



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.720976/2012-25
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **2301-006.798 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de janeiro de 2020
Recorrentes COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/12/2008

CONHECIMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE.

O Carf não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONHECIMENTO. RELAÇÃO DE VÍNCULOS.

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

NULIDADES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). PRAZO DE VALIDADE. AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL. AUTORIDADE COMPETENTE PARA O LANÇAMENTO.

Estando presentes todos os requisitos do lançamento e não se verificando quaisquer das causas do artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade. O Auditor-Fiscal da Receita Federal é a autoridade legalmente competente para efetuar o lançamento de contribuições previdenciárias. O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é instrumento administrativo que não suprime e nem limita a autoridade fiscal e nem modifica o prazo para a constituição do crédito tributário previsto na legislação.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI. PARTICIPAÇÃO SINDICAL.

A participação sindical é requisito para atribuir-se isenção aos valores de PLR pagos aos empregados. A delegação dada pelo sindicato para que empregados e trabalhadores negociem livremente as metas e critérios supre a exigência legal.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO EM BENEFÍCIOS.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário -de- contribuição. A lei exige que a PLR seja submetida à incidência do Imposto de Renda. O pagamento da PLR em forma de aportes a plano de previdência privada afronta a exigência legal.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

O adicional do terço constitucional de férias possui natureza de retribuição pelo trabalho, integrando a remuneração e o salário de contribuição para fins de incidência da contribuição previdenciária.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERATIVA DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNA FEDERAL.

O art. 22, IV da Lei 8.212, de 1991, que prevê a incidência de contribuição previdenciária nos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho foi julgado inconstitucional, por unanimidade de votos, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no RE 595.838/SP, paradigma da Tese de Repercussão Geral 166: “É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho”.

LICENÇA-PRÊMIO. PAGAMENTO EM PECÚNIA NO CURSO DO CONTRATO DE TRABALHO.

É isenta de contribuição previdenciária a licença-prêmio não gozada paga ao trabalhador em razão de sua aposentadoria ou rescisão do contrato de trabalho. O pagamento em pecúnia na vigência do vínculo laboral não caracteriza a isenção.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

Incide contribuição previdenciária sobre a remuneração paga a contribuinte individuais.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO JUDICIAL.

Comprovada a existência de título executivo judicial que reconheça o indébito, é permitida a compensação nos limites da decisão.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MORADIA. SALÁRIO-INDIRETO.

Integram o salário-de-contribuição os valores de moradia pagos em benefício de empregados.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO. SUBSTITUIÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A empresa tomadora de serviços é, por disposição legal, responsável direta por efetuar a retenção e o recolhimento da contribuição previdenciária.

PENALIDADE. MULTA DE OFÍCIO E MULTA POR OMISSÃO EM GFIP.

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 n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 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 n.º 9.430, de 1996.

PERÍCIA.

Descabe pedido de perícia para a produção de provas quando o recorrente detém todos os elementos probantes e não os apresenta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso de ofício e por conhecer, em parte, do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidades (Súmula Carf n.º 2) e da matéria relacionada ao relatório de vínculos (Súmula Carf n.º 88), afastar as preliminares, rejeitar o pedido de perícia. No mérito, dar-lhe parcial provimento para: 1) por unanimidade, excluir do lançamento os valores de contribuição previdenciária incidente sobre serviços prestados por cooperativas de trabalho e cancelar a glosa da compensação decorrente do processo judicial n.º 2000.61.05.006624-0; 2) por maioria, excluir do lançamento os valores de contribuição previdenciária incidente sobre PLR pagos em pecúnia aos empregados gerentes, vencidos os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa, Thiago Duca Amoni e Fernanda Melo Leal que davam provimento integral na questão; 3) por voto de qualidade, manter o lançamento nas questões da licença-prêmio e do terço de férias, vencidos os conselheiros Wesley Rocha, Marcelo Freitas de Souza Costa, Thiago Duca Amoni e Fernanda Melo Leal que deram provimento nas matérias.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Fernanda Melo Leal, Thiago Duca Amoni (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente). Ausente a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato.

Relatório

Por bem descrever os fatos, transcrevo parte do relatório que acompanha a Resolução n.º 2301-000.661:

Trata-se de recurso voluntário interposto pela Companhia Paulista de Força e Luz e de recurso de ofício interposto contra o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas/SP (DRJ/Campinas), que julgou parcialmente procedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado em parte.

A fiscalização lavrou diversos autos de infração com o intuito de exigir da ora Recorrente o recolhimento de contribuições previdenciárias e de terceiro, além de multas e de juros de mora, sobre as seguintes verbas relativas aos anos de 2007 e 2008:

- (i) pagamento de participações nos lucros ou resultados (PLR) a dirigentes empregados, por meio de instrumento de acordo individual, sem a participação e o arquivamento no sindicato;
- (ii) pagamento de gratificação de férias gozadas (“grat. férias ac. coletivo” e “dif. grat. férias ac. coletivo”);
- (iii) pagamento por serviços prestados por cooperativa de trabalho;
- (iv) pagamento de licença prêmio a empregados durante a vigência do contrato de trabalho;
- (v) pagamento a empresário individual – pessoa jurídica, com inscrito no CNPJ, considerado como contribuinte individual pela fiscalização;
- (vi) pagamento de remuneração indireta a diretores não empregados (aluguel, condomínio e IPTU de imóveis residenciais);
- (vii) glosa de compensação indevida, por falta de apresentação de documentos comprobatórios, relativa ao processo judicial nº 2000.61.05.0066240;
- (viii) falta de retenção de contribuição previdenciária sobre serviços prestados por empresa prestadora, os quais foram considerados pela fiscalização como sendo de cessão de mão de obra.

A ciência das autuações ocorreu em 05/03/2012 e as exigências fiscais encontram-se assim distribuídas:

- 1) DEBCAD nº 37.347.8240: contribuição patronal
- 2) DEBCAD nº 37.347.8259: contribuição dos empregados
- 3) DEBCAD nº 37.347.8267: contribuição de terceiros
- 4) DEBCAD nº 37.347.8275: falta de retenção do percentual de 11% sobre serviços de empreitada ou de cessão de mão de obra
- 5) DEBCAD nº 37.347.8283: falta de retenção do percentual de 11% sobre serviços de empreitada ou de cessão de mão de obra
- 6) DEBCAD nº 37.347.8232: multa por falta de declaração em GFIP (art. 32, §5º, da Lei nº 8.212/91) e
- 7) DEBCAD nº 37.347.1317: retenção e falta de repasse de contribuição previdenciária dos empregados.

Irresignada, a Recorrente apresentou impugnação, a qual foi julgada parcialmente procedente pela DRJ/Campinas, excluindo apenas os lançamentos já decaídos relativos a 01/2007 e 02/2007, nos termos do art. 150, §4º do CTN, e os lançamentos relativos a empresários individuais constituídos como firmas individuais, tratados pela fiscalização como contribuintes individuais. Houve interposição de recurso de ofício (...).

Manejou-se recurso voluntário (e-fls. 6240 a 6298) sob as seguintes alegações:

- a) a autuação teria sido nula por inobservância do prazo estabelecido no mandado de procedimento fiscal;

- b) que a PLR foi paga com os requisitos da Lei n.º 10.101, de 2000, e que os valores pagos aos empregados ocupantes de cargos de gerência estavam previstos no acordo celebrado com o sindicato, que estabeleceu, inclusive, que essa PLR específica deveria ser negociada diretamente entre empresa e seus gerentes;
- c) o terço constitucional de férias (gratificação de férias) não integra o salário de contribuição;
- d) que é inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária sobre os serviços prestados por cooperativas de trabalho estabelecida pela Lei n.º 9.876, de 1999 e, ademais, essa contribuição somente poderia ter sido instituída por lei complementar;
- e) o pagamento de licença-prêmio na vigência do contrato de trabalho não descaracteriza a isenção prevista no item 8 da alínea *e* do § 9º do art. 28 da lei n.º 8.112, de 1991;
- f) os valores relativos aos contribuintes individuais foram corretamente informados em Gfip e recolhidos;
- g) a compensação do crédito reconhecido na ação judicial n.º 2000.61.05.006624-0 está correta e cabia ao Fisco, no curso da auditoria fiscal, apontar eventual irregularidade nessa compensação;
- h) que o pagamento de aluguel, condomínio e IPTU dos imóveis ocupados pelos diretores não constitui salário-utilidade porque tem o propósito apenas de viabilizar o exercício do trabalho, porquanto os diretores residem distantes da localidade laboral;
- i) que o lançamento correspondente à falta de retenção de 11% sobre as faturas de empresas prestadoras de serviços é inconstitucional e ilegal e, ainda, não se aplicaria aos serviços de entrega de contas e ligação e leitura de medidores por inexistência de cessão de mão-de-obra;
- j) que se aplicaria, ao lançamento, somente a multa de mora, limitada a 20%, porquanto sequer existia, à época, multa de ofício
- k) que a Lei n.º 11.941, de 2009, revogou a multa por omissão em Gfip e, portanto, essa exação deve ser cancelada ou, alternativamente, deve ser calculada de forma mas benéfica ao contribuinte em face da legislação superveniente;
- l) que se deve excluir o nome dos administradores do Relatório de Vínculos.
- m) a necessidade de perícia contábil 1) para constatação da correta informação em Gfip e do recolhimento das contribuições relativas aos contribuintes individuais e 2) para a constatação de que os valores devidos relativos à retenção de 11% sobre faturas de serviços foram devidamente recolhidos pela recorrente ou pelas próprias empresas prestadoras;

O julgamento foi, por duas vezes, convertido em diligência, conforme consta do relatório que acompanha a Resolução n.º 2301-000.661:

Em 16/10/2003, sob a relatoria do Conselheiro Wilson Antonio de Souza Corrêa, o julgamento dos recursos voluntário e de ofício foi convertido em diligência para que se providenciasse certidão judicial e cópia integral do processo judicial n.º 2000.61.05.0066240.

Em 22/10/2016, agora sob a relatoria do Conselheiro Fábio Piovesan Bozza, o julgamento dos recursos voluntário e de ofício foi convertido em diligência para saneamento das peças dos processos n.º 10830.720976/201225, 10830.721197/201247 e 10830.720975/201281, uma vez que documentos de um haviam sido juntados em outro.

O processo foi, mais uma vez, remetido à autoridade preparadora para diligência a fim de que a fiscalização se manifestasse 1) sobre a liquidez dos valores a compensar oriundos do processo judicial n.º 2000.61.05.0066240 e 2) sobre o lançamento correspondentes à retenção de 11% sobre fatos envolvendo o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial.

Cumprida a derradeira diligência determinada (e-fls. 7226 a 7227), a recorrente sobre ela se manifestou (e-fls. 7233 a 7241).

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

1 Recurso de ofício

O acórdão recorrido reconheceu a decadência parcial dos lançamentos nos seguintes termos:

No caso presente, tratando-se de contribuição sujeita a pagamento antecipado, nos termos do art. 150 do CTN, há que verificar a existência de recolhimento para a apuração do prazo decadencial a ser considerado. Em consulta aos sistemas informatizados da Previdência Social, verifica-se que o contribuinte procedeu ao recolhimento das contribuições incidentes sobre os fatos geradores que entendeu passíveis de exação, deixando, contudo, de recolher as contribuições incidentes sobre os fatos geradores constantes do presente Auto de Infração. Assim, em se verificando o pagamento antecipado, de rigor aplicar-se o disposto no artigo 150 do CTN, reconhecendo a decadência do direito de lançamento das contribuições relativas às competências 01 a 02/2007, inclusive, em relação a todos os levantamentos objeto de lavratura fiscal de obrigações principais, visto que o contribuinte tomou ciência do lançamento somente em 05/03/2012.

Percebe-se, sem dificuldade, que o acórdão recorrido andou bem ao admitir a decadência do lançamento com base no art. 150 do CTN, porquanto, havendo antecipação do pagamento de contribuição previdenciária, aplica-se o entendimento da Súmula Carf n.º 99.

Quanto à outra matéria procedente na impugnação, que se refere à incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a pessoas jurídicas como se contribuintes individuais fossem, também não percebo como reparar a decisão recorrida.

De fato, como bem descrito no acórdão *a quo*, os serviços foram prestados por empresas regularmente inscritas no CNPJ e no registro do comércio, em alguns casos com o emprego de empregados subordinados, o que evidencia tratarem-se de serviços realizados por empresários individuais, não havendo como equipará-las a contribuintes individuais. Destaco os seguintes trechos da decisão recorrida que bem ilustram meu entendimento:

Contudo, em que pese o exposto acima, os autos dão conta de um contexto diverso. Com efeito, os sujeitos caracterizados pela fiscalização como contribuintes individuais, em verdade, se constituem em empresário individuais, não pessoas jurídicas, mas, não obstante isto, se submetem às regras da empresa, não havendo a configuração da modalidade do prestador de serviços autônomo.

Em consulta aos sistemas da Receita Federal do Brasil, notadamente DIPJ e CNPJ, verifica-se que os referidos contribuintes possuem inscrição regular junto ao CNPJ, tendo apresentado suas declarações fiscais conforme quadro abaixo. Ainda, no mesmo quadro, verifica-se que os mesmos contribuintes prestadores de serviço, muito embora empresários individuais, possuem registro junto ao Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins.

(...)

Dessa forma, ausente qualquer demonstração de que os titulares das firmas individuais prestaram serviços na qualidade de contribuintes individuais – autônomos, alguns contando até mesmo com mão-de-obra empregada a eles vinculada (ex: Mariângela de Melo –ME, Erico Rogério Tckumantel e Rosana Maria Santana Cosmorana – Me), verificando-se prestações de serviços exercidas no âmbito do regular exercício da atividade empresária, de rigor entender-se pelo descabimento do lançamento levado a efeito em relação aos levantamentos CI, CI1, CI2, CJ, CJ1 e CJ2, merecendo retificação a lavratura fiscal.

Não há o que se alterar na decisão *a quo* quanto à parte procedente da impugnação, cujos fundamentos assumo.

Nego, pois, provimento ao recurso de ofício.

2 Recurso voluntário

O recurso é tempestivo. Não conheço, todavia, das alegações de ofensa à Constituição Federal ou aos seus princípios por força da Súmula Carf nº 2.

Quanto ao relatório de vínculos, a recorrente alegou que dele se deve excluir o nome dos administradores. Porém, aquele relatório é apenas informativo e não se presta a atribuir responsabilidade tributária e nem comporta discussão no âmbito do contencioso fiscal, como bem estabelece a Súmula Carf nº 88¹. Por essa razão, não é possível conhecer da matéria.

¹ A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Conheço do restante.

3 Da preliminar de nulidade

As nulidades no processo administrativo fiscal são as que contam do art. 59 do Decreto n 70.235, de 6 de março de 1972, e se resumem a apenas duas hipóteses: 1) termos e atos lavrados por autoridade incompetente e 2) despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

O recorrente alegou que o prazo previsto para vigência do MPF teria se expirado, mas não demonstrou a prática de ato por pessoa incompetente, mas alegou a preterição do direito de defesa. Não vejo, qualquer nulidade que tenha viciado o lançamento. O recorrente pode exercer plenamente o contraditório e obteve todas as informações necessárias para o exercício do seu direito de defesa, o que de fato fez, com a apresentação da impugnação e do recurso voluntário.

Ademais, como já decidido por esta turma inúmeras vezes, o MPF é apenas um instrumento de controle administrativo. O lançamento, enquanto atividade plenamente vinculada, não decorre do MPF, mas da lei. Invoco o Acórdão n.º 9303-003.876, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que bem ilustra o entendimento predominante no Carf sobre a matéria:

PROCEDIMENTO FISCAL. FALTA DE MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. O Mandado de Procedimento Fiscal visa o controle administrativo das ações fiscais da RFB, não podendo afastar a vinculação da autoridade tributária à Lei, nos exatos termos do art. 142 do CTN, sob pena de responsabilização funcional. O Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, no pleno gozo de suas funções, detém competência exclusiva para o lançamento, não podendo se esquivar do cumprimento do seu dever funcional em função de portaria administrativa e em detrimento das determinações superiores estabelecidas no CTN, por isso que a inexistência de MPF não implica nulidade do lançamento.

Por fim, o prazo para a constituição do crédito tributário está definido nos arts. 150, § 4º, e 173 do CTN, e não na legislação que regula o Mandado de Procedimento Fiscal.

Denego, pois, o pedido de nulidade por inobservância do prazo do MPF.

4 Do pagamento de PLR a empregados gerentes

Quanto á questão, destaco, inicialmente, que a jurisprudência citada pela recorrente não possui caráter vinculante.

Segundo conta da decisão recorrida (e-fl. 6200), o lançamento, no que se refere à PLR paga a empregados em funções gerenciais, baseou-se nos seguintes vícios que, no entender da Autoridade Lançadora, implicariam o descumprimento das condições previstas na Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000, quais sejam:

- a) Os acordos coletivos, ao tratarem de tal benefício aos segurados, expressamente exclui de seu âmbito de abrangência os segurados empregados ocupantes de cargos gerenciais; b) Os segurados ocupantes de cargos gerenciais estão submetidos a regime de apuração de metas distinto daquele relativo aos demais segurados, não havendo

participação de ente sindical quanto ao instrumento de fixação de metas específico aos segurados ocupantes de cargos gerenciais; c) o contribuinte realizou parte dos pagamentos a título de PLR sob a forma da constituição de plano de previdência privada, tendo como segurados beneficiados por tal plano os ocupantes de cargos gerenciais; d) não houve retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte em relação aos valores pagos a título de PLR.

Por sua vez, a recorrente sustenta que:

- a) As metas pactuadas entre a recorrente e seus gerentes estariam abrangidas pelos acordos coletivos, porquanto neles consta consignada cláusula que estabelece que *as metas que deverão ser alcançadas pelos empregados ocupantes de cargos de gerência deverão ser negociadas diretamente pela recorrente e seus gerentes* (e-fl. 6259, grifo do original);
- b) O pagamento da PLR na forma de plano de previdência complementar não altera a sua natureza jurídica.

Quanto à exclusão da PLR do salário-de-contribuição, firmei o entendimento, baseado na ampla jurisprudência do Carf, de que a verba, enquanto instrumento de integração entre capital e trabalho, deve atender aos seguintes requisitos, dentre outros, derivados da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000:

- a) o acordo deve ocorrer antes do período aquisitivo a que se refere²;
- b) o acordo deve resultar de negociação no âmbito de convenção ou acordo coletivo ou de comissão paritária entre empresa e empregados, contando com a obrigatória participação de um representante do sindicato da categoria;
- c) o acordo deverá conter regras claras e objetivas que determinem o direito à percepção da PLR, bem como as condições a serem satisfeitas;
- d) deverão ser convencionados mecanismos de aferição, periodicidade do pagamento, período de vigência e prazos para revisão do acordo;
- e) o programa de metas, resultados e prazos devem ser pactuados previamente;
- f) não pode ocorrer o pagamento de PLR em periodicidade inferior ao semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, e
- g) o acordo deverá ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

Quanto à participação sindical, quis, o legislador, que o representante do sindicato acompanhasse a negociação que resultaria no acordo para pagamento da PLR. Essa é a inteligência do art. 2º e seus incisos.

Consta da decisão recorrida que

² Precedentes do Carf: Ac. 9202-004-347, Ac. 2301-004.361, Ac. 2401-004.411, Ac. 2301-005.2102. Precedente do STJ: Resp 1216838/RS.

Pela simples leitura da previsão nos acordos coletivos verifica-se que certos empregados, em face exclusivamente do cargo ocupados por eles, de natureza gerencial, possuem tratamento distinto em relação aos demais empregados. Ora, em que pese o esforço do impugnante em seu instrumento de impugnação, não se pode reconhecer como válido tal procedimento uma vez que, ao estipular que os empregados ocupantes de cargos gerenciais terão seus direitos à participação nos lucros e/ou resultados regidos por regras próprias, demonstra-se que o instrumento de negociação coletiva não os abrange, de maneira a violar a dicção do artigo 2º incisos I e II da Lei nº 10.101/2000, criando regra de distinção subjetiva em relação aos segurados do mesmo contribuinte.

A participação sindical visa a tutelar os interesses da categoria profissional quando da negociação para pagamento da PLR; porém, no presente caso, percebo que houve a participação sindical no momento em que, expressamente, em relação aos empregados gerentes, os acordos coletivos atribuíram a definição das metas e demais condições à livre negociação entre tais empregados e a empresa. Concluo, então, que, nos termos consignados naqueles acordos, a entidade sindical delegou sua participação à empresa e aos gerentes, o que resultou nos Programas de Remuneração Variável para Gestores – PRVG (e-fls. 1807 a 1838), afastado pela Autoridade Lançadora justamente por ausência de assinatura do sindicato.

A decisão recorrida afirmou que o pagamento diferenciado de PLR entre os empregados gerentes e os demais empregados *desnatura a participação nos lucros e resultados tal qual posta na Constituição Federal de 1988 e na Lei nº 10.101, de 2000, pois cria regime que contraria a isonomia que deve marcar tal benefício*. Verificando o que prevê a Carta Magna e a citada lei, não constatei nenhuma referência a pagamento isonômico; pelo contrário, ao prever a adoção de critérios substantivos e adjetivos, a lei admite, ao meu ver, pagamentos diferenciados.

Porém, ainda que superado requisito da participação sindical, há que se verificar a existência das demais condições que atribuem o caráter isentivo ao pagamento da PLR. Neste ponto, percebo que, em relação aos valores pagos na forma de aporte em planos de previdência complementar, a recorrente infringiu o que consta do § 5º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000³, porquanto a modalidade elegida excluiu os pagamentos da incidência do Imposto de Renda.

Assim, dou parcial provimento ao recurso na matéria para excluir do lançamento os valores de PLR pagos em pecúnia aos empregados gerentes, mantido o lançamento em relação aos valores de PLR pagos na forma de contribuição a planos de previdência complementar.

5 Do terço constitucional de férias

A recorrente alegou que o terço constitucional de férias (gratificação de férias) não integra o salário de contribuição porque não corresponde a remuneração por contraprestação laboral e, também, não integra a aposentadoria do segurado. Sustenta o entendimento na assentada jurisprudência.

Não descuro da existência de entendimento judicial divergente, que não é vinculante, mas, como amplamente decidido pelo Carf⁴, entendo que o terço constitucional de

³ § 5o As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto. (N.A.: Redação vigente à época dos fatos geradores.)

⁴ E.g.: acórdãos 2301-006.323, 2301-006.167, 2401-006.811, 2402-007.735 e 9202-007-970.

férias integra a remuneração do empregado porque é verba paga pelo trabalho, decorrente da relação jurídica laboral, e não se encontra dentre as parcelas que a lei expressamente excluiu do salário-de-contribuição, exaustivamente listadas no § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

Reproduzo parcialmente, por bem sintetizar meu entendimento sobre o tema, o voto vencedor do conselheiro Cléber Ferreira Nunes Leite, no Acórdão n.º 2301-006.323:

De fato, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp 1.230.957, julgado na sistemática do artigo 543C do Código de Processo Civil (recurso repetitivo), consolidou o entendimento da não incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração paga sobre o terço constitucional de férias indenizadas ou gozadas.

A vinculação ao decidido na sistemática dos recursos repetitivos, contudo, demanda decisão definitiva de mérito (Regimento Interno do CARF, art. 62).

O REsp 1.230.957 não transitou em julgado, por ter sido sobrestado devido ao reconhecimento de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal (STF), tendo por paradigma o RE n.º 593.068/SC, a tratar da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, a gratificação natalina, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade (Tema 163/STF).

Além disso, a natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas e gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal é objeto de repercussão geral no RE n.º 1.072.485/PR, pendente de julgamento (Tema 985/STF).

Portanto, o terço constitucional integra a base de cálculo das contribuições, conforme já decidido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. ART. 214, §4º, DO DECRETO n.º 3048/99.

A remuneração de férias e seu respectivo adicional de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal possuem natureza remuneratória e, nessa condição, integram o salário de contribuição, para fins de incidência de contribuições previdenciárias, nos termos expressos no §4º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. n.º 3.048/99.

IMPOSSIBILIDADE DE OBSERVÂNCIA DE DECISÃO DO STJ. AUSÊNCIA DE TRANSITO EM JULGADO. Nos termos art. 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria 343 de 09 de junho de 2015, enquanto não transitado em Julgado decisão do STJ acerca da não incidência de contribuição previdenciária sobre um terço de férias, aviso prévio Fl. 13 do Acórdão n.º 2301-006.167 - 2ª Sejl/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária Processo n.º 11070.721119/2011-73 indenizado e 15 primeiros dias do auxílio doença ou auxílio acidente, não se pode afastar regra expressa do Decreto 3048/99 quanto à incidência de Contribuições Previdenciárias.

(...) Acórdão 9202006.464, de 30 de janeiro de 2018.

Nego, pois, provimento ao recurso na matéria.

6 Da contribuição previdenciária sobre serviços prestados por cooperativas de trabalho

A recorrente alegou que é inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária sobre os serviços prestados por cooperativas de trabalho estabelecida pela Lei n.º

9.876, de 1999 e, ademais, essa contribuição somente poderia ter sido instituída por lei complementar.

O STF reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada no RE 595.838, para o qual firmou a Tese de Repercussão Geral 166:

É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

De acordo com o art. 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 2015 (Ricarf) as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na sistemática dos artigos 543B e 543C da Lei 5.869, de 1973 ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei 13.105, de 2015 – Código de Processo Civil, devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF:

Assim, existindo decisão definitiva do STF, submetida à sistemática da repercussão geral, no sentido de ser inconstitucional o fato gerador incidente sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho (art. 22, IV, da Lei 8.212, de 1991), deve esta Turma reproduzir o conteúdo de tal decisão em seus acórdãos.

Dou, pois, provimento ao recurso na matéria.

7 Da contribuição previdenciária sobre pagamento de licença-prêmio

A recorrente alegou que o pagamento de licença-prêmio na vigência do contrato de trabalho não descaracteriza a isenção prevista no item 8 da alínea *e* do § 9º do art. 28 da lei nº 8.212, de 1991;

A isenção atribuída, por lei, à licença-prêmio indenizada refere-se aos pagamento em pecúnia licença não gozada pelo trabalhador em razão de sua aposentadoria ou rescisão do contrato de trabalho. Nesses casos, cabe ao empregador indenizar o empregado pelo direito não usufruído na vigência do vínculo laboral.

No presente caso, trata-se de licença-prêmio convertida em pecúnia no curso do contrato de trabalho, o que não coaduna com o sentido de indenização, que é a reparação por um bem ou direito danificado.

Assumo, pois, como meus os fundamentos da decisão recorrida nessa matéria:

Quanto à tributação dos valores pagos a título de licença prêmio indenizada não procedem os argumentos apresentados pelo contribuinte. Primeiramente, cumpre esclarecer que “indenizar” é tornar indene, isto é, sem dano, recompondo a situação de prejuízo causada pela violação de um direito ou pela sua supressão indevida quanto ao seu exercício. Assim, como bem pondera o contribuinte em seu instrumento de impugnação, ao empregado somente são concedidas duas opções: gozar a licença prêmio ou ser indenizado pelo não uso da licença. No caso dos autos, verifica-se contexto diverso, ou seja, os segurados não foram indenizados por força de não terem gozado a licença prêmio, advindo a rescisão do contrato de trabalho; ao contrário, no

curso do contrato de trabalho foram indenizados, de maneira que ainda não havia a configuração da situação de prejuízo capaz de justificar a indenização.

Assim, a indenização cabe quando o segurado empregado, tendo direito à licença prêmio, não goza de tal direito no curso do contrato de trabalho, leia-se, afasta-se da prestação de serviços sem prejuízo da remuneração, advindo a rescisão do contrato de trabalho, exigindo que a não fruição do direito seja reparada pelo seu pagamento em pecúnia. Em sentido contrário, quando ainda em vigor o contrato de trabalho, não há que se falar em “indenização”, porquanto prejuízo ainda não há, uma vez que ainda pode fruir da licença prêmio, sem qualquer prejuízo à relação de trabalho. Portanto, diante deste contexto, não se tem a hipótese de indenização, mas sim de pagamento de verdadeira verba remuneratória no curso da relação de emprego, capaz de se submeter à incidência de contribuição previdenciária na forma do artigo 28, inciso I da Lei nº 8.212/91, afastando-se a previsão de não incidência contida no § 9º, alínea “e”, nº 8 do referido artigo 28 da Lei de Custeio.

O fato do contribuinte ou dos segurados optarem pelo pagamento ou recebimento, respectivamente, da licença prêmio em pecúnia, antes de consumada a situação de rescisão do contrato de trabalho, de maneira que ainda seja válida a fruição de tal direito *in natura*, independente de pagamento, afasta o conceito de indenização, pela ausência de prejuízo sob qualquer enfoque que se pretenda dar à situação.

Em arremate, traz-se à colação decisão do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, ao julgar o processo nº 13886.000376/200722, exarando o Acórdão nº 230201.300, que se encontra assim ementado, *in litteris*:

Ementa: LICENÇA-PRÊMIO GOZADA DURANTE A VIGÊNCIA DO CONTRATO DE TRABALHO. PARCELA INTEGRANTE DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

A verba referente à licença prêmio somente não integrará o salário-de-contribuição caso seja indenizada. Ou seja, na impossibilidade de usufruir o benefício de não trabalhar e receber a remuneração durante a vigência do contrato de trabalho.

A indenização tem como pressuposto a reparação de um dano, seja jurídico ou fático. In casu, os segurados não tiveram um dano causado pelo tomador de serviços que ensejasse uma reparação.

Portanto, procedente o lançamento quanto a esta rubrica.

8 Da contribuição previdenciária de contribuintes individuais

A recorrente alegou que os valores relativos aos contribuintes individuais foram corretamente informados em Gfip e recolhidos. Alegou, ainda, que teriam sido incluídos, no lançamentos, os valores pagos a empresas.

Quanto aos valores pagos a empresários registrados no CNPJ, a decisão *a quo* já havia considerado procedente a impugnação, não havendo, quanto a isso, qualquer litígio.

Quanto aos valores pagos a pessoas físicas, contribuintes individuais, de fato houve a informação na Gfip e o recolhimento da respectiva contribuição previdenciária, mas em valor menor do que o devido.

Assumo, como minhas, as razões do acórdão recorrido na matéria, inclusive quanto à rejeição do pedido de perícia:

Com relação aos contribuintes individuais relacionados no Anexo VII da lavratura fiscal (fls. 1.486/1.488) abrangidos pelos levantamentos CC, CC1, CC2, CB, CB1 e CB2, os Autos de Infração procedem. Com efeito, o Anexo VII indica os pagamentos realizados, bem assim, os seus destinatários, não havendo qualquer lançamento em nome de pessoa jurídica, estando em perfeita consonância aos recibos e demais demonstrativos de pagamento acostados às fls. 5.168/5.221 dos autos. De igual forma, os referidos documentos demonstram que não houve retenção das contribuições devidas pelos segurados contribuintes individuais, em descumprimento ao disposto no artigo 4º da Lei nº 10.666/2003, tampouco recolhimento da contribuição patronal incidente sobre tais pagamentos, em afronta ao artigo 22, inciso III e artigo 30, inciso I, alínea “b”, ambos da Lei nº 8.212/91.

Por derradeiro, descabe acolhida ao pedido de perícia contábil para verificação dos valores recolhidos em face dos levantamentos levados a efeito, porquanto já houve o devido abatimento dos valores recolhidos pelo contribuinte em suas GPS em relação aos débitos constantes da Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social– GFIP, de maneira que aos débitos não declarados em GFIP não houve aproveitamento de saldo credor recolhido pelo contribuinte.

Nego, pois, provimento ao recurso na matéria.

9 Da compensação de crédito judicial

A decisão recorrida considerou procedente o lançamento relativo à glosa de compensação sob o seguinte argumento:

Muito embora o contribuinte tenha sido agraciado com decisão de mérito no autos da ação judicial nº 2000.61.05.0066240, não houve a apresentação à fiscalização, tampouco consta dos autos qualquer elemento que permita concluir pela procedência dos valores compensados. Assim, de rigor esclarecer que não se trata de questionar o cabimento ou não da compensação, mas sim, de afastar a compensação levada a efeito pelo contribuinte porquanto o mesmo não conseguiu demonstrar que os valores compensados efetivamente existem e não foram objeto de compensação anterior, requisito essencial a que se valide o procedimento do sujeito passivo.

Conforme consta da informação fiscal (e-fls. 7226 e 7227) resultante da diligência determinada por este colegiado, a unidade preparadora contactou que

Após análise da cópia integral do processo judicial nº 2000.61.05.006624-0 juntada em 02/04/2015, posteriormente ao encerramento do procedimento fiscal (fls. 6325 a 6750), pronunciamos que no processo juntado, constam cópia das Guias de recolhimento que originaram os créditos compensados e planilha informando os valores compensados pela Recorrente. Salientamos que a fiscalização não identificou durante o procedimento fiscal, outros fatos impeditivos a compensação, exceto o motivo citado no item 14 do Relatório Fiscal, fls. 678.

Portanto, uma vez comprovado, pela diligência fiscal, que a compensação coadunou com o que consta do processo judicial nº 2000.61.05.006624-0, não há razão para a manutenção da glosa.

Dou provimento ao recurso voluntário na matéria.

10 Da contribuição previdenciária sobre gastos com moradia

A recorrente alegou que o pagamento de aluguel, condomínio e IPTU dos imóveis ocupados pelos diretores não constitui salário-utilidade porque tem o propósito apenas de viabilizar o exercício do trabalho, porquanto os diretores residem distantes da localidade laboral.

Porém, o pagamento de aluguel e demais despesas com moradia ocorre em função do contrato laboral e visa a retribuir o trabalho prestado pelo empregado. A própria recorrente afirmou que viabilizava a moradia aos diretores para que pudessem exercer suas funções em cidade distinta da que residiam antes de serem contratados. Ora, não há como afastar esse benefício do conceito de salário-utilidade. A esse propósito, o inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, é explícito ao considerar os ganhos habituais em forma de utilidades como integrantes do salário-de-contribuição⁵.

Bem transitou a decisão recorrida ao concluir sobre a matéria, com fundamentos que endosso:

O fato, segundo alega o contribuinte, do contrato de locação ter sido celebrado em nome da pessoa jurídica não influi de qualquer maneira no desnaturamento da incidência tributária em questão. Os pagamentos devem ser levados à tributação previdenciária não pela sujeição contratual, mas sim pela destinação da locação, qual seja, a de conferir ao segurado um benefício, conferindo-lhe um ganho salarial na exata medida em que o mesmo tem à sua disposição moradia e suas despesas grátis, isto é, sem qualquer desembolso financeiro para tanto. Ademais, como o próprio contribuinte afirma, os contratos de locação continham cláusula afirmando que a moradia seria exclusiva a executivos da empresa. Ora, o caráter restrito de tal benefício confirma, à toda evidência, a natureza de “plus” salarial do valor pago pela empresa a este título.

Nego, pois, provimento ao recurso neste quesito.

11 Da falta de retenção de contribuição previdenciária de prestadoras de serviços

A recorrente alegou que o lançamento correspondente à falta de retenção de 11% sobre as faturas de empresas prestadoras de serviços é inconstitucional, que não se aplicaria aos serviços de entrega de contas e ligação e leitura de medidores por inexistência de cessão de mão-de-obra e que as contribuições devidas foram integralmente pagas pelas empresas contratadas, nos casos em que não houve retenção, ou pela própria recorrente, nos demais casos.

Neste ponto, destaco o excelente voto que guiou o acórdão recorrido, que assumo como meus próprios argumentos:

Em relação ao lançamento da retenção de 11% incidente sobre o valor dos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, constantes de notas fiscais, os argumentos do contribuinte merecem ser rechaçados. Em relação à tese de inconstitucionalidade do sistema de retenção de 11% criado pela Lei nº 9.711/98, tal

⁵ 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;

matéria resta prejudicada em face da impossibilidade de apreciação por este Colegiado de tal aspecto.

Por outro lado, em relação à tese concernente à nulidade da lavratura fiscal por inobservância ao artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, sorte não assiste ao contribuinte. Com efeito, os autos apontam duas lavraturas fiscais relativas à cobrança da retenção de 11% de que trata o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, são eles: a) Auto de Infração DEBCAD nº 37.347.8275 (Levantamentos AR, CM, CP, CR, CS, CS2, EA, EG, EG2, EM, EN2, EV, EV2, FL, FL2, HN, HN2, NA, NA2, PO, PP, PP2, RR, RR2, SM, SM2, TN, VP, VP2, ZV e ZV2); e, b) Auto de Infração DEBCAD nº 37.347.8283 (Levantamentos HR, TD, SE e CX). Segundo o Relatório Fiscal, ambos abrangem contribuições devidas à Seguridade Social sob o amparo do artigo 31 da Lei nº 8.212/91; contudo, a segunda lavratura fiscal abrange contribuições devidas, retidas e não recolhidas, daí advindo a necessária separação quanto a Auto de Infração distinto.

Feito tal esclarecimento, verifica-se que ambas as lavraturas fiscais (Auto de Infração DEBCAD nº 37.347.8275 e Auto de Infração DEBCAD nº 37.347.8283) estão devidamente formalizadas quanto aos elementos necessários exigidos pelo artigo 142 do CTN, vejamos: a) possuem discriminação precisa quanto ao valor devido a título de contribuição principal, juros, multas e totais devidos (fls. 612 e 645, respectivamente); b) as bases de cálculo e alíquotas utilizadas no lançamento foram devidamente demonstradas, conforme Discriminativos de Débitos DD (fls. 617/650 e 656/657, respectivamente); c) foi devidamente informado o fundamento legal de amparo ao lançamento, conforme anexo Fundamentos Legais do Débito – FLD (fls. 651/653 e 658/659); d) o Relatório Fiscal de fls. 667/692 identifica o suporte fático ensejador do lançamento em relação a tais prestadores de serviços, qual seja, a cessão de mão-de-obra ou a empreitada, apoiados nos respectivos contratos de prestação de serviços celebrados; e) o item 16.2 do Relatório Fiscal é claro ao remeter ao Anexo V a apuração dos dados relativos a cada prestador, incluindo-se a relação de notas fiscais utilizadas para efeito do levantamento; f) o Anexo V de fls. 1405/1469 traz a relação exaustiva das notas fiscais utilizadas e os respectivos valores, apresentando identidade aos valores apurados por prestador e por competência em relação a cada levantamento constante dos relatórios Discriminativos de Débito – DD de fls. 617/650 e 656/657. Por tais motivos, verifica-se que o lançamento não padece de qualquer mácula a ensejar sua nulidade, porquanto a base de cálculo foi perfeitamente identificada, bem assim, a origem dos valores apurados, com a demonstração dos fundamentos de fato e de direito cabíveis ao lançamento, bem assim, a alíquota aplicável em relação à base de cálculo, e a multa aplicável.

Ademais, o contribuinte informa que houve o recolhimento integral das contribuições devidas à Seguridade Social, seja por parte das empresas prestadoras, seja pela autuada. Ora, o recolhimento das contribuições sociais devidas pelas empresas prestadoras, incidente sobre o valor pago aos segurados destas não interfere na sistemática da retenção prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, uma vez que tal questão se limita à apuração de saldo credor ou devedor em relação à empresa contratada quando do recolhimento de suas contribuições, não interferindo no lançamento. De igual forma, as contribuições efetivamente realizadas pela empresa autuada, no tocante à retenção prevista no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, foram devidamente abatidas do valor apurado, conforme exaustivamente apresentado no Anexo V (fls. 1405/1469). Portanto, não procede o argumento apresentado pelo contribuinte.

Ainda, o contribuinte se limita a questionar a verificação da cessão de mão-de-obra em relação aos serviços de entrega de contas, ligação e leitura de medidores de energia elétrica. Em relação aos demais prestadores de serviço não aduz qualquer argumento visando desconstituir o lançamento, de maneira que se tem como matéria não sujeita ao contencioso administrativo, diante da ausência de manifestação de inconformidade com o lançamento neste particular.

Com relação aos serviços de entrega de contas, ligação e leitura de medidores de energia elétrica, os quais, segundo sustenta o sujeito passivo, não se enquadram no conceito de cessão de mão-de-obra, razão não lhe assiste. Vejamos.

À época da ocorrência dos fatos geradores (anos de 2007 e 2008) vigorava a Instrução Normativa SRP nº 03, de 14/07/2005. Dispunha o artigo 146, incisos VIII, XI, XII e XIII, in verbis:

Art. 146. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, observado o disposto no art. 176, os serviços de:

... omissis

VIII corte ou ligação de serviços públicos, que tenham como objetivo a interrupção ou a conexão do fornecimento de água, de esgoto, de energia elétrica, de gás ou de telecomunicações

... omissis

XI entrega de contas e de documentos, que tenham como finalidade fazer chegar ao destinatário documentos diversos tais como, conta de água, conta de energia elétrica, conta de telefone, boleto de cobrança, cartão de crédito, mala direta ou similares;

XII ligação de medidores, que tenham por objeto a instalação de equipamentos destinados a aferir o consumo ou a utilização de determinado produto ou serviço;

XIII leitura de medidores, aqueles executados, periodicamente, para a coleta das informações aferidas por esses equipamentos, tais como a velocidade (radar), o consumo de água, de gás ou de energia elétrica;

Assim, o mero enquadramento dos serviços contratados nos incisos acima elencados, embora tenha pertinência específica quanto aos serviços impugnados pelo contribuinte, não basta, por si só, à submissão da contratação à sistemática da retenção de 11%, exigindo-se, como prevê o caput do artigo 146 que haja a contratação mediante cessão de mão-de-obra.

Quanto ao conceito de cessão de mão-de-obra, ao contrário do que apregoa o contribuinte, a própria IN SRP nº 03/2005 se encarregou de trazer tal conceito, em detrimento à aplicação da Ordem de Serviços 209/99; dispôs a IN, in verbis:

Art. 143. Cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

§ 1º Dependências de terceiros são aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

§ 2º Serviços contínuos são aqueles que constituem necessidade permanente da contratante, que se repetem periódica ou sistematicamente, ligados ou não a sua atividade fim, ainda que sua execução seja realizada de forma intermitente ou por diferentes trabalhadores.

§ 3º Por colocação à disposição da empresa contratante entende-se a cessão do trabalhador, em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.

O dispositivo reza que a cessão de mão-de-obra compreende a colocação de mão-de-obra vinculada à empresa contratada, à disposição da empresa contratante, seja nas dependências desta ou na de terceiros. O § 1º, ao interpretar *ex lege* o *caput* informa que se entende por “dependências de terceiros” aquelas indicadas pela empresa contratante, que não sejam as suas próprias e que não pertençam à empresa prestadora dos serviços. Assim, resta claro que deve haver efetivo trespasse de mão-de-obra de uma empresa à outra, sem perda de vinculação jurídica entre a mão-de-obra alocada e a empresa contratada, de maneira que o efetivo local da execução dos serviços contratados seja determinado pela empresa contratante, seja em seu próprio estabelecimento, seja no estabelecimento de terceiros.

Ora, reside no conhecimento público que a leitura de medidores de energia elétrica, bem assim, serviços como corte e ligação do fornecimento de energia elétrica, são atividades que não se prestam em um estabelecimento propriamente dito, pois cada residência, cada indústria, cada imóvel tem o seu aparelho necessário ao controle de consumo da energia elétrica, daí advindo que tais serviços se operam *in loco*, ou seja, no imóvel do usuário do serviço em questão; o julgador que este voto subscreve e qualquer pessoa que seja, certamente, já viu uma pessoa física provida de uniforme específico realizando, com aparelho específico, a medição da parcela consumida de energia elétrica, seja em sua residência, seja no seu estabelecimento comercial ou industrial. Os fatos falam por si só!

Destarte, vincular a prestação de tais serviços à clausura em determinado estabelecimento da contratante é, no mínimo, subverter a ordem das coisas, pois tais serviços não se executam assim. O que se tem no caso em tela é o fato de os operadores destas atividades, embora vinculados a uma empresa distinta em relação ao contribuinte autuado, executam os serviços próprios destes, em caráter permanente, no âmbito de atuação operacional indicada pelo autuado, de maneira que a palavra “dependência” deve ter seu conteúdo alargado para abranger não somente o conteúdo restrito do estabelecimento ou parte física deste ou daquele sujeito pessoa jurídica, mas sim, os espaços públicos por definição legal, onde se opera a prestação dos serviços, pois agem conforme determinação da contratada em face da ordem natural das coisas, qual seja, a de que haja uma pluralidade de consumidores de energia elétrica, cada qual com o seu domicílio.

Dessa maneira, a palavra “dependência” deve ser vista como o logradouro público, pois é este o espaço fisicamente possível da execução dos serviços de leitura de consumo de energia elétrica, corte e ligação do mesmo.

Ensina a doutrina de Paulo Nader, (*in* Introdução ao Estudo do Direito. 24ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004. pg. 257/258) *in litteris*:

O trabalho de interpretação do Direito é uma atividade que tem por escopo levar ao espírito o conhecimento pleno das expressões normativas, a fim de aplicá-las às relações sociais. Interpretar o Direito é revelar o sentido e o alcance de suas expressões. Fixar o sentido de uma norma jurídica é descobrir a sua finalidade, é pôr a descoberto os valores consagrados pelo legislador, aquilo que teve por mira proteger. Fixar o alcance é demarcar o campo de incidência da norma jurídica, é conhecer sobre que fatos sociais e em que circunstâncias a norma jurídica tem aplicação.

E conclui, *in litteris*:

Ao fixar o sentido e o alcance das normas jurídicas, o intérprete não atua como um autônomo, fazendo simples constatações. Seu papel é o de revelar algo que já existia com todos os seus elementos e contornos. A interpretação do Direito exige, de certa forma, criatividade. Ao interpretar Beethoven ou Villa Lobos, o músico não se limita a reproduzir as notas musicais, mas vai sempre além, deixando a marca de seu próprio estilo. Ao interpretar os textos

jurídicos, o intérprete não se vincula à vontade do legislador, pois o moto-contínuo de vida cria a necessidade de se adaptar as velhas fórmulas aos tempos modernos. (op. cit., p. 258/259)

Dessa maneira, há que se ter como correto o lançamento baseado na cessão de mão-de-obra, na medida em que a mão-de-obra vinculada às empresas contratadas executam atividades fim da empresa contratante segundo a direção desta, tendo como local de execução dos serviços os logradouros públicos, domicílios públicos e privados de pessoas físicas e jurídicas, âmbito de atuação do próprio contribuinte autuado.

Por fim, quanto à perícia postulada pelo contribuinte, há que se indeferir tal pedido na medida em que o mesmo a vincula à verificação de recolhimentos levados a efeito, sendo despiciendo tal procedimento na medida em que os recolhimentos efetuados pelo contribuinte foram devidamente considerados pela fiscalização, carecendo, portanto, de objeto o expediente pericial.

Nego, pois, provimento ao recurso voluntário na matéria.

12 Da multa vinculada aplicada e da multa por omissão em Gfip

A recorrente alegou que se aplicaria, ao lançamento, somente a multa de mora, limitada a 20%, porquanto sequer existia, à época, multa de ofício. Alegou também que a Lei n.º 11.941, de 2009, revogou a multa por omissão em Gfip e, portanto, essa exação deveria ser cancelada ou, alternativamente, deve ser calculada de forma mas benéfica ao contribuinte em face da legislação superveniente.

No âmbito do Carf, a matéria está pacificada nos termos do que dispõe a Súmula Carf n.º 119⁶. As multas aplicadas já foram calculadas com base na inovação legislativa, conforme consta dos itens 20.2 a 20.5 do Relatório Fiscal (e-fl. 686), e estão conformes com a súmula, não cabendo, neste ponto, qualquer reparo ao lançamento.

Nego, pois, provimento ao recurso na matéria.

13 Do pedido de perícia

A recorrente alegou a necessidade de perícia contábil 1) para constatação da correta informação em Gfip e do recolhimento das contribuições relativas aos contribuintes individuais e 2) para a constatação de que os valores devidos relativos à retenção de 11% sobre faturas de serviços foram devidamente recolhidos pela recorrente ou pelas próprias empresas prestadoras.

Em ambos os casos, caberia à recorrente fazer prova dos fatos que alega serem corretos e, assim, no exercício do contraditório, refutar a acusação fiscal. Isso porque os documentos e informações que respaldariam suas alegações sempre estiveram em seu poder, ou

⁶ 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 n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 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 n.º 9.430, de 1996.

deveriam estar, pois se referem a comprovantes de pagamentos, declarações fiscais e outras obrigações acessórias a que a recorrente está sujeita.

Ademais, a perícia se presta a dirimir dúvidas do julgador, e não a dar substância ao lançamento ou à sua contestação. No presente caso, nos dois tópicos em que a recorrente suscitou perícia, entendo não haver a necessidade de qualquer informação adicional, além das que constam dos autos, para proferir um julgamento escorreito.

Quanto às informações em Gfip e aos recolhimentos, o lançamento os considerou integralmente, atuando apenas as diferenças. Quanto ao pagamento de contribuição previdenciária pelas prestadoras de serviços, cabia à recorrente, na condição de contratante, exigir e manter consigo, justamente para elidir sua responsabilidade, as folhas de pagamento e guias de recolhimento individualizadas, como dispunha o § 4º do art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991⁷.

Nego, pois, os pedidos de perícia.

Conclusão

Voto por negar provimento ao recurso de ofício e por conhecer, em parte, do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidades (Súmula Carf nº 2) e da matéria relacionada ao relatório de vínculos (Súmula Carf nº 88), afastar as preliminares, rejeitar o pedido de perícia e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para excluir do lançamento os valores de contribuição previdenciária incidente sobre PLR pagos em pecúnia aos empregados gerentes e sobre serviços prestados por cooperativas de trabalho e cancelar a glosa da compensação decorrente do processo judicial nº 2000.61.05.006624-0, mantendo o lançamento nas demais questões, inclusive acerca da licença-prêmio e do terço de férias.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital

⁷ § 4º Para efeito do parágrafo anterior, o cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento e guia de recolhimento distintas para cada empresa tomadora de serviço, devendo esta exigir do executor, quando da quitação da nota fiscal ou fatura, cópia autenticada da guia de recolhimento quitada e respectiva folha de pagamento.