



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.001125/2008-56
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2002-006.516 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 24 de agosto de 2021
Recorrente SMS CORRETORA LTDA E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

GRUPO ECONÔMICO

Pessoas jurídicas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da Lei nº 8.212/91, no seu art. 30, IX.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO FORNECIMENTO POR MEIO DE VALE-REFEIÇÃO, CARTÃO OU TICKET. FALTA DE ADESÃO AO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 03/2011.

Para o gozo da isenção prevista na legislação previdenciária, no caso do pagamento de auxílio alimentação por meio de vale-refeição, cartão ou ticket, a empresa deverá comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Inaplicável o Ato Declaratório PGFN nº 03/2011, considerando não se tratar de fornecimento de alimentação in natura.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. FATO GERADOR. CARACTERIZAÇÃO. AFERIÇÃO INDIRETA

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo incidentes sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que seja aplicada a retroatividade benigna nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14/2009, vencido o conselheiro Thiago Duca Amoni, que lhe deu provimento parcial em maior extensão.

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (Presidente), Diogo Cristian Denny, Thiago Duca Amoni e Virgílio Cansino Gil.

Relatório

Reproduzo excertos do bem lançado relatório do acórdão recorrido:

Trata o presente de contribuições previdenciárias a cargo da empresa destinada à Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, bem como as contribuições relativas a contribuintes individuais.

DO LANÇAMENTO

2. No Relatório Fiscal, às fls. 45/50, a Auditoria Fiscal narra o seguinte:

2.1. a empresa deixou de recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas a título de alimentação, a seus empregados, bem como as remunerações devidas aos contribuintes individuais por serviços prestados à empresa, inclusive pró-labore aos sócios, no período de janeiro a dezembro de 2004;

2.2. foi concedida alimentação aos empregados, através do pagamento de vale refeição e/ou cartão alimentação - parcela "*in natura*" - sem que o mesmo comprovasse sua adesão ao Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT;

2.3. o contribuinte apresentou comprovante de Inscrição de Pessoa Jurídica Beneficiária do PAT, com data de inscrição em 21/07/2008 - estando, pois os pagamentos realizados em desacordo com a legislação do referido programa;

2.4. os valores lançados sobre a rubrica alimentação se basearam nos relatórios "Mapa Vale Refeição Analítico" entregues à fiscalização, esclarecendo que foram abatidos os valores custeados pelos segurados empregados, nas folhas de pagamento nas competências 01, 02, 03 e 09/2004;

2.5. pagamentos pelos serviços profissionais prestados pelo contador Jaques Corrêa de Almeida, com a prestação de serviço comprovada pela assinatura nos seguintes documentos da empresa: DIPP, DIRF e no Termo de Abertura do Livro Diário n.º 02/2004;

2.6. também, o pró-labore pago aos sócios gerentes conforme previsto no Contrato Social da empresa capítulo VI - art. 11: "Os sócios gerentes ficarão isentos de prestar

caução e receberão um "Pro-Labore" mensal a ser determinado pelos quotistas. Tal remuneração será lançada na conta "Despesas Gerais" da sociedade, observadas as disposições legais vigentes.

2.7. a Auditoria Fiscal relata ainda que não se encontram registradas na contabilidade da empresa diversas despesas, inclusive, os tickets refeição fornecidos aos segurados empregados, o pagamento pelos serviços profissionais prestados pelo contador e o pró-labore aos sócios gerentes;

2.8. a empresa não apresentou à fiscalização documentos de caixa que deram origem aos lançamentos constantes da conta contábil 31.03.02.3100 - Outras Receitas, portanto, a apresentação deficiente ensejou a lavratura de auto de infração;

2.9. na sequência a Auditoria Fiscal faz a seguinte declaração: "*Dessa forma, não havendo comprovação dos valores pagos ou creditados aos segurados Contribuintes Individuais, as remunerações foram aferidas, com base no art. 201 parágrafo 3º, incisos I e III do Regimento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/99,...*"

2.10. as contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais, não foram descontadas de suas remunerações;

2.11. a Auditoria Fiscal informou que examinou na apuração das bases de cálculo, os seguintes elementos: Livro Diário n.º 02 (01 a 12/2004), Livro Razão (01 a 12/2004), Folha de Pagamento, Relatório Mapa Refeição Analítica, DIPIJ, DIRF, GFIP, GPS e Contrato Social.

2.12. as contribuições dos segurados não foram declaradas em GFIP, sendo lavrado AIOA por esse motivo;

2.13. também, foram lavrados AIOA pelo fato de o contribuinte ter deixado de descontar das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados (alimentação) e segurados contribuintes individuais (remuneração e pró-labore);

2.14. em virtude dos fatos narrados, a Auditoria Fiscal informa que fora encaminhada ao Ministério Público, Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP;

2.15. foi constatada a existência de um "Grupo Econômico de Fato" formado com a empresa SMS ASSISTÊNCIA MÉDICA e com base nos seguintes indícios:

- a) a Auditoria Fiscal foi atendida por funcionários da SMS ASSISTÊNCIA MÉDICA;
- b) o Gerente *Controller* da SMS ASSISTÊNCIA MÉDICA assina documentos da SMS CORRETORA, como se verifica na GFIP apresentada;
- c) o contador Jaques Corrêa de Almeida é o responsável pela contabilidade das duas empresas;
- d) os sócios da SMS CORRETORA também fazem parte do quadro societário da SMS ASSISTÊNCIA MÉDICA;
- e) o comprovante de inscrição no PAT, com data de 21/07/2008, consta a funcionária Verônica Aquino Borges (da SMS ASSISTÊNCIA MÉDICA) assinando pela SMS CORRETORA;
- f) os funcionários se referem à SMS ASSISTÊNCIA MÉDICA como "matriz" e que funciona como centro de custos, inclusive algumas despesas são realizadas pela "matriz";
- g) funcionários da SMS CORRETORA foram transferidos para SMS ASSISTÊNCIA MÉDICA;
- h) ambas as empresas funcionam no mesmo endereço; não consta, na contabilidade da fiscalizada, lançamento referente à locação de prédio, bem como pagamentos de contas de água, luz telefone, aquisição de material de expediente, além de não constarem lançamentos de bens patrimoniais.

DA IMPUGNAÇÃO

3. A Impugnante fora notificada através de Aviso de Recebimento - AR, às fls. 144, em 01/08/2008; apresentou defesa (29/08/2008), às fls. 147/164, juntando documentos, às fls. 165/271. A defesa se manifesta nos seguintes termos:

3.1. a RFB lançou débitos porque a SMS CORRETORA deixou de recolher contribuições previdenciárias referentes aos segurados empregados e contribuintes individuais, incidentes sobre as remunerações pagas a título de alimentação, e sobre as remunerações devidas aos contribuintes individuais por serviços prestados à empresa, inclusive pró-labore aos sócios;

3.2. para extrair os gastos tidos com alimentação dos empregados foi suficiente analisar as folhas de pagamento e calcular os valores devidos à SRFB, mas não foi possível calcular os gastos tidos com pró-labore e pagamento do Contador da SMS CORRETORA, isso porque, segundo o Fiscal, foram verificadas falhas na contabilidade;

3.3. em consequência, considerando que não foi possível comprovar os valores pagos ou creditados aos segurados Contribuintes individuais, o Fisco aferiu tais remunerações com base no art. 201, §3º, inc. I e III do RPS;

3.4. o Fisco considerou a existência de grupo econômico entre a SMS CORRETORA e a SMS ASSISTÊNCIA MÉDICA, considerando-as solidariamente responsáveis pelos créditos tributários apurados;

3.5. os efeitos práticos decorrentes da formação de grupo econômico, identificado pelo próprio Fiscal, foram considerados apenas para atribuir responsabilidade solidária entre as empresas em pauta;

3.6. a deficiência da contabilidade apontada, equivocadamente pelo Fisco, decorre dos efeitos práticos de uma realidade que a própria autoridade fiscal identificou em sua autuação, qual seja, a da existência de Grupo Econômico entre a SMS CORRETORA e a SMS ASSISTÊNCIA MÉDICA;

3.7. é comum duas ou mais empresas do mesmo grupo econômico dividirem custos, inclusive aqueles com contratação de mão-de-obra especializada, como contadores, advogados, etc. visando a diminuir gastos do grupo como um todo e centralizar o pagamento de despesas em apenas uma das empresas;

3.8. com efeito, é compreensível que os gastos tidos com despesas administrativas como água, luz, telefone, foram todos pagos também pela própria SMS ASSISTÊNCIA MÉDICA;

3.9. faz parte da base de cálculo das contribuições previdenciárias o salário utilidade, ou salário in natura, como é o caso da alimentação, no entanto o legislador brasileiro estipulou hipóteses em que essas "gratificações" pagas pelo empregador não terão natureza salarial, sendo, portanto livres de contribuições previdenciárias, como é o caso da alimentação paga pela Impugnante, que se encontra prevista no art. 28, §9º, alínea "c" da Lei n.º 8.212/91;

3.10. a Impugnante declara que se encontra inscrita no PAT desde o início de 2004, mas que não detém o comprovante de inscrição, mas que requereu a segunda via do documento ao TEM;

3.11. assim, não há que se falar na incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título exclusivo de alimentação, já que a Impugnante faz parte do PAT;

3.12. a partir dos documentos contábeis fornecidos pela Impugnante, não foi possível à autoridade fiscal constatar se houve pagamento de honorários ao Sr. Jaques Corrêa (contador) pelos serviços prestados em 2004, e tão pouco das contribuições previdenciárias incidentes sobre seus honorários, pelo que a autoridade fiscal aferiu os honorários com base na legislação vigente;

3.13. o equívoco ocorreu porque ignorou os efeitos práticos do Grupo Econômico, já apontado;

3.14. o Sr. Jaques Corrêa é um dos sócios que compõe a empresa Tecni Contábil Contabilidade, Auditoria e Assessoria S/C Ltda., responsável pela contabilidade do Grupo Econômico e é por isso que não há registro contábil acerca do pagamento dos honorários na contabilidade da empresa;

3.15. os valores devidos pela prestação de serviços contábeis em 2004 foram contabilizados e pagos pela SMS ASSISTÊNCIA MÉDICA à Tecni Contábil Contabilidade Auditoria Assessoria, portanto pessoa jurídica, como se pode constatar pelas notas fiscais de serviço anexas;

3.16. quanto ao pró-labore, não existe obrigatoriedade legal de retirada pelos sócios gerentes, no entanto, caso haja retirada, a empresa ficará obrigada a recolher as devidas contribuições previdenciárias sobre esta remuneração, enfim o recebimento de remuneração na qualidade de sócio gerente é condição determinante para sua qualificação como segurado obrigatório;

3.17.a própria SRFB reconhece que o sócio que não fizer retirada de pró-labore deve ser enquadrado como contribuinte facultativo, inclusive no *site* do órgão na Internet encontra-se disponibilizadas diversas "perguntas e respostas, e uma delas informa o seguinte:

17 - A Lei 8.212/91 considera como segurado contribuinte individual o sócio gerente e o quotista que recebam remuneração. Como proceder quando, porventura, não houver remuneração para estes sócios em determinada competência?

A existência de remuneração para o sócio gerente e cotista é condição determinante de sua qualidade de segurado obrigatório. Caso não haja remuneração e não exercendo ele outra atividade considerada de filiação obrigatória, não estão sujeitos a qualquer contribuição para a previdência social Neste caso, é conferida ao sócio a possibilidade de contribuir para a previdência social na condição de segurado facultativo,.

3.18. ao que pese a previsão de retirada de pró-labore no Contrato Social da Impugnante, a efetiva retirada é facultativa, em nenhum momento do ano de 2004 os sócios receberam remuneração alguma a título de pró-labore.

4. Em face do exposto, requer a Impugnante que seja anulado o lançamento em questão.

A Impugnação foi julgada procedente em parte pela 6ª Turma da DRJ/CTA, em decisão assim ementada:

Assunto; Contribuições Sociais Previdenciárias

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

GRUPO ECONÔMICO

Empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da Lei nº 8.212/91, no seu art. 30, IX.

Os contratos ou convênios de rateio são instrumentos jurídicos destinados a regular a forma como se dará o compartilhamento de custos e despesas entre empresas de grupo econômico.

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

Tratando-se de parcela, cuja não incidência esteja condicionada ao cumprimento de requisitos previstos na legislação previdenciária, o pagamento em desacordo com a legislação de regência sujeita-se à tributação.

Há incidência de contribuições previdenciárias e para terceiros sobre valores pagos aos empregados, a título de cesta alimentação quando a empresa não está devidamente inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. FATO GERADOR. CARACTERIZAÇÃO. AFERIÇÃO INDIRETA

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo incidentes sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço.

Considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

Apenas deve contribuir obrigatoriamente na qualidade de segurado contribuinte individual o sócio gerente que receba remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural.

Cientificado do acórdão de primeira instância em 29/07/2009 (e-fls. 338), o interessado interpôs Recurso Voluntário em 13/08/2009 (e-fls. 341/362), sustentando, em síntese, os mesmos argumentos apresentados em sede de Impugnação, além de questionar a aplicação de multa e juros por conta do advento da Lei 11.941/2009.

Voto

Conselheiro Diogo Cristian Denny – Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Grupo econômico

Denota-se que, no caso vertente, há um grupo econômico, como apontado pela autoridade fiscal, entre a SMS CORRETORA e SMS ASSISTÊNCIA MÉDICA, merecendo destacar que os sócios da primeira compõem o quadro societário da segunda, funcionam no mesmo endereço e possuem o mesmo gerente “controller”, que é o administrador de ambas. Além disso, constata-se que a autoridade fiscal, a despeito da fiscalização recair sobre a SMS CORRETORA, foi atendida por empregada da SMS ASSISTÊNCIA MÉDICA.

Auxílio-alimentação. Pagamentos por meio de vales e tickets. Incidência de contribuições.

A questão de mérito se resume em analisar a isenção dos valores de auxílio-alimentação pagos, por meio de cartão ou vale, por empresa não inscrita no PAT. Quanto à matéria, invoco o voto vencedor do Acórdão n.º 2301-006.805, do conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite, que assumo como minhas razões de decidir:

Discordo do relator exclusivamente na matéria relativa a não incidência da contribuição previdenciária no fornecimento de vale refeição/alimentação sem a inscrição no PAT.

O artigo 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, prevê que o salário para efeitos de contribuição previdenciária deve ser calculado pela totalidade de rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo ganhos habituais sob a forma de utilidades. Conforme disposto na alínea c do parágrafo 9º do mesmo artigo 28, constam os programas de alimentação do Ministério do Trabalho e Previdência Social:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer

pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...) § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...) c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei n.º 6.321, de 14 de abril de 1976;

Portanto, o auxílio-alimentação fornecido pela companhia (com valores incluídos em vale/cartão) não satisfaz nenhuma das modalidades legais que autorizariam a sua exclusão do salário de contribuição, mas as situações previstas no Decreto n.º 5, de 1991, que regulamentou a Lei n.º 6.321, de 1976, como manter serviços próprios de refeições, distribuir alimentos e firmar convênio com entidades fornecedoras de alimentação coletiva.

Quanto a aplicação do Ato Declaratório PGFN n.º 3/2011 para o caso, tem-se que o mesmo faz referência a auxílio-alimentação in natura, o quer dizer, "alimentação fornecida pela empresa", ou seja, o pagamento do benefício feito por meio de vale refeição/alimentação, o que não está abrangido pelo ato administrativo da PGFN.

Este é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que no julgamento do 9202-008.210–CSRF / 2ª Turma, teve a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ALIMENTAÇÃO FORNECIDA POR MEIO DE VALE REFEIÇÃO/ALIMENTAÇÃO. FALTA DE ADESÃO AO PAT. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DO ATO DECLARATÓRIO PGFN N.º 03/2011.

Para o gozo da isenção prevista na legislação previdenciária, no caso do pagamento de auxílio alimentação por meio de vale refeição/alimentação, a empresa deverá comprovar a sua regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. Inaplicável o Ato Declaratório PGFN n.º 03/2011, considerando não se tratar de fornecimento de alimentação "in natura".

Nego, portanto, provimento ao recurso na matéria.

Contribuinte individual - contador

Considerando que o Colegiado *a quo* já enfrentou os argumentos do recorrente, adoto as razões de decidir do acórdão recorrido conforme previsto no art. 57, §3º, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, cabendo destacar os seguintes excertos do voto condutor:

19. A Auditoria Fiscal lançou, por aferição indireta, as contribuições previdenciárias referentes aos serviços profissionais prestados pelo contador Jaques Corrêa de Almeida, comprovados pela assinatura nos seguintes documentos da empresa; DIPF, DIRF e no Termo de Abertura do Livro Diário n.º 02/2004.

20. Ainda serviram de fundamento para a aplicação da aferição indireta pela Auditoria Fiscal, os seguintes motivos:

20.1. não se encontram registradas na contabilidade da empresa diversas despesas, dentre as quais, o pagamento pelos serviços profissionais prestados pelo contador Jaques Corrêa de Almeida;

20.2. a empresa não apresentou à fiscalização documentos de caixa que deram origem aos lançamentos, constantes da conta contábil 31.03.02.3100 - Outras Receitas. Dessa

forma, a apresentação deficiente ensejou a lavratura de Auto de Infração de Obrigação Acessória - AIOA;

21. A Impugnante aduz que os efeitos práticos decorrentes da formação de grupo econômico, identificado pelo Fiscal, foram considerados apenas para atribuir responsabilidade solidária entre as empresas do grupo; ainda, a deficiência da contabilidade apontada pelo Fisco, decorre dos efeitos práticos de uma realidade que a própria autoridade fiscal identificou, qual seja, a da existência de Grupo Econômico entre a SMS CORRETORA e a SMS ASSISTÊNCIA MÉDICA.

22. Explica ainda a Impugnante, que é comum duas ou mais empresas do mesmo grupo econômico dividirem custos, inclusive aqueles com contratação de mão-de-obra especializada, como contadores, advogados, etc, visando a diminuir gastos do grupo como um todo e centralizar o pagamento de despesas em apenas uma das empresas.

23. Cabe apontar que a Impugnante junta notas fiscais de serviço (mod. 04), às fls. 193/205, da Tecni Contábil em nome da cliente SMS ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA, relativas ao período 02/2004 a 01/2005. Junta, também, o relatório "Consulta Quadro de Sócios e Administradores - QSA" (da Receita Federal), onde informa que o Sr. Jaques Corrêa de Almeida é quotista majoritário da Tecni Contábil.

24. A Auditoria Fiscal lançou, por aferição indireta, os créditos em virtude de a Impugnante não ter comprovado os recolhimentos, reputados devidos, sobre os serviços prestados pelo Contador Jaques Corrêa de Almeida, conforme narrado no Relatório Fiscal. Ao que pese a juntada de notas fiscais de serviço (supra) em nome da SMS ASSISTÊNCIA MÉDICA, tal procedimento não tem o condão de elidir o lançamento fiscal pelos motivos que se seguem.

25. A Impugnante alega que se trata de Grupo Econômico, e que é comum duas ou mais empresas do mesmo grupo dividirem custos, visando a diminuir gastos como um todo e centralizar o pagamento de despesas em apenas uma das empresas, no caso vertente, na SMS ASSISTÊNCIA MÉDICA.

26. Aceitar a premissa da Impugnante, implica na impossibilidade de o Fisco ter acesso às competentes informações, a fim de cumprir seu notório mister institucional. Ora, as despesas comuns a diversas empresas de um mesmo grupo econômico, uma vez lançadas na contabilidade de uma das empresas, podem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, tendo como fulcro Convênio de Rateio de Custos.

27. Os convênios de rateio são instrumentos jurídicos destinados a regular a forma como se dará o compartilhamento de custos e despesas entre duas ou mais empresas, cujo principal objetivo visado pelos que se utilizam desses convênios é o de evitar a concentração de custos e despesas comuns em uma única empresa, e estabelecer regras que permitam transferi-los a outras sociedades, propiciando maior transparência aos balanços.

28. O Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda tem se manifestado sobre o tema ao julgar processos de Imposto de Renda, definindo condições para o rateio, resultando que a maior parte das decisões proferidas por essa corte são pela possibilidade de adoção dos convênios, com fulcro na despesa compartilhada, desde que atendidas as exigências de necessidade, usualidade e regularidade, procedimento esse reputado imprescindível para que se afastem problemas jurídicos, mormente, na esfera tributária.

(...)

31. Diante do exposto, entendemos que a Auditoria Fiscal procedeu de forma correta ao lançar os créditos previdenciários por aferição indireta com base nos serviços prestados por Contador (contribuinte individual), tendo por motivação a falta de apresentação de comprovantes, a ausência de lançamentos contábeis e a não apresentação de documentos de caixa relativos ao lançamento contábil da conta n.º 31.03.02.3100 - Outras Receitas.

32.É oportuno afirmar que a Impugnante não apresentou qualquer documento que indicasse contrato ou convênio de rateio de despesa, antes ficou na alegação de que é comum duas ou mais empresas do mesmo grupo econômico dividirem custos, inclusive aqueles com contratação de mão-de-obra especializada, como contadores, visando a diminuir gastos do grupo como um todo e centralizar o pagamento de despesas em apenas uma das empresas.

33.Convém deixar patente que o fato gerador da obrigação foi a prestação de serviços por pessoa física, comprovado pelos documentos praticados pelo Contador Jaques Corrêa de Almeida ;- o fato de o Contador fazer parte de uma empresa (Tecni), que presta serviço à *holding* (ASSISTÊNCIA MÉDICA), não significa que não possa prestar serviço na condição de autônomo à fiscalizada.

34.Assim, reputo procedente os valores lançados sobre a remuneração dos serviços prestados por Contador no presente AIOP.

Aplicação da multa mais benéfica

Assiste razão ao contribuinte ao pleitear a aplicação da Lei n.º 11.941/2009, relativamente à penalidade aplicada, consoante os fundamentos expostos em precedente deste Tribunal¹, com excertos abaixo transcritos:

DA RETROATIVIDADE BENÉFICA

Esclarecimento quanto às multas antes e depois da MP 449/2008

Como cediço, o art. 106, II. "c" do CTN estipulou que a Lei se aplicará a fatos pretéritos quando lhe comine penalidade menos severa do que aquela prevista na lei vigente no tempo da prática do ato:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições previdenciárias (obrigação principal), antes da Lei n.º 11.941/2009, eram aplicadas ao contribuinte a multa de mora da antiga redação do art. 35 da Lei n.º 8.212/91 mais a multa pela não inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, §5º, da mesma Lei n.º 8.212/91 (CFL 68):

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(-)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

(...)

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

¹ Acórdão n.º 2201-005.546, datado de 08/10/2019 - 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

Importante observar que a Lei n.º 11.941/2009 (conversão da MP 449/2008) revogou o § 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212/91, assim como promoveu importantes alterações na redação do art. 35. Além disso, incluiu os arts. 32-A e 35-A à Lei n.º 8.212/91:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009). (Vide Lei n.º 13.097, de 2015) (Vide Lei n.º 13.097, de 2015)

I - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

II - de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

§ 3o A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

(...)

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Assim, para os casos de lançamento de ofício de obrigação principal, após a Lei n.º 11.941/2009, a multa aplicada passou a ser apenas aquela prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430/96, no percentual de 75%, conforme disciplina o art. 35-A da Lei n.º 8.212/91:

Lei n.º 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Com isso, a multa que passou a ser regida pelo art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991 trata apenas da não apresentação da GFIP ou da sua apresentação com incorreções ou omissões, porém sem o lançamento de ofício de obrigação principal. Ou seja, a multa do art. 32-A é aplicada de forma isolada somente pelo descumprimento da obrigação acessória, sem estar atrelada a qualquer descumprimento/recolhimento de obrigação principal.

Ademais, a multa que passou a ser regida pelo art. 35 da Lei n.º 8.212/1991 (nova redação) e a multa de mora decorrente do mero atraso no pagamento de débito já declarado/constituído pelo próprio contribuinte, sem envolver lançamento de ofício promovido pela autoridade fiscal. Para os lançamentos de ofício, esta multa de mora é substituída pela multa do art. 35-A.

Na hipótese de lançamento de ofício da obrigação principal, como é o presente caso, a retroatividade benigna enseja a comparação das seguintes penalidades:

- a nova multa de 75% sobre o valor do principal devido; ou

- a multa de mora do antigo art. 35 da Lei n.º 8.212/91 sobre o valor do principal devido + a multa pela não inclusão em GFIP de todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, conforme antiga redação do art. 32, Íj5º, da Lei n.º 8.212/91 (CFL 68).

O menor valor de penalidade dentre as duas hipóteses acima citadas é o que deve prevalecer para ser cobrado do contribuinte.

(...) em conformidade com o que determina o art. 476-A da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

§ 2º Para definição do multiplicador a que se refere a alínea "a" do inciso I, e de apuração do limite previsto nas alíneas "b" e "c" do inciso I do caput, serão considerados, por competência, todos os segurados a serviço da empresa, ou seja, todos os empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais verificados em procedimento fiscal, declarados ou não em GFIP.

No mesmo sentido, o disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14/2009.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei n.º 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009.

Ante o exposto, voto para que seja aplicada a retroatividade benigna, nos termos da fundamentação.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, **dar-lhe provimento parcial**, para fins de determinar a aplicação da retroatividade benigna nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14/2009.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny