



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 13603.722325/2010-80  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-007.666 – 2ª Turma  
**Sessão de** 26 de março de 2019  
**Matéria** GRUPO ECONÔMICO  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Recorrida** MINAS LOGÍSTICA OURO FINO LTDA E OUTROS

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/12/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.  
DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Votou pelas conclusões a conselheira Patrícia da Silva.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (Relator), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração relativo a contribuições destinadas à Seguridade Social, incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados empregados, não declarada na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, apuradas a partir do exame da contabilidade e das folhas de pagamento de salário exibidas pela Contribuinte, bem assim de arquivos magnéticos no formato MANAD.

Nos termos do Relatório Fiscal (fls. 44/48), constatou-se que o Sujeito Passivo escriturou a débito como despesas na sua contabilidade os valores de pagamentos de salários/ordenados, horas extras, adicional noturno, férias e décimo terceiro salário. Instado a apresentar a relação nominal dos segurados empregados beneficiados por esses pagamentos, informou que não tê-los realizado, justificando que tais lançamentos tratavam-se de rateio de despesas com a empresa Logística Ouro Fino LTDA – CNPJ 04.771.902/0001-82, conforme contrato firmado com referida empresa e exibido no decorrer do procedimento fiscal.

Segundo informa o Sujeito Passivo, tanto o pagamento das despesas com remuneração quanto das contribuições daí decorrentes eram realizados pela Logística Ouro Fino LTDA, cabendo a ela repassar à responsável os valores que lhe cabiam, mediante rateio realizado com base em contrato celebrado para esse fim.

O argumento não foi acatado pela Autoridade Autuante pelos motivos a seguir descritos:

- a) a essência das doutrinas e teorias relativas à ciência contábil encontra-se consubstanciada nos princípios fundamentais de contabilidade; dentre os quais, de acordo com a Resolução nº 750 do Conselho Federal de Contabilidade, de 29 de dezembro de 1993 está o da entidade, o qual foi descumprido pelo Sujeito Passivo, pois tal princípio determina que não pode haver em uma contabilidade o registro de gastos de uma empresa como custos ou despesas de outra empresa, ainda que pertencente ao mesmo grupo econômico;
- b) a escrituração de fatos administrativos entre empresas controladas e ou coligadas são passíveis de ocorrer, desde que haja o registro em contas patrimoniais e não de resultados e em possível registro de hipotéticos rateios, a contabilização deveria registrar obrigações/reembolsos/ressarcimentos e não conforme o constatado, a ocorrência de despesas;
- c) só existe uma despesa se houver em contrapartida uma receita correspondente e vice-versa;
- d) salários são devidos aos segurados empregados e trabalhadores avulsos e para a Consolidação das Leis do Trabalho – Decreto-Lei nº 5.452, de 01/05/1943, salário é a quantia paga diretamente pelo empregador ao empregado e é a denominação atribuída para os ganhos dos empregados celetistas e são considerados remuneração, portanto são base de incidência de contribuição previdenciária;
- e) horas extras são pagamentos inerentes a segurados empregados;
- f) o adicional noturno é devido aos segurados empregados e é considerado remuneração, portanto é sempre incidente de contribuição previdenciária;
- g) férias são devidas aos segurados empregados;
- h) o décimo terceiro salário é devido aos segurados empregados;

- i) conforme o disposto no parágrafo único do artigo 116 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional: “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”; e
- j) foi considerado o contido no artigo 123 da Lei nº 5.172, segundo o qual: “*Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes*”

Foram arrolados como solidários as pessoas jurídicas relacionadas abaixo:

CNPJ/CEI/CPF	Nome / Nome Empresarial
04.771.902/0001-82	LOGÍSTICA OURO FINO LTDA
05.480.599/0001-21	OURO FINO AGROSCIENCES LTDA
06.186.517/0001-01	OURO FINO AGRONEGÓCIOS LTDA
07.065.512/0001-85	OURO FINO PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS S.A
07.181.400/0001-90	CENTRO OESTE LOGÍSTICA OURO FINO LTDA
07.380.067/0001-48	OURO FINO PET LTDA
09.100.671/0001-07	OURO FINO QUÍMICA LTDA
09.593.434/0001-17	URO FINO BIOLÓGICOS LTDA
57.624.462/0001-05	URO FINO SAÚDE ANIMAL LTDA

Em sessão plenária de 15/03/2017 foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2401-004.674 (fls. 1114/1132), assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 30/12/2007*

*PRELIMINAR DE NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA*

*O indeferimento do pleito quanto a juntada de documentos não tem o condão de macular a decisão exarada em primeira instância, em face do livre convencimento da autoridade julgadora na apreciação da prova formadora de sua convicção.*

*CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS A CARGO DOS SEGURADOS EMPREGADOS. RATEIO DE DESPESAS COMUNS. BASE DE INCIDÊNCIA. INOCORRÊNCIA. COMPROVAÇÃO DOS RESSARCIMENTOS RELATIVOS AO RATEIO PACTUADO ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO*

*O contrato de rateio e pagamentos efetuados servem para comprovar a materialidade dos fatos ocorridos relacionados aos valores registrados na contabilidade. O registro contábil não se coaduna com o conceito de remuneração para fins de caracterização do fato gerador das contribuições sociais previdenciárias. Os valores apurados pela fiscalização não são base de incidência da contribuição previdenciária pois não correspondem a salário de contribuição.*

A PGFN foi cientificada da decisão em 5/04/2017 (fl. 1598 do Processo nº 13603.722323/2010-91, ao qual os presentes autos estavam apensados) e, em 04/05/2017, foi interposto o Recurso Especial de fls. 1133/1145 (vide histórico de movimentação do sistema e-Processo), com fundamento no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, visando rediscutir as seguintes matéria “**Grupo econômico - contrato de rateio de despesas com contribuições previdenciárias**”.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho datado de 31/07/2018 (fls. 1146/1150).

A Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

- a contribuição devida à Seguridade Social, correspondente à parte dos segurados empregados, consoante o disposto no art. 20 da Lei nº 8.212/1991, incide sobre o seu salário de contribuição mensal, definido no art. 28 da mesma Lei;
- a fiscalização ao examinar a contabilidade do contribuinte constatou registro de verbas pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados que, de acordo com a legislação previdenciária constitui base de incidência de contribuições previdenciárias, tais como salários/ordenados, horas extras, adicional noturno, férias e décimo terceiro salário, assim como registro de serviços contratados mediante cessão de mão-de-obra, como de segurança, vigilância e limpeza, sem a comprovação da retenção e do recolhimento da contribuição de 11% prevista no art. 31, da Lei nº 8.212/1991;
- em resposta aos termos de intimação fiscal expedidos pela Autoridade Autuante em relação a valores pagos aos segurados beneficiários de tais pagamentos, assim como àqueles decorrentes de cessão de mão-de-obra, a contribuinte informou que não realizou os pagamentos, justificou os lançamentos como sendo de rateio de despesas com a empresa Logística Ouro Fino LTDA, apresentando Contrato de Rateio de Despesas;
- quanto ao Contrato de Rateio de Despesas, celebrado entre as empresas Minas Logística Ouro Fino Ltda e Logística Ouro Fino Ltda, registre-se que o assunto não está respaldado na legislação previdenciária, porém, na legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, encontra-se fundamento no artigo 299, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 2009 e Parecer Normativo CST nº 32, de 1991;
- no âmbito da legislação previdenciária, o art. 32, inciso II, da Lei nº 8.212/1991 e art. 225, inciso II, §§ 13 ao 15, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, determinam que a empresa é obrigada a 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 escrituração contábil, portanto, deve ser efetuada de forma a possibilitar à fiscalização a identificação dos fatos geradores de contribuições previdenciárias por intermédio dos títulos das contas, sem que haja a necessidade de pesquisa em históricos contábeis ou em outras contas ou grupos de contas, cujos títulos sejam diversos daqueles usualmente utilizados para lançamento dos referidos fatos geradores;
- a fiscalização apurou na contabilidade do contribuinte autuado, verbas contabilizadas que de acordo com a legislação constituem base de cálculo de incidência de contribuições previdenciárias e das destinadas a outras

entidades e fundos, denominados terceiros, tais como, salários/ordenados, horas extras, adicional noturno, férias e décimo terceiro salário e serviços contratados com cessão de mão-de-obra, não resta dúvida de que a empresa autuada é responsável pelo encargo previdenciário decorrente de tais hipóteses de incidência;

- é irrelevante a forma como a empresa autuada pagou as verbas registradas em sua contabilidade, pois, de acordo com a legislação previdenciária as contribuições incidem sobre os valores pagos, devidos ou creditados;

- o fato de o registro contábil das verbas salariais decorrer de rateio entre empresas do grupo econômico, não retira a responsabilidade do contribuinte autuado pelo recolhimento das contribuições incidentes sobre referidas verbas, assim como a obrigação da retenção e recolhimento da contribuição de 11% incidente sobre as notas fiscais/faturas de serviços contratados com cessão de mão-de-obra;

-dispõe o art. 123 do Código Tributário Nacional – CTN que, “Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”;

- mesmo que o referido Contrato de Rateio de Despesas tenha estabelecido a quem compete a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias, o mesmo não pode ser oposto à Fazenda Pública, conforme determinação contida no art. 123 do CTN;

- DRJ de origem concluiu que os documentos juntados ao feito pelo autuado que segundo ele, comprovam que os recolhimentos de todos os encargos e contribuições decorrentes da relação de emprego entre a autuada e seus empregados foram recolhidos regularmente, não devem ser acolhidos, pois, não há como saber se os recolhimentos referem-se de fato aos valores correspondentes àqueles apurados pela fiscalização, já que foram efetuados de forma global pela Logística Ouro Fino Ltda;

- não constam folhas de pagamento/discriminativos com os valores do rateio e Guia da Previdência Social – GPS, que correspondem aos valores registrados na contabilidade e os apurados pela fiscalização;

- em nenhum momento o contribuinte demonstrou quais são os trabalhadores e as atividades que exerceram e que deram origem à escrituração contábil;

- diante da constatação nos registros contábeis do autuado de fatos geradores de contribuições previdenciárias e a não apresentação de documentos que demonstrem os respectivos recolhimentos, agiu corretamente a fiscalização ao lavrar o Auto de Infração contra o contribuinte e demais empresas integrantes do grupo econômico.

Requer a Fazenda Nacional seja admitido e provido o Recurso Especial.

Cientificadas do acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento entre 29/08/2018 e 03/09/2018 (fls. 1171/1180), a Contribuinte e os responsáveis solidários, em 12/09/2018 (fl. 1181), ofereceram conjuntamente as Contrarrazões de fls. 1199/1220, alegando, em resumo o que segue:

## Conhecimento

- é franca a necessidade da admissibilidade do recurso contrarrazoado ser reformada;
- sustentam-se as razões recursais unicamente na parcial transcrição dos apontamentos das decisões recorridas e dos supostos julgados paradigmáticos, dos quais foram suprimidos trechos que lhes alteram a interpretação;
- o Recurso Especial interposto pela União viola **caput** e os §§ 1º, 8º e 11 do art. 67 do Regimento Interno do CARF e não preenche os requisitos de admissibilidade, quer seja porque omite a juntada do inteiro teor do paradigma e o replica no corpo recurso com a supressão de trechos que lhe altera a interpretação, quer seja porque, quando inteiramente cotejadas a decisão recorrida e o paradigma, salta aos olhos que não guardam qualquer similitude fática ou jurídica entre si;
- de acordo com a decisão recorrida, o ressarcimento da parte devida em rateio formal e previamente contratado de despesas de serviços administrativos comuns a grupo econômico não se amoldam ao conceito de remuneração e, portanto, não configuram fato gerador de Contribuição Previdenciária porque têm natureza indenizatória (reembolso) à empresa que suporta integralmente o ônus do recolhimento;
- em razão disso, afirmou-se que a classificação contábil de uma determinada rubrica não é suficiente para configuração de um fato gerador, tampouco o Contrato Rateio objetiva dissimular sua ocorrência ou natureza;
- a incidência tributária, como obrigação *ex lege* que é, prescinde apenas da verificação dos elementos da realidade que se amolde à hipótese de incidência;
- o Recurso Especial, contudo, desobedece claramente à ordem do § 8º c.c. § 11º, do art. 67, da Lei n. 8.212/91 pois não colaciona o inteiro teor da outra decisão e, ao transcrevê-la no corpo da petição, suprime relevantíssimo conteúdo que desmente a existência de similitude fática e jurídica entre os casos;
- o faz, afinal, para dificultar a constatação de inexistência de divergência jurisprudencial apta a sustentar o seu recurso de exceção;
- a integral leitura do paradigma (possível apenas com a juntada aos autos como anexo a estas contrarrazões) faz saltar aos olhos que o que efetivamente lá se discutiu foi a solidariedade passiva entre empresas de um mesmo grupo econômico pelo inadimplemento por uma delas;
- naquele processo a questão da existência ou não de grupo econômico só foi tornada controvertida porque as empresas não se reconheciam como tal;
- o Fisco constatou que operavam com nítida confusão patrimonial, inclusive com o pagamento direto de despesas de uma empresa por outra, além de associação informal, objetivando omitir sucessão negocial e a identidade operacional;
- objetiva-se, com isso, apenas justificar o cerne daquela controvérsia: a responsabilização solidária prevista no inciso IX, do art. 30, da Lei nº 8.212/1991;
- a situação fática e a controvérsia jurídica analisadas no presente feito são completamente distintas;

- 
- enquanto a decisão recorrida tratou da inexistência de feição remuneratória de despesa de reembolso advindo de rateio de despesas de empresas de um mesmo grupo (que se reconhece como tal), o paradigma tratou da validade da solidariedade passiva entre empresas de um mesmo grupo econômico (que não se reconhecia como tal) pelo inadimplemento parcial por uma delas;
  - isso se evidencia ainda mais quando se constata que o ponto central do recurso paradigmático é o inciso IX, do art. 30, da Lei nº 8.212/91 e a solidariedade passiva frente às contribuições previdenciárias não foi nem mesmo abordado *en passant* na decisão recorrida, tampouco apontado expressamente como controvérsia nas razões do Recurso Especial manejado pela União;
  - não há incompatibilidade entre a decisão recorrida e a Legislação; não há colisão, atrito ou mesmo divergência de interpretação a reclamar a admissibilidade do Recurso Especial combatido;
  - à toda evidência, inadmissível não só porque amparado em violações ao § 8º c.c. § 11º, do art. 67, da Lei nº 8.212/91 mas porque as omissões que o permeiam, contanto aclaradas, demonstram cabalmente a inexistência de divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorridos e o Acórdão paradigma;

#### Mérito

- despesas incorridas por quaisquer contribuintes para adimplemento de contrato de rateio de despesas de serviços administrativos que compartilha com outras empresas que compõe seu grupo econômico tem natureza indenizatória;
- a decisão recorrida é irretocável porque reconhece que o ressarcimento da parte devida em rateio formal e previamente contratado de despesas de serviços administrativos comuns a grupo econômico não se amoldam ao conceito de remuneração e, portanto, não configuram fato gerador de Contribuição Previdenciária porque tem natureza de reembolso (portanto indenizatória) à empresa que suporta integralmente os ônus do recolhimento;
- a Constituição Federal outorga a competência legislativa para instituição de tributos, traçando ainda limites ao exercício desse poder. Reproduz art. 195 da CF/1988;
- esses dispositivos não conceituam, entretanto, essas expressões, relegando a definição dos fatos jurídicos tributários ao Código Tributário Nacional, recepcionado com status de lei complementar pela nova ordem jurídica, nos termos do art. 146, III, da CF;
- o CTN por sua vez traduz de forma genérica preceito constitucional implícito, a tolher na prática e explicitamente os desmandos legislativos dos entes tributantes, prevendo, em seu art. 110, que a lei instituidora do tributo não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado – muito menos pode, nessa ordem de ideias, a opinião fiscal;
- em suma, revela a existência de uma regra-matriz fundamental dos tributos, que não pode ser ignorada ou ampliada pelo legislador ordinário ou pelo

sujeito ativo tributário num rompante arrecadatório, em especial no tocante aos fatos agravados pelo Direito Tributário. Cita doutrina;

- não se pode, por outro ângulo, olvidar o caráter de direito de sobreposição do direito tributário, também nominado pela doutrina como direito de superposição;

- essa característica apresenta-se visível, face à captação e assimilação de institutos fornecidos por outros segmentos do mundo jurídico. O direito tributário, quando da caracterização dos critérios da regra-matriz de incidência, utiliza-se de institutos advindos de outros sub-ramos da ciência jurídica;

- por esses motivos é que a compreensão da base de cálculo das contribuições previdenciárias deve advir primitivamente de outros diplomas normativos (p.ex. Consolidação das Leis do Trabalho – CLT), donde se há de extrair que as verbas que interessam à tributação são as de natureza remuneratória;

- as indenizações, sejam de natureza material ou moral, não se incluem nesse conjunto, porquanto não advêm do capital ou do trabalho e não representam acréscimo, apenas recomposição patrimonial;

- a decisão recorrida tratou de perquirir e deparou-se com inexistência de feição remuneratória nas despesas de reembolso advindo de rateio de serviços administrativos entre as empresas de um mesmo grupo econômico, que, alheias ao campo de incidência das contribuições previdenciárias, não poderiam ser forçadamente exigidas pela autoridade lançadora;

- a operação é também regular sob a perspectiva jurídico-tributária formal, já que todas as despesas rateadas eram e são indispensáveis a realização das atividades da empresa autuada, sem as quais sequer poderia funcionar, e quiçá gerar a riqueza passível de ser tributada;

- a conformidade com a legislação e a jurisprudência administrativa evidencia-se ao constatar que se tratam de despesas indispensáveis a consecução de seu objeto social e que são despesas usuais e normais nas operações, transações e atividades da empresa;

- o contrato de rateio de despesas de serviços administrativos, ainda que contrato não expressamente previsto e regulamentado no ordenamento jurídico civil, é perfeitamente aceitável conquanto entabulado com respeito à lei, aos bons costumes e os princípios gerais de direito, na forma do art. 425, do Código Civil;

- tal como reconheceu a decisão recorrida, referido contrato não se presta a alterar a responsabilidade pelo pagamento de tributos, muito menos para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, como afirmou originalmente a fiscalização;

- todos os encargos e contribuições decorrentes da relação de emprego entre a autuada e seus empregados sempre foram recolhidos regularmente, assim como também eram os decorrentes das relações entre a Logística Ouro Fino Ltda e os colaboradores que prestaram os serviços administrativos comuns ao Grupo;

- a vontade real das partes não esteve, em nenhum momento, oculta ou dissimulada. Ao contrário, sempre esteve clara e expressa em todas as cláusulas do instrumento e durante toda a execução de seus termos, de sorte que não se sustenta a pretensão fiscal de se aplicar ao caso o comando contido no parágrafo art. 116, do CTN com o intuito de desconstruir os negócios jurídicos praticados pelas partes envolvidas na celeuma.

Requer, por fim, que se reconheça a inadmissibilidade do Recurso Especial ou, subsidiariamente, que lhe seja negado provimento.

## Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho - Relator

## Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Alega a Contribuinte, em sede de contrarrazões, também apresentadas tempestivamente, que o Recurso Especial não preenche os requisitos de admissibilidade, posto que violaria o Regimento Interno do CARF (**caput** e os §§ 1º, 8º, 9º e 11 do art. 67). Consoante infere, a Fazenda Nacional omite a juntada do inteiro teor do paradigma no corpo do apelo. Além do que, as razões recursais apóiam-se na transcrição parcial dos apontamentos da decisão recorrida e do julgado paradigmático, dos quais foram suprimidos trechos que lhe alteram o sentido.

A esse respeito, à época da interposição do Recurso Especial, a redação dos dispositivos suscitados nas contrarrazões era a seguinte:

*Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*

*§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)*

[...]

*§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.*

*§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.*

[...]

*§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.*

Diferentemente do que entende o Sujeito Passivo, o § 9º acima é claro quanto à possibilidade de, alternativamente à instrução do recurso com cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas, poderem ser apresentadas até 2 (duas) ementas de decisões tidas por divergentes. Tais ementas, esclarece o § 11, poderão ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

De se notar que inexiste no Regimento Interno a obrigatoriedade de transcrição do inteiro teor das decisões trazidas a cotejo para que o Recurso Especial possa ser admitido. Nesse passo, considerando-se que a ementa do Acórdão Paradigma nº 2803-002.475 fora integralmente reproduzida no corpo do apelo recursal, não se vislumbra, até aqui, óbice ao seu seguimento.

Por outro lado, importa salientar que estamos diante de Recurso Especial de Divergência e que esta somente se caracteriza quando, perante situações fáticas similares são adotadas soluções diversas, em face do mesmo arcabouço jurídico-normativo. O atendimento de tal pressuposto também precisa ser demonstrado para que se possa passar ao exame do mérito da peça recursal.

Pois bem. A situação retratada nos autos diz respeito a autuação decorrente de valores registrados na contabilidade a título de salários, horas extras, adicional noturno, férias e décimo terceiro salário não declarados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social – GFIP.

Diante da solicitação do Fisco para que se apresentasse a relação nominal dos segurados da Previdência Social destinatários dos benefícios mencionados nas demonstrações contábeis, a Contribuinte deteve-se a informar que não realizou o pagamento de referidos benefícios, sob a justificativa de que os lançamentos registrados na contabilidade diziam respeito a rateio de despesas com a empresa Logística Ouro Fino LTDA.

Além disso, foi apresentado o denominado “Contrato de Rateio de Despesas” (fls. 219/225) cujo objeto era a divisão proporcional das despesas relacionadas a recursos logísticos utilizados conjuntamente pelas contratantes e suportadas apenas pela Logística Ouro Fino. Nos termos de referido contrato:

***3.4 A LOGISTICA OURO FINO LTDA. responsabiliza-se integralmente pelo cumprimento de todas as obrigações civis, trabalhistas e previdenciárias relacionadas a seus empregados e/ou prestadores de serviços, ainda que estes atuem no desenvolvimento das atividades objeto do rateio ora contratado, objeto do rateio de despesas acordado no presente Contrato, Sendo certo as Partes reconhecem que este Contrato não gera nenhum vínculo empregatício ou de qualquer outra natureza entre os empregados e/ou prestadores de serviços da LOGISTICA OURO FINO LTDA. e a MINAS LOGISTICA OURO FINO LTDA.***

Segundo a Autuada, os segurados que lhe prestavam serviço eram, em verdade, empregados da Logística Ouro Fino que, de acordo com o contrato apresentado, seria a responsável pelo pagamento dos benefícios resultantes da relação laboral, bem assim das obrigações previdenciárias decorrentes do contrato de trabalho. Aduz ainda que as contribuições previdenciárias foram devidamente recolhidas pela empregadora (Logística Ouro Fino).

Com base nos arts. 116 e 123 do Código Tributário Nacional – CTN, a Autoridade Autuante entendeu que a relação contratualmente estabelecida não poderia ser oposta à Fazenda Pública, e efetuou o lançamento das contribuições previdenciárias, considerando como base de cálculo dos tributos os valores registrados na contabilidade da empresa. A Fiscalização constatou ainda a existência de grupo econômico, tendo considerado as empresas integrantes do grupo, relacionadas no relatório, como responsáveis solidárias pelo crédito apurado, conforme inciso IX do Art. 30 da Lei nº 8.212/1991.

Não obstante, o Colegiado recorrido suscitou a Solução de Divergência Cosit nº 23/2013 e considerou “*ser perfeitamente possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativas comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada*”.

Além do que, não se vislumbrou oposição à Fazenda Pública de convenção particular visando a modificação de sujeito passivo ou das obrigações tributárias correspondentes (art. 123 do CTN). De acordo com o voto condutor da decisão recorrida, o que se constatou foi “*a existência de ressarcimentos em virtude de rateio pactuado entre empresas no mesmo grupo, o que é corroborado pela própria administração fazendária (SD Cosit nº 23/2013) e regulado pelo art. 299 do Decreto nº 3.000/1999*”. Esse procedimento estaria baseado em contrato hígido, cujo objetivo seria ratear despesas incorridas pela empresa Logística Ouro Fino no desenvolvimento dos serviços administrativos, a partir de critérios previamente definidos.

Concluiu-se assim que:

*Dessa feita, o contrato de rateio de fls. 103/109, bem como os documentos [de] fls. 629/765, servem para comprovar a materialidade dos fatos ocorridos relacionados aos valores registrados na contabilidade, no entanto, tal registro contábil não se coaduna com o conceito de remuneração para fins de caracterização do fato gerador estabelecido nos arts. 20, 22, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91.*

De outro eito, a decisão paradigmática (Acórdão nº 2803-002.475), a meu ver, insere-se em contexto fático diverso. Extraí-se do voto condutor de citado acórdão que o lançamento refere-se, dentre outros, a diferenças entre o valor declarado em GFIP / constante da contabilidade com o efetivamente recolhido. No caso, concluiu-se ainda que os elementos de fato e de direito ali retratados evidenciaram relações jurídicas e comerciais entre inúmeras empresas que permitiriam caracterizá-las como grupo econômico, nos termos do inciso IX do Art. 30 da Lei nº 8.212/1991. Em razão disso, essas empresas foram também consideradas responsáveis solidárias pelo cumprimento das obrigações previdenciárias.

O relatório da decisão cotejada demonstra que a discussão empreendida naquele processo dizia respeito à caracterização de grupo econômico e à atribuição de responsabilidade solidária às integrantes do grupo. Dito de outra forma, o lançamento em momento algum tratou da hipótese de rateio de despesas entre as empresas que constituíam o grupo, o que evidencia a inexistência de similitude entre as situações fáticas referidas nas decisões contrapostas.

No paradigma, essa questão foi trazida em sede de recurso voluntário, onde a autuada, que também era a responsável pela contratação e pagamento dos empregados que prestavam serviços ao grupo econômico de fato, pugnava pela realização de rateio das contribuições objeto de autuação entre as empresas do grupo, caso não acolhida a tese de sua inexistência (do grupo). O Colegiado, contudo, entendeu pela impossibilidade do rateio, considerando que o pagamento das contribuições previdenciárias seriam de responsabilidade de quem remunera o trabalhador. Ainda de acordo com a decisão, somente quando o obreiro recebe contraprestação de mais de uma empresa é que todas elas ficam obrigadas a efetivar o recolhimento de sua parte na contribuição. Confira-se:

*No caso de contribuição previdenciária não há rateio de despesas, quem paga a contraprestação ao trabalhador é quem deve se responsabilizar pela contribuição, pois há uma relação jurídica prestacional entre a empresa e o trabalhador. Assim, caso o trabalhador receba contraprestação de mais de uma empresa todas estão obrigadas por estas a efetivar a sua parte da contribuição.*

Observe-se que, ainda que se admitisse a existência de similitude entre as situações confrontadas, diversamente do que se infere no Recurso Especial, restou caracterizada uma convergência de entendimento entre acórdãos recorrido e paradigma. No recorrido, deu-se provimento ao recurso voluntário por se entender que a incumbência para o cumprimento das obrigações previdenciárias seria da Logística Ouro Fino, na condição de responsável pela contratação e pagamento da remuneração dos segurados que prestaram serviço à Autuada. No paradigma, como visto, entendeu-se pela impossibilidade de rateio das contribuições, pois, como o Sujeito Passivo originário era quem pagava a contraprestação aos trabalhadores a serviço das empresas do grupo, deveria ele ser responsabilizado pelo tributo.

Tanto é assim que o Acórdão Paradigma nº 2803-002.475 manteve incólume a autuação, considerando o Sujeito Passivo originário como responsável pelo adimplemento da obrigação previdenciária como um todo. Do mesmo modo, os demais integrantes do grupo econômico foram mantidos no pólo passivo da relação obrigacional para responder, não apenas com relação a parcela da contribuição alusiva aos serviços que lhe foram prestados pelo empregados vinculados à responsável originária, mas pela totalidade do valor lançado. A esse respeito, o paradigma estabelece o seguinte:

**Nos grupos econômicos como é o caso dos autos qualquer uma das componentes deste pode ser responsabilizada pelo crédito todo.** *As jurisprudências do CARF citadas não se aplicam, pois referentes a rateio de despesas para redução do lucro real, ou seja, IRPJ e da CSLL entre instituições financeiras do mesmo grupo e com convênio para o rateio – Acórdão 101.96367, versando o segundo, também, sobre IRPJ e CSLL, onde as empresas do campo industrial detinham acordo operacional para rateio das despesas de negócio comum – Acórdão 10706780. (Grifou-se)*

Ressalve-se que não se está aqui a corroborar o entendimento consubstanciado no acórdão recorrido. Até porque esse entendimento tomou por base a Solução de Divergência Cosit nº 23/2013 que não tem relação alguma com contribuições previdenciárias. Referida Solução de Divergência tem por escopo a análise de questões relacionadas a Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, Contribuição para PIS/Pasep e Cofins e sequer tangencia aspectos relacionados às contribuições incidentes sobre a folha de salários ou à legislação que lhe é afeta.

---

Ademais, os elementos de prova referidos na decisão atacada não deixam dúvidas de que houve prestação de serviços à atuada e que os segurados contratados para tanto receberam a remuneração correspondente, isto é, restou configurada a ocorrência do fato gerador da exação, tendo havido inclusive o registro de sua base de cálculo (salários/ordenados, horas extras, adicional noturno, férias e décimo terceiro salário) na contabilidade do Sujeito Passivo.

Contudo, ausente a similitude fática entre o julgado guerreado e os paradigma, não se demonstrou o alegado dissídio interpretativo. Some-se a isso o fato de as decisões recorrida e paradigma revelarem entendimentos convergentes por considerarem que as obrigações previdenciárias devem ser adimplidas originariamente pela empresa responsável pela contratação e remuneração dos segurados, ainda que os serviços possam ter sido prestados a pessoa jurídica diversa, integrante do mesmo grupo econômico.

### **Conclusão**

Ante o exposto voto por não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)  
Mário Pereira de Pinho Filho