



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

Processo nº 15956.000656/2010-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.434 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente SERRANA MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS LTDA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO. As empresas integrantes de grupo econômico, por determinação legal, respondem entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFIGURAÇÃO. COMANDO ÚNICO. FINALIDADE CONVERGENTE.

Configura-se grupo econômico de fato quando duas ou mais empresas sob comando único atuam visando a um fim comum.

INDÍCIOS DE FALTA DE RECOLHIMENTO. ARBITRAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. FALTA DOS REQUISITOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe o arbitramento das contribuições se o fisco não consegue demonstrar que houve sonegação de elementos requeridos na auditoria e/ou que os documentos apresentados não correspondem à realidade financeira do sujeito passivo.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I) afastar a solidariedade em relação à empresa Serrana Equipamentos Agrícolas Ltda.; e II) no mérito, dar provimento ao recurso.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recursos interpostos pela empresa acima identificada e suas co-devedoras contra o Acórdão nº 12-45.619 de lavra da 10.^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ no Rio de Janeiro I (RJ), que julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir o Auto de Infração – AI nº 37.304.241-8.

O crédito em questão refere-se à exigência das contribuições patronais para a Seguridade Social, inclusive aquela destinada ao custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

De acordo com o relatório fiscal, fls. 32/47, a RFB, utilizando-se de ferramentas de informática, constatou possíveis incoerências entre os dados informados pela autuada e executou procedimento fiscal com o fito avaliar os dados da escrituração contábil e a realidade operacional do sujeito passivo.

Afirma-se que o “índice de massa salarial” (remuneração declarada/receita bruta) médio para empresas semelhantes foi de 9,28% para o exercício de 2006 e 9,59% para o exercício de 2007, ao passo que a empresa fiscalizada apresentou índices de 0,08% e 1,28%, respectivamente.

Acrescenta-se que para o exercício de 2006 a empresa apresentou nas folhas de pagamento/GFIP uma massa salarial de R\$ 30.219,36 (2 empregados e dois contribuintes individuais – sócios) para uma receita operacional de R\$ 39.962.098,56 e no ano seguinte a remuneração declarada, para um contingente médio de cem empregados e dois contribuintes individuais, de R\$ 1.252.624,92 com um total de receitas operacionais de R\$ 97.218.575,76.

Diante da suposta falta de justificativa da empresa para as distorções relatadas, a base de cálculo do lançamento foi aferida indiretamente com esteio no “índice de massa salarial” médio do segmento empresarial em que se situa a fiscalizada, deduzidas as remunerações declaradas na GFIP.

Entendeu o fisco que as empresas Serrana Equipamentos Agrícolas Ltda - CNPJ n. 06.120.522/0001-03 e Sermag Industrial e Comercial Ltda – CNPJ n. 50.426.667/0001-29 formavam com a autuada grupo econômico de fato, motivo pela qual estas foram arroladas como devedoras solidárias.

Após detalhamento das situação verificadas nas empresas acima, que o levou a concluir pela existência de grupo econômico, o fisco assim resumiu as suas constatações:

“DA CONCLUSÃO DA CARACTERIZAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO

Considerando os fatos relatados, a legislação citada e destacando ainda que o Srs. Osmar Leonel de Castro e Jose Paulo de Mello, são sócios gerentes da empresa fiscalizada e também da Sermag e que um sócio da Serrana Equipamentos já fez parte do quadro societário da empresa fiscalizada e que ainda os outros sócios da Serrana Equipamentos são sobrinho e filha dos sócios da empresa fiscalizada; que ainda as DIPJs e Contabilidade demonstram efetivamente que existem constantes

entradas e saídas de insumos e mercadorias entre as empresas, que existem valores a receber pela fiscalizada em relação a Sermag e Serrana Equipamentos; que a empresa fiscalizada está instalada em prédio da Sermag; que existe contrato de comodato entre ambas e que as construções efetuadas pela empresa fiscalizada ficarão de posse da cedente do comodato, concluimos, que tais empresas, embora com personalidades jurídicas distintas, estão agrupadas através de uma unidade de comando, formando um Grupo Econômico, tornando-se solidárias entre si.”

Cientificadas do lançamento em 13/12/2010, as devedoras apresentaram impugnações, as quais foram julgadas improcedentes pela DRJ.

Inconformada a empresa autuada interpôs recurso, mediante duas peças recursais, de fls. 431/445 e de fls. 485/496. Decidi, por acolher aquela a qual foi juntado o substabelecimento mais recente, embora se note que não haverá prejuízo ao sujeito passivo, haja vista que nas duas peças são apresentados argumentos semelhantes.

No recurso de fls. 485/496, o sujeito passivo alegou, em apertada síntese, que:

a) o AI deve ser anulado, posto que a empresa incluiu os valores lançados no parcelamento instituído pela Lei n. 11.941/2009 e as suas obrigações para com o mesmo encontram-se em dia;

b) quanto ao exercício de 2006, não existem diferenças a recolher, posto que os valores confessados em GFIP foram recolhidos na íntegra;

c) inexistente no lançamento a informação de que foram aproveitados na apuração fiscal os valores recolhidos e parcelados pelo sujeito passivo;

d) o fisco lançou mão de fundamentação legal que não se amolda às contribuições lançadas;

e) os valores declarados em GFIP estão de acordo com a realidade da empresa, descabendo a aferição da mão-de-obra mediante utilização de índices internos da RFB, aos quais os contribuintes não têm acesso;

f) o fisco incorreu em erro gravíssimo ao desconsiderar que a empresa, no período fiscalizado, terceirizou grande parte de sua produção;

g) o fisco não apresentou os dados da contabilidade da empresa que estavam em dissonância com a sua realidade econômica, assim, não se justifica o arbitramento das contribuições;

h) o vínculo de solidariedade apontado não se justifica, na medida em que as empresas arroladas são totalmente distintas, com personalidades jurídicas próprias, sem qualquer tipo de ingerência, controle, fiscalização ou administração entre as mesmas;

i) o levantamento apresenta-se falho, posto que o CNAE adotado pelo fisco e utilizado para obtenção do “índice de massa salarial” não corresponde à realidade da empresa;

j) para o “FPAS – 507”, em que se enquadra a empresa, as contribuições sociais, no período do lançamento, deveriam ter como base de cálculo a folha de salário e não o faturamento;

k) a multa imposta possui caráter confiscatório;

l) a taxa de juros Selic não pode ser aplicada para fins tributários.

A empresa **Samag Industrial e Comercial Ltda** apresentou recurso, no qual contesta a sua posição de devedora solidária, sob a justificativa de que inexistente o grupo econômico apontado pelo fisco, uma vez que as supostas integrantes, malgrado a semelhança do quadro societário, atuam de forma independente e mediante gestão profissional, possuindo clientes, fornecedores, empregados e até suportes financeiros e bancários diversos.

Depois alega que a responsabilidade solidária não poderia ser fixada por lei ordinária, mas, por força da alínea “b” do inciso III do art. 146 da Constituição Federal, deveria estar veiculada por lei complementar.

Assevera que se encontra com o direito de defesa cerceado, posto que não tem como impugnar o crédito com amplitude, uma vez que não tem acesso à escrituração contábil da empresa autuada.

Ao final, pede o afastamento do vínculo de solidariedade ou, alternativamente, determine-se que a autuada lhe forneça cópia da contabilidade e dos contratos firmados no período do lançamento, de modo que possa exercer o seu direito de defesa sem restrições.

A **Serrana Equipamentos Agrícolas Ltda** também interpôs recurso, no qual inicialmente questiona a sua posição de devedora solidária, posto que não possui os mesmos sócios que as outras supostas integrantes do grupo econômico, não divide imóvel com aquelas e não atua no mesmo ramo de atividade.

Sustenta que realiza atos de comércio com as outras empresas, mas também o faz com dezenas de outras localizadas na cidade onde está sediada.

Assevera que não existem no AI elementos capazes de comprovar que faz parte do grupo econômico imputado pelo fisco, razão pela qual deve ser cancelada a lavratura.

Argumenta que o dispositivo da Lei n.º 8.212/1991 que fundamenta a solidariedade é formalmente inconstitucional, pois invade competência reservada a lei complementar.

Depois afirma que não pode exercer na integralidade o seu direito de defesa sem que lhe sejam fornecidos os contratos efetuados pela autuada e os dados contábeis daquela.

Pede o cancelamento da lavratura ou, alternativamente, que lhe seja permitido o acesso aos elementos da autuada que lhe permitam o exercício do amplo direito de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

Os recursos merecem conhecimento, posto que preenchem os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Responsabilidade solidária

Verifiquemos inicialmente se deve prevalecer o vínculo de solidariedade apontado pelo fisco.

Afirma a autoridade lançadora que o comando da empresa autuada e da Sermag Industrial e Comercial pertence às mesmas pessoas, os sócios Osmar Leonel de Castro e José Paulo de Mello. Quanto à empresa Serrana Equipamentos Agrícola, assevera o fisco que esta é comandada por parentes dos sócios da autuada, quais sejam, Alessandro Leonel Castro (sobrinho) e Juliana Aparecida Leonel de Castro (filha).

As empresas Sermag e Serrana Equipamentos Agrícolas são as maiores fornecedores de insumos da autuada, representando 16,13% do total de fornecedores no ano de 2006 e 30,74% no ano seguinte.

No exercício de 2006, a autuada forneceu 76,99% do total de insumos e adquiriu 44,45% dos produtos da empresa Sermag Industrial. No exercício de 2007, esses números foram 91,99% e 76,23%, respectivamente.

Para a empresa Serrana Equipamentos Agrícolas, no exercício de 2006, autuada foi a maior cliente, representando 32,70% do total das saídas. No exercício seguinte, a autuada foi a maior fornecedora desta empresa com 25,91% do total de entradas e maior cliente, representando 97,64% do total das saídas.

Apresenta dados da contas contábil “Valores a Receber”, para os exercícios de 2006 e 2007, onde comprova a existência de transações comerciais entre três empresas arroladas como codevedoras. A contabilidade revela ainda a existência de empréstimos concedidos pela autuada para as empresas Sermag e Serrana Equipamentos.

O fisco chama atenção para o fato de que a autuada e a Sermag situam-se em prédios vizinhos, os quais são interligados, além de que o atendimento à fiscalização deu-se em escritório que seria compartilhado entre estas empresas. Já a empresa Serrana Equipamentos Agrícolas estaria localizada nas proximidades.

Assevera o fisco que as páginas da autuada e Sermag na internet apresentam os mesmos produtos, o mesmo catálogo de máquinas, peças e equipamentos, esse fato sugere que as empresas compartilhavam a atividade econômica.

Afirma-se ainda que a autuada estava instalada em imóvel cedido em comodato por tempo indeterminado pela Sermag, no qual eram feitas benfeitorias pela

comodatária, conforme consta na contabilidade da autuada. Vamos à legislação que fundamente a responsabilização de terceiros pelo adimplemento de obrigações previdenciárias.

A responsabilidade solidária decorre da disposição do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, *verbis*:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

(...)

Vê-se que a solidariedade para as contribuições previdenciárias é legal, enquadrando-se na previsão do inciso II do art. 124 do CTN, sendo que a norma é enfática ao prescrever que, em se comprovando a existência de grupo econômico, seja de fato ou de direito, é automático o vínculo de solidariedade entre as empresas integrantes pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social.

É necessário, assim, que se busque o conceito de grupo econômico, o qual extraído do § 2.º do art. 2.º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, assim redigido:

Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

(...)

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

(...)

Inspirada no dispositivo acima, a IN RFB nº 971/2009, vigente na data da autuação, tratava da questão nos seguintes termos:

Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Para mim, a identidade de quadro societário, aliada à existência de compartilhamento de instalações, além da cessão em comodato de imóvel da Sermag à autuada, são indicativos da configuração grupo econômico entre estas duas empresas.

A meu ver, as empresas são comandadas pelas mesmas pessoas e visam a objetivos comuns, conforme informações coletadas nas páginas eletrônicas de ambas, em que são divulgados os mesmos produtos e mediante a mesma estratégia publicitária.

Vejo que esta interligação é suficiente para me convencer de que as empresas Serrana Máquinas e Equipamentos e a Sermag Industrial, apesar de serem pessoas jurídicas com personalidades distintas, estão sujeitas à unidade de comando com finalidade comum, o que configura o grupo econômico de fato.

Não vislumbrei a mesma situação com a empresa Serrana Equipamentos Agrícolas, posto que neste caso não há identidade de quadro societário, mas apenas relação de parentesco entre os sócios. Também não ficou demonstrada a ocorrência de finalidade comum entre esta e a autuada.

Observe-se que o compartilhamento de instalações não foi demonstrado neste caso, além de que, a mera existência de relação comercial entre as empresas, ou mesmo a verificação contratos de mútuo entre estas, não é suficiente a caracterizar a ocorrência de grupo econômico, que pressupõe a administração das entidades por comando unificado.

Assim, afasto a solidariedade para a empresa Serrana Equipamentos Agrícolas.

Aferição indireta

O motivo que levou o fisco a aferir indiretamente o salário-de-contribuição no presente lançamento foi constatação de que o “índice de massa salarial”, correspondente ao total de remuneração dividido pela receita bruta, estaria bem abaixo da média do segmento empresarial no qual está inserido à autuada. Justifica o fisco que a empresa não conseguiu esclarecer essa discrepância.

Vejamos o que diz a legislação que trata da matéria.

O arbitramento da base de cálculo de tributos em geral é previsto no Código Tributário Nacional, art. 148, tendo cabimento quando as informações prestadas pelo sujeito passivo não mereçam fé. Eis o dispositivo:

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

Também a legislação previdenciária tem fundamentação específica para aferição indireta das contribuições, é esta a previsão dos §§ 3.º e 4.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991, os quais trazem a possibilidade de arbitramento das contribuições, quando haja recusa, sonegação ou apresentação deficiente de informações por parte do sujeito passivo. Eis a dicção das normas mencionadas:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao

recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada pelo sujeito passivo, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão de obra empregada, proporcional à área construída, de acordo com critérios estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa corresponsável o ônus da prova em contrário.

(...)

A interpretação conjunta dos dispositivos do CTN com aqueles da Lei de Custeio da Previdência Social revela que o arbitramento das contribuições somente se justifica nos casos em que o sujeito passivo deixa de apresentar elementos necessários ao desenvolvimento da ação fiscal ou quando os apresenta, todavia, o fisco demonstra que esses não correspondem à realidade econômico-financeira da empresa.

No caso em apreço, verifico que a RFB executou auditoria de diagnóstico e, aplicando ferramenta específica, constatou que o “índice de massa salarial” do sujeito passivo, para os exercícios de 2006 e 2007, destoava da média das empresas similares. Diante desta constatação, determinou a realização de auditoria para aprofundar a investigação e apurar as contribuições devidas, se fosse o caso.

O fisco, todavia, ao contrário do que se esperava, tomou os dados da auditoria prévia como verdade absoluta e, afirmando que a empresa não conseguiu justificar as discrepâncias verificadas, lançou as contribuições adotando como base de cálculo justamente o índice que havia tomado como parâmetro para concluir pela ocorrência da anomalia acima mencionada.

Entendo que, atuando dessa maneira, a autoridade lançadora desviou-se das normas que autorizam o arbitramento das contribuições, posto que não resta demonstrado nos autos a ocorrência de sonegação de documentos ou de que a contabilidade da empresa não registra o seu real movimento.

Sequer consta dos autos intimação específica para que a autuada justificasse o desvio de seu “índice de massa salarial” da média apresentada por empresas do mesmo segmento econômico.

Sem querer entrar no mérito da afirmação, percebe-se que a empresa na defesa/recurso dá uma pista acerca da possível origem da discrepância, sugerindo que no período auditado terceirizou grande parte de suas atividades produtivas. Isso poderia ter sido melhor investigado na fase de apuração fiscal.

A meu ver, somente após aprofundar o trabalho de pesquisa na empresa fiscalizada e após demonstrar a ocorrência dos pressupostos que autorizam o lançamento arbitrado é que o fisco poderia levar a efeito a aferição indireta da base tributável. Sem percorrer esse caminho, por mais sedutores que fossem os índices verificados na auditoria de diagnóstico, não havia permissivo legal para o arbitramento das contribuições.

Vale à pena trazer precedente do CARF que trata de situação análoga, onde no Acórdão n. 2301-003.754, de 15/10/2013, a turma afastou a possibilidade de aplicação do arbitramento, conforme se percebe da ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 30/10/1995, 31/12/2004

AFERIÇÃO INDIRETA. PROVAS. AUSÊNCIA DE REQUISITOS. IMPROCEDÊNCIA.

Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas. Entretanto o mecanismo de aferição indireta da base de cálculo do tributo configura-se em exceção, que só deve ser utilizado nas estritas determinações da legislação.

Segundo a lei regencial há de realizar a aferição indireta quando ocorrer recusa ou sonegação de documentos e informações, bem como sendo eles insuficientes, bem como se ocorrer no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro.

No presente caso, na análise do Relatório Fiscal e das provas constantes dos autos não se encontram qualquer fato narrado e tão pouco prova cabal de que haja uma definição de que a documentação apresentada i) não preencheu as formalidades legais ou ii) continha informação diversa da realidade ou iii) omitiu informação verdadeira.

Há de destacar que o próprio agente autuador apresenta dúvida se os documentos eram suficientes ou não, bem como não demonstrou cabalmente que havia informação diversa da realidade e ou que houve omissão de informação da Recorrente.

LANÇAMENTO, EXISTÊNCIA DO FATO GERADOR. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA. IMPROCEDÊNCIA.

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.

Caberia ao fisco demonstrar a existência do fato gerador e demonstrá-lo com a devida certeza, Algo que não fez, motivo da procedência do recurso.

Como se percebe, o entendimento expresso no julgado acima vem ao encontro da nossa posição sobre o tema, segundo a qual, mesmo diante de indícios da existência de diferenças a apurar, o fisco somente pode lançar mão do arbitramento quando haja sonegação de documentos essenciais ao desenvolvimento da auditoria ou quando os elementos exibidos comprovadamente não retratem a realidade econômica da empresa.

Conclusão

Voto por afastar a solidariedade em relação à empresa Serrana Equipamentos Agrícolas Ltda e, no mérito, por dar provimento ao recurso.

Kleber Ferreira de Araújo.