses, incoerência das operações realizadas para convencer da existência de propósito negocial não tributário justificável, ausência de *affectio societatis*. Ou seja, ainda que as operações sejam diferentes em cada caso, há características objetivas comuns que denunciam a simulação.

Veja-se também, nesse compasso, o que se vem entendendo como planejamento fiscal válido e justificável, elisão fiscal:

*IRPJ. ELISÃO FISCAL. Se os negócios não são efetuados com o único propósito de escapar ao tributo, mas sim **efetuados com objetivos econômicos e empresariais verdadeiros**, embora com recurso às formas jurídicas que proporcionam maior economia tributária, há elisão fiscal e não evasão ilícita. De se aceitar, portanto, a cisão como regular e legítima, no caso dos autos. Serviços prestados que se provaram necessários e efetuados. Primeiro Conselho de Contribuintes. Primeiro Câmara. Acórdão n.º 101-77.837. Recurso n.º 92.319. Recorrente: Lamesa Industrial e Comercial Ltda. Recorrida: DRF em Campinas (SP). Relator: Urgel Pereira Lopes. Brasília, 11 de julho de 1988.*

Por tudo, entendo que procede a desconsideração da personalidade jurídica da prestadora.

Chegando à segunda fase da análise, a fiscalização considerou que os valores dos serviços constantes das notas fiscais emitidas pela prestadora eram *pro labore* dos sócios. Assevera e reitera no relatório de diligência que a recorrente possuía débito junto à previdência social e por essa razão não poderia distribuir lucros, artigo 52 da Lei nº 8.212/91, daí a transferência de recursos financeiros para outra empresa do grupo que não tivesse débitos:

Art. 52. À empresa em débito para com a Seguridade Social é proibido:

I - distribuir bonificação ou dividendo a acionista;

II - dar ou atribuir cota ou participação nos lucros a sócio-cotista, diretor ou outro membro de órgão dirigente, fiscal ou consultivo, ainda que a título de adiantamento.

Parágrafo único. A infração do disposto neste artigo sujeita o responsável à multa de 50% (cinquenta por cento) das quantias que tiverem sido pagas ou creditadas a partir da data do evento, atualizadas na forma prevista no art. 34. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009).

Também informa a fiscalização que os sócios já contribuía para a previdência social no limite máximo.

Considerando que a lei faculta às empresas elegerem livremente as parcelas dos lucros que serão distribuídas aos sócios e a fixação de *pro labore*, não vejo, no caso, elementos que apontem em uma única direção o que, de fato, seriam os valores transferidos de umas empresas do grupo a outra. Melhor dizendo, por que esses valores seriam *pro labore* e não distribuição de lucros?

Outro fato é que as empresas do grupo já pagavam pro labore aos sócios que contribuía individualmente pelo teto máximo.

Convince-me o fundamento adotado pela fiscalização quanto à finalidade da forma adotada, para que lucros fossem distribuídos sem a sanção prevista no artigo 52 da Lei nº 8.212/91. Não vejo elementos, após a desconsideração da pessoa jurídica prestadora de serviços, que caracterizem os pagamentos como *pro labore* e não como distribuição de lucros disfarçada. Entendo que a recorrente estaria com mais coerência aos fundamentos sujeita à sanção no parágrafo único do artigo 52 da Lei nº 8.212/91. Contém o lançamento assim vício material, como se passa a expor.

Vício material

Quanto à natureza do vício insanável, no Código Tributário Nacional há regra expressa de decadência quando da reconstituição de lançamento declarado nulo por vício formal. Daí a relevância e finalidade da qualificação dos vícios que sejam identificados nos processos administrativos fiscais:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

...

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ou seja, somente reinicia o prazo decadencial quando a anulação do lançamento anterior decorreu da existência de vício **formal**; do que me leva a crer que não há reinício do prazo quando a anulação se dá por outras causas, pois a regra geral é a ininterrupção, conforme artigo 207 do Código Civil. Portanto, para a finalidade deste trabalho, é mais razoável que se identifique o conceito de vício formal, e assim por exclusão se reconhecer que a regra especial trazida pelo CTN não alcança os demais casos, do que procurar dissecá-los, um por um, ou mesmo conceituar o que se entenda por vício material.

Código Civil:

Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.

Ainda que o Código Civil estabeleça efeitos para os vícios formais dos negócios jurídicos, artigo 166, quando se tratam de atos administrativos, como o lançamento tributário por exemplo, é no Direito Administrativo que encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. É formal o vício que contamina o ato administrativo em seu elemento

“forma”; por toda a doutrina, cito a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro.² Segundo seu magistério, o elemento “forma” comporta duas concepções: uma restrita, que considera forma como a exteriorização do ato administrativo (por exemplo: auto-de-infração) e outra ampla, que inclui todas as demais formalidades (por exemplo: precedido de MPF, ciência obrigatória do sujeito passivo, oportunidade de impugnação no prazo legal etc), isto é, esta última confunde-se com o conceito de procedimento, prática de atos consecutivos visando a consecução de determinado resultado final.

