



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.000128/2009-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.219 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de setembro de 2022
Recorrente VOX DO BRASIL PESQUISAS E PARTICIPACOES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo e de planejamento das atividades da Administração Tributária. Este instrumento não pode obstar o exercício da atividade de lançamento conferida ao Auditor Fiscal, que decorre exclusivamente da Lei. Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não constitui motivo suficiente para a nulidade do lançamento, especialmente quando não resultam em preterição do direito de defesa.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Inexistindo a demonstração probatória não há que se falar em nulidade no lançamento. A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. CUSTEIO. CONTRIBUIÇÃO A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. EMPRESA COM MAIS DE UM ESTABELECIMENTO E MAIS DE UMA ATIVIDADE. ATIVIDADE RURAL E ATIVIDADES AUTÔNOMAS DE NATUREZA NÃO RURAL. CONCEITO DE ATIVIDADE ECONÔMICA PREPONDERANTE DA EMPRESA. REGRA DE ENQUADRAMENTO ÚNICO PARA TODA A EMPRESA (MATRIZ E FILIAIS), INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 351 DO STJ, CONSTRUÍDA PARA O SAT/RAT/GILRAT, QUE PERMITE DIFERENCIAÇÃO PELO CNPJ. EMPRESA DE PESQUISA EM SUA CONCEPÇÃO ECONÔMICA INTEGRAL. ATIVIDADE RURAL EM ESTABELECIMENTO/FILIAL DOTADO DE CNPJ. RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE

COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO PRÓPRIA DO ESTABELECIMENTO. PRETENDIDO ENQUADRAMENTO SUBSTITUTIVO. IMPOSSIBILIDADE. RECOLHIMENTO CORRETO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTOS DE TODOS OS EMPREGADOS E TRABALHADORES AVULSOS.

Com exceção das agroindústrias, é vedada às empresas, compreendidas a partir de seu todo (matriz e filiais), integrada por todos os estabelecimentos com CNPJ, que explorem outra atividade econômica, além da atividade rural, a prerrogativa de apurar a contribuição patronal a seu cargo, referente aos empregados da área rural, tomando como base o valor da comercialização da produção rural.

A empresa, concebida como um todo, que desempenha outra atividade econômica autônoma de natureza comercial, industrial ou de serviços não está sujeita à contribuição previdenciária patronal substitutiva incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, mantendo a condição de sujeito passivo das contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei 8.212, de 1991, em relação à remuneração de todos os segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço. A empresa (a pessoa jurídica), nessa conceituação, composta de sua matriz e filiais, e não cada estabelecimento de modo isolado, é a responsável pelo pagamento das contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento.

OPERAÇÃO DE MÚTUO. NÃO COMPROVAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DOS FATOS PELA FISCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS.

Para comprovação da operação de mútuo, firmado por instrumento particular, não se faz necessário o registro dos contratos de empréstimo em títulos e documentos, tampouco é exigido reconhecimento de firma para a sua validade, mas é imprescindível demonstrar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a ocorrência efetiva da operação de mútuo, sob pena do seu não reconhecimento.

Não tendo o contribuinte comprovado a existência efetiva da operação de empréstimo, com suporte em documentação hábil e idônea, pode a fiscalização reclassificar os fatos, buscando a natureza dos fatos efetivamente ocorridos e lançar contribuições sociais previdenciárias relativo à entrega de numerários aos sócios sob o fundamento de que era decorrente de contrato de mútuo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Samis Antonio de Queiroz, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado), Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campo (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 219/230), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelos recorrentes VOX DO BRASIL PESQUISAS E PARTICIPAÇÕES LTDA., VOX MERCADO PESQUISAS E PROJETOS LTDA., VOX OPINIÃO PESQUISA E PROJETOS LTDA., e VOX POPULI MERCADO E OPINIÃO LTDA., devidamente qualificados nos fólios processuais, relativo ao inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 194/199), proferida em sessão de 05/07/2010, consubstanciada no Acórdão n.º 02-27.481, da 6.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (DRJ/BHE), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

NULIDADE. DESCABIMENTO POR INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS INSANÁVEIS.

É descabida a declaração de nulidade quando inexistente vício insanável.

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA ESFERA ADMINISTRATIVA. DESCABIMENTO.

A alegação de inconstitucionalidade e de ilegalidade de norma previdenciária não é apreciada nesta Instância Administrativa.

PESSOA JURÍDICA COM ATIVIDADE RURAL E COM OUTRAS ATIVIDADES DISTINTAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO.

A pessoa jurídica que, além da atividade rural, explore outra atividade econômica deve contribuir sobre a folha de pagamento.

PRESUNÇÃO EM SEDE PREVIDENCIÁRIA. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO.

A presunção simples é aplicada em sede previdenciária.

MÚTUO NÃO COMPROVADO.

Importância paga a título de mútuo não comprovado deve ser incluída na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para o período de apuração em referência, com auto de infração (DEBCAD 37.190.751-9) juntamente com as peças integrativas e respectivo Relatório Fiscal juntado aos autos, foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Conforme Relatório Fiscal de fls. 41 a 51, trata-se de crédito tributário no valor de R\$ 189.113,52 (cento e oitenta e nove mil cento e treze reais cinquenta e dois centavos), consolidado em 06/01/09, para a exigência de contribuições no período de

01/2004 a 12/2004, correspondentes à parte da empresa e dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais de trabalho.

Foram apuradas diferenças de contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados da Fazenda Morro da Garça, tendo em vista o FPAS 787 desta e o FPAS 515 para a matriz, já que a empresa notificada tem a atividade de pesquisa de opinião e de mercado na matriz, além de participar do capital social de outras empresas e tem a atividade agropecuária na filial Fazenda Morro da Garça, cujo enquadramento no FPAS 604 foi considerado incorreto.

As demais diferenças de contribuição fundam-se na incidência sobre as importâncias pagas aos sócios que a notificada excluiu da base de cálculo em virtude de contrato de mútuo cujas devoluções não restaram provadas durante a auditoria fiscal.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que peço vênia para reproduzir:

Foi caracterizado o grupo econômico constituído denominado Grupo Vox, constituído pelas empresas Vox do Brasil Pesquisas e Participações Ltda, Vox Populi Mercado e Opinião Sociedade Civil Ltda, Vox Mercado Pesquisa e Projetos Ltda e Vox Opinião Pesquisa e Projetos Ltda, nos termos do disposto no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/1991.

(...)

Diz que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) contém CNPJ 23.254.436/0001-02, sendo que o Auto de Infração foi lavrado também contra o estabelecimento filial (CNPJ 23.254.436/0002-93). Entende que tal fato dá ensejo à anulação do MPF e do lançamento feito em face da filial da impugnante, com base no disposto no art. 32, III, da Portaria MPS nº 520/2004, no art. 41 da IN INSS/DC nº 70/2002 e no art. 2º da IN INSS/DC nº 100/2003.

No mérito, aduz a improcedência do crédito no que tange à mudança do enquadramento do FPAS 604 para o 787 do estabelecimento filial "Fazenda Morro da Garça", dado que se dedica às *"atividades de apoio à pecuária não especificadas anteriormente"*, como descrito no seu cartão de CNPJ, não possuindo nenhum tipo de vinculação com as atividades de pesquisa desenvolvidas pela matriz. Assim, correto o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural em homenagem ao princípio da verdade material e com fundamento no disposto no § 22 do art. 201 do Decreto nº 3.048/1999.

Argumenta, também, que não deve prosperar a incidência de contribuições sobre os valores emprestados aos seus sócios por meio de contratos de mútuo, uma vez que não ficou demonstrado serem os mesmos fraudulentos. Segundo relatado no Auto de Infração, ocorrerem devoluções da maior parte dos valores emprestados aos sócios, sendo que a não devolução de parte fez os auditores presumirem que se tratava de remuneração. Pretensa inadimplência não pode ser transformada em prova cabal da configuração de uma relação de emprego. Cita jurisprudência administrativa para respaldar o seu entendimento.

Pede que seja julgada nula ou improcedente a autuação e, por consequência, todo o crédito nela pretendido.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário, conforme bem sintetizado na ementa alhures transcrita.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento.

Consta nos autos Termo de Apensação deste feito ao Processo n.º 15504.000129/2009-61 (e-fl. 254).

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação mais antiga em 17/12/2010, e-fls. 212/218, protocolo recursal em 14/01/2011, e-fl. 219, e despacho de encaminhamento, e-fl. 252), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal e da autuação

O recorrente pretende a nulidade do procedimento e da autuação com base em alegados vícios no Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Em suma, o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) conteria o CNPJ 23.254.436/0001-02, sendo que o Auto de Infração foi lavrado também contra o estabelecimento filial (CNPJ 23.254.436/0002-93). Entende que tal fato dá ensejo à anulação do MPF e do lançamento feito em face da filial. Invoca o disposto no art. 32, III, da Portaria MPS nº 520/2004, no art. 41 da IN INSS/DC nº 70/2002, e no art. 2º da IN INSS/DC nº 100/2003.

Pois bem. É cediço no âmbito da jurisprudência do CARF que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) ou Mandado de Procedimento Fiscal – Complementar (MPF-C), atual Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), é mero instrumento de controle administrativo e de planejamento das atividades da Administração Tributária, de modo que estes instrumentos não podem obstar o exercício da atividade de lançamento conferida ao Auditor Fiscal, que decorrem exclusivamente da Lei, deste modo, ainda que existisse, irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não constitui motivo suficiente para a nulidade do lançamento.

Ademais, o tema é objeto de enunciado sumular deste Egrégio Conselho, a teor da Súmula CARF n.º 171, que reza: *“Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento.”*

Demais disto, referida súmula é vinculante a este Egrégio Conselho, na forma da Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021.

N o mais, dita súmula foi objeto dos Acórdãos Precedentes similares a discussão em pauta, a teor dos Acórdãos CARF n.ºs: 9101-004.676, 9202-008.028, 9303-009.609, 1201-003.397, 1301-004.043, 1302-004.407, 1401-003.974, 1402-003.702, 2201-006.455, 2202-005.050, 2401-007.673, 2402-008.269, 3201-006.663, 3301-005.617, 3302-006.583, 3401-006.575 e 3402-007.198.

Obiter dictum, não há que se falar em nulidade ou mesmo em cerceamento ou preterição do direito de defesa quando a autoridade lançadora indicou expressamente as infrações imputadas ao sujeito passivo e observou todos os demais requisitos constantes do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, reputadas ausentes às causas previstas no art. 59 do mesmo diploma legal, ainda mais quando, efetivamente, mensurou motivadamente os fatos que indicou para imputação, estando determinada a matéria tributável, tendo identificado o *“fato imponível”*.

Os relatórios fiscais, em conjunto com os documentos acostados, atenderam plenamente aos requisitos estabelecidos pelo art. 142, do CTN, bem como pela legislação federal atinente ao processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235/1972), pois descreve os fatos que deram ensejo à constituição do presente crédito tributário, caracterizando-os como fatos geradores e fornecendo todo o embasamento legal e normativo para o lançamento.

Ou, em outras palavras, o auto de infração está revestido de todos os requisitos legais, uma vez que o fato gerador foi minuciosamente explicitado no relatório fiscal, a base legal do lançamento foi demonstrada e todos os demais dados necessários à correta compreensão da exigência fiscal e de sua mensuração constam dos diversos discriminativos que integram a autuação.

Além disto, houve a devida apuração do *quantum* exigido, indicando-se os respectivos critérios que sinalizam os parâmetros para evolução do crédito constituído.

A fundamentação legal está posta e compreendida pelo autuado, tanto que exerceu seu direito de defesa bem debatendo o mérito do lançamento.

A autuação e o acórdão de impugnação convergem para aspecto comum quanto às provas que identificam a subsunção do caso concreto à norma tributante, estando os autos bem instruídos e substanciados para dá lastro a subsunção jurídica efetivada.

Os fundamentos estão postos, foram compreendidos e o recorrente exerceu claramente seu direito de defesa rebatendo-os, a tempo e modo, em extenso arrazoado para o bom e respeitado debate.

Por último, não caberia analisar inconstitucionalidade no âmbito deste Egrégio Conselho, a teor da Súmula CARF n.º 2: *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

Sem razão o recorrente neste capítulo, rejeito a preliminar.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

O lançamento em vergasta é de contribuições correspondentes à parte da empresa e dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais de trabalho, tendo sido apuradas diferenças de contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados da Fazenda Morro da Garça, tendo em vista o FPAS 787 desta e o FPAS 515 para a matriz, já que a recorrente tem a atividade de pesquisa de opinião e de mercado na matriz, além de participar do capital social de outras empresas e tem a atividade agropecuária na filial Fazenda Morro da Garça, cujo enquadramento no FPAS 604 foi considerado incorreto.

As demais diferenças de contribuição fundam-se na incidência sobre as importâncias pagas aos sócios que a recorrente excluiu da base de cálculo em virtude de contrato de mútuo cujas devoluções não restaram provadas durante a auditoria fiscal.

Passo a enfrentar os capítulos de defesa de mérito.

- Contribuição sobre a comercialização da produção rural

O recorrente se insurge contra o lançamento e reclassificação do FPAS. A tese de defesa é a mesma inaugurada com a impugnação e restou plenamente analisada pela DRJ. Pois bem. Considerando que inexistem novas razões entre o recurso voluntário e a impugnação, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, de modo que proponho a confirmação e adoção da decisão meritória recorrida nos pontos transcritos a seguir, com fulcro no § 1.º do art. 50 da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

Acentuo que, de modo diverso do aduzido pela impugnante, a empresa é única, sendo que a legislação leva em conta as particularidades dos estabelecimentos em aspectos tais como escrituração contábil, elaboração de Guia de Informação do Fundo de Garantia e de Informações à Previdência Social — GFIP e de folha de pagamento, observadas as atividades exercidas, sem que signifique a perda da unidade empresarial. (...)

No mérito, alega a improcedência do crédito no que tange à mudança do enquadramento do FPAS 604 para o 787 do estabelecimento filial "*Fazenda Morro da Garça*", dado que se dedica às "*atividades de apoio à pecuária não especificadas anteriormente*", como descrito no seu cartão de CNPJ, não possuindo nenhum tipo de vinculação com as atividades de pesquisa desenvolvidas pela matriz.

Assinala que o princípio da verdade material requer que a autoridade administrativa verifique o que efetivamente aconteceu, no caso, o correto recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural que realizara, uma vez o disposto no § 22 do art. 201 pelo Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999 e alterações posteriores, só se aplica quando a filial e a matriz possuem atividades vinculadas, o que não ocorreu, tornando sem causa a exação.

Entendo que não tem procedência o pedido de que seja considerado correto o recolhimento das contribuições com base no valor da comercialização, FPAS 604, pois, de modo diverso do pretendido pelo sujeito passivo, é exatamente por exercer atividade rural autônoma na filial intitulada "*Fazenda Morro das Garças*" enquanto a matriz atua na prestação de serviços de assessoria consultoria e realização de pesquisas de opinião pública e de mercado, dentre outras (Contrato Social de fls. 72), é que enquadra-se na hipótese normativa de recolhimento de contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento. O contido no inciso IV do art. 201 do RPS é expresso quanto ao recolhimento sobre a receita bruta da comercialização da produção rural para a pessoa jurídica que tenha como fim apenas a atividade de produção rural. Como já dito, não é o caso, a não ser que se cometa o equívoco de entender que cada estabelecimento constitua uma pessoa jurídica distinta.

Assim, tem-se que a hipótese verificada pela auditoria fiscal encontra-se prevista no § 22 do art. 201 do RPS e conforme nota feita no subitem 6.3 da citada IN MPS/SRP nº 3, de 2005, não se aplica a substituição das contribuições previdenciárias à pessoa jurídica, exceto a agroindústria, que, além da atividade rural, explore outra atividade econômica autônoma, quer seja comercial, industrial ou de serviços, no mesmo ou em estabelecimento distinto, independentemente de qual seja a atividade preponderante, devendo contribuir de acordo com o artigo 22 da Lei nº 8.212/91 e informar na GFIP/SEFIP, em relação à atividade agrária, o FPAS 787 e, em relação a cada atividade econômica autônoma, o código FPAS correspondente.

Importante afirmar, inclusive, que a situação jurídica da temática acerca das alíquotas para o RAT/SAT/GILRAT apuradas por estabelecimento de modo independente em cada unidade não se aplica ao caso concreto, vez que para aferição do recolhimento previdenciário a luz do art. 22 da Lei 8.212, ou do viés substitutivo, exige observar a pessoa jurídica compreendida como um todo (matriz e filiais).

Deveras, a argumentação da defesa caminha no sentido de tentar convencer a aplicar tese (firmada em pacífica jurisprudência) relativa à forma correta de aplicar as alíquotas do grau de risco do SAT/RAT/GILRAT no contexto de empresa com vários estabelecimentos, cadastrados de forma individual no CNPJ.

A referida tese preceitua que no contexto da empresa com vários estabelecimentos deve se analisar a situação de cada estabelecimento (matriz ou filiais), que possua inscrição no CNPJ, de forma individualizada, como se uma empresa independente e autônoma fosse, dando-se tratamento próprio para encontrar e aplicar corretamente a alíquota do grau de risco da contribuição do SAT/RAT/GILRAT, conforme atividade econômica preponderante, observando-se o risco ambiental do trabalho específico em cada estabelecimento (conferir Súmula n.º 351 do STJ). Entretanto, tal tese não se aplica ao caso dos autos.

O regime da contribuição social patronal é aferido concebendo-se a empresa como um todo, já que importa a finalidade econômica da “empresa” como um todo (aferição do objetivo final da atividade empresarial), da apropriação da atividade econômica principal/preponderante (regra do enquadramento único para toda a empresa – matriz e filiais), correspondente ao código na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), não sendo possível segmentá-la por estabelecimento e por atividade econômica autônoma.

Não importa para a contribuição patronal a aferição de riscos específicos, o que exigiria a abertura de análises por estabelecimentos. Então, essa abertura é dispensada, apropriando-se o todo. Diga-se, *en passant*, que aquela tese da correta alíquota do SAT/RAT/GILRAT se aplica para aferir o grau de risco, levando-se em consideração uma realidade específica e individualizada por cada estabelecimento da empresa cadastrado no CNPJ, na forma do art. 22, II, e alíneas, da Lei n.º 8.212.

Neste diapasão, para conceber o regime da contribuição social patronal importa compreender a finalidade econômica da “empresa” como um todo (aferição do objetivo final da atividade empresarial), da apropriação da atividade econômica principal/preponderante (regra do enquadramento único para toda a empresa – matriz e filiais), da compreensão do objetivo final da atividade empresarial, não sendo possível segmentá-la por estabelecimento e por atividade econômica autônoma para buscar a todo custo aplicar a regra da contribuição substitutiva. Como as contribuições para Terceiros, em minha análise, seguem o regime do que for indicado para a contribuição patronal, vale transcrever precedente do STJ a indicar a investigação a partir do enquadramento da empresa como um todo (matriz e filiais) – regra do enquadramento único; não se adotando análise de estabelecimento por estabelecimento. Isto se aplica sempre que não for necessário perquirir uma situação específica como a aferição individualizada de graus de riscos, o que só vai ocorrer para a análise do SAT/RAT/GILRAT do regime do inciso II do art. 22 da Lei n.º 8.212. Observe-se o raciocínio:

(...). CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A TERCEIROS. (...). MATRIZ E FILIAL. CNPJ'S DIVERSOS. REGRA DE ENQUADRAMENTO ÚNICO PARA TODA A EMPRESA. CONCEITO DE "ATIVIDADE PREPONDERANTE" E "CONEXÃO FUNCIONAL". ART. 581, §§ 1.º E 2.º, DA CLT. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA N. 351/STJ REFERENTE AO SAT/RAT.

(...)

3. No caso dos autos, entendeu a Corte de Origem que, com a cisão das atividades industrial e comercial/administrativa da empresa CONTRIBUINTE, o estabelecimento filial de Curitiba, a partir de setembro de 2006, passou a ser a responsável apenas pela atividade comercial/administrativa devendo recolher a contribuição social ao SESC e não a contribuição ao SESI, sendo esta última recolhida exclusivamente pelo estabelecimento matriz em São José dos Pinhais - PR. Sendo assim, entendeu indevidas as contribuições ao SESI para as competências de: 13/2006, 1/2007, 2/2007, 2/2007, 3/2007, 4/2007, 5/2007 e 6/2007.

4. Ocorre que não descaracteriza a "conexão funcional" prevista no art. 581, § 2.º, da CLT para fins de verificação da "atividade preponderante" da empresa o fato de ter havido a separação da empresa em dois estabelecimentos, um para desenvolver atividades próprias da indústria (matriz em São José dos Pinhais) e outro para desenvolver atividades eminentemente de comércio e administração da própria empresa (filial de Curitiba), prestando suporte e apoio administrativo, comercial àquele. Isto porque o segundo estabelecimento desenvolve atividade-meio (no que diz respeito à gerência administrativa e recursos humanos) e atividade vinculada ao mesmo objeto (no que diz respeito à comercialização da produção e prestação de serviços vinculados ao que produzido pela matriz).

5. A única possibilidade de haver a separação dos estabelecimentos filiais em relação à matriz para efeito de enquadramento para as contribuições devidas a entidades e fundos terceiros (art. 3.º, da Lei n. 11.457/2007 e art. 94, da Lei n. 8.212/91) ocorre *"quando a empresa realizar diversas atividades econômicas, sem que nenhuma delas seja preponderante"* (art. 581, § 1.º, da CLT), tal não parece ser o presente caso, onde restou evidenciada a atividade preponderante da empresa como sendo a industrial, já que as demais são desenvolvidas em torno de um único produto que por ela é fabricado e vendido (equipamentos elétricos, eletrônicos, eletromecânicos e de informática, bem como suas partes e peças).

6. Esta Corte já se manifestou, inclusive em sede de Recurso Especial Repetitivo (REsp 1.355.812/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 31/5/2013), no sentido de que a filial é uma espécie de estabelecimento empresarial, fazendo parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, partilhando dos mesmos sócios, contrato social e firma ou denominação da matriz. Nessa condição, consiste, conforme doutrina majoritária, em uma universalidade de fato, não ostentando personalidade jurídica própria, não sendo sujeito de direitos, tampouco uma pessoa distinta da sociedade empresária. Tal significa que, em regra, a sujeição passiva tributária deve se referir à empresa como um todo, somente admitindo a separação entre estabelecimentos se houver expressa determinação legal.

7. O conceito de *"atividade preponderante"* utilizado para as contribuições devidas a terceiros previstas no art. 3.º, da Lei 11.457/2007, como a do SESI, difere do conceito utilizado para a contribuição ao SAT (Seguro contra Acidentes de Trabalho) ou RAT (Riscos Ambientais do Trabalho). A definição de *"atividade preponderante"* utilizada para o SAT/RAT está relacionada ao número de segurados empregados e trabalhadores avulsos que desempenham cada atividade submetida a risco e não com a atividade econômica desenvolvida, ou o objetivo final da atividade empresarial, este utilizado como parâmetro para o conceito de *"atividade preponderante"* das contribuições devidas a terceiros. Tal afasta a incidência da Súmula n.º 351 do STJ: *"A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro"*.

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. (REsp 1.628.352/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/05/2017, DJe 20/06/2017) (grifei)

Após essas considerações passo a analisar a situação da empresa como um todo para aferir o regime da contribuição social patronal (art. 22 ou 22A da Lei 8.212 ou art. 25 da Lei 8.870). Pois bem. Para facilitar a análise, verifico que o recorrente não é agroindústria. Doutro lado, o recorrente, compreendendo-se a sua estrutura global (matriz e filiais), não é produtor rural, afastando-se do regime invocado do art. 25 da Lei 8.870, vez que apenas um estabelecimento não é urbano. A prova materializada nos autos evidencia claramente que o objetivo final da atividade empresarial, a finalidade econômica principal da "empresa" como um todo é o desenvolvimento de pesquisas. O recorrente definitivamente não detém um ideário rural, sequer agroindustrial. Além do mais, a empresa recorrente (sua unicidade, matriz e filiais) não nega que desenvolve outras atividades econômicas autônomas, diversas da atividade rural, ainda que em unidades específicas. Em acréscimo, cabe pontuar que o escopo do art. 127, II, do CTN, não é o pretendido pelo recorrente. A finalidade é facilitar a competência da ação fiscal e não estabelecer que a empresa será tratada, para todos os fins, de forma individualizada por estabelecimento afastando o enquadramento único. Especificamente, veja-se que a empresa tem como atividade principal a realização de pesquisas. O fato de desenvolver uma atividade rural não desnatura sua característica de empresa urbana, aliás. Descabe, portanto, fazer uma análise individual e isolada da atividade desenvolvida em cada estabelecimento da empresa, como quer o contribuinte.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Autuação fiscal baseada em presunção. Contratos de Mútuos a justificar as entregas financeiras aos sócios (remunerações pagas a sócios da autuada sob o título de mútuo)

O recorrente entende que a Fiscalização efetivou lançamento por presunção, considerando ter presumido que os valores emprestados aos sócios, por meio de contratos de mútuo, eram remunerações.

A DRJ assim se manifesta ao julgar a irresignação, além de tecer outros comentários:

No caso do Auto de Infração em apreciação, foi presumido o pagamento de remuneração a sócios a partir dos seguintes fatos indiciários: não ressarcimento de importâncias pelos sócios dentro do prazo previsto em contrato de mútuo; os montantes não devolvidos, foram transferidos, em 31/05/2007, para as contas contábeis do Grupo Realizável a Longo Prazo, procedimento repetido nos exercícios posteriores e a correção estipulada nos contratos de mútuo não foi contabilizada.

Vê-se que é grande a probabilidade de terem os valores tidos como empréstimo pelo sujeito passivo caracterizarem remuneração dos sócios, sendo frágil a mera alegação da impugnante de que a ela compete proceder a execução, no momento que julgar oportuno, para ressarcir-se, restando ao fisco o ônus de provar que houve fraude na execução dos tratados contratos de mútuo. Tal pretensão do sujeito passivo não merece guarida, tendo em vista o abaixo exposto:

- a atividade laboral de sócios gera a remuneração de acordo com o conceito estampado no art. 28, inciso III, da Lei nº 8.212, de 1991, e alterações, que é base de cálculo das contribuições previdenciárias, excluídas as parcelas enumeradas no § 9º daquele dispositivo legal;

- o sujeito passivo não provou, até o momento da impugnação que houve o ressarcimento espontâneo ou por medida judicial ou extrajudicial da totalidade dos valores que alega ter emprestado aos sócios;

- a inércia do impugnante não pode preponderar de modo a impor o ônus da decadência à Administração Tributária;

- de acordo com o parágrafo único do art. 116 do CTN, "*A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária*".

Assim, não resta dúvida de que agiu corretamente a Auditora Fiscal, ao presumir que os valores transferidos aos sócios a título de mútuo seriam, na realidade, remunerações sujeitas à incidências das contribuições exigidas.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente.

Ora, independentemente de se alegar que o lançamento foi por presunção, entendo do contexto do relatório fiscal, que não se trata de lançamento por presunção, mas sim reclassificação jurídica dos fatos reportados pelo contribuinte como mútuos. Ademais, não seria o lançamento em si presumido, mas sim houve uma reclassificação dos fatos pela autoridade fiscal a partir do presumido pagamento de remuneração aos sócios pela não restituição dos escriturados mútuos. Aliás, até o momento deste julgamento, não há a comprovação da restituição dos tais mútuos.

A questão é que, a despeito do recorrente alegar se cuidar de empréstimos, não se comprovou nos autos que ocorreu a efetiva operação e se a operação passa a não ter suporte fático a entrega do numerário ao sócio é reclassificada como remuneratória a incidir contribuição social previdenciária.

Até penso, e aqui consigno, que não é necessário o registro dos contratos de mútuo em títulos e documentos, tampouco é exigido reconhecimento de firma para a sua validade, quando firmado em instrumento particular, mas se faz necessário provar, com documentos hábeis e idôneos, a ocorrência efetiva da operação de mútuo, sob pena do seu não reconhecimento, o que não se desincumbiu o recorrente nos autos, deixando de demonstrar a efetiva existência da operação.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, considerando o até aqui esposado e não observando desconformidade com a lei, nada há que se reparar no julgamento efetivado pelo juízo de piso. Neste sentido, em resumo, conheço do recurso e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo íntegra a decisão recorrida. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros