



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 13603.722327/2010-79
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.669 – 2ª Turma
Sessão de 26 de março de 2019
Matéria GRUPO ECONÔMICO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida MINAS LOGÍSTICA OURO FINO LTDA E OUTROS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração em razão de empresa ter deixado de apresentar contratos e notas fiscais de prestação de serviços de segurança/vigilância e limpeza, conforme discriminado em sua escrituração fiscal.

Nos termos do Relatório Fiscal (fls. 48/49), por deixar de exhibir documentação regularmente requerida por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 2 (fls. 42/44), a empresa infringiu os §§ 2º e 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 233 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.

Em sessão plenária de 15/03/2017, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2401-004.671 (fls. 1092/111), assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

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.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO. FATOS GERADORES. NÃO OCORRÊNCIA

Não há que se falar em infração quando os valores apurados pela fiscalização não se coadunam com a base de incidência tributária.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. 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.

A PGFN foi cientificada da decisão em 5/04/2017 (fl. 1598 do Processo nº 13603.722323/2010-91, ao qual os presentes autos estavam apensados) e, em 04/05/2017, foi interposto o Recurso Especial de fls. 1113/1125 (fls. 1607 do processo 13603.722323/2010-91), com fundamento no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela

Portaria MF nº 343/2015, visando rediscutir as seguintes matéria “**Grupo econômico - contrato de rateio de despesas com contribuições previdenciárias**”.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho datado de 31/07/2018 (fls. 1126/1130).

A Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

- a contribuição devida à Seguridade Social, correspondente à parte dos segurados empregados, consoante o disposto no art. 20 da Lei nº 8.212/1991, incide sobre o seu salário de contribuição mensal, definido no art. 28 da mesma Lei;
- a fiscalização ao examinar a contabilidade do contribuinte constatou registro de verbas pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados que, de acordo com a legislação previdenciária constitui base de incidência de contribuições previdenciárias, tais como salários/ordenados, horas extras, adicional noturno, férias e décimo terceiro salário, assim como registro de serviços contratados mediante cessão de mão-de-obra, como de segurança, vigilância e limpeza, sem a comprovação da retenção e do recolhimento da contribuição de 11% prevista no art. 31, da Lei nº 8.212/1991;
- em resposta aos termos de intimação fiscal expedidos pela Autoridade Autuante em relação a valores pagos aos segurados beneficiários de tais pagamentos, assim como àqueles decorrentes de cessão de mão-de-obra, a contribuinte informou que não realizou os pagamentos, justificou os lançamentos como sendo de rateio de despesas com a empresa Logística Ouro Fino LTDA, apresentando Contrato de Rateio de Despesas;
- quanto ao Contrato de Rateio de Despesas, celebrado entre as empresas Minas Logística Ouro Fino Ltda e Logística Ouro Fino Ltda, registre-se que o assunto não está respaldado na legislação previdenciária, porém, na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, encontra-se fundamento no art. 299, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 2009 e Parecer Normativo CST nº 32, de 1991;
- no âmbito da legislação previdenciária, o art. 32, inciso II, da Lei nº 8.212/1991 e art. 225, inciso II, §§ 13 ao 15, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, determinam que a empresa é obrigada a lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;
- a escrituração contábil, portanto, deve ser efetuada de forma a possibilitar à fiscalização a identificação dos fatos geradores de contribuições previdenciárias por intermédio dos títulos das contas, sem que haja a necessidade de pesquisa em históricos contábeis ou em outras contas ou grupos de contas, cujos títulos, sejam diversos daqueles usualmente utilizados para lançamento dos referidos fatos geradores;
- a fiscalização apurou na contabilidade do contribuinte autuado, verbas contabilizadas que de acordo com a legislação constituem base de cálculo de incidência de contribuições previdenciárias e das destinadas a outras entidades e fundos, denominados terceiros, tais como, salários/ordenados,

horas extras, adicional noturno, férias e décimo terceiro salário e serviços contratados com cessão de mão-de-obra, não resta dúvida de que a empresa autuada é responsável pelo encargo previdenciário decorrente de tais hipóteses de incidência;

- é irrelevante a forma como a empresa autuada pagou as verbas registradas em sua contabilidade, pois, de acordo com a legislação previdenciária as contribuições incidem sobre os valores pagos, devidos ou creditados;

- o fato do registro contábil das verbas salariais decorrer de rateio entre empresas do grupo econômico, não retira a responsabilidade do contribuinte autuado pelo recolhimento das contribuições incidentes sobre referidas verbas, assim como a obrigação da retenção e recolhimento da contribuição de 11% incidente sobre as notas fiscais/faturas de serviços contratados com cessão de mão-de-obra;

- dispõe o art. 123 do Código Tributário Nacional – CTN que, “Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”;

- mesmo que o referido Contrato de Rateio de Despesas tenha estabelecido a quem compete a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias, o mesmo não pode ser oposto à Fazenda Pública, conforme determinação contida no art. 123 do CTN;

- DRJ de origem concluiu que os documentos juntados ao feito pelo autuado que segundo ele, comprovam que os recolhimentos de todos os encargos e contribuições decorrentes da relação de emprego entre a autuada e seus empregados foram recolhidos regularmente, não devem ser acolhidos, pois, não há como saber se os recolhimentos referem-se de fato aos valores correspondentes àqueles apurados pela fiscalização, já que foram efetuados de forma global pela Logística Ouro Fino Ltda;

- não constam folhas de pagamento/discriminativos com os valores do rateio e Guia da Previdência Social – GPS, que correspondem aos valores registrados na contabilidade e os apurados pela fiscalização;

- em nenhum momento o contribuinte demonstrou quais são os trabalhadores e as atividades que exerceram e que deram origem à escrituração contábil;

- diante da constatação nos registros contábeis do autuado de fatos geradores de contribuições previdenciárias e a não apresentação de documentos que demonstrem os respectivos recolhimentos, agiu corretamente a fiscalização ao lavrar o Auto de Infração contra o contribuinte e demais empresas integrantes do grupo econômico;

- também com espeque nesses fundamentos, o Auto de infração lavrado por infringência ao disposto no art. 33, §§ 2º e 3º da Lei nº 8.212/1991 e alterações posteriores, combinado com os arts. 232 e 233, parágrafo único, do RPS, por ter o contribuinte autuado deixado de apresentar à fiscalização os contratos e as notas fiscais/faturas de prestação de serviços de segurança, vigilância e limpeza, registrados na sua escrituração contábil e no Relatório Fiscal do Auto de Infração nº 37.261.655-0;

- é incontroverso que o contribuinte, de fato, não apresentou os documentos solicitados.

Requer a Fazenda Nacional seja admitido e provido o Recurso Especial.

Cientificadas do acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento entre 29/08/2018 (fl. 1151/1152), a Contribuinte, conjuntamente com as demais empresas do grupo econômico, em 12/09/2018 (fl. 1158), ofereceram conjuntamente as Contrarrazões de fls. 1160/1182, alegando, em resumo o que segue:

Conhecimento

- é franca a necessidade da admissibilidade do recurso contrarrazoado ser reformada;
- sustentam-se as razões recursais unicamente na parcial transcrição dos apontamentos das decisões recorridas e dos supostos julgados paradigmáticos, dos quais foram suprimidos trechos que lhes alteram a interpretação;
- o Recurso Especial interposto pela União viola **caput** e os §§ 1º, 8º e 11 do art. 67 do Regimento Interno do CARF e não preenche os requisitos de admissibilidade, quer seja porque omite a juntada do inteiro teor do paradigma e o replica no corpo recurso com a supressão de trechos que lhe altera a interpretação, quer seja porque, quando inteiramente cotejadas a decisão recorrida e o paradigma, salta aos olhos que não guardam qualquer similitude fática ou jurídica entre si;
- de acordo com a decisão recorrida, o ressarcimento da parte devida em rateio formal e previamente contratado de despesas de serviços administrativos comuns a grupo econômico não se amoldam ao conceito de remuneração e, portanto, não configuram fato gerador de Contribuição Previdenciária porque têm natureza indenizatória (reembolso) à empresa que suporta integralmente os ônus do recolhimento;
- em razão disso, afirmou-se que a classificação contábil de uma determinada rubrica não é suficiente para configuração de um fato gerador, tampouco o Contrato Rateio objetiva dissimular sua ocorrência ou natureza;
- a incidência tributária, como obrigação *ex lege* que é, prescinde apenas da verificação dos elementos da realidade que se amolde à hipótese de incidência;
- o Recurso Especial, contudo, desobedece claramente à ordem do §8º c.c. §11º, do art. 67, da Lei nº 8.212/91 pois não colaciona o inteiro teor da outra decisão e, ao transcrevê-la no corpo da petição, suprime relevantíssimo conteúdo que desmente a existência de similitude fática e jurídica entre os casos;
- o faz, afinal, para dificultar a constatação de inexistência de divergência jurisprudencial apta a sustentar o seu recurso de exceção;
- a integral leitura do paradigma (possível apenas com a juntada aos autos como anexo a estas contrarrazões) faz saltar aos olhos que o que efetivamente lá se discutiu foi a solidariedade passiva entre empresas de um mesmo grupo econômico pelo inadimplemento por uma delas;
- naquele processo, como se nota, a questão da existência ou não de grupo econômico só foi tornada controvertida porque as empresas não se reconheciam como tal;

- o Fisco constatou que operavam com nítida confusão patrimonial, inclusive com o pagamento direto de despesas de uma empresa por outra, além de associação informal, objetivando omitir sucessão negocial e a identidade operacional;
- objetiva-se, com isso, apenas justificar o cerne daquela controvérsia: a responsabilização solidária prevista no inciso IX, do art. 30, da Lei nº 8.212/1991;
- a situação fática e a controvérsia jurídica analisadas no presente feito são completamente distintas;
- enquanto a decisão recorrida tratou da inexistência de feição remuneratória de despesa de reembolso advindo de rateio de despesas de empresas de um mesmo grupo (que se reconhece como tal), o paradigma tratou da validade da solidariedade passiva entre empresas de um mesmo grupo econômico (que não se reconhecia como tal) pelo inadimplemento parcial por uma delas;
- isso se evidencia ainda mais quando se constata que o ponto central do recurso paradigmático é o inciso IX, do art. 30, da Lei nº 8.212/91 e a solidariedade passiva frente às contribuições previdenciárias não foi nem mesmo abordado *en passant* na decisão recorrida, tampouco apontado expressamente como controvérsia nas razões do Recurso Especial manejado pela União;
- não há incompatibilidade entre a decisão recorrida e a Legislação; não há colisão, atrito ou mesmo divergência de interpretação a reclamar a admissibilidade do Recurso Especial combatido;
- à toda evidência, inadmissível não só porque amparado em violações ao § 8º c.c. §11º, do art. 67, da Lei nº 8.212/91 mas porque as omissões que o permeiam, contanto aclaradas, demonstram cabalmente a inexistência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorridos e o Acórdão paradigma;

Mérito

- despesas incorridas por quaisquer contribuintes para adimplemento de contrato de rateio de despesas de serviços administrativos que compartilha com outras empresas quem compõe seu grupo econômico tem natureza indenizatória;
- a decisão recorrida é irretocável porque reconhece que o ressarcimento da parte devida em rateio formal e previamente contratado de despesas de serviços administrativos comuns a grupo econômico não se amoldam ao conceito de remuneração e, portanto, não configuram fato gerador de Contribuição Previdenciária porque tem natureza de reembolso (portanto indenizatória) à empresa que suporta integralmente os ônus do recolhimento;
- a Constituição Federal outorga a competência legislativa para instituição de tributos, traçando ainda limites ao exercício desse poder. Reproduz art. 195 da CF/1988;
- esses dispositivos não conceituam, entretanto, essas expressões, relegando a definição dos fatos jurídicos tributários ao Código Tributário Nacional, recepcionado com status de lei complementar pela nova ordem jurídica, nos termos do art. 146, III, da CF;
- o CTN por sua vez traduz de forma genérica preceito constitucional implícito, a tolher na prática e explicitamente os desmandos legislativos dos

entes tributantes, prevendo, em seu art. 110, que a lei instituidora do tributo não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado – muito menos pode, nessa ordem de ideias, a opinião fiscal;

- em suma, revela a existência de uma regra-matriz fundamental dos tributos, que não pode ser ignorada ou ampliada pelo legislador ordinário ou pelo sujeito ativo tributário num rompanse arrecadatório, em especial no tocante aos fatos agravados pelo Direito Tributário. Cita doutrina;

- não se pode, por outro ângulo, olvidar o caráter de direito de sobreposição do direito tributário, também nominado pela doutrina como direito de superposição;

- essa característica apresenta-se visível, face à captação e assimilação de institutos fornecidos por outros segmentos do mundo jurídico. O direito tributário, quando da caracterização dos critérios da regra-matriz de incidência, utiliza-se de institutos advindos de outros sub-ramos da ciência jurídica;

- por esses motivos é que a compreensão da base de cálculo das contribuições previdenciárias deve advir primitivamente de outros diplomas normativos (p.ex. Consolidação das Leis do Trabalho – CLT), donde se há de extrair que as verbas que interessam à tributação são as de natureza remuneratória;

- as indenizações, sejam de natureza material ou moral, não se incluem nesse conjunto, porquanto não advêm do capital ou do trabalho e não representam acréscimo, apenas recomposição patrimonial;

- a decisão recorrida tratou de perquirir e deparou-se com inexistência de feição remuneratória nas despesas de reembolso advindo de rateio de serviços administrativos entre as empresas de um mesmo grupo econômico, que, alheias ao campo de incidência das contribuições previdenciárias, não poderiam ser forçadamente exigidas pela autoridade lançadora;

- a operação é também regular sob a perspectiva jurídico-tributária formal, já que todas as despesas rateadas eram e são indispensáveis a realização das atividades da empresa autuada, sem as quais sequer poderia funcionar, e quiçá gerar a riqueza passível de ser tributada;

- a conformidade com a legislação e a jurisprudência administrativa evidencia-se ao constatar que se tratam de despesas indispensáveis a consecução de seu objeto social e que são despesas usuais e normais nas operações, transações e atividades da empresa;

- o contrato de rateio de despesas de serviços administrativos, ainda que contrato não expressamente previsto e regulamentado no ordenamento jurídico civil, é perfeitamente aceitável conquanto entabulado com respeito à lei, aos bons costumes e os princípios gerais de direito, na forma do art. 425, do Código Civil;

- tal como reconheceu a decisão recorrida, referido contrato não se presta a alterar a responsabilidade pelo pagamento de tributos, muito menos para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, como afirmou originalmente a fiscalização;

- todos os encargos e contribuições decorrentes da relação de emprego entre a autuada e seus empregados sempre foram recolhidos regularmente, assim

como também eram os decorrentes das relações entre a Logística Ouro Fino Ltda e os colaboradores que prestaram os serviços administrativos comuns ao Grupo;

- a vontade real das partes não esteve, em nenhum momento, oculta ou dissimulada. Ao contrário, sempre esteve clara e expressa em todas as cláusulas do instrumento e durante toda a execução de seus termos, de sorte que não se sustenta a pretensão fiscal de se aplicar ao caso o comando contido no parágrafo único art. 116, do CTN com o intuito de desconstruir os negócios jurídicos praticados pelas partes envolvidas na celeuma.

Requer, por fim, que se reconheça a inadmissibilidade do Recurso Especial ou, subsidiariamente, que lhe seja negado provimento.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

De início, convém ponderar que a presente autuação foi motivada pela recusa do contribuinte em exibir documentos solicitados no curso do procedimento fiscal. Contudo, muito embora a conduta que deu ensejo ao lançamento não tenha nenhuma relação com as obrigações tributárias principais, a decisão recorrida entendeu que “*Não há que se falar em infração quando os valores apurados pela fiscalização não se coadunam com a base de incidência tributária*”.

Talvez por essa razão o Recurso Especial tenha se pautado no mesmo paradigma apresentado nos apelos relacionados aos autos de infração decorrentes do falta de recolhimento das contribuições (Acórdão nº 2803-002.475). Ocorre que essa decisão aborda aspectos vinculados exclusivamente ao não pagamento de tributos, ou seja, não faz qualquer referência ao inadimplemento de obrigação acessória. É o que se constata do primeiro parágrafo de seu relatório:

A presente Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD – DEBCAD 37.142.756-0, objetiva o lançamento das contribuições sociais previdenciárias não adimplidas pelo empregador contribuinte – parte patronal, SAT, parte descontada dos segurados e glosa de deduções com salário-família, decorrente da remuneração paga, devida ou creditada aos trabalhadores empregados, conforme Relatório Fiscal da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, de fls. 111 a 136, com período de apuração de 01/1999 a 02/2007, conforme Mandado de Procedimento Fiscal MPF, de fls. 137. (Grifou-se)

Observe-se que, inexistindo relação direta entre os autos de infração pelo não pagamento de tributos (obrigação de dar) e o relacionado à recusa de exibição de documentos solicitados no curso do procedimento fiscal (obrigação de fazer), a premissa trazida no apelo

recursal, de que, mantido o lançamento das obrigações principais, “*por via de consequência, segundo a ótica do paradigma, também deveria ser mantido o Auto de Infração lavrado por descumprimento da obrigação acessória correlata*”, não se confirma.

Desse modo, não há como afirmar que, por ter sido posicionado pela manutenção do lançamento relacionado à exigência do tributo, o Colegiado paradigmático adotaria a mesma conclusão no tocante a eventual autuação por não apresentação de documentos. Tratam-se de lançamentos diversos, com finalidades próprias, conjuntos probatórios específicos e fundamentos absolutamente distintos.

Com efeito, o exame dos excertos colacionados, permite concluir pela inexistência de dissídio interpretativo, uma vez que as diferentes soluções a que chegaram os acórdãos recorrido e paradigmas não decorreram de divergência jurisprudencial, mas sim do conjunto fático peculiar de cada processo.

Nestas circunstâncias, em virtude da ausência de similitude fática, não se verificou caracterizada a divergência jurisprudencial.

Conclusão

Ante o exposto voto por não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho