



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10480.731636/2015-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.872 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de setembro de 2021
Recorrente MONDELEZ BRASIL NORTE NORDESTE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PROVA. PRESSUPOSTOS DE FATO E DE DIREITO.

Não tendo a recorrente apresentado prova capaz de afastar os pressupostos de fato e de direito do lançamento, não prospera seu inconformismo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira (relator), Andréa Viana Arrais Egypto e Wilderson Botto que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araújo, Andréa Viana Arrais Egypto, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

MONDELEZ BRASIL NORTE NORDESTE LTDA, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 13ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, Acórdão nº 75494/2017, às e-fls. 921/938, que julgou procedente o lançamento fiscal, concernente às contribuições previdenciárias devidas ao INSS, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, em relação ao período de 01/2011 a 12/2012, conforme Relatório Fiscal, às fls. 02/18 e demais documentos que instruem o processo, consubstanciado nos seguintes Autos de Infração, correspondentes:

1. À contribuição patronal de 20%, à contribuição (3%) incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, no valor de R\$ 17.824.101,63 (dezesete milhões e oitocentos e vinte e quatro mil e cento e um reais e sessenta e três centavos), fls. 19 e ss.

2. Às contribuições devidas pelos segurados empregados retidas pela empresa, a título de responsável tributária, no valor de R\$ 6.572.738,52 (seis milhões e quinhentos e setenta e dois mil e setecentos e trinta e oito reais e cinquenta e dois centavos), fls. 31 e ss.

3. Às contribuições devidas às OEF (SESI, SENAI, FNDE, INCRA, e SEBRAE), no valor de R\$ 4.726.484,71 (quatro milhões e setecentos e vinte e seis mil e quatrocentos e oitenta e quatro reais e setenta e um centavos), fls. 39 e ss.

4. Às multas previdenciárias, no valor de R\$ 40.441,47 (quarenta mil e quatrocentos e quarenta e um reais e quarenta e sete centavos), fls. 64 e ss.

5. Foram lavradas, ainda, Autos de Infração em decorrência do descumprimento de obrigações acessórias.

Conforme depreende do Relatório Fiscal, o procedimento fiscal foi motivado pelo descompasso de informações constantes entre a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ e as respectivas folhas de pagamentos atinentes ao ano de 2011. Quanto ao ano de 2012, foram cotejadas as folhas de pagamento com os registros contábeis referentes a pagamentos de salários.

Demais disso, tem-se que os fatos geradores da obrigação tributária principal lançada cinge-se às remunerações pagas e devidas aos segurados empregados, não informadas por intermédio das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, apuradas na DIPJ do ano calendário de 2011, especificamente na ficha 04A, linha 7 (Custo do Pessoal Aplicado na Produção), e ficha 05A, linha 2 (Ordenados, Salários, Gratificações e Outras Remunerações a Empregados).

A interpretação da referida Autoridade no tocante aos valores constantes da DIPJ se enquadrarem como fato gerador previdenciário pautou-se no seguinte raciocínio:

A Contribuinte alegou que os valores registrados na DIPJ estariam maiores do que aqueles constantes nas folhas de pagamento em razão de que, na DIPJ, haveria valores referentes à remuneração de empregados da controladora (Mondelez Brasil Ltda. – CNPJ 33.033.028/0001-84) que contribuiriam para o resultado da Autuada – rateio de despesas.

Diante de tal esclarecimento, tendo por esteio o quanto previsto no art. 299 do Decreto nº 3.000/99, a Autoridade Lançadora aduz que, para que uma despesa seja considerada dedutível para fins de Lucro Real, mister que haja comprovação de sua efetividade, necessidade, usualidade e normalidade, mediante documentação hábil e idônea que assegure, ainda, completa identificação dos serviços prestados e do efetivo beneficiário.

Por conseguinte, para que despesas rateadas a um grupo de empresas, sejam regularmente deduzidas, há de se comprovar que tais foram contratadas, assumidas e pagas, e, sobretudo, é necessário comprovar que correspondem a bens e serviços efetivamente recebidos e que esses bens e serviços são necessários, normais e usuais na atividade das empresas e que o rateio seja efetuado através de critérios objetivos e previamente ajustados, fatos esses que restaram incomprovados pela Autuada.

Consequencialmente, todos os valores declarados por intermédio da DIPJ foram considerados como remuneração dos empregados da Autuada e, nessa condição, lançados, na proporção de 1/13 por competência, deduzindo-se, naturalmente, o quanto declarado pela Autuada nas respectivas GFIP mensais do ano de 2011.

Para o cálculo das contribuições dos segurados empregados, sobre o total das remunerações apuradas, fez-se incidir o percentual de 8%, sendo que do produto foi deduzido o valor das contribuições informadas em GFIP.

No tocante ao ano de 2012, serviram de base comparativa os registros constantes das contas contábeis 3011.01.01 – Salários; 3011.03.00 - Salário de Expatriados; 3041.01.01 - Horas Extras; 3051.02.01 - Comissão Vendedores; 3051.04.00 – Gratificações; 3099.01.00 - Gratificação Permanente e 3111.02.06 - Licença Maternidade.

A justificativa da Autuada cingiu-se a equívocos quando do registro contábil, que teria deixado de registrar parcela das operações e, novamente, aos valores referentes a empregados da empresa controladora (Mondelez Brasil Ltda.) que estariam sendo registrados, ao menos em parte, na sua contabilidade.

Diante de tais argumentos, a Autoridade Lançadora, desenvolvendo raciocínio similar ao aplicado no ano de 2011, ante a não comprovação das alegações apresentadas, considerou os valores não declarados em GFIP como fatos geradores a comporem o lançamento fiscal com as deduções outrora relatadas.

Ademais, a penalidade aplicada aos fatos geradores lançados teve por base o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, que, conforme remissão ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, corresponde a 75% incidente sobre a contribuição lançada.

Para além do tratado, houve, ainda, Autuações decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, quais sejam:

- a.) Não exibição de documentos ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212/91 ou apresentação que não atenda às formalidades legais exigidas.

b.) Não preparo das folhas de pagamentos das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados.

c.) Não prestação de esclarecimentos necessários à Fiscalização.

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo/SP entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 944/980, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa as alegações da impugnação, preliminarmente sustenta desrespeito às previsões contidas no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, especialmente nos incisos III e IV, vez que não teriam sido apontados com precisão o fato ensejador da autuação, de modo a conferir solidez suficiente na argumentação promovida pela Autoridade Fiscal.

Esclarece que isso ocorre porque a autuação, à evidência, carece de nexo causal que a suporte, posto que, como demonstrado em impugnação e reiterado neste Recurso, as diferenças apontadas não decorrem da ausência de declaração correta da folha em GFIP, mas unicamente da alocação de rateio de despesas entre a controladora e a controlada, fixadas a partir do contrato de rateio firmado entre as partes, nos estritos termos estabelecidos pela legislação do Imposto de Renda, não havendo que se falar em ausência de recolhimento das contribuições incidentes sobre a folha de pagamentos.

Em acréscimo, articula que se verifica, apenas, uma diversidade de dispositivos legais jogados pelo referido documento, na tentativa de enquadrar a recorrente em alguma hipótese que autorize a sua autuação.

No mesmo sentido, assevera que a exposição dos fatos contida no AI também não teve melhor sorte. A dubiedade na exposição das circunstâncias relacionadas com a exigência tributária seria flagrante e decorrente de confusa e prolixa exposição de idéias. Exemplifica com excertos do Relatório Fiscal.

Ademais, adentrando no estudo da teoria da prova, passeando pela principiologia tributária para buscar os valores protegidos, conclui que dentre as prerrogativas asseguradas aos contribuintes consta a de ser gravado apenas nos exatos termos em que a lei tributária especificar.

Assim, afirma que não haveria prova contundente quanto à falta atribuída, faltando a demonstração dos pressupostos fáticos da relação empregatícia.

No mesmo sentido, entende por superficial as conclusões exaradas pela Autoridade Fiscal, baseada em mero cotejo de declarações que se destinam a fins diversos, sem que tais estejam acompanhadas de provas das relações empregatícias utilizadas como suporte dos debatidos lançamentos.

Diante do brevemente exposto, entende por nulo de pleno direito o combatido AI, por não conter os requisitos básicos e indispensáveis para sua validade jurídica o que acarreta cerceamento à adequada defesa da contribuinte.

Ademais, voltando sua atenção às solicitações da Autoridade Fiscal materializadas, em especial, nos Termos de Intimação nº 3 e 4, trata da exiguidade do prazo concedido para atendimento, não atendimento a sua solicitação de dilação de tal prazo e da imposição de penalidade, na forma de multa, pela suposta ausência de prestação de esclarecimentos necessários à fiscalização.

