



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

**Processo n°** 13864.000524/2010-62  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-003.742 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de setembro de 2013  
**Matéria** TERCEIROS  
**Recorrente** TIVIT TERCEIRIZAÇÃO DE PROCESSOS, SERVIÇOS E TECNOLOGIA S.A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

PRECLUSÃO. NORMAS PROCESSUAIS. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO APRESENTAÇÃO. APÓS IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE E VERDADE MATERIAL.

O artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, estabelece como regra geral para efeito de preclusão que a prova documental deverá ser apresentada juntamente à impugnação do contribuinte, não impedindo, porém, que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos, sobretudo quando se prestam a corroborar tese aventada em sede de primeira instância e contemplada pelo Acórdão recorrido.

ILEGITIMIDADE PASSIVA PARA RESPONDER POR EVENTUAIS MULTAS DEVIDAS PELA SUCEDIDA.

É oportuno esclarecer que o STJ decidiu, no Resp 923.012/MG, submetido à sistemática dos Recursos Repetitivos do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), que “A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão”.

Dessa forma, considerando o disposto no art. 62-A, do Regimento Interno do CARF, e do conteúdo do Resp 923.012/MG, transitado em julgado em 04/06/2013, entendo que a sucessora deve suportar as multas, moratórias ou punitivas, relativas a fatos geradores ocorridos antes da sucessão.

Ademais, cumpre informar que tal matéria é objeto da súmula CARF 47, transcrita a seguir:

Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

#### CONTRIBUIÇÃO A TERCEIRAS ENTIDADES

Toda empresa está obrigada a recolher a contribuição devida aos Terceiros, incidente sobre a totalidade da remuneração paga aos segurados empregados

#### REMUNERAÇÃO - CONCEITO

Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo trabalhador pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato.

#### REMUNERAÇÃO INDIRETA

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida sobre valores pagos aos seus empregados, relativos a salário-utilidade.

#### INDENIZAÇÃO

As rubricas intituladas “Indenização” e “Indenização Especial”, pagas em desacordo com a legislação previdenciária e sem a comprovação de que se referem a verbas indenizatórias, integram o salário de contribuição por possuírem natureza salarial

#### RESPONSABILIDADE DA EMPRESA SUCESSORA PELOS TRIBUTOS E MULTAS MORATÓRIAS/PUNITIVAS.

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso, na questão da indenização e indenização especial, nos termos do voto da Relatora; b) em negar provimento ao recurso, na questão da ilegitimidade passiva na responsabilidade sobre multas, nos termos do voto da Relatora; c) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em conhecer da questão sobre ilegitimidade passiva na responsabilidade sobre multas, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em não conhecer do recurso nesta questão; III) Por voto de qualidade: a) em não conhecer da questão sobre a retificação da multa, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva e Manoel Coelho Arruda Júnior, que conheciam da questão.

João Bellini Júnior – Presidente e redator *ad hoc* na data de formalização do acórdão.

Andréa Brose Adolfo – redatora *ad hoc* para o voto vencedor na data de formalização do acórdão.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antonio De Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Manoel Coelho Arruda Junior

## **Relatório**

### **Conselheiro João Bellini Júnior**

**Para registro e esclarecimento, consigno que, pelo fato da conselheira Bernadete de Oliveira Barros, relatora original, ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designado *ad hoc* para fazê-lo.**

**Esclareço que aqui reproduzo o relatório e voto deixado pela conselheira nos sistemas internos do CARF, com o qual não necessariamente concordo.**

### **Feito o registro.**

Trata-se de crédito lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas às Terceiras Entidades e Fundos, FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE, incidentes sobre a remuneração dos segurados a seu serviço.

Conforme Relatório Fiscal (fls. 37), o fato gerador das contribuições lançadas é o pagamento, pela empresa a seus empregados, de verbas intituladas “Indenizações” (levantamento X1) e “Insuficiência de Saldo” (levantamento R1).

Integram ainda o AI as contribuições incidentes sobre pagamentos realizados a pessoas físicas enquadradas como segurados empregados pela fiscalização (levantamento 01).

A autoridade lançadora explica que o crédito apurado foi lançado em levantamentos distintos, a fim de separar os períodos em que a multa é mais benéfica ao contribuinte, sendo ora a legislação anterior, ora a atual.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 05-33.969, da 7ª Turma da DRJ/CPS (fls. 929, vol. V, do processo 13864.000536/2010-97), julgou a impugnação procedente em parte, mantendo, em parte, o crédito tributário, excluindo o levantamento R1, por entender tratar-se de parcela isenta, e 01, ao argumento de que não restou caracterizado o vínculo empregatício entre a empresa e os segurados que lhe prestaram serviços.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 1.479, vol. XXIII, do processo 13864.000536/2010-97), alegando, em apertada síntese, o que se segue.

Preliminarmente, requer o julgamento conjunto de todos os Autos de Infração lavrados contra a recorrente na mesma ação fiscal, para se evitar decisões divergentes sobre o mesmo objeto e a mesma causa de pedir.

No mérito, faz breve síntese da legislação que rege a matéria, frisando que nem todo valor pago ao trabalhador integra a base de cálculo do tributo, mas apenas as remunerações destinadas a retribuir o trabalho, não se constituindo em remuneração valores pagos pela empresa que ostentem natureza indenizatória, ou verbas que apresentem um caráter assistencial.

Sustenta que qualquer importância recebida pelo trabalhador que não encontre uma vinculação direta com o trabalho prestado não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Entende que a NFLD é nula em razão da não comprovação da efetiva ocorrência dos fatos geradores da contribuição, e que a decisão recorrida pretendeu justificar a ação ilegal em dispositivos não aplicáveis ao caso, que não justificam a inversão pretendida de ônus da prova.

Assevera que a simples identificação de rubricas em folha de pagamento como “férias indenizadas” e “abono indenizatório” não justifica a imposição tributária, sendo o lançamento discutido temerário e desprovido de fundamento legal, e lista princípios jurídicos envolvidos na matéria procedimental administrativa.

Aduz que a Auditora Fiscal buscou constituir o crédito pelo critério arbitrário da exclusão, presumindo simplesmente que como os valores não foram lançados sob a rubrica “Férias Indenizadas” então teriam natureza salarial, e insiste na assertiva de que caberia à autoridade autuante o exame da natureza dos lançamentos efetuados, sendo descabida a presunção de que todos os pagamentos efetuados aos empregados listados nas planilhas “Indenização” e “Indenização Especial” corresponderiam à remuneração..

Entende que caberia à fiscalização comprovar a ocorrência do fato gerador, mediante demonstração clara e objetiva de que tais verbas se enquadram no conceito de salário de contribuição, caracterizada pela habitualidade do seu pagamento, destacando que não há qualquer indicio de habitualidade na concessão dos valores pagos pela recorrente, sendo que os pagamentos em tela configuram-se em verdadeiras gratificações/indenizações eventuais dos seus beneficiários.

Conclui que, não havendo previsão contratual e/ou habitualidade no pagamento de determinado valor ou na concessão de determinada utilidade ao empregado, não restará configurada a natureza salarial dessa prestação, e transcreve o item “7”, da alínea “d”, do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91, para tentar demonstrar a não incidência de contribuições sobre verbas recebidas a título de gratificações não eventuais.

Inova em relação à defesa, alegando a ilegitimidade da recorrente para responder por eventuais multas devidas pela sucedida, destacando a inocorrência de preclusão e a necessária avaliação do tema, diante do princípio da verdade material que rege o processo administrativo.

Finaliza requerendo que sejam acolhidas as suas razões, para dar integral provimento ao recurso voluntário, a fim de que seja cancelado integralmente o Auto de Infração que originou o presente processo.

É o relatório.

**O processo foi distribuído para este redator *ad hoc* em 15/03/2017.**

## **Voto Vencido**

**Conselheiro João Bellini Júnior, redator *ad hoc* na data de formalização do acórdão.**

**Para registro e esclarecimento, consigno que, pelo fato da conselheira Bernadete de Oliveira Barros, relatora original, ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designado *ad hoc* para fazê-lo.**

**Esclareço que aqui reproduzo o relatório e voto deixado pela conselheira nos sistemas internos do CARF, com o qual não necessariamente concordo.**

**Feito o registro.**

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

Preliminarmente, a autuada requer o julgamento conjunto de todos os Autos de Infração listados, a fim de se evitar decisões divergentes sobre o mesmo objeto e a mesma causa de pedir.

Porém, os autos cujos objetos tratam de matérias conexas foram apensados, e serão julgados conjuntamente.

Contudo, os processos que tratam de matéria cuja análise independe da apreciação do mérito do presente recurso, podem ser julgados em separado, pois o resultado de um não interfere no outro.

É o caso, por exemplo, dos lançamentos da retenção de 11% sobre as notas fiscais de prestação de serviços, ou da contribuição incidente sobre fretes e serviços prestados por contribuintes individuais.

Tais matérias não tem relação com os presentes autos, que tratam de contribuição incidente sobre verbas pagas pela empresa a segurados empregados, consideradas remuneratórias pela fiscalização.

Portanto, apenas as matérias conexas serão analisadas em conjunto.

Dessa forma, passo à análise do mérito, registrando o que se segue.

Verifica-se que a recorrente não nega que tenha realizado os pagamentos apontados pela fiscalização.

Ela apenas tenta demonstrar que as verbas pagas não possuem natureza salarial e não integram o salário de contribuição.

Porém, a condição de se tratar ou não de salário não está vinculada ao interesse da fonte pagadora em, com aquele pagamento, assalariar ou não seu empregado.

Ou seja, não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa em si que vai determinar sua natureza jurídica.

O que irá afastar as verbas pagas da incidência tributária é a estreita observância à legislação específica que trata da matéria.

Cumpra observar que o conceito de salário de contribuição expresso no art. 28 inciso I da Lei 8.212/91 é “...a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês...” (grifei).

A própria Constituição Federal, preceitua, no § 4º do art. 201, renumerado para o § 11, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, o seguinte:

*§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüentemente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (grifei)*

Nem toda utilidade fornecida ao trabalhador tem caráter contraprestacional, sendo necessário distinguir a utilidade fornecida como retribuição pelo trabalho, que se caracteriza “salário-utilidade” e que deve ser incluída na base de cálculo da contribuição previdenciária, daquela fornecida como instrumento de trabalho, ou para o trabalho, que não se caracteriza salário-utilidade, eis que meramente instrumental para o desempenho das funções do trabalhador.

Na doutrina, há várias correntes; porém, a que tem maior aplicação determina que a regra geral é que, se o trabalhador paga pela utilidade, essa não constitui salário. Se, por outro lado, aumentar seu patrimônio ou for fornecida gratuitamente, então integrará o salário para todos os efeitos legais.

A CF menciona “os ganhos habituais”, ou seja, todos os ganhos de cunho remuneratório, sejam eles em dinheiro ou utilidades.

E a CLT discrimina as parcelas que compõem a remuneração do empregado, conforme seu art. 457:

*Art. 457. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.*

*§ 1º Integram o salário, não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagem e abonos pagos pelo empregador.*

Portanto, as gratificações e comissões, que podem ser eventuais, integram a remuneração do empregado por expressa previsão legal.

A fiscalização constatou o pagamento de verbas denominadas “Indenização” e “Indenização Especial”.

Apesar de intimada por meio de TIF, a recorrente não esclareceu a origem de tais pagamentos, se limitando a informar que tratam-se de férias indenizadas.

Ocorre que a autoridade lançadora verificou, e comprovou nos autos, que as férias indenizadas são pagas em título próprio, sob rubrica de mesmo nome, constante das folhas de pagamento.

Ademais, a empresa não comprovou suas afirmações. Não apresentou, à fiscalização, elementos que demonstrassem que os pagamentos em comento se referiam a férias indenizadas.

Assim, constata-se que a empresa paga verbas intituladas “Indenização” e “Indenização Especial”, não esclarece a que se refere tais pagamentos, e defende que cabe à fiscalização comprovar que tais verbas não seriam indenizatórias.

Porém, entendo que cabe à recorrente, e não à fiscalização, comprovar suas alegações, ou seja, que as rubricas em tela são de cunho indenizatório.

Contudo, não o fez, insistindo em afirmar apenas que não há habitualidade no pagamento, e que esses pagamentos se configuram em gratificações/indenizações.

Todavia, conforme exposto acima, gratificação é remuneração, e deve integrar o salário de contribuição.

Cumprе ressaltar que o conceito de indenização pressupõe a reparação de um dano sofrido pelo trabalhador. No caso em tela, a recorrente não comprovou a existência desse dano.

Assim, resta claro que o pagamento feito pela recorrente a título de “Indenização” e “Indenização Especial” em favor dos seus segurados empregados não se trata de reparação de um dano, ou de fornecimento de meio para que esses trabalhadores possam exercer suas funções, e sim uma vantagem que representa um acréscimo indireto à sua remuneração, devendo, portanto, sofrer incidência de contribuição aos Terceiros

É inegável, no caso presente, o acréscimo patrimonial do segurado ao receber tais quantias.

Em que pese o esforço argumentativo da recorrente, verifica-se que os pagamentos em tela realmente se a moldam ao figurino legal que delimita a base-de-cálculo da contribuição previdenciária e às terceiras entidades, como bem entendeu a fiscalização e os julgadores de primeira instância.

A recorrente cita o art 28, § 9º, “e”, “7”, para tentar demonstrar que tais valores não podem integrar a base cálculo da contribuição previdenciária, por serem pagamentos eventuais.

Contudo, constata-se que a recorrente não comprovou que estamos diante de um pagamento eventual, já que não esclareceu a origem desses pagamentos.

Ela precisaria demonstrar a que se referem essas rubricas, uma vez que o ganho habitual passível de exação não é necessariamente aquele valor auferido mês a mês, trimestralmente ou mesmo bimestralmente etc. Há verbas pagas no decorrer do contrato de trabalho, ainda que não sejam auferidas nessas condições, e que não podem ser vistas como meramente eventuais.

Por todo o exposto, e como a recorrente não comprovou tratar-se de ganho eventual, entendo que tais rubricas devam integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

A recorrente inova em relação à defesa, alegando a ilegitimidade da recorrente para responder por eventuais multas devidas pela sucedida, destacando a inocorrência de preclusão e a necessária avaliação do tema, diante do princípio da verdade material que rege o processo administrativo.

Contudo, tal questionamento não foi trazido perante a primeira instância administrativa, tendo sido feito somente em sede recursal.

O Decreto 70.235/72 é claro ao estabelecer que “*Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*”

E a recorrente não comprovou a ocorrência das hipóteses contidas no § 4º, do art. 16, do mesmo normativo legal, que determina que:

*Art. 16 (...)*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

Assim, considerando que encontra-se precluído o direito à discussão de matéria trazida de forma inovadora na segunda instância administrativa, em razão do que dispõe o art. 17 do referido Decreto, transcrito acima, entendo que não deva ser conhecida a parte do recurso que trata de tal matéria.

Porém, caso assim não entenda a maioria do colegiado, e ainda que não se considere ocorrida a preclusão, é oportuno esclarecer que o STJ decidiu, no Resp 923.012/MG, submetido à sistemática dos Recursos Repetitivos do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), que “*A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão*”.

Dessa forma, considerando o disposto no art. 62-A, do Regimento Interno do CARF, e do conteúdo do Resp 923.012/MG, transitado em julgado em 04/06/2013, entendo

que a sucessora deve suportar as multas, moratórias ou punitivas, relativas a fatos geradores ocorridos antes da sucessão.

Ademais, cumpre informar que tal matéria é objeto da súmula CARF 47, transcrita a seguir:

*Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.*

Com relação à multa, esta Relatora não desconhece que a maioria dos membros deste Colegiado retroagem a norma para aplicar a multa de mora mais benéfica, observando o disposto na nova redação dada ao artigo 35, da Lei 8.212/91, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Contudo, tal matéria não foi trazida no recurso voluntário e, por entender que não se trata de matéria de ordem pública, não há que conhecê-la de ofício.

Nesse sentido e

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

VOTO por CONHECER PARCIALMENTE DO RECURSO e, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO

É como voto.

**ASSIM VOTOU A CONSELHEIRA NA SESSÃO DE JULGAMENTO.**

João Bellini Júnior

Redator *ad hoc* na data da formalização do acórdão.

## **Voto Vencedor**

**Andréa Brose Adolfo – redatora *ad hoc* para o voto vencedor na data de formalização do acórdão.**

**Para registro e esclarecimento, consigno que, pelo fato do conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, redator original para o voto vencedor, ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designada *ad hoc* para fazê-lo.**

**Esclareço que aqui reproduzo o voto deixado pelo conselheiro nos sistemas internos do CARF, com o qual não necessariamente concordo.**

**Feito o registro.**

Peço vênia a i. Conselheira Relatora, mas dirirjo quanto ao não conhecimento da matéria suscitada pela Recorrente, qual seja, ilegitimidade da recorrente para responder por eventuais multas devidas pela sucedida.

Em contraponto ao decidido pela i. Relatora, entendo que o artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, estabelece como regra geral para efeito de preclusão que a prova documental deverá ser apresentada juntamente à impugnação do contribuinte, não impedindo, porém, que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos, sobretudo quando se prestam a corroborar tese aventada em sede de primeira instância e contemplada pelo Acórdão recorrido.

Dito isso, conheço da matéria suscitada.

Quanto ao mérito da questão, acompanho o entendimento da i. Relatora:

[...]

*Porém, caso assim não entenda a maioria do colegiado, e ainda que não se considere ocorrida a preclusão, é oportuno esclarecer que o STJ decidiu, no Resp 923.012/MG, submetido à sistemática dos Recursos Repetitivos do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), que “A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão”.*

*Dessa forma, considerando o disposto no art. 62-A, do Regimento Interno do CARF, e do conteúdo do Resp 923.012/MG, transitado em julgado em 04/06/2013, entendo que a sucessora deve suportar as multas, moratórias ou punitivas, relativas a fatos geradores ocorridos antes da sucessão.*

*Ademais, cumpre informar que tal matéria é objeto da súmula CARF 47, transcrita a seguir:*

*Súmula CARF nº 47: Cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.*

É como voto.

**ASSIM VOTOU O CONSELHEIRO NA SESSÃO DE JULGAMENTO.**

Andréa Brose Adolfo – redatora *ad hoc* para o voto vencedor na data de formalização do acórdão.