



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

Processo nº 13603.722329/2010-68
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.672 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2017
Matéria OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente MINAS LOGÍSTICA OURO FINO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 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. GFIP APRESENTADA COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS 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.

RETENÇÃO DOS 11% SOBRE O VALOR BRUTO DAS NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ARMAZENAMENTO

A execução do serviço é feita sob a administração da contratada. Não há a caracterização da prestação de serviços de cessão de mão de obra da forma estabelecida na lei de regência

DIFERENÇAS APURADAS A TÍTULO DE RAT. FALTA DE MOTIVAÇÃO

Em face da falta de motivação verifica-se a insuficiência das razões apontadas no Relatório Fiscal para alterar a alíquota indicada pelo contribuinte em GFIP.

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 proferida pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG) - DRJ/BHE, que julgou procedente em parte a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido no Auto de Infração, conforme ementa do Acórdão nº 02-34.150 (fls. 916/929):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constitui infração à legislação a apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

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 fundamentado no artigo 299, do Regulamento do Imposto de Renda.

INCONSTITUCIONALIDADE.

Não compete à esfera administrativa apreciar argüição de inconstitucionalidade de lei vigente, nos termos da legislação que rege o Processo Administrativo Fiscal.

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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

O presente processo teve sua origem no Auto de Infração – AI DEBCAD nº 37.261.657-7 (fls. 02/22), que aplicou multa no valor de R\$ 43.669,60, conforme previsto no artigo 32, § 5º, da Lei nº 8.212/1991, artigo 284, inciso II e artigo 373 do Regulamento interno da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999 e Portaria Interministerial MPS/MF nº 333, publicada no Diário Oficial da União – DOU, de 30 de junho de 2010.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 19/21), durante a ação fiscal realizada (Termo de Início de Procedimento Fiscal – MPF nº 0611000201000276 – fls. 07/10), foi constatado

que o Sujeito Passivo apresentou as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, do período janeiro/2006 a dezembro/2007, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Tal procedimento constitui infração ao disposto no art. 32, inciso IV, §§ 3º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 225, inciso IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999.

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 (**Ouro Fino Participações e Empreendimentos S.A** – CNPJ 07.065.512/0001-85, **Logística Ouro Fino Ltda.** – CNPJ 04.771.902/0001-82, **Centro Oeste Logística Ouro Fino Ltda.** – CNPJ 07.181.400/0001- 90, **Ouro Fino Agronegócio Ltda.** – CNPJ 06.186.517/0001- 01, **Ouro Fino Sementes Ltda.**, atual denominação da **Ouro Fino Agrosociences Ltda.**, CNPJ 05.480.599/0001-21, **Ouro Fino Biológicos Ltda.** – CNPJ 09.593.434/0001-17, **Ouro Fino Pet Ltda.** – CNPJ 07.380.067/0001-48, **Ouro Fino Química Ltda.** – CNPJ 09.100.671/0001-07, **Ouro Fino Saúde Animal Ltda.** – CNPJ 57.624.462/0001-05), apresentaram sua Impugnação (fls. 26/912), onde em síntese alegaram que:

1. Em nenhum momento 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 jurídicas 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, o que os leva a solicitar um prazo suplementar de 20 (vinte) dias para juntada de documentos indispensáveis ao deslinde das questões;
3. O Contrato de Rateio de Despesas e a contabilização desses rateios são regulares, estando amparados pela legislação civil e do imposto de renda. 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, tudo em conformidade com os requisitos estabelecidos na legislação tributária. Os serviços foram prestados, as despesas eram devidas e o rateio dos valores consubstanciados em número de horas está correto;
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, o que significa não existir impedimento para que os funcionários de uma determinada empresa prestem serviços a outras empresas do mesmo grupo;

-
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 acórdão 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 no contrato de rateio de despesas, aplicou de forma arbitrária norma *anti elisiva* ainda não regulamentada no ordenamento jurídico, afrontando o Princípio da Legalidade. 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. A eficácia plena da norma geral *anti elisiva* só ocorrerá quando houver a sua integração ao sistema jurídico tributário

nacional, mediante a edição de lei ordinária específica para este fim, não podendo o fiscal invocá-la como fator de legitimação da desconstituição de práticas empresariais, tributárias ou não, realizadas com amparo na liberdade de empreender e contratar, garantida constitucionalmente, ainda que delas decorram economia de ordem financeira ou fiscal;

13. Os fins almejados pela Impugnante encontram respaldo no artigo 170 da Constituição Federal. 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. O impugnante se valeu de contrato escrito, previsto 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;
14. A nova Contribuição Social de 15% sobre nota fiscal/fatura relativa a serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho médico, criada pela Lei nº 9.876/99, é inconstitucional;
15. Estão corretas a base de cálculo declarada em GFIP bem como as contribuições recolhidas conforme demonstrado no quadro apresentado na fl. 60, da impugnação;
16. Mediante a previsão legal de redução da base de cálculo, não há que se falar em tributação sobre o valor bruto da nota fiscal e nem em declaração desses valores em GFIP, de acordo com o disposto no Manual da GFIP, o que enseja o cancelamento da autuação nesse sentido;
17. A pretensão do fiscal em imputar à Impugnante multa isolada, por suposto descumprimento de obrigações tributárias, não pode prosperar porque restou amplamente demonstrado que não houve, por parte da impugnante, descumprimento e nem infração à legislação tributária atinente às contribuições previdenciárias as quais está obrigada.

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, 37.261.653-4, 37.261.654-2, 37.261.655-0 e 37.261.656-9, 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 procedente em parte a impugnação, excluindo o lançamento relativo a valores pagos pelos serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, e mantendo o crédito exigido no Auto de Infração nº 37.261.657-7, uma vez que:

- Os valores das multas exigidas foram calculados nos limites estabelecidos nos §§ 4º e 5º, do inciso V, do artigo 32, da Lei nº 8.212/91;
- O Auto de Infração foi lavrado nos termos dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007 e do artigo 293 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999, contendo todas as formalidades exigidas, não havendo razões de fato ou de direito para decretar sua nulidade.

Os Sujeitos Passivos solidários foram notificados do Acórdão de nº 02-34.150 em 30/09/2011 (fl. 936) e, em 31/10/2011, apresentaram Recurso Voluntário (fls. 1.039/1.058), onde fazem uma Síntese dos Fatos e em seguida alegam:

1. PRELIMINAR – DA NECESSIDADE DE CONCESSÃO DE PRAZO SUPLEMENTAR PARA JUNTADA DE PROVAS.

Pleiteado preliminarmente a 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.

Afirma que seu pleito, feito com vistas a prestigiar o Princípio da Verdade Material, teve seu deferimento negado, o que implicaria em nulidade do julgado de 1ª instância, apenas para que seja realizada antes do julgamento de 2ª instância, ou se assim entenderem, pela determinação da juntada dos documentos em sede recursal, afim de trazer aos autos os elementos necessários para o correto entendimento dos fatos ocorridos.

2. DA REGULARIDADE E LEGALIDADE DO RATEIO DE DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO.

Informa que no Acórdão da DRJ/BHE foi concluído:

- 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;

Afirma 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. 1.043/1.045) ;
- 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;
- 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 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 as 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. DA INEXISTENCIA DE INFRAÇÃO AO ARTIGO 32, INCISO IV, § 5º, DA LEI Nº 8.212/91, QUE JUSTIFIQUE A APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA.

Informa que, de acordo com o disposto no artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, a empresa está obrigada a declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS os dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e também outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS.

Afirma que restou amplamente demonstrado que nunca existiu fato gerador, base de cálculo e valores devidos de contribuições previdenciárias, por parte da Recorrente, pelo fato de que as despesas escrituradas como rateio não se coadunam com o conceito de remuneração para fins de incidência de contribuição previdenciária.

Diz que os recursos humanos alocados nos serviços administrativos prestados não faziam parte do seu quadro de funcionários e sim da empresa Logística Ouro Fino Ltda. que, na condição de empregadora, apurou, declarou em GEFIP e recolheu regularmente todas as contribuições previdenciárias sob sua responsabilidade, sendo esses valores posteriormente rateados com a Recorrente, na forma do Contrato de Rateio.

E conclui dizendo que é totalmente ilógico a pretensão de apenar a Recorrente pela não declaração em GEFIP de fatos geradores, base de cálculo e valores de contribuições previdenciárias as quais não estava obrigada por lei, já que não existia vínculo empregatício entre os segurados e a Recorrente.

4. 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.

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.

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

Ainda que assim não fosse, 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.

Assim, conclui-se que as práticas empresariais adotadas pela Recorrente, mais especificamente o contrato de rateio de despesas e de comodato, 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*.

Finalizam o Recurso Voluntário pedindo que:

1. Seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário;
2. Reformada a decisão de 1ª instância em sua parte controvertida, cancelando-se os itens impugnados do presente AIIM;
3. Cancelados os Autos de Infração reflexos de nºs 37.261.652-6, 37.261.653-4, 37.261.654-2, 37.261.655-0 e 37.261.656-9;

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, aduzem as pessoas jurídicas Recorrentes 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 às Recorrentes. 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, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento do Auto de Infração à epígrafe com vista à constituição de crédito referente a multa isolada, tendo em vista que foi constatado que o Sujeito Passivo apresentou as Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, do período janeiro/2006 a dezembro/2007, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Tal procedimento constitui infração ao disposto no art. 32, inciso IV, §§ 3º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 225, inciso IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 1999.

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 as recorrentes pela reforma da decisão de primeira instância e o cancelamento do Auto de Infração principal e reflexos, aduzindo que em nenhum momento restou provado o cometimento de infração que justificasse a lavratura do auto de infração efetuado de forma genérica, embasado em relações inexistentes e que os valores apontados pela fiscalização não são base de incidência de contribuições previdenciárias, vez que não se caracterizam como remuneração conforme disposto nos arts. 20, 22, I, II da Lei nº 8.212/91, 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.

Para a verificação do cometimento da infração, necessário se faz a análise de todos os aspectos que envolvem o lançamento tributário.

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.

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, 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 art. 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 salários de contribuições pagos a segurados empregados, e contribuição de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto de serviços prestados com cessão de mão de obra, referentes à segurança, vigilância e limpeza, constituídos por meio de exame na contabilidade do sujeito passivo.

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 de incidência contida no inciso I, do artigo 22 da Lei 8.212/91:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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.

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos

em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

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 nº 9.528, de 10.12.97](#))

Cumpra 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.

Quanto aos registros de despesas com serviços de vigilância, limpeza e segurança, verifico que ocorreram no setor da administração geral, razão porque também se referem ao reembolso estabelecido no contrato, conforme discriminado no histórico das planilhas de prestação de contas (notas de débito) emitidas pela Logística Ouro Fino LTDA contra a Minas Logística Ouro Fino LTDA.

Ademais, a fiscalização sequer comprovou se efetivamente foram alocadas pessoas que figuram como contribuintes individuais para outra empresa, ou se os serviços foram prestados nos mesmos departamentos administrativos objeto dos ressarcimentos de despesas.

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 non 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 nos termos analisados.

Das Contribuições referentes à retenção e ao recolhimento dos 11% (onze por cento) sobre o valor bruto das notas fiscais de prestação de serviços de armazenamento, com cessão de mão de obra, emitidas pela empresa Armazéns Gerais Vinhedo

A fiscalização afirmou ter ocorrido prestação de serviços de armazenamento com cessão de mão de obra, conforme notas fiscais emitidas pela empresa Armazéns Gerais Vinhedo sem as devidas retenções, contrato de prestação de serviços e escrituração contábil do sujeito passivo.

De acordo com o Relatório Fiscal, afirmou que, ao analisar o endereço da prestação de serviços, verificou que tomadora e prestadora encontram-se no mesmo endereço. Instado a se manifestar o sujeito passivo apresentou contrato particular de comodato firmado com a empresa prestadora de serviços, no qual consta que é a prestadora de serviços quem cede em comodato parte do imóvel situado a Rua Nove, 140 – Bairro Distrito Industrial Riacho das Pedras, Contagem–MG, não tendo a fiscalização acatado o contrato como válido por entender como necessário o cumprimento das formalidades artigo 1.144 da Lei nº 10.406/2002.

Contrapondo à exigência fiscal, a Recorrente assevera que o objeto do contrato em tela é a prestação de serviços de logística, de armazenagem e transporte pela empresa AGV à Minas Logística, em que todo o serviço contratado pela Recorrente seria prestado pela empresa contratada (AGV), por sua conta e risco, supervisão e administração, mediante remuneração mensal correspondente, não existindo cessão de mão de obra.

Aduz ainda que os serviços foram prestados em estabelecimento pertencente ao prestador, conforme se destaca no contrato de comodato, o que afasta a caracterização de cessão de mão de obra.

Detalha a Recorrente em sua peça recursal que a Ouro Fino Participações e empreendimentos S/A decidiu criar uma sociedade empresária em Contagem-MG, visando atender a demanda de produtos na região.

Assim a empresa Armazéns Gerais Vinhedo (constituída desde 1998), com sede na cidade de Valinhos/SP e proprietária do imóvel localizado na Rua nove, 140, Distrito Industrial, Contagem-MG, emprestou parte do seu imóvel para uso da empresa que seria criada, firmando para tanto um contrato particular de comodato no qual prevê o empréstimo de parte do imóvel para uso da Recorrente.

Após estabelecido o endereço de sede da sociedade empresária, foram efetuados os registro dos atos constitutivos da nova sociedade (Minas Ouro Fino) nos órgãos competentes. Após o registro a empresa deu início às suas atividades em Contagem.

Afirma que resta evidente a regularidade no endereço da empresa e que a sua constituição respeitou a norma positivada no art. 579 do Código Civil que permite o empréstimo para uso de bens móveis e imóveis, desde que não fungíveis.

Melhor elucidando, ao explicitar o conceito de cessão de mão de obra, a Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.711/98, estabeleceu o seguinte:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. [\(Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009\)](#). [\(Produção de efeitos\)](#).

§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. [\(Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998\)](#).

Ainda sobre a caracterização da cessão de mão de obra, o Regulamento da Previdência Social assim estabelece:

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216. [\(Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003\)](#)

§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da [Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974](#), entre outros.

Compulsando os autos, em especial o contrato de prestação de serviços de operador logístico, armazenagem, transporte e outras avenças (fls. 185 a 215), percebe-se de forma clara que não há a caracterização da cessão de mão de obra da forma estabelecida na lei de regência.

Explico. Toda a execução do serviço é feita sob a administração da contratada. A AGV efetua o transporte dos produtos da Minas Logística, por conta própria ou por empresas subcontratadas sob sua exclusiva responsabilidade, e efetua a distribuição dos produtos. Os serviços de armazenagem são prestados pela AGV nas suas dependências, no CD Contagem (armazém da AGV – definição à fls. 187), local onde recebe produtos originados de transferências, e, a partir dele, providencia a distribuição aos destinatários finais indicados pela contratante.

Verifico ainda, no contrato de prestação de serviços, que os serviços são executados em um único turno de trabalho e no caso de acréscimo de horas, as horas extras trabalhadas serão cobradas pela AGV.

Na execução do serviço pela contratada estão incluídas a mão de obra profissional, inclusive os motoristas, treinados e habilitados, necessários à execução dos serviços objeto do contrato, se obrigando a contratada a executar as operações e serviços por meio de pessoal registrado em carteira de trabalho, nos termos da legislação vigente, e mantê-los supervisionados e direcionados pela Gerência da AGV.

Observo ainda que os procedimentos de coleta, recebimento, faturamento são todos administrados e com determinação de horários pela contratada, sendo que qualquer solicitação de forma diversa tem que ser previamente negociado com a AGV.

Diante dos fatos acima expostos, entendo que não restou configurada a prestação de serviços mediante cessão de mão de obra, razão porque indevida a incidência da tributação sobre as notas fiscais.

Das diferenças apuradas a título de RAT

O Auditor Fiscal procedeu ao lançamento da diferença das contribuições para o RAT, por haver o sujeito passivo declarado e recolhido com aplicações de alíquotas inferiores aos 3% (três por cento) devido em todo o período. A base de incidência foram os valores declarados em GFIP pelo contribuinte, conforme Planilha 7 (fl. 224).

Em Recurso Voluntário a empresa alega que a fiscalização utilizou como fundamento o Decreto nº 6.042/2007 que alterou o Regulamento da Previdência Social, com início de vigência a partir de julho de 2007, data posterior ao período dos fatos geradores lançados, e que a aplicação do Decreto para fatos ocorridos em período anterior à sua vigência afronta o princípio da irretroatividade.

Entendo que assiste razão à Recorrente.

De fato, o fundamento sob o qual se baseou a fiscalização para efetuar o lançamento da diferença da contribuição para o RAT foi o Decreto nº 6.042/2007. Reproduzo, assim, parte a do Relatório correspondente a referida cobrança:

V) contribuições referentes às diferenças de valores apurados correspondentes ao Riscos Ambientais do Trabalho – RAT nas competências de janeiro de 2006 a maio de 2007, conforme discriminado na planilha nº 7, denominada diferença RAT, devido ao SP em tais competências haver declarado e recolhido contribuições para o RAT, com aplicações de alíquotas de 2% (dois por cento) nas competências de janeiro de 2006 a dezembro de 2006 e de janeiro a maio de 2007 e de 1% (um por cento) na competência do décimo terceiro salário de 2006, quando o correto seria, de acordo com o contido no Decreto nº 6042/2007 a aplicação da alíquota de 3% (três por cento) em todo o período citado. Assim em consequência, a fiscalização apurou os valores discriminados na planilha acima citada e que estão incluídos nos levantamentos AE e AE1. O procedimento foi realizado em conformidade com o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF número 0611000201000276.

Consoante estabelecido na Lei nº 8.212/91, a contribuição para o financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, é de um, dois ou três por cento, a depender do risco de acidente da atividade preponderante da empresa ser considerado, leve, médio ou grave, respectivamente:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: ⁶

II - para o financiamento do benefício previsto nos [arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991](#), e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: [\(Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998\)](#).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Ao proceder a revisão do enquadramento no grau de risco em face da atividade preponderante da empresa, o Auditor Fiscal apenas afirmou que de acordo com o contido no Decreto nº 6042/2007 o correto seria a aplicação da alíquota de 3% (três por cento) para todo o período, sem motivar a revisão para a aplicação da alíquota de 3%, consoante determina o art. 50, II, § 1º da Lei nº 9.784/99. Na realidade a fiscalização fundamentou com um dispositivo legal que só passou a vigorar após o período fiscalizado que não poderia ter seus efeitos retroativos (art. 144 do CTN).

Aqui a fiscalização cometeu dois erros. Primeiro, porque fundamentou o lançamento em dispositivo legal que passou a vigorar somente após o período fiscalizado; segundo, porque o Decreto 6.042, de 12 de fevereiro de 2007, estabelece em seu Anexo V que a atividade classificada no CNAE 4644-3/02 – Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso veterinário se sujeita a alíquota de 1%.

Em face da falta de motivação, não entendo como suficiente as razões apontadas no Relatório Fiscal para alterar a alíquota indicada pelo contribuinte em GFIP.

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

Entendo que não restou comprovado o cometimento de infração que justificasse a lavratura do auto de infração efetuado relativo à multa, 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