Em relação ao mérito, articula que a recorrente é empresa controlada pela Mondelez Brasil Ltda (CNPJ nº 33.033.028/0001-84) e que, entre as empresas do grupo, existem serviços que são compartilhados por ambas as empresas e, em tais casos, regidos por contrato de rateio de despesas comuns.

Em consequência, afirma que os valores declarados nas DIPJ em testilha ostentam valores superiores àqueles assentados nas folhas de pagamento cotejadas justamente em virtude de que, no primeiro documento, constam valores referentes aos empregados da sua controladora, que contribuíram para o resultado da controladora.

Acrescenta, ainda, que os salários de tais empregados são pagos pela detentora dos empregados, inclusive no tocante aos encargos tributários.

Apresenta planilha com a composição dos valores constantes nas DIPJ tentando comprovar que as diferenças apontadas do cotejo com folhas de pagamentos se referem aos empregados da controladora, conforme articulado.

Pugna pela realização de diligência, uma vez que, no recurso, a contribuinte traz diversos documentos capazes de ilidir a fundamentação trazida pela il. DRJ de que não haveria comprovação do rateio realizado, além de comprovar que às contribuições ora cobradas, já foram integralmente quitadas pela controladora.

Quanto às obrigações tributárias acessórias, ainda que entenda a Insurgente pela inoccorrência de qualquer infração tributária, alega, em nome da eventualidade, que as multas aplicadas são absolutamente inaplicáveis ao caso.

Contestando topicamente cada aventada infração, no tocante às folhas de pagamento que, alegadamente, não refletiram a realidade da remuneração paga aos segurados a seu serviço, torna a sustentar que não foi considerada pela Autoridade Fiscal a existência do contrato de rateio entre a Autuada e sua controladora (Mondelez Brasil Ltda.), circunstância que seria a gênese das divergências apontadas entre DIPJ e GFIP e que teriam motivado a atacada Autuação.

Ratifica que há, entre a recorrente e a controladora, “compartilhamento” de empregados, com o correspondente rateio dos custos, mas que o vínculo laboral e a quitação dos encargos correspondentes são suportados pela mantenedora do vínculo formal.

Quanto à alegada não exibição de documentos ou apresentação de documentos deficientes, articula pela inexistência de infração *in casu*, tendo em vista que os lançamentos contábeis efetuados pelo contribuinte são aptos a fornecer as necessárias informações a respeito da natureza dos fatos contábeis registrados, tanto que a Autoridade Fiscal teria neles se baseado.

No respeitante à cogitada infração de ausência de prestação de esclarecimentos necessários à Fiscalização, aduz que, no decorrer do procedimento fiscal, a Impugnante esclareceu o motivo das questionadas diferenças entre DIPJ e GFIP.

Ademais, no tocante às solicitações constantes dos Termos de Intimação nº 3 e 4, em virtude do grande volume de dados envolvido, o prazo de 5 dias úteis concedidos mostrou-se

insuficiente, razão por que foi solicitado prazo adicional, mediante requerimento, ignorado pelo Agente Fiscal. Com efeito, entende por absurda e indevida a manutenção do lançamento em tela.

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

Não houve apresentação de contrarrazões.

Após, regular processamento do feito, em 08 de junho de 2017, foi proposta resolução pela 1ª Turma da 4ª Câmara, por unanimidade dos votos do Colegiado, às e-fls 1.980/1.987, *in verbis*:

Nestes termos, não podemos deixar de lado a documentação acostada aos autos pela contribuinte, relacionada a demanda, com o intuito de afastar aludida presunção legal e contrapondo as alegações ofertadas na decisão de piso. Entrementes, a análise desses documentos deve passar, inicialmente, ao fiscal autuante, com as seguintes indagações, com as demonstrações pertinentes:

1) Os documentos acostados aos autos pela contribuinte, sobretudo em seu Recurso Voluntário, especialmente as Guias de e-fls. 1671 e ss, guardam relação de fato com a exigência fiscal?

2) A escrituração contábil digital e/ou papel formalizada apresentada, relativa ao ano de 2011 e 2012, se presta a comprovar que a base de cálculo apurada, correspondente a diferença entre DIPJ x Folhas de pagamento ano 2011 e Contabilidade x Folha ano 2012 é referente ao rateio firmado entre a controladora e controlada, conforme as argumentações da contribuinte repetidas desde a fase investigatória do procedimento fiscal?

3) A “Notas de Débito”, encartadas às fls. 766/771, bem como nas “Planilhas Demonstrativas do Rateio” (fls. 772/783), onde encontra-se a demonstração dos valores respeitantes aos rateios, correspondem as diferenças apontadas?

Por todo o exposto, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, nos termos encimados, devendo ser oportunizado à contribuinte se manifestar a respeito do resultado da diligência no prazo de 30 (trinta) dias, se assim entender por bem.

Em resposta a diligência encimada, houve um despacho da autoridade administrativa de e-fls. 1.889/1.992, concluindo o seguinte:

20. Conclui que tais planilhas não provam que os valores lançados no auto de infração, processo 10480.731636/2015-90, não demonstram sua origem em rateio. Demais disso, parece que a empresa tenta, com alguns dados constantes de controles internos, fazer uma conta de chegada, para justificar os valores inseridos no lançamento.

21. O ônus da prova que recai sobre o recorrente não consiste em apresentar um sem número de documentos, afirmando que os mesmos são prova do alegado. Provar vai muito além de apresentar documentos, mas também se inclui neste ônus: apresentar documentos hábeis e idôneos; bem como demonstrar a relação entre os documentos apresentados e o alegado.

22. Certamente, in casu, não houve bem ao recorrente seu intuito de provar o que alega, haja vista não apresentou documentos hábeis e idôneos, nem os relacionou de forma clara e precisa ao alegado.

23. Por fim, em cumprimento ao que determinou a 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, por meio de resolução 2401-000.687, de 07 de agosto de 2018, CIENTIFICO O CONTRIBUINTE DESTA INFORMAÇÃO FISCAL, CONCEDENDO PRAZO DE 30 DIAS, A CONTAR DA MESMA, PARA SUA MANIFESTAÇÃO.

Regulamente intimada da informação fiscal, a contribuinte apresentou manifestação, e-fls. 1.998/2.018, rebatendo os temas ofertados pela autoridade administrativa.

Uma vez ter o processo retornado a este Conselho, em 09 de julho de 2019, foi proposta nova Resolução nº 2401-000.737 nos moldes do voto vencedor exarado pelo Dr. Cleberson Alex Friess, às e-fls 2.022/2.032.

Em resposta a diligência encimada, foi elaborada pela autoridade administrativa informação fiscal às e-fls. 2.197/2.929, concluindo o que segue:

[...]

Concluo que os argumentos utilizados e as provas trazidas pelo sujeito passivo não provam que os valores lançados no auto de infração, processo 10480-731.636/2015-90, tem sua origem em rateio. Não houve por parte do contribuinte, durante o procedimento fiscal, ou por ocasião da impugnação e recurso, nenhuma comprovação dos aspectos previstos na legislação tributária, amplamente propalados, que o autorizasse a inclusão de tais valores na apuração do lucro. Sequer o contribuinte comprovou: os efetivos serviços prestados pelos funcionários da controladora a serviço da controlada; que efetivamente os valores encontrados na DIPJ da controlada são fatos geradores ocorridos na controladora, cujas contribuições decorrentes foram declaradas em GFIP.

[...]

Regulamente intimada do resultado da diligência, a contribuinte apresentou petição, e-fls. 2.956/2.975, rebatendo os temas ofertados pela autoridade administrativa.

Após retorno ao Egrégio Conselho, os autos regressaram para minha relatoria e conseguinte inclusão em pauta.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINARES - NULIDADE - AUSÊNCIA/CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

A contribuinte preliminarmente sustenta desrespeito às previsões contidas no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, especialmente nos incisos III e IV, vez que não teriam sido apontados com precisão o fato ensejador da autuação, de modo a conferir solidez suficiente na argumentação promovida pela Autoridade Fiscal.

Esclarece que isso ocorre porque a autuação, à evidência, carece de nexo causal que a suporte, posto que, como demonstrado em impugnação e reiterado neste Recurso, as diferenças apontadas não decorrem da ausência de declaração correta da folha em GFIP, mas unicamente da alocação de rateio de despesas entre a controladora e a controlada, fixadas a partir do contrato de rateio firmado entre as partes, nos estritos termos estabelecidos pela legislação do

Imposto de Renda, não havendo que se falar em ausência de recolhimento das contribuições incidentes sobre a folha de pagamentos.

Em acréscimo, articula que se verifica, apenas, uma diversidade de dispositivos legais jogados pelo referido documento, na tentativa de enquadrar a recorrente em alguma hipótese que autorize a sua autuação.

No mesmo sentido, assevera que a exposição dos fatos contida no AI também não teve melhor sorte. A dubiedade na exposição das circunstâncias relacionadas com a exigência tributária seria flagrante e decorrente de confusa e prolixa exposição de idéias. Exemplifica com excertos do Relatório Fiscal.

Ademais, adentrando no estudo da teoria da prova, passeando pela principiologia tributária para buscar os valores protegidos, conclui que dentre as prerrogativas asseguradas aos contribuintes consta a de ser gravado apenas nos exatos termos em que a lei tributária especificar.

Assim, afirma que não haveria prova contundente quanto à falta atribuída, faltando a demonstração dos pressupostos fáticos da relação empregatícia.

No mesmo sentido, entende por superficial as conclusões exaradas pela Autoridade Fiscal, baseada em mero cotejo de declarações que se destinam a fins diversos, sem que tais estejam acompanhadas de provas das relações empregatícias utilizadas como suporte dos debatidos lançamentos.

Diante do brevemente exposto, entende por nulo de pleno direito o combatido AI, por não conter os requisitos básicos e indispensáveis para sua validade jurídica o que acarreta cerceamento à adequada defesa da contribuinte.

Ademais, voltando sua atenção às solicitações da Autoridade Fiscal materializadas, em especial, nos Termos de Intimação nº 3 e 4, trata da exiguidade do prazo concedido para atendimento, não atendimento a sua solicitação de dilação de tal prazo e da imposição de penalidade, na forma de multa, pela suposta ausência de prestação de esclarecimentos necessários à fiscalização.

Nesta senda, aduz que o indeferimento ou a ausência de análise do pedido de dilação de prazo para apresentação de provas indispensáveis ao deslinde da controvérsia caracterizaria flagrante prejuízo à ora recorrente e, em consequência, violação do contraditório e ampla defesa.

Por fim, neste tópico, sustenta pela nulidade do AI em virtude do injustificado indeferimento do pedido de dilação de prazo, vez que cerceado o direito de defesa do contribuinte.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte e os sujeitos passivos, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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 devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

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

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente o "Relatório Fiscal", além dos "ANEXOS" e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

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

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

Ademais, a "natureza salarial da remuneração", não foi definida pela fiscalização e sim pela própria autuada ao indicar na DIPJ e nos registros contábeis como "custo do pessoal aplicado na produção", "ordenados, salários, gratificações e outras remunerações a empregados", "gratificações", "comissão", entre outras denominações relacionadas ao trabalho.

O presente auto de infração por descumprimento de obrigação principal previdenciária - AIOP - encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante o disposto no caput do artigo 37 da Lei n.º 8.212/1991, que determina:

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

Ademais, foram disponibilizadas cópias dos documentos integrantes do Auto de Infração ao Contribuinte, tendo-lhe sido conferido tempo hábil, após regularmente cientificado do lançamento, para apresentar seus questionamentos, consubstanciados na Impugnação encartada e relatada, na qual demonstra conhecer plenamente os fatos que lhe foram imputados. Assim, tendo sido o interessado regularmente cientificado do lançamento e do relatório componente, inexistente qualquer omissão nesse sentido.

Ressalte-se que o direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório, assegurado pela Constituição de 1988, tem por escopo oferecer aos litigantes, seja em processo judicial ou administrativo, o direito à reação contra atos desfavoráveis, **momento esse em que a parte interessada exerce o direito à ampla defesa**, cujo conceito abrange o princípio do contraditório. A observância da ampla defesa ocorre quando é dada ou facultada a oportunidade

à parte interessada em ser ouvida e a produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vista a demonstrar a sua razão no litígio. Dessa forma, quando a Administração, antes de decidir sobre o mérito de uma questão administrativa, dá à parte contrária a oportunidade de impugnar da forma mais ampla que entender, não está infringindo, nem de longe, os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Cumprе enfatizar que o processo administrativo fiscal é precedido de uma fase na qual a Autoridade Administrativa pratica atos de ofício tendentes à aplicação da legislação tributária à situação de fato, que resultam na individualização da obrigação tributária – lançamento tributário e/ou na aplicação de penalidades, fase conhecida como oficiosa, ou não contenciosa. Nesta, a Autoridade Fiscal coleta dados, examina documentos, procede à auditoria dos dados contábeis e fiscais e verifica a ocorrência ou não de fato gerador de obrigação tributária, bem como analisa se houve descumprimento a alguma obrigação acessória. Trata-se de procedimento de iniciativa da Autoridade Fiscal, inafastavelmente, unilateral, não havendo que se falar em processo nem, tampouco, em contraditório.

É a partir da constituição do crédito tributário, por meio do lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo, que nasce a faculdade deste de poder iniciar a segunda fase do procedimento – a fase contenciosa, litigiosa ou contraditória. Essa fase é de iniciativa do sujeito passivo, em contraposição à fase oficiosa, que, consoante previsto, é de iniciativa da Autoridade Fiscal. Portanto, no procedimento fiscal, o exercício do contraditório somente pode tomar lugar após o ato de lançamento regularmente cientificado ao contribuinte que, a partir de tal momento, tem o direito de interpor defesa expondo os motivos e apresentando os documentos que julgar pertinentes para provar o alegado.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência. O argumento de erro do fato gerador, na eleição da base de cálculo e demais, se confundem com o mérito que iremos tratar posteriormente, não ensejando em nulidade.

Dito isto, afasto a preliminar suscitada.

MÉRITO

Como se observa dos autos, ao constituir o crédito previdenciário, a ilustre autoridade lançadora entendeu por bem utilizar-se do procedimento do arbitramento, adotando como base de cálculo dos tributos lançados a diferença entre a DIPJ e GFIP, bem como DIPJ e contabilidade.

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

Inobstante à grande celeuma que envolve o tema, é certo que atualmente o Fisco dispõe de alguns mecanismos para apuração de crédito tributário quando constatadas operações/transações realizadas pelo contribuinte com a finalidade de se esquivar da tributação, ou mesmo quando aquele não promove a devida escrituração contábil, nos moldes mínimos das normas específicas, ou não a oferece à fiscalização quando intimado para tanto.

Como se observa, o procedimento do arbitramento, uma vez constatados os requisitos exigidos pela legislação de regência, é legal e inverte o ônus da prova ao contribuinte.

Trata-se, pois, de presunção legal – *juris*, que desdobra-se, ensinam os doutrinadores, em presunções "*juris et de jure*" e "*juris tantum*". As primeiras não admitem prova em contrário; são verdades indiscutíveis por força de lei.

Por sua vez, as presunções "*juris tantum*" (presunções discutíveis), fato conhecido induz à veracidade de outro, até a prova em contrário. Elas recuam diante da comprovação contrária ao presumido. Serve de bom exemplo a presunção de liquidez e certeza da dívida inscrita, que pode ser ilidida por prova inequívoca, nos termos do artigo 204, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

As hipóteses inscritas nos §§ 3º e 6º, do artigo 33, da Lei nº 8.212/91, portanto, caracterizam-se como **presunções *juris tantum***, albergada por lei, mas passíveis de comprovação do contrário presumido.

Porém, tal procedimento deve estar devidamente fundamentado e motivado nos autos do processo, além da necessidade de atender aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, sob pena de nulidade ou improcedência do lançamento.

Destarte, o arbitramento não pode representar uma verdadeira “carta branca” ao agente fiscal, de maneira a possibilitar-lhe concluir pela existência de débitos tributários bem destoantes do que efetivamente devido pelo contribuinte, escorados em parâmetros aleatórios e imprecisos, sem o devido aprofundamento no exame das provas constantes dos autos. Não se pode admitir, pois, seja praticado o arbítrio em nome do arbitramento. É um procedimento, portanto, que objetiva aproximar, mensurar as remunerações tributáveis tanto quanto possível daquele que seria real. Tem-se assim que a vontade abstrata da lei é gravar o tributo que seria devido em condições normais, não mais do que isso, porquanto o objetivo precípuo da fiscalização é a orientação, com a finalidade de esclarecer aos contribuintes em geral sobre o indelével dever de recolher ao fisco os tributos efetivamente devidos, naturalmente após identificar as eventuais irregularidades extraídas de sua atividade, ou contabilidade, se for o caso. Em nenhum sistema jurídico se permite a tributação ao alvedrio da lei ou se preconiza a cobrança de tributo acima daquilo que o Fisco tem direito. Gravar tributo não tem o mesmo sentido de agravá-lo. O agravamento se faz mediante cominação de multas, não pela via do arbitramento.

A doutrina pátria oferece proteção ao entendimento encimado, conforme se verifica do excerto da obra do renomado tributarista HELENO TORRES¹, abaixo transcrito:

[...] toda a fundamentação de uma desconsideração de método previamente escolhido e aplicado pelo contribuinte é, em si, medida típica de arbitramento da base de cálculo dos tributos envolvidos [...]. Da Constituição, no seu art. 145, § 1º, ao próprio CTN, nos seus arts. 148 e 150, I, em nenhuma hipótese vê-se justificativa para tributação com

¹ TORRES, Heleno Taveira. Controle sobre Preços de Transferência. Legalidade e Uso de Presunções no Arbitramento da Base de Cálculo dos Tributos. O Direito ao Emprego do Melhor Método. Limites ao Uso do PRL-60 na Importação. RFDT 06/2 I, dez/03

base em presunções absolutas; o que vale do mesmo modo para a negativa de aplicação de métodos de apuração de bases de cálculo. [...] Ao Direito tributário importa, com exclusividade, só a verdade material, para a qual certas presunções legais somente valem como hipóteses sujeitas a confirmação pela base natural de testabilidade: a situação fática tomada como motivo para a edição do ato administrativo de lançamento. Caso não se tenha por ocorrido tal como o supunha a norma, deve ser aberto ao contribuinte o direito de demonstrar, mediante produção de prova em contrário, a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário, em louvor da verdade material. Sobre o uso das presunções legais no direito tributário, pela circunstância de alheamento da administração em face de todos os fatos passíveis de serem alcançados para tributação e pela exigência de demonstração de provas, por parte das autoridades administrativas, a cada ato de lançamento tributário, em favor da simplificação, qualquer recurso ao uso de presunções legais deve satisfazer a estritos requisitos de justificação, sob pena de afetar os princípios de segurança jurídica e interdição do arbítrio, e ter por prejudicada sua aplicação. Todavia, o uso de presunções em matéria tributária há de encontrar limites muito claros. Primeiro, tais presunções só poderão ser de ordem probatória (presunção simples ou hominis); e, quando criadas por lei, não poderão ser absolutas, mas só relativas, admitindo a devida prova em contrário por parte do alegado, com liberdade de meios e formas. Segundo, a Administração deve respeitar o caráter de subsidiariedade dos meios presuntivos, pois só de modo excepcional se deve valer deles, na função de típica finalidade aliviadora ou igualdade de armas, nas hipóteses em que encontrar evidente dificuldade probatória. Terceiro, porque a verdade material é o parâmetro absoluto da tributação, qualquer modalidade de presunção relativa, há de ser aplicada com estrito respeito aos direitos fundamentais, e a legalidade, acompanhada de devido processo legal e sem qualquer espécie de discricionariedade que leve ao abuso de poder

A jurisprudência administrativa é firme e mansa neste sentido, determinando o cancelamento de autuações em que a fiscalização extrapolou os limites impostos pela legislação ao lançar com base no arbitramento, sobretudo quando os critérios utilizados nesta empreitada não estejam devidamente claros e precisos, *in verbis*:

[...]

Ementa: ARBITRAMENTO – POSSIBILIDADE – PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

Na ocorrência de recusa na apresentação de livros ou documentos ou se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

O procedimento de arbitramento, embora seja prerrogativa legal do fisco, deve revestir-se de razoabilidade, de tal sorte que os indícios apresentados levem a inferir a efetiva ocorrência do fato gerador. [...] (1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo nº 13963.000848/2007-87 - Acórdão nº 2401-00.057, Sessão de 04/03/2009 – Relatoria Conselheiro Ana Maria Bandeira) (grifamos)

Ementa: [...]

AFERIÇÃO INDIRETA. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO.

Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

AFERIÇÃO. REQUISITOS. NULIDADE.

Na utilização da aferição o Fisco deve, de forma clara e precisa, descrever a fundamentação legal, os fatos geradores ocorridos, o débito apurado, os valores aferidos indiretamente, indicando claramente os parâmetros utilizados, bem como, sempre que possível, os segurados envolvidos. [...] (2ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo nº 109.35.007634/2007-81 – Acórdão nº 2402-01.174, Sessão de 21/09/2010 – Relatoria Conselheiro Marcelo Oliveira) (grifamos)

Ademais, o lançamento – atividade vinculada que constitui o crédito tributário – não pode se apoiar em suposições, conjecturas e muito menos presunções do agente arrecadador, como se extrai do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Deve fundamentar-se em fatos concretos, demonstrados, suscetíveis de comprovação.

Mesmo porque, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador, determinando, ainda, a perfeita base de cálculo dos tributos exigidos.

Em outras palavras, o procedimento do arbitramento, em que pese conferir a prerrogativa do fiscal autuante em presumir a base de cálculo do tributo lançado, não o desobriga de comprovar a ocorrência do fato gerador. Ou seja, a base de cálculo poderá ser presumida, uma vez observados os requisitos para tanto, mas a ocorrência dos fatos geradores não. É o que se extrai do artigo 148 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

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

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

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

Como se verifica dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo e determinar a matéria tributável (base de cálculo). A ausência dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Autuação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal.

Na mesma linha exposta acima, a apuração do crédito previdenciário por arbitramento deve vir acompanhada da devida motivação, indicando a autoridade lançadora às irregularidades constatadas, as quais a impediram de apurar diretamente a base de cálculo das contribuições previdenciárias efetivamente devidas.

A doutrina não discrepa deste entendimento, consoante se positiva dos ensinamentos da eminente jurista MARIA RITA FERRAGUT², que assim preleciona:

[...] 33. O arbitramento da base de cálculo deve respeitar os princípios da finalidade da lei, razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva, razão pela qual não há

² FERRAGUT, Maria Rita Ferragut. Presunções no Direito Tributário. Dialética, 2001, p. 161

discrecionalidade total na escolha das bases de cálculo alternativas, estando o agente público sempre vinculado, pelo menos, aos princípios constitucionais informadores da função administrativa. 34. Não basta que algum dos fatos previstos no artigo 148 do CTN tenha ocorrido a fim de que surja para o Fisco a competência de arbitrar: faz-se imperioso que além disso o resultado da omissão ou do vício da documentação implique completa impossibilidade de descoberta direta da grandeza manifestada pelo fato jurídico. 34.1. O critério para determinar se um ou mais vícios ou erros são ou não suscetíveis de ensejar a desconsideração da documentação reside no seguinte: se implicarem a impossibilidade por parte do Fisco de, mediante exercício do dever de investigação, retificar a documentação de forma a garantir o valor probatório do documento, o mesmo deve ser considerado imprestável e a base de cálculo arbitrada. Caso contrário, não. 35. Diante de um lançamento por arbitramento, o sujeito passivo poderá verificar, para fins de defesa, se o ato jurídico encontra-se devidamente motivado e os aspectos formais do ato foram cumpridos; se estão indicados na norma individual e concreta de constituição do crédito todos os dados e documentos utilizados para aferição dos valores arbitrados, pois em caso negativo, o lançamento estará cerceando o exercício da ampla defesa e do contraditório; se o critério adotado pelo Fisco para o arbitramento é muito oneroso e desprovido de razoabilidade, considerando o capital social, o faturamento, o lucro e a própria capacidade operacional da empresa; se a infração cometida consistiu apenas em atraso na escrita ou na entrega de declarações, o que não é considerado antecedente da norma jurídica que tem como conseqüente o dever do Fisco de efetuar o lançamento por arbitramento, mas tão-somente daquela que prevê a aplicação de multa decorrente de descumprimento de deveres instrumentais; se a documentação irregular poderia ter sido desconsiderada, uma vez que os vícios dela constantes são insignificantes se comparados ao número de lançamentos contábeis efetuados ou documentos fiscais emitidos; se mesmo diante de omissão de receitas o contribuinte teve prejuízo, não alterado em virtude dessas receitas, hipótese em que não se faz possível exigir o pagamento de tributos incidentes sobre a renda e o lucro; se a fiscalização utilizou-se de exercícios em que a atividade do contribuinte foi atípica, comprometendo a validade da média; e muitos outros.

A jurisprudência do CARF que se ocupou do tema, oferece guarida ao entendimento acima esposado, exigindo, além da devida motivação na utilização do procedimento do arbitramento, a demonstração da ocorrência do efetivo prejuízo da fiscalização, senão vejamos:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/10/2006

AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. CABIMENTO APENAS NAS SITUAÇÃO EM QUE FIQUE DEMONSTRADA A IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO TRIBUTO COM BASE NA DOCUMENTAÇÃO EXIBIDA PELO SUJEITO PASSIVO.

A mera existência de irregularidades na escrita contábil do contribuinte não autoriza, por si só, a aferição indireta das contribuições, quando o Fisco não demonstra que houve sonegação de documentos ou que os elementos apresentados não refletem a real remuneração paga aos segurados a serviço da empresa. [...]

Recurso Voluntário Provido em Parte. (1ª TO da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, Processo nº 35273.000238/2007-94, Acórdão nº 2401-002.161, Sessão de 01/12/2011 – Relatoria Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo) (grifamos)

Como se observa, em síntese, a fiscalização deve demonstrar cabalmente as razões que a levou a promover o lançamento por arbitramento, especialmente com a finalidade de oportunizar a ampla defesa e contraditório do contribuinte.

No caso *sub examine*, conclui-se que o fiscal autuante edificou uma presunção legal, lançando crédito que entendeu devido, com base na divergência de informações constatada

no cotejo entre DIPJ x GFIP – ano de 2011; Contabilidade (contas elencadas) x GFIP Folhas de pagamento – ano de 2012.

Assim, decanta do Relatório Fiscal encartado às fls. 02/18, em especial o contido nos itens "4" (2011) e "5" (2012), que, deparando-se com a contradição de informações nos registros e declarações de lavra da própria contribuinte, que, alfim, restou inexplicada e/ou incomprovada, a Autoridade Fiscal lançou mão da faculdade legal de arbitrar, como já visto anteriormente, os valores entendidos por devidos, sem prejuízos de demais penalidades aplicáveis.

Como antítese, a Recorrente sustenta que as diferenças reclamadas diriam respeito aos empregados registrados na empresa controladora Mondelez Brasil Ltda., que prestariam serviços à controlada e cujas despesas seriam repassadas em razão da existência de contrato de rateio entre as empresas.

Pois bem!

Neste ponto, insta registrar que a tese teorizada pela recorrente é bastante plausível e esteve acompanhada de documentos a suportar o “indício/sinal do bom direito” – *fumus boni juris*, em especial com os documentos acostados, como muito bem delineado pela DRJ, senão vejamos:

9.1. Esquadrinhando o conteúdo de indigitados documentos verifica-se que, de fato, parece existir um “CONTRATO DE RATEIO DE DESPESAS” entre a Impugnante e sua controladora com o estabelecimento de regras a respeito do proceder em relação a tais divisões. Contudo, o contrato acostado aos autos (fls. 757/765) foi firmado entre os contraentes, somente, em **30 de dezembro de 2011** (fls. 760), restando de controvertida aplicação para o ano de 2011.

9.2. Ademais, nas “Notas de Débito”, encartadas às fls. 766/771, bem como nas “Planilhas Demonstrativas do Rateio” (fls. 772/783), encontra-se a demonstração dos valores respeitantes aos rateios debatidos que, contudo, encerra valores/informações/demonstrações assaz sintéticas e, assim, impossibilitam a formação de juízo de certeza acerca da tese sustentada pela Defendente.

Destarte, impende salientar que a tributação com base em valores estimados ou aferidos indiretamente caracteriza uma presunção relativa (*juris tantum*), cabendo ao contribuinte, como é próprio do sistema contraditório, o direito de produzir prova em sentido diverso das conclusões expressadas pela Autoridade Fiscal, demonstrando a verdadeira base de cálculo do tributo em questão.

Ainda, por amor ao debate, cita-se o entendimento expressado por Luciano Amaro, na 9ª edição da sua obra "Direito Tributário Brasileiro", para quem “*o arbitramento não é procedimento discricionário, haja vista que se garante ao sujeito passivo o direito ao contraditório, tanto na instância administrativa quanto na judicial. Trata-se de técnica de descoberta da verdade material e não de critério discricionário utilizável segundo o alvedrio da autoridade*”.

Contudo, para desconstituir o lançamento conforme materializado, pautado em informações prestadas pela própria recorrente, mister haver prova, suficiente e cabal, de que o lançamento por arbitramento (norma individual e concreta) foi praticado em desacordo com o que, abstratamente, previam as normas que lhe serviram de fundamento ou, conforme sobredito, demonstrar realidade diversa da arbitrada, sob pena de cingir-se a controvérsia a idiosincrasias.

Assim, para levar a efeito o intento de desconstituir o crédito tributário em tela, não basta à contribuinte a demonstração indiciária da inteligibilidade de sua tese jurídica,

restando imprescindível a ilustração minuciosa, de forma analítica, portanto, de que o seu procedimento aritmético-contábil gozou de acurácia.

Dito isto, diante da plausibilidade dos argumentos de defesa, bem como dos documentos ofertados em todas as fases recursais, esta Colenda Turma, POR DUAS VEZES, entendeu por bem converter o julgamento em diligência para a autoridade preparadora manifestar-se acerca dos documentos apresentados.

Em resposta a última resolução, a autoridade fiscal concluiu o seguinte:

Concluo que os argumentos utilizados e as provas trazidas pelo sujeito passivo não provam que os valores lançados no auto de infração, processo 10480-731.636/2015-90, tem sua origem em rateio. Não houve por parte do contribuinte, durante o procedimento fiscal, ou por ocasião da impugnação e recurso, nenhuma comprovação dos aspectos previstos na legislação tributária, amplamente propalados, que o autorizasse a inclusão de tais valores na apuração do lucro. Sequer o contribuinte comprovou: os efetivos serviços prestados pelos funcionários da controladora a serviço da controlada; que efetivamente os valores encontrados na DIPJ da controlada são fatos geradores ocorridos na controladora, cujas contribuições decorrentes foram declaradas em GFIP.

Com efeito, a contribuinte insiste na defesa que a diferença apurada pelo Sr. Fiscal era decorrente de contrato de rateio entre controlada x controladora. Para tanto, anexou aos autos o contrato de rateio, contabilidade da controlada e controladora, gfip, planilha, esclarecimentos e, por fim, relatório de especialista da Ernest & Young.

Pois bem, diferentemente da conclusão adotada pela autoridade fiscal, ao perquirirmos a volumosa demanda, depreende-se que houve bem a recorrente em seu intuito de provar o que alega, haja vista ter apresentado documentos suficientes e hábeis, os relacionou de forma clara e precisa ao alegado, senão vejamos:

Em relação ao ano de 2011, a última resolução elaborou os seguintes questionamentos:

- (i) o valor correspondente ao contrato de rateio de despesas comuns, equivalente a R\$ 12.057.690,00, está registrado nas contabilidades das empresas Mondelez Brasil Norte Nordeste Ltda e Mondelez Brasil Ltda ? (fls. 767/771, 960/961, 983/985 e 987/994)
- (ii) com base na DIPJ 2012, ano-calendário 2011, ficha 04A, linha 7 e ficha 05A, linha 2, conforme parâmetro da fiscalização, qual o montante declarado pela empresa Mondelez Brasil Ltda? (fls. 1.738/1966)
- (iii) com base na GFIP, qual o somatório de remunerações de segurados empregados declaradas pela empresa Mondelez Brasil Ltda no ano de 2011, considerando as competências de janeiro a dezembro, inclusive décimo terceiro salário? (fls. 785/847 e 1.064/1.137)
- (iv) consolidar, por intermédio de planilha, os seguintes dados:
(...)
- (v) ambas as empresas coligadas, Mondelez Brasil Ltda e Mondelez Brasil Norte Nordeste Ltda, utilizaram, no ano de 2011, o regime de competência para informar os valores da DIPJ e o regime de caixa no que tange aos dados dos trabalhadores em GFIP? Especificar

Em resposta ao primeiro item, a autoridade fiscal confirma a existência de todos os lançamentos (fls. 2919 da informação fiscal) na Mondelez Brasil Ltda. (controladora), destacando que o montante consta a crédito da conta SALÁRIOS (30110101) e tem contrapartida a débito na conta 63590100.

Da mesma forma, atestou que na Mondelez Brasil Norte e Nordeste Ltda. (controlada) o mesmo lançamento é identificado. Nessa entidade, o lançamento consta a débito da conta de salários (30110100) e à créditos de contas a pagar (83990100).

Em ambos os casos, o exato valor mencionado na nota de débito, conforme contrato de rateio e inúmeras vezes alegado nos autos, foram lançados tanto na controladora quanto na controlada, confirmando tanto a existência do contrato de rateio quanto o fato de que as despesas lançadas na controlada decorrem desse contrato e não da suposta omissão de salários.

Quanto ao item, a Ernest & Young apresentou a seguinte resposta:

R. Sim, os valores foram corretamente contabilizados em ambas as empresas, conforme planilha demonstrativa abaixo com a indicação dos dados dos lançamentos efetuados em cada uma das empresas

Importante destacar que ao contrário do que alega a autoridade fiscal na informação apresentada, no SPED contábil de ambas as empresas consta a descrição de que o lançamento se refere ao contrato de rateio realizado.

Em relação ao item “(iv)”, a autoridade fiscal apura a seguinte planilha:

EMPRESA	DIPJ ANO BASE 2011	GFIP 2011	CONTRATO RATEIO*	DIPJXGFIP
MONDELEZ BRASIL LTDA	264.898.177,88	339.991.888,99	12.057.690,00	- 75.093.711,11
MONDELEZ BRASIL NORTE NORDESTE LTDA	15.198.469,48	5.899.201,82	12.057.690,00	9.299.267,66

Analisando as planilhas, ainda que exista uma diferença entre os valores apurados pela fiscalização e a auditoria privada, o valor declarado em ambas as GFIP's somadas é muito superior ao declarado nas DIPJ's somadas. Ou seja, não há forma pela qual a contribuição previdenciária não tenha sido recolhida. Inclusive, a utilizar o próprio critério de arbitramento do fiscal, houve, em verdade pagamento a maior de contribuição previdenciária.

Ademais, as diferenças entre a DIPJ e GFIP decorrem, como bem explicitado pela EY, da implementação do SAP no ano de 2011 e os reflexos decorrentes disso, senão vejamos:

Ademais, importante salientar que, no ano de 2011 a Empresa investiu importantes montantes na implantação de um novo sistema operacional (SAP), destinando diversos profissionais para esse processo. Nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 04, item 28, tais dispêndios devem ser registrados, contabilmente, junto ao ativo intangível (no caso o software que foi implantado), senão vejamos: 28. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são: (a) Custos de benefícios aos empregados (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 33 – benefícios a empregados) incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais (de uso ou funcionamento); (b) Honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fixo fique em condições operacionais; e (c) Custos com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente. (grifos nossos). Ainda, nessa mesma linha, os professores Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos², assim entendem sobre esse aspecto: Recorrendo ao CPC 04 tem-se que um ativo intangível adquirido de forma separada deve ser mensurado pelo custo. O custo desse intangível inclui o preço de compra e todo gasto necessário para colocá-lo nas condições de funcionamento pretendidas pela administração. (...) (grifos nossos). Dessa forma, em plena observância às normas contábeis, a Empresa registrou contabilmente, e esse reflexo pode ser verificado na respectiva DIPJ, os custos com os funcionários

dedicados ao projeto de implantação do SAP, no ativo intangível. Dessa forma, mais uma vez, percebe-se ser incabível a tentativa de cruzar as informações constantes na DIPJ com a GFIP, pois jamais demonstrariam semelhança nos valores. Portanto, no caso em análise, na nossa melhor avaliação, a Empresa logrou demonstrar as razões pelas quais os valores constantes nas referidas fichas divergem daqueles constantes em suas folhas de pagamento dos mesmos períodos (conforme explicitaremos adiante), e ainda que não tivesse tido êxito neste sentido, caberia à autoridade carrear provas de que os valores referiam-se ao pagamento de salários e afins.

Dito isto, resta evidente que os lançamentos correspondem em ambas as empresas.

Já em relação ao último item, houve o questionamento acerca dos regimes de apuração de ambas as empresas quanto à apuração do IRPJ/CSLL e à apuração das contribuições previdenciárias.

A autoridade fiscal afirma que ambas as empresas apuram o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ pelo Lucro Real, o impõe que a apuração do tributo deve ocorrer pelo regime de competência. Com base nessa premissa conclui que concentrar os lançamentos quanto ao rateio em 31/12/2011 feriria tal regime.

Pois bem, ainda que essa discussão coubesse neste processo (o que não ocorre já que a discussão se refere às contribuições previdenciárias e não ao IRPJ) tem-se que o raciocínio do Sr. Fiscal está equivocado. Primeiro porque ainda que haja antecipações de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, o fato gerador do tributo, nos termos da legislação vigente se dá em 31/12/2011, de modo que não há qualquer obrigatoriedade, apenas pela existência das antecipações, que as despesas tenham sido contabilizadas anteriormente. Segundo porque, para o IRPJ, o que suporta o lançamento contábil e a respectiva contabilização da despesa é a nota de débito, justamente por ser apurado pelo regime de competência e não de caixa. Assim sendo, considerando que a nota foi emitida em 31/12/2011, não há qualquer impropriedade no lançamento realizado e menos ainda na apropriação da despesa.

Ultrapassada essa questão, há outra inferência equivocada no raciocínio da autoridade fiscal. Isso porque, como consequência da premissa de que o lançamento da despesa – para fins de IRPJ – deveria se dar no mês em que o serviço foi prestado, conclui que “quando um funcionário prestasse serviço a ambas as empresas, o rateio deveria ser feito no próprio mês da prestação de serviço e apropriado na contabilidade”. Mais uma vez a autoridade fiscal confunde os regimes e tenta aplicar o regime próprio das contribuições previdenciárias ao regime do IRPJ que sequer é objeto de discussão nos autos.

Importa salientar que essa questão dos regimes de apuração foi respondida pela EY, senão vejamos:

R. Sim, para o ano de 2011, os valores declarados em DIPJ, seguem o mesmo princípio daqueles registrados nos livros contábeis, sendo contabilizados pelo regime de competência, não importando para o fim de registro da despesa se os salários foram efetivamente pagos aos empregados. Já para a declaração em GFIP, as informações foram extraídas dos sistemas de gestão da folha de pagamentos, e referem-se sempre aos pagamentos efetivamente realizados pela empresa a seus funcionários, razão pela qual considera-se que estas informações obedecem ao regime de caixa.

Desse modo, torna-se evidente que os regimes jurídicos de cada um dos tributos precisam ser bem entendidos para que não se gere a confusão de achar que a despesa com o rateio deve ser deduzida e lançada com base no mesmo regime de apuração das contribuições previdenciárias ou que disso se possa presumir a existência de omissão de

salários como pretende a autoridade fiscal. Além de não existir nexo de causalidade entre os dois fatos, a compreensão das diferenças suporta o argumento trazido aos autos.

E essa confusão existe justamente pelo fato de que jamais a autoridade fiscal poderia levar em consideração as informações de DIPJ (principalmente de forma isolada) para suportar a conclusão de que há omissão de base das contribuições previdenciárias em GFIP.

No que concerne o ano 2012, quanto aos itens “(i) a (v)”, basicamente as respostas e conclusões são as mesmas já tratada anteriormente, motivo pelo qual deixo de tecer maiores elucubrações sobre eles.

Em relação aos itens “(vi) e (vii)”, a autoridade reconhece que, para o ano calendário de 2012, de fato foram considerados apenas os lançamentos a débito, e que há lançamentos a crédito, deixando de elaborar sobre o tema ou mesmo justificar as razões para utilização dos critérios mencionados. Ainda que em diligência toda a documentação tenha sido fornecida, em conjunto com a explicação detalhada da origem dos créditos, o fiscal restringiu-se a alegar, mais uma vez, que os lançamentos seriam “genéricos” e, por essa razão, foram desconsiderados.

Como bem explicitado pela contribuinte, pela análise feita pela EY, é de se observar que nem mesmo o fiscal se deu conta de que, para 2012, em verdade, justificou o lançamento do auto de infração apenas nos lançamentos a débito da conta de salários, mas ao calcular a base de cálculo tributável, a soma não corresponde ao que efetivamente autuado, não se sabe se em razão da consideração pelos fiscal dos valores de crédito ou por outro motivo não explicado na autuação. Nesse sentido, transcrevemos a análise feita pela auditoria:

Dentro do escopo do presente estudo, foram feitas conciliações entre os valores que compõem as planilhas que embasam a autuação, as fontes citadas pela fiscalização (DIPJ para o ano de 2011) e lançamentos contábeis (para o ano de 2012). Foram feitos também testes algébricos nos cálculos efetuados, a fim de verificar se as alíquotas informadas no Relatório Fiscal foram corretamente aplicadas sobre as novas bases de cálculo, e se as bases de cálculo originais foram corretamente consideradas pela fiscalização quando do recálculo das contribuições devidas. Do ponto de vista algébrico, foi encontrada uma inconsistência, que diz respeito ao somatório das “novas bases” para o ano de 2012. Muito embora a fiscalização tenha descrito que utilizaria os lançamentos contábeis a débito das contas descritas no item 3.2.3 do relatório¹ e tenha inclusive indicado no mesmo item 3.2.3 que o somatório destes lançamentos perfazia o montante de R\$50.702.498,00, se somarmos as bases de cálculo constantes no anexo III do Relatório de Fiscalização, obteremos o valor total de R\$42.495.611,79, havendo uma diferença de R\$8.206.886,21 entre ambas as bases, conforme demonstrado na tabela abaixo:

(...)

Quanto ao item “(vii)”, quando questionado sobre os lançamentos a crédito e a justificativa apresentada pela empresa, a il. Autoridade fiscal alega que não seria possível verificar. Entretanto, mais uma vez não há a análise da documentação. Isso porque, ao meu ver, diferentemente do que alega autoridade, os lançamentos a crédito foram devidamente explicados pela autuada, não apenas por meio da sua manifestação em resposta ao TIDF, mas com a juntada de planilha contendo todos os lançamentos e respectivas descrições nas contas. Tanto é verdade que, mais uma vez, no relatório da EY consta resposta ao quesito de forma satisfatória, segue:

Sim, tratam-se de lançamentos de ajuste dos lançamentos originários, muitas vezes efetuados para zerar um lançamento a débito que tenha sido feito em duplicidade. Muitos lançamentos contábeis são gerados de maneira automática pelo sistema contábil

da empresa (SAP), que também é responsável pelo lançamento de zeramento ou ajuste daquele lançamento feito em duplicidade. Tome-se como exemplo o próprio lançamento contábil do contrato de rateio, da nota de débito do primeiro trimestre de 2012, no valor de R\$5.176.217,15. Este lançamento foi feito duas vezes a débito (em 31/05/2012 e em 19/06/2012) e somente uma a crédito, no dia 31/05/2012, conforme demonstram os lançamentos abaixo:

(...)

Por derradeiro, é indispensável transcrevermos a conclusão do trabalho de auditoria realizado pela Ernest & Young, senão vejamos:

Diante de todo o exposto, podemos concluir que:

- Os valores informados na DIPJ e na GFIP devem ser, efetivamente, diferentes, haja vista que em uma declaração, em observância às normas contábeis, adota-se o regime de competência para registro das suas operações, enquanto que na outra (GFIP) adota-se o regime de caixa. Ainda, especialmente no ano de 2011, importantes valores relacionados a custo com funcionários, por regras contábeis, não foram lançados como despesa operacional, implicando em uma maior diferença quando comparado com a GFIP. Dessa forma, a metodologia adotada pela fiscalização deveria ser desconsiderada, por mostrar-se inviável para se chegar a uma conclusão adequada;
- Os valores das contribuições previdenciárias foram devidamente recolhidos em cada empresa cujo ônus salarial lhe era devido por ser o efetivo contratante do colaborador, a despeito do contrato de rateio de despesas que tem como propósito apenas alocar, contabilmente e fiscalmente, a despesa para fins de apuração do resultado societário e fiscal. Dessa forma, para fins da fiscalização, dever-se-ia considerar tal aspecto com vistas a avaliar se houve insuficiência nos recolhimentos, fatos não identificados em nossos trabalhos.

(grifamos)

Como se constata, autoridade fiscal, utilizando de simples cotejo entre declarações (para o ano de 2011) e entre a contabilidade e a GFIP (para o ano de 2012), identificou uma diferença entre os valores, lançando como tributo, sem conquanto considerar outros elementos, especialmente o contrato de rateio.

Com efeito, mister se fazer à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de desconsideração da contabilidade de empresas, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida da imprestabilidade da escrita contábil, *in casu*, para fins previdenciários, devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao julgador de analisar devidamente os autos.

Em outras palavras, não basta à indicação de erros e/ou vícios na contabilidade, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal de que os documentos fornecidos pelas contribuintes não se prestam a demonstrar a real movimentação da remuneração de seus segurados, impossibilitando a aferição direta da base de cálculo de referidos tributos.

A rigor, em momento algum o fiscal autuante asseverou que se viu impossibilitado de apurar a base de cálculo das contribuições previdenciárias ora lançadas em face de equívocos nos registros contábeis vinculados às contribuições previdenciárias, capaz de reforçar a sua tese. E, se assim não o foi, inexistiu razão para o arbitramento/aferição indireta adotado nos autos.

Não bastasse isso, *in casu*, a autuada ilidiu a presunção assumida pela autoridade fiscal, demonstrando com robusta documentação que as diferenças apontadas referem-se ao rateio de despesas entre as empresas coligadas.

Nessa toada, por toda a fundamentação exposta, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de acolher e cancelar a exigência das contribuições previdenciárias incidentes sobre as supostas diferenças apuradas em 2011 e 2012.

DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

DO NÃO PREPARO DAS FOLHAS DE PAGAMENTOS

Alega a fiscalização que a folha de pagamento declarada pela contribuinte não reflete à realidade da remuneração paga aos segurados a seu serviço. Assim, por entender como violado o art. 283, inciso I do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/1999), foi aplicada a penalidade abaixo:

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nos 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e c inco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

I - a partir de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) nas seguintes infrações:

a) deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com este Regulamento e com os demais padrões e normas estabelecidos pelo Instituto Nacional do Seguro Social;

Como já explicitado no tópico anterior, o fisco concluiu dessa forma, pois "constatou" supostas divergências através da análise superficial de comparação entre os valores declarados na Folha de Salários versus DIPJ, sem considerar a existência de contrato de rateio entre a autuada ora Recorrente e sua controladora (Mondelez Brasil Ltda.), inobstante a informação prestada pela contribuinte nesse sentido.

Apesar de toda fundamentação despendida anteriormente, reitera-se que restou claro que a diferença apontada pela fiscalização é decorrente das despesas rateadas entre controladora e controlada, tendo em vista que parte dos empregados da controladora também desempenham funções na controlada.

Portanto, não há que se falar na existência de relação de emprego e, consequentemente, no preparo da folha de salários, visto que as declarações e demais obrigações acessórias, bem como o pagamento de salários e verbas previdenciárias foi realizado pela detentora dos empregados e não pela ora Recorrente, motivo pelo qual, deve ser integralmente afastada a infração imputada.

DA APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS OU LIVRO RELACIONADOS COM AS CONTRIBUIÇÕES PREVISTAS QUE NÃO ATENDA ÀS FORMALIDADES LEGAIS EXIGIDAS.

No presente caso, conforme se depreende do Auto de Infração impugnado, o agente fiscalizador fundamentou a aplicação das multas nos artigos 283, inciso 11, alínea 'j' do Regulamento da Previdência Social e no art. 33, §§2º e 3º da Lei nº 8.212/1991, a seguir transcritos:

DECRETO Nº 3.048/1999

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis nº5 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto nº 4.862, de 2003)

II- a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:

j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de exhibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira;

LEI Nº 8.212/1991

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 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 exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Referido enquadramento legal, entretanto, é manifestamente incabível no presente caso, visto que a ora Recorrente jamais se recusou a apresentação dos livros solicitados ou os apresentou de forma deficiente. Pelo contrário, os livros apresentados estão em conformidade com a legislação vigente.

Com efeito, os lançamentos contábeis efetuados pelo contribuinte são aptos a fornecer as necessárias informações a respeito da natureza dos fatos contábeis registrados. Tanto é que o próprio agente fiscal identificou facilmente as contas contábeis no Livro Razão, veja-se:

Como prova do alegado, juntamos extratos do livro Razão das seguintes contas contábeis : Gratificação Permanente (30990100) , Anexo VI ; Gratificações (30510400), Anexo V; Horas Extras (30410101) , Anexo VII ; Licença Maternidade (31110203), Anexo VIII; Salários Expatriados (30110300), Anexo XIX; e Salários (30110101), Anexo IV

Já no que diz respeito a eventual histórico com termos genéricos como disse a autoridade fiscal, s.m.j., não há qualquer impedimento acerca da nomenclatura que a contribuinte venha adotar nos respectivos títulos. Ademais, diferentemente do alegado, não vejo como termos genéricos.

Neste diapasão, deve ser afastada a multa.

DA NÃO PRESTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS NECESSÁRIOS À FISCALIZAÇÃO

Também foi imputada a contribuinte a infração relativa à suposta não prestação de esclarecimentos necessários à fiscalização, no termo do artigo 283, inciso 11, alínea 'b', do Regulamento da Previdência Social:

Art. 283 . Por infração a qualquer dispositivo das Leis nº5 8.212 e 8 .213 ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003 , para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa var iável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores : (Redação dada pelo Decreto nº 4 .862. de 2003)

II- a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:

b) deixar a empresa de apresentar ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria da Receita Federal os documentos que contenham as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, ou os esclarecimentos necessários à fiscalização;

Novamente, trata-se de hipótese que não se aplica ao ocorrido no presente caso. Conforme amplamente explicado no decorrer deste voto, a Autoridade Fiscal verificou supostas diferenças entre os valores declarados em DIPJ x Folha de Pagamento dos anos de 2011 e 2012.

A fim de esclarecer o motivo das referidas diferenças, a contribuinte informou que dizem respeito aos empregados registrados na empresa controladora Mondelez Brasil Ltda. que prestam serviços à controlada e cujas despesas são repassadas em razão da existência de contrato de rateio entre ambas as empresas, ou seja, não são empregados da ora Recorrente, motivo pelo qual, não constam na sua folha de salários, porém geram despesas de rateio.

Em seguida, o Fisco solicitou ao contribuinte, no prazo de 5 (cinco) dias através dos Termos de Intimação nº 3 e 4 as seguintes informações e documentos:

- (i) Explicar, compor e comprovar com documentação hábil e idônea os lançamentos que demonstrem as despesas incluídas na DIPJ em sua contabilidade;
- (ii) Apresentar contrato de compartilhamento de despesas, porventura existentes;
- (iii) Informar e demonstrar os critérios de rateio aplicados; e
- (iv) Comprovar a vinculação dos gastos com a atividade exercida e com os objetivos econômico-sociais da empresa.

Após a solicitação acima mencionada, a empresa imediatamente solicitou o prorrogação do prazo para 30 (trinta) dias, visto que tratava de grande volume de dados e apenas lhe foi dado 5 (cinco) dias.

Desse pedido, o agente fiscal ignorou, na realidade, conforme narra no relatório fiscal, indeferiu o requerimento da contribuinte e lavrou o presente Auto de Infração.

Pois bem, salvo melhor juízo, a contribuinte não pode ser penalizado por uma infração que não cometeu. Ao contrário, sempre se mostrou extremamente diligente para cumpri-la, no entanto, fora lhe determinado o prazo de apenas 5 (cinco) dias para colher vasta documentação e informação, o que obviamente é impossível em uma empresa de grande porte.

Observa-se que não havia motivo para eventual indeferimento do pedido de prorrogação do prazo, tendo em vista que o eventual crédito não estava na iminência da decadência e tampouco criou algum embaraço para fiscalização. Repito, a contribuinte sempre foi por demais diligente.

Portanto, restando claro que a contribuinte dispunha de toda documentação (como foi apresentada durante o contencioso) e que nunca criou embaraço para fiscalização, além de não permanecer inerte e, ainda, entendendo este relator pela relativização do prazo e o considerar exíguo, não há que se falar em inobservância da legislação.

Portanto, deve ser afastada a referida multa.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO para afastar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente no que se segue.

A fiscalização considerou ocorrido o fato gerador em face das informações constantes da DIPJ (2011) e da contabilidade (2012), tendo aferido indiretamente a base de cálculo a partir da DIPJ (2011). Em relação à contabilidade (2012), a rigor, a aferição foi direta, empreendida a partir de contas atinentes a verbas salariais.

A própria empresa não negou a ocorrência dos fatos geradores, eis que levanta fato impeditivo de as contribuições devidas já terem sido recolhidas pela controladora, Mondelez Brasil Ltda., a quem a mão de obra seria formalmente vinculada, na medida em que os trabalhadores prestariam serviços ao grupo econômico como um todo, formado por controladora e controlada, ou seja, sustenta a prestação de serviços a mais de uma empresa do grupo econômico, durante a mesma jornada de trabalho e sem caracterizar a coexistência de mais de um contrato de emprego (afasta múltiplo vínculo), sendo o grupo empregador único.

Logo, segundo a recorrente, os empregados eram formalmente vinculados à controladora no contexto de um grupo econômico com interdependência laboral enquanto compartilhamento de empregados pelas empresas do grupo, caso típico da Súmula 129 do TST.

Nessa linha de raciocínio, a Mondelez Brasil Ltda. seria a contratante aparente no âmbito do grupo econômico, havendo, por conseguinte, solidariedade trabalhista ativa ou dual na relação jurídica subjacente ao fato gerador e solidariedade previdenciária para com a recorrente advindas da prestação de serviço não restrita ao empregador formal/aparente. (CTN arts. 124, I, e 128 e Lei nº 8.212, art. 30, IX).

Porém, para se admitir a existência do grupo econômico em interdependência laboral por compartilhamento de trabalhadores, há que se apresentar documentação comprobatória do fato impeditivo ao lançamento, sendo esta uma prova da recorrente.

A fiscalização intimou a empresa no Termo de Intimação Fiscal (TIF) 01 para esclarecer/provar acerca dos valores detectados na DIPJ (2011) e na contabilidade (2012), mas não foram apresentados documentos a corroborar o mencionado fato impeditivo alegado já em resposta ao TIF 01. A seguir, a empresa foi intimada novamente a aprestar esclarecimentos/documentos nos Termos de Intimação Fiscal 03 e 04. Não apresentados, o lançamento foi efetuado (o histórico do procedimento consta do Relatório Fiscal, e-fls. 02/05).

Nesse contexto, apresenta-se como legítima a aferição indireta a partir da DIPJ, bem como a aferição direta a partir da Contabilidade.

De plano, ressalte-se que não detectei elementos a demonstrar que as GFIPs teriam seguido o regime de caixa.

O contrato de rateio somente foi apresentado em sede de impugnação (e-fls. 756/764). Além disso, o contrato foi firmado em 30/12/2011 e estabelecia a emissão mensal da Nota de Débito (cláusula 2.2) com início de vigência na data de sua assinatura, podendo ser utilizado para reembolso de despesas anteriores à sua vigência (cláusula 3.1). Foram apresentadas somente cinco Notas de Débito (e-fls. 767/771), sendo que apenas a primeira está assinada e supostamente envolveria todo o ano de 2011 (respaldo em planilhas) e sem dela constar data de emissão.

Há indício de que possa ter havido rateio, mas não consigo formar convicção nesse sentido. A demonstração documental do compartilhamento de trabalhadores da controladora, dos critérios de rateio e do que exatamente aconteceu consubstancia-se em prova da recorrente, sendo insuficiente para gerar convencimento o conjunto de elementos apresentados, dentre eles o contrato de rateio formalizado apenas em 30/12/2011, as cinco notas de rateio, as meras planilhas e os lançamentos contábeis em controlada e controladora com históricos obscuros.

Especificamente em relação ao ano de 2012, no Anexo III do Relatório Fiscal, constata-se a apuração de valores em todos os meses do ano, contudo em apenas três meses

houve emissão de Nota de Débito. Os valores arcados pela controladora via rateio seriam lançados em conta de despesas de salário, contudo os históricos da contabilidade são obscuros e não guardam pertinência para com o ajustado no contrato de rateio mensal mediante Notas de Débito mensais.

Segundo a recorrente, além do rateio, haveria uma série de lançamentos contábeis inconsistentes, indevidos e em duplicidade da ordem de onze milhões de reais. O relatório especializado da consultoria menciona planilha anexa com mais de dez mil inconsistências. Não localizei, contudo, tal anexo nos autos. No relatório especializado, há exemplo de valor alegadamente lançado em duplicidade e que teria sido estornado, mas o histórico dos lançamentos não é claro nesse sentido e não consta dos autos documentação a esclarecer as operações e seu contexto.

Na tentativa de se confirmar as alegações da recorrente, duas diligências foram comandadas (Informações Fiscais a opinar pela manutenção do lançamento, e-fls. 1989/1992 e 2917/2929) e, apesar do relatório da consultoria, considero que não restou demonstrado o rateio decorrente de compartilhamento de trabalhadores, bem como os alegados lançamentos contábeis inconsistentes, indevidos e em duplicidade.

Pelo exposto, o conjunto probatório constante dos autos não me gera o convencimento de ter a contribuinte se desincumbido de seu ônus probatório. Não entendo que a fiscalização estivesse obrigada para lançar a insistir na busca de provas que deveriam ter lhe sido fornecidas pela fiscalizada, tendo sido esta intimada para tanto. Integrando grupo econômico, deveria a empresa ter se armado de documentos e de contabilidade a demonstrar de forma clara e precisa o alegado compartilhamento de trabalhadores.

No que toca ao descumprimento da obrigação acessória de preparar folha, mantido o lançamento da obrigação principal, subsiste a constatação de as folhas de pagamento não refletirem a real remuneração dos trabalhadores a serviço da empresa.

Em relação à apresentação de livro contábil com lançamentos a conter históricos com termos genéricos (tais como: LANCAMENTO CTA RAZAO LANCAMENTO EM DEBITO; TRANSF DOCS FATURAM LANCAMENTO EM DEBITO). Os históricos são obscuros, não são claros. Não possibilitam a compreensão do ocorrido. Por isso, compartilho do entendimento da fiscalização de restar configurada a infração à obrigação acessória.

Por fim, resta também configurada a infração de não apresentação de esclarecimentos, uma vez não atendidas as intimações.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR A PRELIMINAR e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro