ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13603.722325/2010-80

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

Processo nº	13603.722325/2010-80
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2401-004.674 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	15 de março de 2017
Matéria	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente	MINAS LOGÍSTICA OURO FINO LTDA E OUTROS
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/12/2007

PRELIMINAR DE NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA

O indeferimento do pleito quanto a juntada de documentos não tem o condão de macular a decisão exarada em primeira instância, em face do livre convencimento da autoridade julgadora na apreciação da prova formadora de sua convicção.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS A CARGO DOS SEGURADOS EMPREGADOS. RATEIO DE DESPESAS COMUNS. BASE DE INCIDÊNCIA. INOCORRÊNCIA. COMPROVAÇÃO DOS RESSARCIMENTOS RELATIVOS AO RATEIO PACTUADO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO

O contrato de rateio e pagamentos efetuados servem para comprovar a materialidade dos fatos ocorridos relacionados aos valores registrados na contabilidade. O registro contábil não se coaduna com o conceito de remuneração para fins de caracterização do fato gerador das contribuições sociais previdenciárias. Os valores apurados pela fiscalização não são base de incidência da contribuição previdenciária pois não correspondem a salário de contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente.

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Cleberson Alex Friess, Marcio de Lacerda Martins, Andréa Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, Carlos Alexandre Tortato e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) - DRJ/BHE, que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme ementa do Acórdão nº 02-34.146 (fls. 929/940):

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*
>
> *Período de apuração: 01/01/2006 a 30/12/2007*
>
> *RATEIO DE DESPESAS COMUNS DE GRUPO ECONÔMICO.*
>
> *Não há na legislação previdenciária previsão para rateio de despesas comuns de grupo econômico, o assunto encontra-se fundamento no artigo 299, do Regulamento do Imposto de Renda.*
>
> *GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.*
>
> *As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas contribuições previdenciárias, devidas à Seguridade Social, nos termos do disposto no artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212, de 1991.*
>
> *PRODUÇÃO DE PROVAS.*
>
> *A apresentação de provas no contencioso administrativo deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas na legislação que rege o Processo Administrativo Fiscal.*
>
> *INCONSTITUCIONALIDADE.*
>
> *Não compete à esfera administrativa apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei vigente, nos termos da legislação que rege o Processo Administrativo Fiscal.*
>
> *Impugnação Improcedente*
>
> *Crédito Tributário Mantido*

O presente processo teve sua origem no Auto de Infração – AI DEBCAD nº 37.261.653-4 (fls. 02/48), consolidado em 15/09/2010, no montante de R$ 71.234,21.

Conforme o Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 44/48), o presente AI constituiu crédito da Previdência Social referente a contribuições a cargo de segurados empregados relativas à salários de contribuições pagos, apurados conforme descrito a seguir:

Incidente sobre os salários de contribuições pagos a segurados empregados conforme discriminado na Planilha 1 - SALÁRIOS APURADOS DA CONTABILIDADE,

período de janeiro a dezembro de 2006 e janeiro ao décimo terceiro salário de 2007, discriminados no **Levantamento AA**, e não declarados em GFIP, conforme demonstrado na Planilha 2 - SALÁRIOS APURADOS FP MAIS CONTABILIDADE VERSUS GFIP. Os valores contidos nas planilhas foram obtidos através do exame da contabilidade, das folhas de pagamento e arquivos magnéticos no formato MANAD, apresentadas pelo Sujeito Passivo. A fiscalização constatou que os valores pagos de salários/ordenados, horas extras, adicional noturno, férias e décimo terceiro salário foram escriturados a débito como despesas, na contabilidade.

O Sujeito Passivo não apresentou a relação nominal dos segurados empregados beneficiados pelos pagamentos alegando não ter realizado tais pagamentos. Justificou estes lançamentos como sendo pagamentos de rateio de despesas com a empresa Logística Ouro Fino LTDA – CNPJ 04.771.902/0001-82, conforme previsto no Contrato de Rateio de Despesas apresentado (fls. 239/245). Tal argumentação não foi acatado pela fiscalização pelos motivos elencados nos itens "I-a" a "I-l" (fls. 44/45).

Tais contribuições não foram caracterizadas como apropriação indébita, por terem sido apuradas exclusivamente pelo confronto entre os valores de remunerações contidos nas folhas de pagamento de salários, nas GFIP e na contabilidade

O Sujeito Passivo tomou ciência da autuação em 29/10/2010 (fl. 02) e, em 28/10/2010, juntamente com as empresas do grupo econômico, indicadas na Relação dos sujeitos passivos solidários ao presente Auto de Infração (fl. 03), apresentou sua Impugnação (fls. 53/77), onde em síntese alegaram que:

1. Não restou provado o cometimento de infração que justifique o AI e a inclusão das demais empresas do Grupo Econômico como sujeitos passivos solidários, sendo o AI genérico, embasado em suposições e relações inexistentes, e a descrição dos fatos, os documentos acostados e os demonstrativos elaborados inconsistentes;

2. O prazo para apresentação de defesa e para levantar todos os documentos necessários foi exíguo em virtude do número de Autos de Infração lavrados, 6 (seis) no total, e do número de empresas incluídas no polo passivo, razão pela qual solicitou prazo suplementar de 20 (vinte) dias para juntada de documentos indispensáveis ao deslinde das questões;

3. O Contrato de Rateio de Despesas (fls. 239/245) e a contabilização desses rateios são regulares, estando amparados pela legislação civil e do imposto de renda, e que as despesas rateadas são indispensáveis a realização de suas atividades, são usuais e normais nas operações, transações e atividades da empresa, são objeto de um contrato escrito e tem valores reembolsados razoáveis e com comprovações fiscais e/ou documentais, de acordo com os requisitos estabelecidos na legislação tributária;

4. O TST já se manifestou quanto ao compartilhamento de recursos humanos por mais de uma empresa do mesmo grupo econômico, afirmando que a prestação de serviços durante a mesma jornada de trabalho não caracteriza a coexistência de mais de um contrato;

5. As despesas com aluguel do prédio, energia elétrica, segurança, limpeza, vigilância são também rateadas entre as empresas do mesmo grupo pelas mesmas razões do rateio dos recursos humanos;

6. Em face da natureza dos serviços rateados e do Parecer Normativo nº 32/81, da Coordenação do Sistema de Tributação, o art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda é perfeitamente aplicável ao caso em tela, uma vez que, as características das atividades da empresa impugnante (comércio atacadista de produtos e drogas de uso veterinário) justificam o enquadramento das despesas incorridas como operacionais, dedutíveis na apuração do lucro real e, por conseguinte, passíveis de rateio, além de serem aceitas pela jurisprudência;

7. As despesas incorridas foram contabilizadas em contas de resultado (receitas e despesas), que se mostravam as mais adequadas para contabilizar as despesas rateadas, porque não representam nenhum elemento patrimonial de bem, direito, obrigação ou patrimônio líquido, servindo apenas para demonstração de resultado. Se contabilizassem os valores rateados em contas de patrimônio, a título de obrigações, conforme queria a fiscalização, isso implicaria em informações erradas sobre o passivo da empresa, influenciando diretamente no seu patrimônio;

8. Não houve descumprimento do Princípio da Entidade já que as despesas rateadas e escrituradas em sua contabilidade foram realizadas por ela mesma (cita acordão do Conselho de Contribuintes);

9. As despesas rateadas são passíveis de dedução para cálculo do Imposto de Renda, o que não se coaduna com o conceito de remuneração para fins de incidência de Contribuição Previdenciária;

10. O fundamento jurídico usado pelo fiscal para desconsiderar o contrato de rateio (art. 123, do CTN) não se aplica, pois, o contrato não se presta para alterar a responsabilidade pelo pagamento de tributos, transferindo para outrem, e nem para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias;

11. Todos os encargos e contribuições decorrentes da relação de emprego entre a impugnante e seus empregados foram regularmente recolhidos, portanto, qualquer exigência de pagamento de diferença de recolhimento acarretaria uma duplicidade de pagamento;

12. O fiscal, ao aplicar o parágrafo único do artigo 116 do CTN, para desconsiderar os negócios jurídicos praticados pela Impugnante nos contratos de rateio de despesas e de comodato, aplicou de forma arbitrária norma *anti elisiva* ainda não regulamentada no ordenamento jurídico, afrontando o Princípio da Legalidade pois, a redação do parágrafo único do art. 116 do CTN estabelece que não há auto aplicabilidade do comando nele inserido, não havendo até aquele momento regulamentação desta norma geral;

13. Os fins almejados pela Impugnante encontram respaldo no artigo 170 da Constituição Federal, que o contrato de rateio de despesas pretende unicamente otimizar e minimizar os impactos dos custos e despesas incorridas em suas atividades, através do compartilhamento dos departamentos administrativos de outra empresa do mesmo grupo econômico, da mesma forma, o contrato de comodato, pretendia apenas obter um lugar para o registro e funcionamento da Impugnante.

14. Se valeu de contratos escritos, previstos na legislação vigente e com observância das normas jurídicas atinentes, sem afronta a preceitos legais e sem intuito de fraude ou simulação. A ilegalidade dos fins almejados pela impugnante, que é requisito indispensável para a configuração de fraude, não restou comprovada pela fiscalização;

15. A Impugnante sempre recolheu regularmente e integralmente todos os tributos a que está sujeita, não estando em mora com o fisco, e por isso não podendo ser obrigada a recolher novamente as contribuições previdenciárias de mesma natureza e nos mesmos valores, como se nada tivesse recolhido, sob pena de incorrer em grave prejuízo à Impugnante, em virtude de enriquecimento sem causa por parte do fisco federal;

Finalizam sua impugnação pedindo que seja revisto o auto de infração, decretando-se sua nulidade, bem como dos autos de infração reflexos 37.261.652-6, 37.261.654-2, 37.261.655-0, 37.261.656-9 e 37.261.657-7, cancelando-se todos os atos que deles se originarem e abstendo-se de propor quaisquer medidas contra a impugnante, seja judicial ou administrativa, inclusive de incluir o seu nome no CADIN.

Pedem também que seja cancelada a autuação em relação as demais empresas do grupo econômico, incluídas no pólo passivo, na condição de solidárias, bem como poder provar o alegado por todas as formas em direito admitidas, notadamente pela juntada de documentos, expedição de ofícios, realização de perícias, vistorias, enfim, tudo que possa elucidar a presente.

O processo foi encaminhado para apreciação e julgamento e, a 7ª Turma da DRJ/BHE que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos do relatório e voto do relator que integram o julgado de fls. 929 a 940.

Os Sujeitos Passivos solidários foram notificados do Acórdão de nº 02-34.146 em 30/09/2011 (fl. 953) e, em 31/10/2011, apresentaram Recurso Voluntário (fls. 1.059/1.080), onde fazem uma Síntese dos fatos e em seguida alegam:

1. **PRELIMINAR – DA NECESSIDADE DE CONCESSÃO DE PRAZO SUPLEMENTAR PARA JUNTADA DE PROVAS (fls. 1.062/1063).**

   Pleiteiam concessão de prazo suplementar, na forma da alínea "a" do § 4º, e do § 5º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, tendo em vista o grande volume de documentos a serem juntados no processo administrativo, em decorrência da lavratura de 6 Autos de Infração, incluindo 10 empresas do mesmo grupo econômico como solidárias.

2. DA INEXISTENCIA DAS INFRAÇÕES APONTADAS PELA FISCALIZAÇÃO RELATIVAS A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS A CARGO DOS SEGURADOS EMPREGADOS – DA REGULARIDADE E LEGALIDADE DO RATEIO DE DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO (fls. 1.063/1.076).

Informam que no Acordão da DRJ/BHE o Julgador Tributário de 1ª instância concluiu:

- Pela rejeição do contrato de rateio, celebrando entre as empresas *Minas Logística Ouro Fino Ltda.* e *Logística Ouro Fino Ltda.*, justificando que este tipo de contrato não encontra respaldo na legislação previdenciária, mas tão somente na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, e por isso não importaria para o deslinde da questão em debate;

- Que as verbas contabilizadas constituem base de cálculo de incidência de Contribuição Previdenciária, sob a responsabilidade da empresa autuada, independentemente da forma de pagamento;

- Que o registro contábil decorrente de rateio de despesas não retira a responsabilidade do Recorrente pelos recolhimentos das contribuições incidentes e nem da obrigação de reter e recolher a contribuição de 11% sobre as notas fiscais/faturas de serviços contratados com cessão de mão-de-obra;

- Que, por força do art. 123 do CTN, o contrato de rateio de despesas, por ser convenção particular, não pode ser oposto a Fazenda Pública;

- Que, os documentos apresentados a título de comprovação dos recolhimentos dos encargos e contribuições não foram acolhidos por impossibilidade de saber se tais recolhimentos se referem aos valores apurados pela fiscalização.

Afirmam que as conclusões postas na decisão de 1ª instância carecem de sentido e não encontram amparo e fundamentos jurídicos nos fatos e documentos trazidos aos autos, argumentando que:

- A Jurisprudência administrativa federal já firmou entendimento no sentido de que o rateio de despesas deve ser considerado para fins de incidência, não só do IRPJ e CSLL, mas também das Contribuições Sociais do PIS e da COFINS, bastando apenas que haja previsão contratual que estabeleça de forma expressa os critérios e coeficientes de rateio, e que os valores rateados decorram da efetiva utilização dos serviços

necessários, normais e usuais na atividade das empresas. Cita jurisprudências (fls. 1.472/1.473) ;

- A regularidade do contrato de rateio firmado serve para comprovar que as verbas apontadas pela fiscalização não possuem natureza de fato gerador de Contribuições Previdenciárias uma vez que decorrem de mero reembolso de valores rateados de despesas, feita entre empresas do mesmo grupo econômico, portanto, não são base de incidência de Contribuições Previdenciárias, uma vez que não se coadunam com o conceito de remuneração, dado a sua natureza de mero reembolso de despesas, não lhe aplicando o disposto no art. 30, inciso i, alíneas A e B, da Lei 8.212/91;

- O art. 123, do CTN, não pode ser usado como argumento para a não aceitação do contrato de rateio, já que o referido contrato não se presta a alterar a responsabilidade pelo pagamento de tributos, e muito menos para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes;

- O Contrato de rateio firmado pela Recorrente objetivava o compartilhamento da estrutura física e pessoal nos serviços administrativos, uma vez que a empresa *Logística Ouro Fino Ltda.* tinha todos os departamentos administrativos estruturados, em pleno funcionamento e com capacidade de atender, além de sua própria demanda, a demanda da Recorrente;

- Pela simples leitura do contrato de rateio (fls. 103/109) fica claro que todos os equipamentos, prédio, material e, principalmente, recursos humanos, pertencem à empresa *Logística Ouro Fino Ltda.*, pois foram contratados por ela, possuindo com ela as respectivas relações trabalhistas e previdenciárias, portanto, a ela cabia a responsabilidade pelo pagamento das folhas e pela apuração e recolhimento das contribuições previdenciárias e encargos trabalhistas. Da mesma forma, fica claro que a Recorrente apenas reembolsava à *Logística Ouro Fino Ltda.* as despesas rateadas, nos termos do contrato firmado;

- A empresa *Logística Ouro Fino Ltda.*, na condição empregador dos recursos humanos empregados nos serviços administrativos prestados (sujeito passivo das respectivas contribuições), apurou, reteve e recolheu regularmente todas a contribuições previdenciárias sob sua responsabilidade, cabendo à Recorrente apenas o reembolso dessas despesas na proporção que lhe cabe;

- Em relação aos documentos apresentados pelas Recorrentes, estes devem ser acolhidos pois, pelas suas análises, há sim como saber que os recolhimentos se referem de fato aos valores apurados pela fiscalização e que, as contribuições

previdenciárias, de responsabilidade da empresa *Logística Ouro Fino Ltda.*, foram por ela regularmente recolhidos.

3. DO ERRO *IN JUDICANDO* NA APLICAÇÃO DO ARTIGO 149 DO CTN PARA JUSTIFICAR A DESCONSIDERAÇÃO DOS ATOS PRATICADOS PELA RECORRENTE – DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO § ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL ANTE A AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO (fls. 1.076/1.078).

Afirmam que o Julgador de 1ª instância, ao justificar a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, afirmou que, mesmo antes da inclusão desse artigo no dispositivo legal, a autoridade fiscal já estava autorizada para desconsiderar atos e negócios jurídicos do contribuinte pelo inciso VII do art. 149 do CTN. Ao decidir desta forma o Julgador aplicou fundamento legal totalmente estranho aos fatos e fundamentos de direito constantes do processo, isto porque, a acusação fundamenta a desconsideração do contrato de comodato no parágrafo único, do art. 116, do CTN, e não no disposto no inciso VII, do art. 149, do CTN.

Ponderam que o Julgador, mesmo tendo liberdade para apreciar as provas e elementos dos autos, não pode decidir extrapolando os limites da lide consubstanciada no processo pois, ao fazê-lo, incorre em *error in judicando*, razão pela qual, a norma geral antissimulação, presente no art. 149, do CTN, usada para justificar a desconstituição dos atos praticados pela Recorrente, deve ser afastada.

Dizem que o parágrafo único do art. 116, do CTN, é norma de eficácia limitada que depende de outras providências legais para que possa surtir os efeitos almejados pelo legislador, tanto que ela indica no seu próprio texto a necessidade de uma legislação futura que lhe atribua eficácia, o que não aconteceu até o momento da fiscalização.

Concluem dizendo que as práticas empresariais adotadas pela Recorrente, mais especificamente o contrato de rateio de despesas, foram implementadas sem afronta a preceitos legais e sem intuito de fraude ou simulação, não podendo, portanto, ser desconstituídas arbitrariamente pela autoridade fiscal, sob o manto da norma geral *anti elisiva*.

4. DA COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES QUESTIONADAS NO AUTO DE INFRAÇÃO – DA IRREGULARIDADE DA INCLUSÃO DAS DEMAIS EMPRESAS DO GRUPO ECONÔMICO NA CONDIÇÃO DE SUJEITOS PASSIVOS SOLIDÁRIOS.

Informam que na parte final da decisão de 1ª instância o Julgador concluiu que não houve a efetiva comprovação dos recolhimentos das contribuições apuradas pela fiscalização, seja pela Recorrente ou pelas demais empresas do grupo econômico, e que estava correta a

inclusão das demais empresas do grupo econômico no polo passivo, na condição de responsáveis solidários, por ser realidade normativa inscrita não apenas no inciso IX, do art. 30, da Lei 8.212/91, com respaldo no inciso II, do art. 124, do CTN, mas também em outros dispositivos legais.

Concluem dizendo que se o Julgador tivesse atentado para os documentos acostados pela Recorrente aos autos, bem como para a clareza de suas afirmações, teria observado que foi sim comprovado a retenção e recolhimento das obrigações previdenciárias questionadas pela fiscalização, ainda mais pelo fato de que na solidariedade passiva, os pagamentos efetuados por um devedor solidário devem obrigatoriamente aproveitar aos demais, liberando todos os outros devedores.

Finalizam o Recurso Voluntário pedindo que:

5. Seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário;

6. Reformada *in totum* a decisão de 1ª instância administrativa, cancelando-se os itens impugnados do presente AIIM;

7. Cancelados os Autos de Infração reflexos de nºs 37.261.652-6, 37.261.654-2, 37.261.655-0, 37.261.656-9 e 37.261.657-7;

8. Cancelada a autuação em relação as demais empresas pertencentes ao grupo econômico, incluídas como sujeitos solidários;

9. Na hipótese de não acolhimento do pedido de cancelamento, seja deferido o prazo suplementar para juntada de demais documentos a fim de demonstrar a efetiva retenção e recolhimento das Contribuições Previdenciárias a cargo dos segurados empregados, feitos pela empresa *Logística Ouro Fino Ltda*.;

Por fim, pleiteiam o direito de realizar sustentação oral por ocasião do julgamento por uma das Seções do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do inciso II, do art. 58, do Regimento Interno do CARF, Portaria nº 256/2009.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminar de nulidade da decisão de primeira instância

Preliminarmente, aduz a pessoa jurídica Recorrente que a negativa do pleito requerido inicialmente quanto ao deferimento de prazo suplementar para a apresentação de documentos com vistas a prestigiar o princípio da verdade material, implicaria na nulidade do julgado.

Entendo que não assiste razão à Recorrente. Não há que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão fundamentada explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção, esclarecendo ainda que toda a documentação juntada aos autos até a data do julgamento foi analisada e levada em consideração na sua decisão, senão vejamos:

> *A prova documental deve ser apresentada juntamente com a defesa, salvo nas exceções do artigo 16, inciso III, § 4º e §5º do Decreto nº 70.235, de 1972, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal, e desde que o impugnante apresente petição fundamentada com a ocorrência das condições previstas no citado artigo. Entretanto, registre-se que toda a documentação juntada aos autos até a presente data, foi devidamente analisada e levada em consideração nesta decisão.*

Ademais, o Decreto 70.235/1972 que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estabelece na Seção VI concernente ao julgamento de primeira instância:

> *Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

Portanto, diferente do que foi suscitado pela recorrente, entendo que o indeferimento do seu pleito quanto a juntada de documentos não tem o condão de macular a decisão exarada em primeira instância, em face do livre convencimento da autoridade julgadora na apreciação da prova formadora de sua convicção.

Assim, rejeito a preliminar suscitada pela parte.

Mérito

Conforme se verifica do Relatório Fiscal, a autoridade autuante procedeu ao lançamento do Auto de Infração à epígrafe, com vista à constituição de crédito tributário a cargo dos segurados empregados, incidente sobre Salários de contribuições pagos a segurados empregados, conforme discriminado na planilha nº 1, denominada "salários apurados na contabilidade", aplicando-se para tanto a alíquota mínima de 7,65% (sete, sessenta e cinco por cento) vigente no período fiscalizado, por não ter sido possível a individualização por segurado empregado do valores pagos.

Foi constatada pela fiscalização a existência de grupo econômico de fato, tendo sido lavrado termo de sujeição passiva em face das pessoas integrantes do grupo e desconsiderados atos ou negócios jurídicos com base no art. 116 do Código Tributário Nacional; Não foi considerado o contrato de rateio por força do art. 123 do Código Tributário Nacional.

Em alegações recursais, pleiteia a recorrente pela reforma da decisão de primeira instância e o cancelamento do Auto de Infração principal e reflexos, aduzindo que os valores apontados pela fiscalização não são base de incidência de contribuições previdenciárias, vez que não se caracterizam como remuneração paga a segurados empregados, mas sim como mero reembolso de despesas.

Assevera ainda que o contrato de rateio de despesas não se presta para alterar a responsabilidade pelo pagamento do tributo, e nem para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, tendo como objetivo ratear, compartilhar despesas incorridas entre empresas do mesmo grupo econômico.

Passamos, pois, à análise dos pontos suscitados na peça recursal.

Do rateio das despesas entre empresas do mesmo grupo econômico

Consoante se observa dos autos do processo administrativo, para a comprovação do pagamento de salários de contribuição a segurados empregados, a fiscalização tomou como base de suporte do lançamento o registro de valores constantes na contabilidade da empresa, escriturados como débito, relativos às despesas com pagamentos de salários/ordenados, horas extras, adicional noturno, férias e décimo terceiro. Segundo o ilustre Auditor Fiscal, o valor contábil não é um dado arbitrário porque foi oferecido pelo próprio sujeito passivo.

De acordo com o Relatório Fiscal, instado a apresentar a relação nominal dos segurados empregados beneficiados por tais pagamentos, o sujeito passivo informou que não realizou referidos pagamentos a empregados e justificou os lançamentos em sua contabilidade como sendo de restituição de despesas à empresa Logística Ouro Fino LTDA, apresentando para tanto contrato de rateio de despesas (fls. 103/109).

Segundo a recorrente, *a empresa Logística Ouro Fino, na condição de empregadora dos recursos humanos alocados nos serviços administrativos prestados, apurou, reteve e recolheu regularmente todas as contribuições previdenciárias sob sua responsabilidade, cujas despesas foram posteriormente rateadas com a recorrente, na forma do contrato.*

Trata-se, assim, de questão que envolve o rateio de custos/despesas entre empresas do mesmo grupo econômico, mais especificamente, as despesas concernentes aos serviços administrativos indicados no Anexo I do contrato de rateio de despesas (fls. 103/109).

Segundo o contrato de rateio de despesas, considerando que as partes integram o mesmo grupo econômico, e que a Logística Ouro Fino Ltda detém infra estrutura administrativa e operacional para atuar em benefício da Minas Logística Ltda nas atividades referentes aos serviços administrativos que esta última necessita para o desenvolvimento das referidas atividades, resolvem ratear as despesas incorridas pela Logística Ouro Fino. Para o reembolso das despesas, a Logística Ouro Fino envia mensalmente à Minas Logística um relatório contendo (i) os valores a serem reembolsados e os critérios de rateio utilizados; (ii) demonstrativo das atividades desenvolvidas e despesas totais incorridas; (iii) a correspondente nota de débito.

Após o envio da nota de débito a empresa Minas Logística terá vinte dias úteis para efetuar a transferência bancária, de acordo com as instruções previamente fornecidas pela Logística Ouro Fino, a qual obriga-se a comunicar a Minas Logística qualquer alteração de procedimentos pretendida que possa afetar significativamente o valor das despesas incorridas nas atividades objeto do rateio.

Com efeito, o compartilhamento de custos e despesas entre empresas com interesses comuns, não deve ter o intuito de lucro, mas tão somente a finalidade de ratear ou alocar custos ou despesas de acordo com a proporção dos benefícios auferidos com o ressarcimento respectivo dos custos incorridos para a realização das atividades.

A despeito do rateio de despesas, no âmbito administrativo, foi publicada a Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23 de Setembro de 2013, em que assevera ser perfeitamente possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativas comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada.

Referida SD Cosit nº 23, explicita as regras de dedutibilidade dos custos e despesas do rateio, consoante norma prevista no art. 299 do Decreto nº 3.000/1999, e destaca em seus fundamentos o que segue:

> ***10. De outro lado, deve-se reconhecer que o direito ao livre exercício da atividade empresarial, aliado também à globalização da economia verificada nas últimas décadas, levou à situação de que em muitos grupos econômicos, diversos departamentos de áreas consideradas "meio" (administração, contabilidade, jurídico etc), por questões de logística e de racionalização econômica, têm sua estrutura concentrada em uma única empresa, sendo que, posteriormente, as despesas mensais com a manutenção de tais departamentos são rateadas entre todas as empresas do grupo beneficiárias dos serviços centralizados.***
>
> *11. No caso do processo em exame, no tocante à aludida operação de rateio de despesas, a finalidade principal atribuída*

> *à recorrente é a de administrar os interesses das empresas do grupo e reduzir os custos/despesas comuns, relativos aos gastos administrativos necessários e usuais a todas elas.*
>
> *12. Sendo assim, como coadunar as orientações destacadas no item 8 com uma operação contábil centralizada, amplamente praticada no mundo real, com a finalidade de agregar despesas operacionais incorridas por diversas empresas, entidades autônomas componentes de um mesmo grupo, relacionadas a departamentos de apoio administrativo concentrados?*
>
> *13. Neste aspecto, é certo que toda empresa pode ter um planejamento que vise à consecução de seus objetivos, com custos mais baixos e produtividade maximizada. Entretanto, tal planejamento não pode colidir com a legislação fiscal (a esse respeito ver o comando do art. 123 do CTN).*
>
> *14. Destaque-se ainda o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação nº 347/1970 (DOU de 29/10/1970), que conclui que a forma de escriturar as operações é de livre escolha do contribuinte, porém, desde que dentro dos princípios técnicos ditados pela Contabilidade.*
>
> *15. Assim, a forma de rateio de despesas administrativas pode, em tese, ficar a critério do contribuinte, desde que tais operações estejam de acordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que não levem a um resultado diferente do legítimo, assim como devem permitir a suficiente clareza e segurança para a verificação e os controles por parte da autoridade fiscal.*
>
> *16. De todo o exposto, uma resposta positiva ao item 12 envolve, necessariamente, um revestimento (combinado) de clareza, razoabilidade, formalidade, assentamento contábil e legalidade fiscal a ser conferido a toda a operação concentrada. (Grifamos).*

Pelo exame dos documentos constantes às fls. 629/765 (extratos bancários, comprovantes de transferência bancária, notas de débito com histórico dos reembolsos), verifico a existência dos pagamentos efetuados pela recorrente Minas Logística Ouro Fino LTDA para a empresa Logística Ouro Fino LTDA, correspondentes aos reembolsos relativos às despesas constantes nos históricos das respectivas Notas de Débito, no mesmo período correspondente ao lançamento.

Não vislumbro que o caso tratar-se-ia de oposição à fazenda pública de convenção particular visando a modificação de sujeito passivo ou das obrigações tributárias correspondentes, com relação à responsabilidade para o pagamento de tributos (art. 123 do CTN), conforme destacado na acusação fiscal. Constato sim a existência de ressarcimentos em virtude de rateio pactuado entre empresas no mesmo grupo, o que é corroborado pela própria administração fazendária (SD Cosit nº 23/2013) e regulado pelo art. 299 do Decreto nº 3.000/1999.

Nesse ponto, verifico a existência de contrato hígido que tem como objetivo ratear despesas incorridas pela empresa Logística Ouro Fino LTDA no desenvolvimento dos serviços administrativos descritos no Anexo I do contrato, estabelecendo para tanto os critérios previamente definidos para a verificação dos controles necessários.

Dessa forma, entendo que o contrato de rateio de despesas cumpre o objetivo ao qual se destina e, juntamente com as notas fiscais de débito emitidas e as transferências bancárias efetivadas, comprovadas através dos documentos adunados aos autos, demonstram que os valores registrados na contabilidade referem-se às despesas incorridas pela empresa decorrentes do referido contrato de rateio, tendo assim natureza de reembolso.

Registro ainda que, *in casu*, para a caracterização do fato gerador das contribuições previdenciárias, sequer haveria necessidade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos, mormente porque, tratando-se de situação de fato, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes seus efeitos *desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios* (art. 116, I, do CTN).

Dessa feita, o contrato de rateio de fls. 103/109, bem como os documentos fls. 629/765, servem para comprovar a materialidade dos fatos ocorridos relacionados aos valores registrados na contabilidade, no entanto, tal registro contábil não se coaduna com o conceito de remuneração para fins de caracterização do fato gerador estabelecido nos arts. 20, 22, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91.

Da identificação do fato gerador das Contribuições Previdenciárias

De acordo com o que se observa do Relatório Fiscal, foram apurados valores a título de contribuição previdenciária incidente sobre prestação de serviços remunerados à empresa, por segurados empregados, conforme a sua escrituração contábil.

No entanto, a apuração de tais créditos tributários foi efetuada em total desacordo com a realidade fática apresentada no bojo processo administrativo em tela.

É certo que o lançamento fiscal deve vir acompanhado da prova robusta da sua acusação. No caso em apreço, a informação genérica da autoridade administrativa não foi suficiente para comprovar a existência dos pressupostos legais para a incidência da contribuição previdenciária.

A motivação dos atos administrativos deve ser explícita, clara e congruente, conforme se depreende do artigo 50 da Lei nº 9.784/99 que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal:

> *Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*
>
> *I - Neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;*
>
> *II - Imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;*
>
> *§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.*

Inobstante a seriedade do trabalho da autoridade autuante, o lançamento não conseguiu se aprofundar no exame dos elementos dos fatos envolvidos, consubstanciando sua

base principal em pilares precários que não atestam de modo irrefutável a ocorrência do fato gerador, consoante exigência do artigo 142 do CTN.

Destarte, o lançamento como atividade administrativa vinculada e obrigatória, exige da autoridade fiscal a clara verificação do fato gerador, a matéria tributável e sua base de incidência, como se extrai do artigo 142 do Código Tributário Nacional:

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

Nesse diapasão, não basta a verificação de forma isolada dos registros contábeis sem a comprovação da existência do fato gerador descrito na hipótese de incidência tributária.

Em virtude da natureza *ex lege* da obrigação tributária, o simples registro na contabilidade não faz nascer a obrigação de pagar tributo se não se verificaram as circunstâncias materiais necessárias à ocorrência do fato gerador correspondente.

Veja-se que, em face do que se constata dos documentos analisados nos autos, além da realidade dos fatos que ora se apresenta, a circunstância de estar registrado textualmente na contabilidade determinados fatos não é suficiente, por si só, para a configuração do fato gerador da contribuição social previdenciária de forma desconexa com a realidade. A relação previdenciária exige uma apuração mais acurada de forma a garantir a legalidade e, via de consequência, a segurança jurídica.

Importante, nesse aspecto, trazer à colação a norma contida nos na Lei 8.212/91:

> *Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa, observado o disposto no art. 28, de acordo com a seguinte tabela: (Redação dada pela Lei n° 9.032, de 28.4.95).*
>
> *Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*
>
> *I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei n° 9.528, de 10.12.97)*
>
> *Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei n° 8.620, de 5.1.93)*

> *I - a empresa é obrigada a:*
>
> *a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;*
>
> *b)recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência;*

Cumpre ainda transcrever os preceitos insculpidos no artigo 3º, da Consolidação das Leis do Trabalho, caracterizador do empregado:

> *Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.*

Nesse aspecto, verifica-se que as divergências apuradas surgiram do cruzamento entre os registros contábeis e as informações contidas nas GFIPs, sendo que não foram encontradas nenhuma divergência entre os valores constantes nas folhas de pagamento e os valores declarados em GFIP, conforme planilha 2 (fls 98), em que o batimento confere nos centavos.

A diferença que serviu de base para a lavratura do Auto de Infração ora em debate, foi constatada apenas e tão somente nos registros relacionados aos ressarcimentos de rateios, embora as despesas estejam devidamente comprovadas através dos pagamentos dos valores informados na prestação de contas (fls. 629/765 - extratos bancários, comprovantes de transferência bancária, notas de débito com histórico dos reembolsos), já demonstrado no item anterior. Os valores apurados pela fiscalização não são base de incidência da contribuição previdenciária pois não correspondem a salário de contribuição.

Por outro lado, os pagamentos perfectibilizados pela Minas Logística Ouro Fino LTDA à empresa Logística Ouro Fino LTDA, nos exatos valores correspondentes ao histórico das despesas administrativas demonstrada (629/765), ratificam o entendimento de que os registros contábeis se referiam aos ressarcimentos estabelecidos no contrato de rateio, não configurando a existência do fato gerador conforme a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (Art. 114 do CTN).

Isso demonstra que o procedimento adotado pela fiscalização não se aprofundou na busca da verdade real dos fatos ocorridos, com a devida consideração dos elementos materiais do contrato de rateio de despesas.

Sequer foi determinada a intimação dos sujeitos passivos solidários para apresentarem documentos objetivando esclarecer se foram efetuados os pagamentos das contribuições questionadas concernentes aos serviços destacados nas planilhas de prestação de contas e registrados na contabilidade da Minas Logística.

Não obstante a falta de intimação dos sujeitos passivos solidários para a comprovação dos recolhimentos das contribuições previdenciárias, a empresa recorrente, objetivando demonstrar que não ocorreu prejuízo ao erário, trouxe aos autos comprovantes dos pagamentos efetuados pela Logística Ouro Fino à título de contribuição previdenciária, conforme GFIP´s apresentadas com a relação dos funcionários e pagamentos correspondentes às contribuições devidas em relação a todos os empregados, nos termos do § 1º, do art. 225 do Decreto nº 3.048/99 (fls. 833/1.309).

Referidos documentos, embora por amostragem, reforça o entendimento de que os valores denominados "salários apurados na contabilidade" não correspondem ao fato gerador noticiado na acusação fiscal.

Impende ainda salientar que o rigor na garantia da busca da verdade material para a correta apuração do fato gerador já foi objeto de decisão no âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

> *PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. SALDO CREDOR EM CAIXA. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. FACULDADE DO CONTRIBUINTE PRODUZIR PROVA CONTRÁRIA. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. SUCUMBÊNCIA. PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE.*
>
> *1. A presunção juris tantum de omissão de receita pode ser infirmada em Juízo por força de norma específica, mercê do princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5.º, XXXV, da CF/1988) coadjuvado pela máxima utile per inutile nom vitiatur.*
>
> *2. O princípio da verdade real se sobrepõe à presuntio legis, nos termos do § 2º, do art. 12 do DL 1.598/77 (art. 281 RIR/99 - Decreto 3.000/99), ao estabelecer ao contribuinte a faculdade de demonstrar, inclusive em processo judicial, a improcedência da presunção de omissão de receita, considerada no auto de infração lavrado em face da irregularidade dos registros contábeis, indicando a existência de saldo credor em caixa. Aplicação do princípio da verdade material.*
>
> *[...]*
>
> *(REsp 901.311/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2007, DJe 06/03/2008)*

Assim, os valores apurados pela fiscalização não se coadunam com a base de incidência tributária, razão porque afasto a exigência contida no lançamento.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, exonerando o crédito tributário exigido no lançamento.

(assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto