



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

**Processo nº** 15889.000411/2007-17  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-004.214 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de março de 2016  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** COMPANHIA AGRÍCOLA QUATA E OUTROS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTABILIDADE OMISSA. AFERIÇÃO INDIRETA. CABIMENTO.

A constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, é motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Caracteriza-se grupo econômico de fato, também denominado “*grupo composto por coordenação*”, o conglomerado de empresas que, embora com situação jurídica distinta, possuam comunhão de sócios/parentes e de objetivos sociais ou tenham linha de comando e representação efetuada pelo mesmo grupo de pessoas ou por pessoas diretamente a elas vinculadas.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações tributárias fixadas na Lei nº 8.212/91.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124 do CTN c.c. art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª TO/4ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para excluir do lançamento, exclusivamente e tão somente, as Obrigações Tributárias relativas às remunerações pagas, creditadas ou devidas aos diretores JOSE CARLOS MORELLI, JULIO CESAR TONIOLO, PAULO ROBERTO DALBEN, ANTONIO ERNESTO DAL BEM, LUIZ ANTONIO DOS SANTOS PRETTI, FABIANO JOSE ZILLO, MIGUEL ZILLO e ANTONIO JOSE ZILLO, mantidas todas as demais.

André Luís Mársico Lombardi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: André Luís Mársico Lombardi (Presidente de Turma), Maria Cleci Coti Martins, Luciana Matos Pereira Barbosa, Cleberson Alex Friess, Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Theodoro Vicente Agostinho e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2006

Data da lavratura da NFLD: 06/09/2007.

Data da Ciência da NFLD: 06/09/2007.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto pela empresa acima identificada em face de Decisão de Primeira Instância Administrativa proferida pela DRJ/RPO, que julgou procedente em parte o lançamento tributário consistente em contribuições sociais a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, incidentes sobre o *pro labore* de Diretores/Administradores, conforme Relatório Fiscal a fls. 37/40.

O presente lançamento tem por fatos geradores as remunerações pagas, creditadas ou devidas aos administradores da empresa – Segurados Contribuintes Individuais.

Informa a Autoridade Lançadora que a remuneração dos administradores foi arbitrada, devido a falta de escrituração do *pro labore* na contabilidade da Notificada, fato que motivou a lavratura do pertinente auto de infração. Foram tomados como parâmetro as atas de eleição da diretoria e o valor da maior remuneração paga aos segurados empregados, para apurar a base de cálculo da remuneração. O Salário de Contribuição assim apurado, referente ao período posterior a jan/1999, não foi informado nas GFIP correspondentes. Aduz, também, que a Notificada faz parte de um grupo econômico.

Não foram lançadas as contribuições dos segurados administradores, desde abr/2003, em razão de os diretores serem os mesmos para todo o grupo Zillo Lorenzetti e já estarem recolhendo sobre o limite máximo do salário-de-contribuição nas usinas.

Integra ainda o presente lançamento o crédito tributário oriundo do Auto de Infração nº 37.087.940-6, AIOA CFL 34, decorrente do descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso II do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

### **CFL - 34**

*Deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.*

A multa foi aplicada no valor básico de R\$ 11.951,21 (onze mil, novecentos e cinquenta e um reais e vinte e um centavos), de acordo com a cominação prevista nos artigos 92 e 102 ambos da Lei nº 8.212/91 c.c. artigos 283, II, "a" e art. 373 do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, reajustado nos termos da Portaria MPS

nº 142, de 11 de abril de 2007, de acordo com o Relatório Fiscal de Aplicação da multa, a fl. 36.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 44/53.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP baixou o feito em diligência para que o fisco demonstrasse a existência do grupo econômico, se manifestasse sobre os aspectos contidos na peça de defesa e cientificasse as demais empresas participantes do grupo econômico, conforme despacho a fls. 251/252.

Em atendimento à diligência requestada por meio do Despacho de Diligência acima citado, a Autoridade Lançadora emitiu informação fiscal a fls. 266/268, com a juntada de documentos a fls. 269/285.

Promovida a ciência do lançamento às empresas integrantes do grupo econômico, estas apresentaram impugnação a fls. 288/295, 310/317 e 326/333.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 14-26.848 – 6ª Turma da DRJ/Ribeirão Preto/SP, a fls. 358/368, julgando procedente em parte o lançamento, para dele fazer excluir as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos em competências já atingidas pela decadência, e retificando o crédito tributário na forma exposta no Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR a fls. 345/357.

Devidamente cientificado da Decisão de Primeira Instância Administrativa, o Notificado e as demais empresa integrantes do Grupo Econômico apresentaram Recurso Voluntário conjunto a fls. 379/389.

A 2ª Turma Ordinária da 3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF proferiu Acórdão nº 2302-01.229, a fls. 608/614, declarando a nulidade do Acórdão nº 14-26.848 – 6ª Turma da DRJ/RPO, a fls. 358/368, em razão de cerceamento de defesa, pelo fato de não ter sido dada a devida ciência ao Sujeito Passivo do resultado da Diligência Fiscal requestada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, a fls. 251/252.

Devidamente cientificados do resultado da Diligência Fiscal em relevo, os devedores principal e solidários se manifestaram nos autos do processo a fls. 632/639, 653/659, 660/667 e 668/675.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 14-38.803 – 7ª Turma da DRJ/RPO, a fls. 682/699, julgando procedente em parte o lançamento, para dele fazer excluir as obrigações tributárias decorrentes dos fatos geradores ocorridos em competências já atingidas pela decadência, conforme art. 150, §4º, do CTN, e retificando o crédito tributário na forma exposta no Discriminativo Analítico do Débito Retificado - DADR a fls. 345/357.

Os Devedores Principal e Solidários foram cientificados da decisão de 1ª Instância no dia 19/10/2012, conforme Aviso de Recebimento a fl. 705/708.

Inconformados com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, os Devedores Principal e Solidários interpuseram recurso voluntário em petição conjunta a fls. 712/725, concentrando seu inconformismo em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 22/03/2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 22/03/

2016 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 24/03/2016 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBAR

DI

Impresso em 28/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- Nulidade do Auto de Infração, em razão de a autuação estar fundamentada em mera presunção. Aduz que os administradores estão alocados em outras empresas do grupo (Usina Barra Grande Lençóis S/A, Açucareira Zillo Lorenzetti S/A e Açucareira Quatá S/A) e efetuaram o recolhimento da contribuição em questão, sendo que o vínculo empregatício se deu com aquelas empresas e não com a Recorrente;
- Que o arbitramento havido é ilegal, tendo em vista que ele é medida excepcionalíssima, que depende de prévio processo regular, a teor do art. 148 do CTN. Aduz que não restaram configuradas as hipóteses autorizadoras do arbitramento, tais como omissão do contribuinte ou má-fé das declarações por ele prestadas;
- Que é ilegítima a responsabilidade solidária no caso, pois o fato de duas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico não pode, por si só, ensejar a responsabilidade solidária;
- Que não estaria configurada a existência de grupo econômico;

Ao fim, requer o cancelamento da exigência fiscal.

O julgamento do Recurso Voluntário foi convertido em Diligência Fiscal para que a Autoridade Lançadora se manifestasse, de maneira conclusiva, sobre questões de fato de relevância para o deslinde da lide, conforme Resolução nº 2302-000.332 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, a fls. 741/754.

Em atendimento à Diligência Fiscal requestada, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru/SP expediu a Informação Fiscal a fls. 762/768.

Devidamente intimada do conteúdo do resultado da Diligência Fiscal em apreço, a fls. 815/817, a Autuada se manifestou a fls. 819/822.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### **1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

#### 1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 19/10/2012. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 12/11/2012, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

Ante a inexistência de questões preliminares a serem dirimidas, passamos diretamente ao exame do mérito.

### **2. DO MÉRITO**

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Em razão do reconhecimento da decadência parcial do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos até a competência agosto/2002, inclusive, as alegações recursais referentes a fatos jurídicos tributários ocorridos nessas competências não serão igualmente debatidas, em virtude da perda do objeto. Dessarte, o exame a ser empreendido por este Colegiado limitar-se-á às contestações referentes aos fatos geradores ocorridos a contar da competência setembro/2002, inclusive.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito referentes a matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

#### 2.1. DO GRUPO ECONÔMICO

No capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as obrigações tributárias, dentre outras.

**Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

(...)

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

(...)

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, ao tratar da responsabilidade tributária, o CTN honrou prescrever, com propriedade, que a lei pode atribuir a terceira pessoa vinculada ao fato gerador a responsabilidade pelo crédito tributário, *ad litteris et verbis*:

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

No ramo do Direito Tributário, o instituto da solidariedade alicerçou suas escoras no art. 124 do CTN, o qual reconheceu a existências de duas modalidades de solidariedade aplicáveis ao direito tributário, a saber, a solidariedade de fato, verificada entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e a solidariedade legal, a qual se avulta nas hipóteses taxativamente previstas na lei.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

Em ambos os casos acima ponteados, o CTN honrou estatuir que o instituto da solidariedade tributária não se confunde com o da subsidiariedade, eis que excluiu expressamente, de maneira peremptória, o benefício de ordem.

Como é cediço, a solidariedade não se presume. Ela decorre da vontade das partes, ou diretamente de disposição legal, como é o presente caso.

Nesse viés, com fundamento de validade nos dispositivos constitucional e legal revisitados, o legislador ordinário honrou dispor no inciso IX do art. 30 da Lei nº

8.212/91 que as empresas integrantes de grupo econômico, de qualquer natureza, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações tributárias inseridas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

Art. 30 ...

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

Nesse sentido, assim dispõe a Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, sob cuja égide se deu a autuação em exame:

**Instrução Normativa SRP Nº 03, de 14/07/2005:**

*Art. 748. Caracteriza-se grupo econômico quando 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.*

*Art. 749. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212, de 1991, serão cientificadas da ocorrência.*

*§1º Na cientificação a que se refere o caput, constará a identificação da empresa do grupo e do responsável, ou representante legal, que recebeu a cópia dos documentos constitutivos do crédito, bem como a relação dos créditos constituídos.*

*§2º É assegurado às empresas do grupo econômico, cientificadas na forma do §1º deste artigo, vista do processo administrativo fiscal.*

A caracterização do grupo econômico legal decorre da conformação fixada no §2º do art. 2º do Decreto-Lei nº 5.452/43 - CLT.

**Consolidação das Leis do Trabalho - CLT**

*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. (grifos nossos)*



Registre-se, por relevante, que a jurisprudência pátria, hodiernamente, evoluiu de uma interpretação meramente gramatical do §2º do art. 2º da CLT para o reconhecimento do grupo econômico, ainda que não haja subordinação a uma empresa controladora principal. Admite, portanto, mesmo nas ordens do Poder Judiciário, a configuração de grupo econômico de fato, também denominado "*grupo composto por coordenação*", em que as empresas atuam horizontalmente, no mesmo plano, participando todas do mesmo empreendimento independente do controle jurídico, com base apenas na organização comum da atividade econômica, conforme dessai dos julgados a seguir ementados, perfeitamente aplicáveis ao caso em apreciação:

#### *GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO.*

*Consoante a melhor doutrina, a personalidade jurídica é o substrato da autonomia dos sujeitos plúrimos que constituem o grupo empresário, podendo-se dizer que a autonomia é uma das facetas do grupo econômico, o que, antes de caracterizá-lo, constitui-se em nota marcante de sua definição.*

*Quanto à exigência de controle pelo acionista majoritário, tal entendimento encontra-se superado pela doutrina e jurisprudência. Admite-se, hoje, a existência de grupo econômico independente do controle e fiscalização pela chamada empresa líder.*

*Evoluiu-se de uma interpretação meramente literal do artigo 2º, §2º, da CLT, para o reconhecimento do grupo econômico, ainda que não haja subordinação a uma empresa controladora principal. É o denominado "grupo composto por coordenação" em que as empresas atuam horizontalmente, no mesmo plano, participando todas do mesmo empreendimento.*

*No direito do Trabalho impõe-se, com maior razão, uma interpretação mais elastecida da configuração do grupo econômico, devendo-se atentar para a finalidade de tutela ao empregado perseguido pela norma consolidada (artigo 2º, §2º, da CLT). Grupo Econômico - Caracterização. (TRT-RO-19827/97 - 4ª T. - Rel. Juiz Ronan Neves Cury - Publ. MG 22.07.98).*

#### *GRUPO ECONÔMICO.*

*Empresas que embora tenham situação jurídica distinta, são dirigidas pelas mesmas pessoas, exercem suas atividades no mesmo endereço e uma delas presta serviços somente à outra, formam um grupo econômico, a teor das disposições trabalhistas, sendo solidariamente responsáveis pelos legais direitos do empregado de qualquer delas. (TRT 3ª Região. 2T—RO/1551/86 Rel. Juiz Édson Antônio Fiúza Gouthier).*

#### *GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.*

*O §2.º do art. 2º da CLT deve ser aplicado de forma mais ampla do que seu texto sugere, considerando-se a finalidade da norma, e a evolução das relações econômicas nos quase sessenta anos de sua vigência. Apesar da literalidade do preceito, podem*

*ocorrer, na prática situações em que a direção, o controle ou a administração não estejam exatamente nas mãos de uma empresa, pessoa jurídica. Pode não existir uma coordenação, horizontal, entre as empresas, submetidas a um controle geral, exercido por pessoas jurídicas ou físicas, nem sempre revelado nos seus atos constitutivos, notadamente quando a configuração do grupo quer ser dissimulada. Provados fartamente, o controle e a direção por determinadas pessoas físicas que, de fato, mantêm a administração das empresas, sob um comando único, configurado está o grupo econômico, incidindo a responsabilidade solidária. (TRT/15ª REGLÃO. Decisão Nº 061975/2005-PATR., Relatora: MARIANE KHAYAT, publicado em 19/12/2005)*

O grupo econômico de fato se caracteriza, portanto, pela reunião de várias pessoas, físicas ou jurídicas, cada uma com personalidade jurídica e patrimônio formalmente distintos e próprios, que combinam efetivamente recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou para participar de atividades ou empreendimentos comuns, conforme assim preconizado no inciso I do art. 124 do CTN.

No caso da responsabilidade solidária de fato prevista no inciso I do art. 124 do CTN, assentado que a expressão *interesse comum* utilizada pelo legislador acomoda um conceito jurídico indeterminado, mostra-se alvissareiro procedermos a uma exegese mais atenta do texto legal de molde a se determinar o real conteúdo e o alcance da norma *in abstracto*.

Autores de nomeada de há muito prelecionam que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam os “*sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible*”.

A respeito do tema, o eminente Paulo de Barros Carvalho (*in* Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220) fez verter sucintas palavras, não obstante profícuas, conforme se vos segue: “... *o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador*”.

Na mesma linha de raciocínio segue o escólio de Rubens Gomes de Sousa sobre a matéria, em sua renomada obra *Compêndio de Legislação Tributária*, Edições Financeiras, 3ª ed., pag. 67, *in verbis*: “São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador

*da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras pessoas, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem a tributação".*

O entendimento acima esposado não se atrita com o magistério do mestre Hugo de Brito Machado (*in* Curso de Direito Tributário, Ed. Melhoramentos, 27ª edição, 2006, p.165), que preleciona: “... o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação, cuja presença cria a solidariedade, não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico. Interesse que decorre de uma situação jurídica”

No caso vertente, os fatos concretos e documentos que caracterizam o Grupo Econômico de Fato ora em debate encontram-se descritos, de maneira bem detalhada, nos relatórios e demais documentos que integram presente Auto de Infração, cujos fatos mais relevantes resumimos a seguir:

De acordo com o Relatório Fiscal, integram o Grupo Econômico de Fato em questão as empresas Açucareira Zillo Lorenzetti S/A, CNPJ 51.422.988/0001-18; Usina Barra Grande de Lençóis S/A, CNPJ 51.422.921/0001-83; Açucareira Quata, CNPJ 60.855.574/0001-73; Companhia Agrícola Zillo Lorenzetti, CNPJ 45.036.639/0001-65 e Companhia Agrícola Luiz Zillo e Sobrinhos, CNPJ 45.036.647/0001-01, todas com sede a Rua XV de novembro, 865 – Centro, Lençóis Paulista/SP, CEP 18680-900, conforme assentamento a fls. 22/23 e 29/30 do livro de registro de ações nominativas da Usina Barra Grande de Lençóis S/A, registrado na Jucesp sob nº 54.534.

Em sede de Diligência Fiscal, a Fiscalização trouxe aos autos cópias de folhas do livro de atas da Usina Barra Grande de Lençóis S/A, a fls. 256/265, onde constam os acordos dos acionistas das empresas signatárias descritas no parágrafo anterior, *"tendo em vista o processo de equalização de participação societária em execução, envolvendo os Acionistas e as Sociedades... por força do qual um mesmo acionista terá idêntico percentual de participação acionária no capital das Sociedades ..."*. Tal documento encontra-se firmado por todos os representantes das Sociedades Açucareira Zillo Lorenzetti S/A, Companhia Agrícola Zillo Lorezenti, Usina Barra Grande de Lençóis, Companhia Agrícola Luiz Zillo e Sobrinhos, Açucareira Quata S/A, além da Companhia Agrícola Quata, as quais houveram-se por arroladas como integrantes do Grupo Econômico de Fato em tela.

Ainda em sede de Diligência, a Fiscalização coligiu aos autos cópias de atas das assembleias, a fls. 269/275, que registram a incorporação da Companhia Agrícola Luiz Zillo e Sobrinhos e da Companhia Agrícola Zillo Lorenzetti pela Companhia Agrícola Quata e cópias das procurações passadas pelos mesmos diretores das empresas Açucareira Zillo Lorenzetti S/A, Usina Barra Grande de Lençóis S/A e Companhia Agrícola Quata.

Acrescente-se, ainda, o fato de as empresas do grupo serem representadas, nos autos, pelos mesmos diretores Antonio José Zillo e José Carlos Morelli, quer seja subscrevendo procuração para representação da Companhia Agrícola Quatá pelas pessoas designadas para apresentar sua defesa, quer assinando-as pessoalmente, no caso das

impugnações apresentadas pelas solidárias Açucareira Zillo Lorenzetti S/A, Usina Barra Grande de Lençóis S/A e Açucareira Quatá S/A, conforme cópias do Livro 204 do 1º TABELIÃO DE NOTAS E DE PROTESTO DE LETRAS E TÍTULOS de Lençóis Paulista/SP, a fls. 276/281.

Não se despreze que o próprio Recorrente reconhece, expressamente, em seu instrumento de impugnação, a existência de Grupo Econômico, e clama em seu favor, como argumento de defesa, os efeitos decorrentes de tal grupo econômico, conforme se extrai do excerto a seguir:

*“Entretanto, a Fiscalização ignorou o fato de que os administradores em questão, embora eleitos para a diretoria da ora Impugnante (conforme AGO - doc. j.), estão alocados em outras empresas do Grupo, a saber: Usina Barra Grande Lençóis S/A, Açucareira Zillo Lorenzetti S/A e Açucareira Quatá S/A. Ou seja, o vínculo empregatício que, em última análise, dá ensejo ao recolhimento da contribuição previdenciária de que se trata, não existe com a empresa autuada (ora impugnante), mas com as outras empresas já citadas.*

*Como se sabe, na maioria dos grupos econômicos, como o da ora impugnante, os custos atinentes aos departamentos jurídicos, de contabilidade e de processamento de dados, por exemplo, por questão de economia e racionalidade, estão concentrados em uma ou mais empresas e as despesas mensais são rateadas pelas demais. É exatamente isso o que ocorre no caso concreto, no qual os diretores, por questões administrativas, estão concentrados em apenas algumas empresas, embora participem da diretoria de outras.*

*Tal fato, entretanto, não causa qualquer prejuízo ao Erário, tendo em vista que essas outras empresas recolhem a contribuição previdenciária sobre a remuneração dos administradores, nos estritos termos do art. 22, III, da Lei nº 8.212/91.*

*Como forma de demonstrar o alegado, a ora impugnante pede vênia para anexar alguns demonstrativos contábeis das empresas Usina Barra Grande Lençóis S/A, Açucareira Zillo Lorenzetti S/A e Açucareira Quatá S/A (folha de pagamento do período autuado — doc. j.), por intermédio dos quais é fácil perceber que os diretores em questão estão ali alocados. Nessas empresas, esses diretores percebem a sua remuneração mensal e que dá ensejo ao recolhimento da contribuição previdenciária em questão (conforme comprovam algumas guias de recolhimento desses diretores — doc. j) “ (grifos nossos)*

Tal reconhecimento de grupo econômico é reprisado pelo Recorrente em seu instrumento de Recurso Voluntário, onde se lê:

*“Entretanto, a Fiscalização ignorou o fato de que os administradores em questão, embora eleitos para a diretoria da primeira Recorrente, estavam alocados em outras empresas (Usina Barra Grande Lençóis S/A, Açucareira Zillo Lorenzetti S/A e Açucareira Quatá S/A). Ou seja, o vínculo empregatício que, em última análise, dá ensejo ao recolhimento da contribuição previdenciária de que se trata, não existia com a empresa autuada (primeira Recorrente), mas com as outras empresas já citadas”.*

Não procede, portanto, a alegação de que não estaria configurada a existência de grupo econômico. O próprio Recorrente reconhece a existência de grupo econômico e invoca em seu favor os efeitos decorrentes desse grupo.

Adite-se, ainda, que as empresas integrantes do Grupo Econômico de Fato ora em análise interpuseram Recurso Voluntário conjunto, fato que revela uma mesma unidade de comandos e desígnios. Senão, como poderia uma empresa expressar a inconformidade em nome de outra ?

Aliás, tal unidade de comandos e desígnios se revela às escancaras pelo fato de a Notificada - COMPANHIA AGRÍCOLA QUATÁ, ter anexado aos autos demonstrativos contábeis das empresas Usina Barra Grande Lençóis S/A, Açucareira Zillo Lorenzetti S/A e Açucareira Quatá S/A, documentos esses que seriam privativos destas empresas.

As provas constantes dos autos são eloquentes, precisas e convergentes. Eloquentes, porque revelam, de maneira insofismável e detalhada a existência de interesse comum das empresas arroladas como devedores solidários na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Precisas, porque delas avulta, de maneira inequívoca, a plena existência de uma unidade real de comandos e desígnios centrada na figura dos diretores Antonio José Zillo e José Carlos Morelli; e são convergentes, porque todas as provas documentais, indícios e alegações de defesa conduzem a essa mesma ilação.

Do exame da documentação coligida aos autos pela fiscalização, ante todos os elementos de prova então presentes, avulta existir entre as empresas autuadas e as demais empresas prestadoras não apenas um mero interesse econômico, mas, com precisão, um interesse jurídico, haja vista que todas as empresas arroladas pela fiscalização envidaram esforços significativos na atividade empresarial comum do grupo, e na realização da situação jurídica que constitui o fato gerador da obrigação principal objeto deste lançamento - a remuneração dos administradores - de onde se extrai a solidariedade entre eles, por força do preceito inscrito no inciso I do art. 124 do CTN.

Nessas circunstâncias, são solidárias as pessoas que realizaram conjuntamente a situação que constitui o fato gerador, ou as que, em comum com outras pessoas, possuam relação econômica com o ato, fato ou negócio que deu origem à tributação, a teor do inciso I do art. 124 do CTN.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal;*

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

## 2.2. DOS FATOS GERADORES

O Recorrente alega que os administradores estão alocados em outras empresas (Usina Barra Grande Lençóis S/A, Açucareira Zillo Lorenzetti S/A e Açucareira Quatá S/A) e efetuaram o recolhimento da contribuição em questão, sendo que o vínculo empregatício se deu com aquelas empresas e não com a Recorrente.

Considerando que quem trabalha de graça é relógio solar e que os diretores envolvidos no lançamento prestam seus serviços a todas as empresas do grupo econômico, como assim se alega em sede de impugnação e de Recurso Voluntário, o mais lógico e correto seria que a remuneração de tais segurados fosse distribuída, proporcionalmente, pelas folhas de pagamento de cada uma das empresas do grupo, de acordo com a parcela laboral prestada por cada diretor a cada empresa.

Não podemos fechar os olhos, todavia, à possibilidade sempre real, mesmo que irregular, de um determinado diretor, embora prestando serviços a várias empresas do grupo, ter sido incluído em apenas uma ou em algumas folhas de pagamento, porém não em todas. Exatamente a hipótese aqui alegada pelo Recorrente.

O Recorrente traz aos autos, como prova de suas alegações, as folhas de pagamento analíticas das empresas Açucareira Zillo Lorenzetti S/A, Usina Barra Grande Lençóis S/A e Açucareira Quatá S/A, a fls. 76/210.

Dado ao espaçamento temporal entre as folhas de pagamento apresentadas, e a presença marcante das folhas de pagamento referentes, em geral, às competências junho e dezembro de cada ano, se nos antolha que tais elementos de prova foram acostados aos autos por amostragem, não refletindo, ao que tudo indica, a totalidade das folhas de pagamento das empresas acima citadas.

Por outro viés, mas vinho de outra pipa, o Recorrente não trouxe aos autos as GFIP relativas às empresas em questão, referentes às competências não atingidas pela decadência. Nessa vertente, as GPS acostadas aos autos, a fls. 430/604, sem o cotejo de referência com as GFIP correspondentes, nada provam a respeito da efetiva inclusão ou não das contribuições previdenciárias relativas aos diretores administradores nos recolhimentos representados pelas GPS em realce.

A Fiscalização, por seu turno, informa em seu Relatório de Lançamentos, a fls. 14/20, a existência de 09 diretores no período de setembro/2002 a junho/2003; 07 diretores no período de julho/2003 a dezembro/2003, 05 diretores no período de janeiro/2004 a junho/2005, e 04 diretores no período de julho/2005 a dezembro/2006, no entanto, sem identificar, nominalmente, quem seriam esses diretores referidos no Relatório de Lançamentos.

Malgrado o conteúdo dos relatórios integrantes do vertente lançamento gozar de presunção de veracidade, a omissão da identificação de Diretores impede que este Colegiado apure se tais segurados contribuintes individuais foram incluídos nas folhas de pagamento das demais empresas integrantes do grupo econômico existente no caso, bem como se houveram por realizados os recolhimentos das contribuições previdenciárias correspondentes.

O lançamento de contribuições previdenciárias sobre uma remuneração que já teria sido objeto de recolhimento representaria inaceitável *bis in idem*.

Por tais razões, o julgamento do Recurso Voluntário houve-se por convertido em Diligência Fiscal, para que a Fiscalização informasse de maneira conclusiva:

- CÓPIA
- a) A quais diretores se referem os lançamentos elencados nas folhas 05 a 11 do Relatório de Lançamentos (fls. 14/20 do vertente Processo Administrativo Fiscal) – Levantamento “PL2 – AFERIÇÃO PRO LABORE PERÍODO GFIP”, competências de setembro/2002 a dezembro/2006;
  - b) Se os diretores referidos no item a) supra foram incluídos nas folhas de pagamento das empresas integrantes do grupo econômico em apreço, nas competências de setembro/2002 a dezembro/2006, ou, se parcial, em quais competências;
  - c) Se os diretores referidos no item a) supra foram incluídos nas GFIP das empresas integrantes do grupo econômico em apreço, nas competências de setembro/2002 a dezembro/2006, e, se for o caso, se as remunerações declaradas nas GFIP são condizentes com as informadas nas folhas de pagamento;
  - d) Informar, com base nas informações extraídas dos itens a), b) e c) supra, se as contribuições previdenciárias decorrentes das remunerações de tais diretores foram contempladas nos recolhimentos efetuados pelas empresas do grupo;
  - e) Se, com fundamento no resultado colhido nos itens acima, ainda é cabível o arbitramento levado a efeito no presente lançamento, e quais as razões;
  - f) Se manifestar a respeito de matérias que julgar relevante para o desfecho do litígio.

Em resposta à diligência requestada, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru/SP expediu a Informação Fiscal, a fls. 762/768, onde informa que, no período não decadente do presente débito, o grupo econômico em apreço teve os seguintes diretores:

*Período: 09/2002 a 06/2003 (9 diretores)*

*ATA AGO 30/04/2002 (fls. 167- vol II)*

*José Luiz Zillo*

*Antonio José Zillo*

*Miguel Zillo*

*Antonio Ernesto Dal Ben*

*Paulo Roberto Dal Bem*

*Fabiano José Zillo*

*Julio Cezar Toniolo*

*José Carlos Morelli*

*Luiz Antonio dos Santos Pretti*

*Período: 07/2003 a 12/2003 (7 diretores)*

*ATA AGO 26/06/2003 (fls. 169- vol II)*

*Antonio José Zillo*

*Antonio Ernesto Dal Ben*

*Paulo Roberto Dal Bem*

*Fabiano José Zillo*

*Julio Cezar Toniolo*

*José Carlos Morelli*

*Luiz Antonio dos Santos Pretti*

*Período: 01/2004 a 06/2005 (5 diretores)*

*ATA AGE 19/12/2003 (fls. 170- vol II)*

*ATA AGO 28/04/2005 (fls. 171- vol II)*

*Antonio José Zillo*

*Paulo Roberto Dal Bem*

*Fabiano José Zillo*

*José Carlos Morelli*

*Luiz Antonio dos Santos Pretti*

*Período: 07/2005 a 12/2006 (4 diretores)*

*ATA AGE 10/06/2005 (fls. 173- vol II)*

*Antonio José Zillo*

*Paulo Roberto Dal Bem*

*Fabiano José Zillo*

*José Carlos Morelli*

Informa, também, que nas Folhas de Pagamento da Açucareira Zillo Lorenzetti SA (CNPJ 51.422.988/0001-18), da Usina Barra Grande de Lençóis SA (CNPJ 51.422.921/0001-83) e da Açucareira Quatá SA (CNPJ 60.855.574/0001-73) foi constada a presença dos diretores abaixo indicados, não sendo constatada em nenhuma das tais Folhas de Pagamento o nome do Diretor José Luiz Zillo (CPF 049022118-15).

*1 JOSE CARLOS MORELLI*

*2 JULIO CESAR TONIOLO*

*3 PAULO ROBERTO DALBEN*

*4 ANTONIO ERNESTO DAL BEN*

*5 LUIZ ANTONIO DOS SANTOS PRETTI*

*6 FABIANO JOSE ZILLO*

*7 MIGUEL ZILLO*

*8 ANTONIO JOSE ZILLO*



No anexo I da Informação Fiscal, a fls. 769/783 encontram-se arroladas as remunerações auferidas por cada um dos 08 diretores acima elencados, nas empresas Açucareira Zillo Lorenzetti AS, Usina Barra Grande de Lençóis SA e Açucareira Quatá AS, integrantes do grupo econômico em tela.

Informa, ainda, a Fiscalização que, ressalvada a competência 09/2002 da empresa Açucareira Zillo Lorenzetti AS, em que se percebe pequena diferença a menor (faltaria fração de recolhimento), **as contribuições sobre as remunerações dos diretores informadas em GFIP foram sim contempladas nos recolhimentos efetuados pelas empresas.**

De todo o exposto, se nos antolha ter perdido o objeto o arbitramento levado a efeito pela Fiscalização, exclusivamente, em relação aos diretores JOSE CARLOS MORELLI, JULIO CESAR TONIOLO, PAULO ROBERTO DALBEN, ANTONIO ERNESTO DAL BEM, LUIZ ANTONIO DOS SANTOS PRETTI, FABIANO JOSE ZILLO, MIGUEL ZILLO e ANTONIO JOSE ZILLO, devendo tal arbitramento ser mantido, tão somente, em relação ao Diretor José Luiz Zillo, o qual não se encontra declarado nas Folhas de Pagamento, tampouco nas GFIP, das empresas acima mencionadas.

Tal compreensão é corroborada pela Autoridade Fiscal signatária da Informação Fiscal, a fls. 768/768, conforme consignado na alínea 'a' do item 08, abaixo transcrito:

*“a) conforme se depreende do explanado acima, não foram localizadas nas Folhas de Pagamento (constantes dos autos - amostragem), nem tampouco nas GFIPs informadas pelas empresas do grupo, onde teriam sido remunerados os diretores, quaisquer remunerações ao Diretor José Luiz Zillo. Assim, restaria como razoável a manutenção do lançamento arbitrado”.*

### 2.3. DO ARBITRAMENTO

O Recorrente alega que o arbitramento havido é ilegal, tendo em vista que ele é medida excepcionalíssima, que depende de prévio processo regular, a teor do art. 148 do CTN. Aduz que não restaram configuradas as hipóteses autorizadoras do arbitramento, tais como omissão do contribuinte ou má-fé das declarações por ele prestadas.

Sem razão.

Com efeito, a estrutura normativa dos tributos em geral aponta no sentido de que a base de cálculo da exação deve ser apurada, em princípio, com base em documentos do Sujeito Passivo que registrem, de forma precisa, os montantes pecuniários correspondentes a cada hipótese de incidência prevista nas leis de regência correspondentes.

Não por outra razão, a legislação tributária exige que todas as operações econômicas da empresa sejam devidamente registradas em documentos adrede elaborados para

cada fim, os quais devem ser mantidos, por força de lei, sob a tutela e guarda da empresa enquanto não estiverem caducas ou prescritas as obrigações e créditos tributários deles decorrentes, para que possam fazer prova em favor do Contribuinte.

Da mesma forma, estabelece a legislação que os registros contábeis têm que ser lançados mensalmente em título próprios da contabilidade, com esteio em documentação idônea e adequada, a qual deverá ser mantida sob a guarda da empresa até que se escoe integralmente o prazo decadencial das obrigações tributárias a eles associadas ou decorrentes.

Nessa vertente, o art. 32 da citada lei de custeio da Seguridade Social estatuiu como obrigação acessória da empresa o lançamento mensal, em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos.

Impôs também ao sujeito passivo o dever instrumental de elaborar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela legislação tributária.

Além disso, determinou que o contribuinte informasse, mensalmente, mediante GFIP, todos os dados relacionados a todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, e outras informações do interesse do INSS.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;*

*II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;*

*(...)*

*IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528/97)*

No que pertine à elaboração das folhas de pagamento, ouvimos em alto e bom som das normas assentadas no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, que a folha de pagamento deve ser elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, devendo, necessariamente, discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado; agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade; destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais e indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

No que toca à GFIP, exige a lei que em tal documento sejam declarados mensalmente pelo empregador, dentre outras informações, os dados cadastrais do empregador/contribuinte, dos trabalhadores e tomadores/obras; as Bases de incidência do FGTS e das contribuições previdenciárias, compreendendo o total das remunerações dos trabalhadores, a comercialização da produção, a receita de espetáculos desportivos/patrocínio, o pagamento a cooperativa de trabalho, a movimentação de trabalhadores (afastamentos e retornos), salário-família e salário-maternidade, compensação de contribuições previdenciárias, assim como retenção de 11% sobre nota fiscal/fatura, exposição a agentes nocivos/múltiplos vínculos, valor da contribuição do segurado, nas situações em que não for calculado pelo SEFIP (múltiplos vínculos/múltiplas fontes, trabalhador avulso), valor das faturas emitidas para o tomador, dentre tantas outras previstas no Manual da GFIP.

De outro canto, mas ária de outra ópera, a lei ordena que sejam lançados mensalmente em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Mostra-se auspicioso destacar que a contabilidade tem como uma de suas finalidades assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas envolvidas, visando a atender, de forma uniforme, às exigências das leis e regulamentos dos órgãos públicos. Na atualidade ela cumpre, igualmente, o papel de instrumento gerencial, que se utiliza de um sistema de informações para registrar as operações da organização, elaborar e interpretar relatórios que mensurem os resultados, e fornecer informações necessárias à tomada de decisões no processo de gestão, planejamento, execução e controle.

Contudo, a razão maior para a uniformização dos princípios gerais da contabilidade é a configuração de um sistema de informações tributárias, através do qual o fisco possa syndicar os fatos geradores ocorridos e apurar os tributos devidos, fiscalizar a regularidade do seu recolhimento, para, assim, traçar as diretrizes da política tributária.

Registre-se, por relevante, que os registros contábeis devem ser feitos de modo preciso, com esteio em documentação idônea, a qual deve ser conservada em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, bem como a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, a teor do art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969.

Engana-se aquele que acredita serem os livros contábeis exigíveis apenas pela legislação comercial. A legislação Tributária é aquela que mais impõe modulações e padrões aos lançamentos contábeis e à estruturação e formalização dos livros, não sendo por outro motivo também conhecidos como “Livros Fiscais”. No tocante à escrituração contábil, a não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária sujeita o contribuinte ao pagamento de penalidades pecuniárias a lhe serem impostas mediante o competente Auto de Infração.

No âmbito das contribuições sociais previdenciárias, a Lei nº 8.212/91 atribuiu à fiscalização previdenciária a prerrogativa de examinar toda a documentação e os livros fiscais da empresa, não podendo lhe ser oposta qualquer disposição legal excludente ou

limitativa do direito de examinar os livros, arquivos, documentos ou papéis comerciais ou fiscais.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256/2001)*

**§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados. (grifos nossos)**

**§2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.**

(...)

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não discrepam dos mandamentos encartados no Código Tributário Nacional - CTN, cujo art. 195 aponta, inflexivelmente, para o mesmo norte.

**Código Tributário Nacional -CTN**

*Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.*

*Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.*

Não é demais enaltecer que a elaboração de folha de pagamento nos moldes acima descritos, a declaração em GFIP de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e o registro dessas informações na contabilidade não se configuram faculdades da empresa, mas, sim, obrigações tributárias acessórias a ela imposta diretamente, com a força de império da lei formal, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da nossa Lei Soberana.

**Excepcionalmente, nas ocasiões em que o conhecimento fiel dos fatos geradores ocorridos na empresa, pelo exame dos documentos acima referidos, não for viável, o**

ordenamento jurídico admite o emprego meios indiretos para a apuração da base de cálculo das contribuições sociais devidas.

No caso em exame, as provas dos autos demonstram que as remunerações do diretor Jose Luiz Zillo, no período de 09/2002 a 06/2003, não se houveram por declaradas nas Folhas de Pagamento, nas GFIP, tampouco na contabilidade de nenhuma das empresas grupo.

A não observância das obrigações tributárias exigidas pela legislação de regência frustrou os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do Fisco, que se viram impelidos a despender uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores objeto do vertente lançamento, não somente nos documentos suso destacados, mas, igualmente, em outras fontes de informação.

Nessas circunstâncias, a constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registrou o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, configura-se motivo justo, bastante, suficiente e determinante para a apuração, por aferição indireta, da base de cálculo das contribuições previdenciárias efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário, a teor do permissivo legal encartado nos parágrafos 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256/2001)*

(...)

***§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (grifos nossos)***

(...)

***§6º 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, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. (grifos nossos)***

Não procede, portanto, a alegação de ilegalidade do arbitramento, nem a de que não restaram configuradas as hipóteses autorizadoras da aferição indireta.

### **3. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para excluir do lançamento, exclusivamente e tão somente, as Obrigações Tributárias relativas às remunerações pagas, creditadas ou devidas aos diretores JOSE CARLOS MORELLI, JULIO CESAR TONIOLO, PAULO ROBERTO DALBEN, ANTONIO ERNESTO DAL BEM, LUIZ ANTONIO DOS SANTOS PRETTI, FABIANO JOSE ZILLO, MIGUEL ZILLO e ANTONIO JOSE ZILLO, mantidas todas as demais.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva, Relator.