Portanto, qualquer que seja a concepção, “forma” não se confunde com o “conteúdo” material ou objeto. É um requisito de validade através do qual o ato administrativo, praticado porque o motivo que o deflagra ocorreu, é exteriorizado para a realização da finalidade determinada pela lei. E quando se diz “exteriorização” devemos concebê-la como a materialização de um ato de vontade através de determinado instrumento. Daí temos que conteúdo e forma não se confundem: um mesmo conteúdo pode ser veiculado através de vários instrumentos, mas somente será válido nas relações jurídicas entre a Administração Pública e os administrados aquele prescrito em lei. Sem se estender muito, nas relações de direito público a forma confere segurança ao administrado contra investidas arbitrárias da Administração. Os efeitos dos atos administrativos impositivos ou de império são quase sempre gravosos para os administrados, daí a exigência legal de formalidades ou ritos.

No caso do ato administrativo de lançamento, o auto-de-infração com todos os seus relatórios e elementos extrínsecos é o instrumento de constituição do crédito tributário. E a sua lavratura se dá em razão da ocorrência do fato descrito pela regra-matriz como gerador de obrigação tributária. Esse fato gerador, pertencente ao mundo fenomênico, constitui, mais do que sua validade, o núcleo de existência do lançamento. Quando a descrição do fato não é suficiente para a certeza de sua ocorrência, carente que é de algum elemento material necessário para gerar obrigação tributária, o lançamento se encontra viciado por ser o crédito dele decorrente duvidoso. É o que a jurisprudência deste Conselho denomina de **vício material**:

*“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais, intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o **vício material** do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração.*

² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella: Direito Administrativo, São Paulo: Editora Atlas, 11ª edição, páginas 187 a 192.

Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

E ainda se procurou ao longo do tempo um critério objetivo para o que venha a ser vício material. Daí, conforme recente acórdão, restará configurado o vício quando há equívocos na construção do lançamento, artigo 142 do CTN:

O vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, havendo equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou contribuição do crédito tributário, enquanto que o vício formal ocorre quando o lançamento contiver omissão ou inobservância de formalidades essenciais, de normas que regem o procedimento da lavratura do auto, ou seja, da maneira de sua realização... (Acórdão nº 192-00.015 IRPF, de 14/10/2008 da Segunda Turma Especial do Primeiro Conselho de Contribuintes)

Abstraindo-se da denominação que se possa atribuir à falta de descrição clara e precisa dos fatos geradores, o que não parece razoável é agrupar sob uma mesma denominação, vício formal, situações completamente distintas: dúvida quanto à própria ocorrência do fato gerador (*vício material*) junto com equívocos e omissões na qualificação do autuado, do dispositivo legal, da data e horário da lavratura, apenas para citar alguns, que embora possam dificultar a defesa não prejudicam a certeza de que o fato gerador ocorreu (*vício formal*). Nesse sentido:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. (Acórdão nº 108-08.174 IRPJ, de 23/02/2005 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Ambos, desde que comprovado o prejuízo à defesa, implicam nulidade do lançamento, mas é justamente essa diferença acima que justifica a possibilidade de lançamento substitutivo apenas quando o vício é formal. O rigor da forma como requisito de validade gera um cem número de lançamentos anulados. Em função desse prejuízo para o interesse público é que se inseriu no Códex Tributário a regra de interrupção da decadência para a realização de lançamento substitutivo do anterior, **anulado por simples vício na formalização**.

De fato, forma não pode ter a mesma relevância da matéria que dela se utiliza como veículo. Ainda que anulado o ato por vício formal, pode-se assegurar que o fato gerador da obrigação existiu e continua existindo, diferentemente da nulidade por vício material. Caso

não houvesse a interrupção da decadência, o Estado estaria impedido de refazer o ato através da forma válida. Não se duvida da forma como instrumento de proteção do particular, mas nem por isso ela se situa no mesmo plano de relevância do conteúdo. Temos aí um conflito: segurança jurídica x interesse público. O primeiro inspira o rigor formal do ato administrativo, um de seus requisitos de validade; o segundo, defende a atividade estatal de obtenção de recursos para financiamento das realizações públicas.

No presente caso, o vício está na própria verificação e demonstração da ocorrência do fato gerador da obrigação, o que pertence ao núcleo material da autuação. Não se demonstrou porque valores corretamente desconsiderados como pagamento pela prestação de serviços seriam, na verdade, remuneração na forma de *pro labore* e não distribuição de lucros disfarçada.

Por tudo, voto pelo provimento ao recurso voluntário por vício material no lançamento.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes