



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

**Processo n°** 10830.727495/2013-21  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-003.417 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de fevereiro de 2017  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrentes** COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. VÍCIO NO LANÇAMENTO. COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Cabe ao Fisco a comprovação do fato constitutivo de seu direito de crédito, ou seja, a comprovação do ocorrência do fato gerador. Ao sujeito passivo, resta a comprovação da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do crédito tributário comprovado pelo Fisco.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO. CABIMENTO.

A antecipação tributária representada pelo dever do contratante em reter e recolher 11% sobre o valor dos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ocorre quando os serviços prestados constam do rol exaustivo do artigo 219 do RPS, são prestados em local indicado pelo contratante, são necessidade permanente deste contratante, e os trabalhadores são efetivamente cedidos, pelo prestador ao tomador dos serviços.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. APLICABILIDADE.

Os valores pagos a título de PLR não sofrem incidência tributária somente se cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00. Tais requisitos são aplicáveis aos segurados contribuintes individuais, não sendo permitido, porém a fixação de metas e resultados a serem atingidos unilateralmente, ou seja, sem a comprovação da participação dos trabalhadores e do sindicato.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NECESSIDADE DE EXTENSÃO DO BENEFÍCIO A TODOS OS SEGURADOS. CABIMENTO.

Após o advento da LC nº 109/2001, somente no regime fechado, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e

dirigentes. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá a empresa eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, em face das disposições da novel legislação.

**ABONO DE FÉRIAS. CONCEITO. NÃO INCIDÊNCIA. DISTINÇÃO DA GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS.**

A conversão do período de 10 dias de férias em período laboral é denominado pela legislação trabalhista e não sofre incidência das contribuições previdenciárias em face de seu caráter indenizatório. A gratificação de férias, valor ajustado e pago quando do gozo de férias, acordado por meio de contrato de trabalho, individual ou coletivo, sofre incidência tributária em face do caráter de adicional de remuneração.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.**

É ônus da Autoridade Lançadora a comprovação da ocorrência das condutas previstas na lei e ensejadoras da multa de ofício qualificada, sob pena de sua inaplicabilidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso de ofício para restaurar o lançamento tributário referente à retenção de 11% sobre o valor das notas fiscais/faturas de serviços da prestadora EAGUES Serviços de Engenharia Elétrica Ltda. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: i) excluir do lançamento os valores das retenções relativas aos contratos firmados pelas empresas: MGD Engenharia e Treinamento Ltda (levantamento 31); BEARINPOINT S/A (levantamento 28), BULL LTDA. (levantamento 24), TIVIT Terc. de Processos e Serv. (levantamento 18), ENERGIA ASSESSORIA (levantamento 03), STK Consultoria (somente o contrato nº 4600019969 de fls 2639); ii) excluir do lançamento os valores incidentes sobre a contribuição aos terceiros relativos ao plano de previdência privada pago aos diretores e gerentes; e iii) excluir a qualificadora da multa de ofício, reduzindo o valor desta ao percentual de 75%. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo e Dione Jesabel Wasilewski que negavam provimento para a exclusão dos valores pagos a título de previdência privada. Realizou sustentação oral o Dr. Francisco Carlos Rosa Giardina, OAB/DF nº 41.765.

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente.

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado), Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão que julgou improcedente a impugnação ao lançamento de retenção de contribuições previdenciárias devida sobre o valor das notas fiscais/faturas de prestação de serviço mediante cessão de mão de obra.

Os motivos ensejadores do lançamento tributário se encontram no Relatório Fiscal (fls 36 do processo digitalizado). Na ação fiscal foram constituídos os seguintes documentos de crédito:

- **Auto de Infração - Debcad nº 51.055.017-7**, no valor de **R\$ 7.880.189,73**, atualizado até dezembro de 2013, referente ao valor do tributo, juros e multa de ofício, constituído no âmbito do processo administrativo nº 10830.727494/2013-87.
- **Auto de Infração - Debcad nº 51.055.018-5**, no valor de **R\$ 346.080,09**, atualizado até dezembro de 2013, referente ao valor do tributo, juros e multa de ofício, constituído no âmbito do processo administrativo nº 10830.727494/2013-87.
- **Auto de Infração - Debcad nº 51.055.019-3**, no valor de **R\$ 29.510.222,34**, atualizado até dezembro de 2013, referente à retenção das contribuições previdenciárias devidas sobre o valor das notas fiscais/fatura de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra
- **Auto de Infração - Debcad nº 51.055.020-7**, no valor de **R\$ 2.077.504,55**, atualizado até dezembro de 2013, relativa às contribuições incidentes sobre a folha de pagamento e devidas aos terceiros.
- **Auto de Infração - Debcad nº 51.055.021-5**, no valor de **R\$ 5.152,14**, atualizado até dezembro de 2013, por descumprimento de obrigação acessória (CFL 30).
- **Auto de Infração - Debcad nº 51.055.022-3**, no valor de **R\$ 34.347,16**, atualizado até dezembro de 2013, por descumprimento de obrigação acessória (CFL 35).
- **Auto de Infração - Debcad nº 51.055.023-1**, no valor de **R\$ 3.434,76**, atualizado até dezembro de 2013, por descumprimento de obrigação acessória (CFL 93).

O crédito tributário constituído se refere a período de janeiro de 2009 a dezembro de 2009. Os lançamentos por descumprimento de obrigação acessória são lavrados no próprio mês da constituição do crédito tributário da obrigação principal inadimplida. O lançamento tributário se aperfeiçoou com a ciência do devedor principal em 20 de dezembro de 2013.

Inconformado, o devedor principal apresenta impugnação (fls. 1669), tempestivamente. A 5ª Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG, por maioria de votos, por meio do Acórdão 09.51.435 (fls. 1181), decidiu pela procedência parcial da impugnação.

Em razão dos valores excluídos do lançamento, a 5ª Turma da DRJ em Juiz de Fora recorre de ofício de sua decisão.

Tal decisão contém o seguinte relatório, que adoto, por sua clareza e precisão (fls. 1183):

*"a) AIOP – DEBCAD n° 51.055.0193 consolidado em 17/12/2013, no valor de R\$29.510.222,34 relativos ao período de 01/2009 a 12/2009 acostado às fls. 04/85 dos autos, para cobrança de obrigação principal proveniente da contribuição previdenciária patronal, para custeio da seguridade social decorrente da retenção de 11%, sob o amparo do artigo 31 da Lei n° 8.212/1991, em relação aos valores de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra e empreitada.*

*Os fatos geradores, conforme Discriminativo de Débito – DD de fls. 7/54 foram identificados em 33 levantamentos, contendo a identificação do CNPJ e o nome da empresa prestadora de serviço, bem como o período de exigência, onde foram exigidas a contribuição retida de 11% do valor do serviço contratado, acrescida da multa de ofício de 150%.*

*b) AIOP DEBCAD n° 51.055.0207 consolidado em 17/12/2013, no valor de R\$2.077.504,55, relativos às competências 01/2009 a 12/2009, acostado às fls. 86/100 dos autos, para cobrança da contribuição social de custeio das entidades e fundos – SALÁRIO-EDUCAÇÃO; INCRA; SENAI; SESI e SEBRAE, incidente sobre a remuneração dos segurados empregados.*

*Os fatos geradores, conforme Discriminativo de Débito – DD de fls. 89/94 foram identificados nos seguintes levantamentos:*

*FE - FÉRIAS exigindo-se a contribuição patronal de 5,8% para o custeio das outras entidades e fundos, os “terceiros”, com a aplicação da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados a título de adicional e gratificação de férias.*

*PC – PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR: exigindo-se a contribuição patronal de 5,8% para o custeio das outras entidades e fundos, os “terceiros”, com a aplicação da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados a título de previdência complementar.*

*PR – PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS exigindo-se a contribuição patronal de 5,8% para o custeio das outras entidades e fundos, os “terceiros”, com a aplicação da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados a título de participação nos resultados.*

*c) AIOA DEBCAD n°55.055.0215 (fls. 101) lavrado em 17/12/2013, no valor de R\$5.152,14, no Código de*

*Fundamentação Legal 30, por infração ao disposto no art. 32, I, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, combinado com o art. 225,I §9º do Regulamento da Previdência Social –RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06.05.1999, em razão de a empresa ter deixado de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.*

*d) AIOA DEBCAD nº 51.055.0223 (fls.102) lavrado em 17/12/2013, no valor de R\$34.347,16, no Código de Fundamentação Legal 35, por infração ao disposto no art. 32, III, e §11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com redação da MP nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei nº. 11.941 de 27/05/2009, combinado com o art. 225,III do Regulamento da Previdência Social –RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06.05.1999, em razão de a empresa ter deixado de prestar a Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse da mesma, na forma estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.*

*e) AIOA DEBCAD nº 51.055.0231 (fls.103) lavrado em 17/12/2013, no valor de R\$3.434,76, no Código de Fundamentação Legal 93, por infração ao disposto no art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Medida Provisória 447 de 17/11/2008, combinado com o art. 219 do Regulamento da Previdência Social –RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 06.05.1999, em razão de a empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra de reter 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço.*

*No Relatório Fiscal de fls. 104/171, sobre as autuações específicas do presente processo de constituição, a autoridade lançadora registrou, em síntese, que:*

*O auditor após identificar o sujeito passivo registra que trata-se de grupo econômico à luz do inciso IX do art. 30 da Lei nº8.212/1991, contudo para este processo de lançamento não formalizou os procedimentos necessários para a consecução da responsabilidade solidária.*

*Ressalta o auditor que o contribuinte, em ações fiscais anteriores, reiteradamente, recebeu autuações pelos mesmos fatos geradores, no caso, pelo não recolhimento de contribuições devidas incidentes sobre valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, previdência complementar, gratificações de férias, bem como retenções relativas a serviços terceirizados.*

*Às fls. 112 /124 do Relatório Fiscal o auditor transcreve a legislação previdenciária que disciplina a exigência da retenção de 11% da contribuição previdenciária, incidente sobre o valor bruto da prestação de serviço. A partir da fls. 124 até 133 cita a legislação constitucional e ordinária que regem os fatos*

*geradores Participação nos Lucros e Resultados PLR; Previdência Complementar e Férias.*

*Na descrição dos fatos apurados no procedimento fiscal o auditor ressalta que ao longo dos anos as empresas do Grupo CPFL Energia vem sendo fiscalizada e reiteradamente autuada tanto por deixar de recolher contribuições para a previdência social como por descumprimento de obrigação acessória, esta prática freqüente, somada ao que se constatou durante o procedimento fiscal, demonstra que a CPFL Energia tem ciência de que as referidas importâncias são base de cálculo das contribuições previdenciárias, assim como tem ciência de que determinadas condutas tem como resultado a supressão ou redução do recolhimento de contribuição previdenciária, o que é tipificado como crime.*

*Para a apuração das contribuições devidas foram analisados os seguintes documentos: arquivos magnéticos de folhas de pagamento e da contabilidade; acordo coletivo de trabalho, contratos de previdência complementar na modalidade PGBL; Planilha de pagamentos de contribuições relativas à previdência complementar; Plano de Previdência Complementar com Bradesco Vida e Previdência S/A FGB; notas fiscais de serviço emitidas por terceiros em meio digital leiaute do Ato Declaratório Executivo ADE Cofis nº 15/2001, com redação dada pelos ADE Cofis nº 55/2009 e 25/2010; contratos de prestação de serviço relativos a cessão de mão de obra e empreitada, incluindo aditivos, anexos e minutas; informações extraídas dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil No tocante ao lançamento, a fiscalização apresenta as seguintes considerações:*

*1. Sobre **Retenção** explica que foram anexados ao relatório fiscal todos os contratos que serviram de base aos levantamentos feitos na presente ação fiscal, incluindo algumas minutas quando estas eram as únicas fontes contratuais disponíveis. No relatório denominado “RELAÇÃO DE NOTAS Paulista” foram incluídos todas as notas fiscais que serviram de base para o lançamento, extraídas dos arquivos digitais. No relatório “RL –Relatório de Lançamentos” do Auto de Infração AI DEBCAD nº 51.055.0193 foram lançadas as somas dos valores das notas fiscais por competência e por prestador de serviços.*

*No relatório “DD – Discriminativo do Débito” foram relacionados todos os códigos de levantamento, discriminando por competência, as bases de cálculo, as rubricas, as alíquotas, as diferenças existentes, o valor dos juros SELIC, o valor da multa e o valor total cobrado. Os códigos de levantamento receberam números sequenciais (01, 02, ...), seguidos dos nomes dos levantamentos que correspondem ao número do participante adotado pela própria empresa.*

*Às fls. 141/144 o auditor apresenta a relação das empresas prestadoras de serviço o período e a identificação do serviço, cujos contratos foram inseridos na presente exigência fiscal.*

*2 Quanto ao lançamento de valores pagos a título de **Participação nos Lucros e/ou Resultados – PLR**, aduz que a*

*empresa apresentou acordos coletivos de trabalho abrangendo o período de 2008 a 2010, celebrado entre as empresas do grupo CPFL Energia COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ (CPFL Paulista), CPFL GERAÇÃO DE ENERGIA S/A (CPFL Geração) e CPFL COMERCIALIZAÇÃO BRASIL S/A (CPFL Brasil) – e o SINDICATO DOS TRABALHADORES NA INDÚSTRIA DE ENERGIA ELÉTRICA DE CAMPINAS.*

*O acordo coletivo disciplina na sua cláusula 5ª a PRL. Nesta cláusula estipula as regras e condições da participação dos empregados, prevendo metas de resultado, montante a ser distribuído e período de pagamento no caso de as metas serem cumpridas ou superadas. No parágrafo 10º desta cláusula foram definidos os trabalhadores que teriam direito à percepção dos valores, assim como as condições de pagamento no caso de admissão, desligamento ou afastamento dentro do período de referência, no entanto, no parágrafo 11 prevê que a PLR destinada aos empregados ocupantes de cargos gerenciais e diretivos continuaria seguindo regras próprias, diversas das estabelecidas na referida cláusula, definidas diretamente pela CPFL e interessados. A mesma situação foi constatada no acordo coletivo apresentado pela CPFL Piratininga.*

*Diante da cláusula contratual que estabelecia negociações especiais para a PLR foi solicitado às empresas do grupo fiscalizadas os instrumentos decorrentes da negociação entre a CPFL e os ocupantes de cargos gerenciais e diretivos. Em resposta, a CPFL Energia entregou em 01/08/2013 esclarecimentos por escrito em que informa que “a aprovação da contratação de metas dos ocupantes dos cargos gerenciais e diretivos é realizada através do sistema Web”. Junto com tal explicação acrescentou telas de um sistema informatizado interno da empresa em que consta uma relação de matrículas, siglas, nomes e cargos de trabalhadores.*

*Concluindo o tema PLR o auditor destaca que na forma apresentada, a autuada deixou de observar o disposto nos incisos I e II do art. 2º da Lei 10.101/2000, que exige, em todos os procedimentos de negociação entre a empresa e seus empregados, a presença do sindicato representativo da categoria dos trabalhadores, em consequência, tal verba passa a integrar o salário de contribuição, não sendo aplicada, ao caso a exceção prevista na alínea “j” do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991.*

*A identificação de ocupantes de cargos gerenciais e diretivos da CPFL Paulista, denominados diretores e gerentes, consta da relação anexada ao processo intitulada “PLR de cargos gerenciais” e todos os valores utilizados no lançamento foram extraídos da folha de pagamento em meio digital apresentada, conforme arquivos constantes da relação de Recibos de Entrega de Arquivos Digitais anexada ao processo, correspondentes às rubricas “VRI PARTIC LUCRO RESULTADO” e “VR2 PARTIC LUCRO RESULTADODIFEREN”.*

*Destaca o auditor que não foram lançadas contribuições dos segurados empregados, relativamente a PLR, uma vez que a remuneração dos ocupantes de cargos gerenciais e diretivos que receberam as rubricas VR1 e VR2 era superior ao limite máximo do salário de contribuição.*

*3. Sobre o levantamento **Previdência Complementar** a autoridade lançadora explica que a CPFL Energia celebrou contratos de previdência complementar com a “FUNDAÇÃO CESP”, “Bradesco Vida e Previdência” e “Brasilprev”, que foram oferecidos como parte do pacote de benefícios a empregados, chamados de Colaboradores Efetivos, e aos Gerentes, Diretores, Presidentes e Vices, denominados Gerentes de Divisão, Gerentes de Departamento e Executivos.*

*(...)*

*4. Com relação ao levantamento **Férias** apurouse pelo exame das folhas de pagamento que o valor do adicional constitucional de férias e de gratificação de férias não integraram a base de cálculo das contribuições previdenciárias da CPFL Energia.*

*(...)*

*Conclui o auditor que a Gratificação de Férias do Acordo Coletivo celebrado pela CPFL Paulista corresponde a valor complementar ao adicional constitucional mínimo de um terço. O terço constitucional de férias e qualquer gratificação adicional integram o salário de contribuição, Finaliza resumindo que as rubricas V37, V30, V34 e V42 integram o conceito de salário de contribuição nos termos do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991.*

*Ressalta que as contribuições dos segurados empregados foram lançadas em observância ao § 5º do artigo 216 do Decreto 3.048/1999, que prevê que o desconto da contribuição legalmente determinado sempre se presumirá feito.*

*Fundamentando a **qualificação da multa** o auditor cita o art. 44 da Lei 9.430/1996 e aduz que a CPFL Paulista tinha plena ciência de que determinadas importâncias eram fatos geradores de contribuições previdenciárias e destinadas a outras entidades e fundos, porque já havia sido anteriormente fiscalizada e exigida a contribuição previdenciária sobre as mesmas verbas (AI DEBCAD 37.347.8232, 37.347.8240, 37.347.8259, 37.347.8267, 37.347.8275, 37.347.8283 e 37.365.1317, incluídos no Processo Administrativo Fiscal COMPROT 10830.720976/201225, e os Autos de Infração – AI DEBCAD 51.011.9514 e 51.011.9522, incluídos no Processo Administrativo Fiscal COMPROT 10830.720975/201281item 9.1.4 fls. 134 do RF). Entende o auditor que a permanência com o procedimento de exclusão da incidência de tais verbas, implicou em ação ou omissão dolosa, com vistas a impedir o conhecimento por parte das autoridades fazendárias da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, caracterizada pelo evidente intuito de sonegação.*

*Sobre as autuações por descumprimento de obrigações acessórias o auditor fiscal para o AIOA CFL 30 assim descreveu a infração:*

*“A CPFL Paulista deixou de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas aos segurados a seu serviço de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Receita Federal do Brasil, considerando que não incluiu as parcelas integrantes da remuneração dos segurados empregados correspondentes à contribuição da pessoa jurídica para os planos PGBL (Levantamento PC – PREVIDENCIA COMPLEMENTAR)”.*

*A multa aplicada corresponde ao valor de R\$5.152,14 , e foi determinada considerando:*

*A atualização do valor da multa prevista no inciso I do artigo 283 do RPS, por meio da PORTARIA MF/MPS nº 15, de 10/01/2013, (DOU de 11/01/2013), para R\$ 1.717,38.*

*O fato de a empresa ter incorrido em reincidência, o que constitui circunstância agravante da infração, prevista no inciso V do artigo 290 do RPS, uma vez que foram lavrados em procedimentos fiscais anteriores, dentre outros, Autos de Infração de Código de Fundamentação Legal nº 30 (AI DEBCAD 51.011.9514) e nº 34 (AI DEBCAD 51.011.9522) em 02/2012;*

*Que a multa foi elevada em três vezes, conforme determinado no inciso IV do artigo 292 do RPS, que estabelece que a mesma deve ser elevada em três vezes a cada reincidência no mesmo tipo de infração, observados os valores máximos estabelecidos.*

*O AIOA – CFL 35 foi motivado da seguinte forma:*

*A CPFL Paulista deixou de prestar os esclarecimentos necessários à fiscalização, tendo em vista que deixou de apresentar parte dos contratos e anexos relativos aos serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão de obra, requeridos por meio dos Termos de Intimações lavrados em 12/04/2013 e em 06/06/2013.*

*A multa aplicada corresponde ao valor de R\$ 34.347,16 e foi determinada considerando:*

*A atualização do valor da multa prevista no inciso II do artigo 283 do RPS, por meio da PORTARIA MF/MPS nº 15, de 10/01/2013, (DOU de 11/01/2013), para R\$ 17.173,58;*

*O fato de a empresa ter incorrido em reincidência, o que constitui circunstância agravante da infração, prevista no inciso V do artigo 290 do RPS, uma vez que foram lavrados em procedimentos fiscais anteriores, dentre outros, Autos de Infração de Código de Fundamentação Legal nº 30 (AI DEBCAD 51.011.9514) e nº 34 (AI DEBCAD 51.011.9522) em 02/2012;*

*Que a multa foi elevada em duas vezes, conforme determinado no inciso IV, do artigo 292 do RPS, que estabelece que a mesma deve ser elevada em duas vezes a cada reincidência em infrações diferentes, observados os valores máximos estabelecidos; O AIOA – CFL 93 foi motivado da seguinte forma:*

*A CPFL Paulista, empresa contratante, deixou de reter onze por cento do valor bruto de nota fiscal ou fatura de prestação de serviços executados mediante cessão e empreitada de mão-de-obra.*

*A multa aplicada corresponde ao valor de R\$ 3.434,76 e foi determinada considerando:*

*A atualização do valor da multa pela infração a qualquer dispositivo do RPS, para a qual não haja penalidade expressamente cominada no art. 283 do RPS, por meio da PORTARIA MF/MPS nº 15, de 10/01/2013, (DOU de 11/01/2013),*

*variando, conforme a gravidade da infração, de R\$ 1.717,38 a R\$ 171.736,10; O fato de a empresa ter incorrido em reincidência, o que constitui circunstância agravante da infração, prevista no inciso V do artigo 290 do RPS, uma vez que foram lavrados em procedimentos fiscais anteriores, dentre outros, Autos de Infração de Código de Fundamentação Legal nº 30 (AI DEBCAD 51.011.9514) e nº 34 (AI DEBCAD 51.011.9522) em 02/2012;*

*Que a multa foi elevada em duas vezes, conforme determinado no inciso IV do artigo 292 do RPS, que estabelece que a mesma deve ser elevada em duas vezes a cada reincidência em infrações diferentes, observados os valores máximos estabelecidos.*

*Cientificada do lançamento, a autuada oferece em 21/01/2014 a impugnação de fls. 565/639, onde, após qualificarse e resumir os fatos que levaram à autuação, apresenta as alegações contra os lançamentos, propugnando, pela tempestividade da peça de contestação e em preliminar, aduz estar ausente a descrição dos fatos impositivos, haja vista a falta de uma fundamentação clara e precisa sendo que essa situação prejudica o devido processo legal, pois “a generalidade existente impossibilita a ampla produção de provas, em face do alargamento semântico atribuído à conjuntura da incidência e o desconhecimento do imputado.”*

*Sobre os fatos geradores específicos do presente processo de constituição, alega que as ponderações trazidas nos autos de infração não passam de conjecturas, porque deixam de pormenorizar a relação descrevendo precisamente o fato que dá início à incidência dos débitos de contribuições sociais. Diz que o Auditor Fiscal não relacionou as normas jurídicas que imporiam o recolhimento previdenciárias sobre os eventos de folha autuados e sobre a PLR e as contribuições ao PGBL, tão pouco demonstrou que os prestadores executaram serviços mediante cessão de mão de obra ou empreitada, a ensejar o dever legal de retenção. A auditoria, em síntese, atribuiu à Impugnante o dever ilegal de constituir prova negativa, demonstrando, dentre outros fatos, que:*

*os serviços contratados não foram executados mediante cessão de mão de obra ou empreitada até porque não são atividades sujeitas ao modelo de cessão ou empreitada presumindo, ilegalmente, a existência dessa relação jurídica a Participação nos Resultados deferida aos gerentes e diretores não contrariou o disposto na Lei 10.101/00, sobretudo porque a PLR foi objeto de negociação coletiva entre os interessados a previdência privada não era discriminatória, na medida em que todos os empregados dispunham de planos patrocinados pela impugnante, e ainda que não houvesse observado universalidade, a Resolução nº 139, de 2005, autoriza os planos abertos coletivos para uma ou mais categoria específica de empregados de um mesmo empregador, sem prejuízo da descaracterização da sua natureza salarial enunciada pelo artigo 202, §25, da CF e pelo artigo 458, inciso VI, da CLT;*

*os eventos de gratificação de férias, abono de férias e aviso prévio indenizado não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a folha.*

*Requer a nulidade material dos Autos de Infração, ante a inobservância de requisitos essenciais à validade do ato administrativo de lançamento, consistente na descrição pormenorizada dos fatos impositivos.*

*No mérito, sobre **retenção**, aduz que a fiscalização não se desincumbiu da tarefa de apurar, previamente, a efetiva existência de débito previdenciário dos prestadores de serviços, antes de exigir o indébito da Impugnante. Argumenta que a existência de débito é condição primeira e necessária para que se proceda ao lançamento de ofício, nas hipóteses em que o tributo é sujeito ao lançamento por homologação como é o caso da contribuição previdenciária.*

*Entende nulos os autos de infração, porque o Auditor Fiscal não procedeu, preliminarmente, à fiscalização das empresas prestadoras de serviços, na condição de contribuintes principais, ou por tratar-se de responsabilidade solidária, deveria ter efetuado o lançamento concomitante contra a empresa prestadora de serviço e o responsável. Neste sentido transcreve decisões judiciais.*

*Alega que as contratadas recolheram as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração das pessoas com as quais manteve vínculo de emprego no período fiscalizado. Se fosse admitida lançamentos fiscais ora combatidos, estar-se-ia referendando a bitributação, haja vista que ocorre o lançamento de ofício sobre fato gerador anteriormente tributado mediante o lançamento por homologação.*

*Defende que às situações contratadas não se aplica o art. 31 da Lei 8.212/1991, porque não se configura na contratação a cessão de mão de obra pois ausente a submissão do empregado ao poder de comando do contratante. Não basta, portanto, a colocação de empregados à disposição do contratante, devendo*

*haver entre este e aqueles uma inegável subordinação hierárquica, sem a qual não se aperfeiçoará a cessão de mão de obra.*

*Reclama que o auditor não se ocupou de investigar a natureza dos serviços contratados pela Impugnante. Negligenciou, outrossim, a forma de execução desses serviços, que sequer poderiam se adequar ao formato da relação jurídica de cessão ou empreitada.*

*Afirma que os serviços contratados pela Impugnante no exercício fiscal de 2009 não foram executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, tampouco estavam previstos no inventário taxativo do artigo 219 do Decreto n. 3.048/99.*

*Com relação aos serviços arrolados no relatório diz que os **serviços de treinamento; elaboração de projeto de instalação, sistemas e construção, serviços de informática/tecnologia da informação;** não estão sujeitos à retenção porque não foram contratados como cessão de mão de obra ou empreitada, salienta que :*

*Os serviços eram executados de forma personalíssima pelos sócios da contratada, que não estavam à disposição da contratante em caráter habitual; O trabalho não era executado nas dependências da contratante ou nas dependências de terceiros, mas em estabelecimento da empresa contratada;*

*O objeto da contratação não era a realização de serviços contínuos, por não constituírem necessidade permanente da contratante; Os serviços estavam objetivavam a entrega de obra ou serviço por preço ajustado; Os serviços contratados foram prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais, não há que se cogitar acerca do dever de retenção. Transcreve solução de consulta sobre o tema Destaca que, mesmo tendo sido os serviços prestados com cessão de mão de obra ou empreitada e previstos no rol taxativo do artigo 219, do Decreto 3.048/1999, foram contratados e executados, observadose a norma prevista no art. 120, inciso III, da IN RFB nº 971/2009, que desobriga a retenção quando a contratação envolver somente profissionais relativos ao exercício de profissionais regularmente por legislação federal, ou serviços de treinamento e ensino definidos no inciso X do art. 118, desde que prestados sem concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais, a exemplo dos serviços contratados envolvendo engenheiros, arquitetos e agrônomos.*

*Sobre os serviços de **instalação e leitura de medidores**, afirma que não foram prestados mediante cessão de mão-de-obra, porque não atenderam os requisitos previstos nos parágrafos do artigo 31, quais sejam: Colocação de segurados à disposição do contratante; Realização dos serviços nas dependências do contratante ou nas de terceiros; Realização de serviços contínuo, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa.*

*Acrescenta que as atividades de **instalação e leitura de medidores**, por sua natureza, não poderiam ser realizadas nas dependências da contratante, tampouco as pessoas físicas*

*prestadoras de serviço poderiam estar hierarquicamente subordinadas à Impugnante, sobretudo porque o trabalho é realizado em vias públicas, e não nas dependências do contratante.*

*Com relação aos serviços de **construção civil** diz que foram contratados no regime de empreitada global e sobre os serviços de **cobrança** nega a cessão de mão de obra, porque não eram realizados nas dependências da contratante ou de terceiro por ela indicado, mas nas dependências da contratada.*

*(...)"*

Cientificado de decisão que contrariou seus interesses em 23 de junho de 2014, às 9.59hs, por meio de notificação eletrônica realizada em seu domicílio tributário (despacho de folhas 2318), o sujeito passivo interpôs, tempestivamente, em 23 de julho de 2014, recurso voluntário (fls. 2331).

Constam do recurso voluntário do devedor principal, em síntese, as mesmas alegações constantes da impugnação interposta e acima reproduzida.

O processo foi distribuído, por sorteio eletrônico, para este Conselheiro.

É o relatório do necessário.

## **Voto**

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Tanto o recurso de ofício quanto o voluntário preenchem os requisitos de admissibilidade. Deles conheço e passo a apreciá-los na ordem de suas alegações, iniciando pelo recurso de impulso oficial.

### **RECURSO DE OFÍCIO**

Consta da decisão de piso (fls. 2.279):

*"Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por maioria de votos, julgar procedente em parte a impugnação, mantendo-se o crédito tributário retificado, bem como indeferir o pedido de diligência. Vencida a relatora no tocante à exclusão da qualificação da multa de ofício. Designada a julgadora Maria Isabel Steinherz Hippert para redação do voto vencedor.*

*A retificação no crédito tributário constituído deve observar os seguintes itens:*

*1. Exclusão da agravante de reincidência dos autos de infração por descumprimento de obrigação acessória, corrigindo-se o valor da multa para CFL 30 DEBCAD 51.055.0215 =*

**R\$1.717,38; CFL 35 DEBCAD 51.055.0223 = R\$17.173,58;  
CFL 93 DEBCAD 51.055.0231, = R\$1.717,38.**

**2. Exclusão dos seguintes levantamentos de exigência da retenção de 11% :**

<b>Levantamento</b>	<b>Período</b>	<b>Nome</b>
04 1028533	01/2009 a 12/2009	ATOS ORIGIN SERVIÇOS DE TECNOLOGIA
05 1022955	01/2009 a 12/2009	ULTRACON CONSULTORIA EM TECNOLOGIA
07 1016488	01/2009 a 12/2009	CLIC ENERGIA S/C LTDA
09 1022347	01/2009 a 12/2009	PAULISTA SERVICE ENGENHARIA LTDA
12 1028400	01/2009 a 12/2009	TEMAQ ENGENHARIA COMERCIO E REPRESE
13 1033091	01/2009 a 12/2009	MEGAENERGIA INSTALAÇÕES ELÉTRICAS E C
14 1036446	01/2009 a 12/2009	DO IT TECNOLOGIA E CONSULTORIA EM INF
17 1031532	01/2009 a 12/2009	TECNOLIGHT PROJETOS, INSTALAÇÕES E SERVIÇOS
19 1041399	01/2009 a 12/2009	SOFTWARE AG BRASIL INFORMÁTICA E SERV
20 1037659	04/2009 a 12/2009	EAGOES SERVIÇOS DE ENGENHARIA ELETRICA
21 1039099	01/2009 a 12/2009	TIVIT TERCEIRIZAÇÃO DE TECNOLOGIA
22 1041213	01/2009 a 12/2009	DATASUL
27 1016778	01/2009 a 12/2009	TOTVS S/A
29 – 1011879	01/2009 a 12/2009	STEFANINI CONSULTORIA E ASSESSORIA
32 1000723	01/2009 a 12/2009	SAP BRASIL LTDA

**3. Manutenção da multa de ofício no percentual de 150% em todo os valores remanescentes.**

*Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.*

***Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, por força de recurso necessário. A exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância."***

Observa-se que o recurso de ofício se deve à exclusão das reincidência verificada pela Autoridade nos autos de infração por descumprimento de obrigação acessória e

pelo afastamento da cobrança da retenção relativa às notas fiscais dos serviços prestados pelas empresas acima mencionadas.

No tocante à exclusão da reincidência observada pelo Fiscal, não vejo reparos a serem feitos na decisão de piso. Assim decidiu o julgador 'a quo' (fls 2.310):

*"Sobre os autos de infração por descumprimento da obrigação acessória de elaborar folha de pagamento nos padrões exigidos, deixar de apresentar documento solicitado pela fiscalização e deixar de fazer a retenção cumpre esclarecer que a fiscalização, ao constatar o descumprimento de obrigação acessória, não pode se abster da lavratura do Auto de Infração, com a aplicação da multa correspondente, sob pena de responsabilidade funcional, tendo em vista o artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional. Na situação em pauta as infrações foram apuradas e as penalidades sustentadas em legislação previdenciária específica*

***No Relatório Fiscal da Aplicação da Multa (fls.165) informa o auditor que o contribuinte é reincidente na mesma infração, uma vez que consta Auto de Infração lavrado em ação fiscal anterior, fato que caracteriza circunstância agravante, sendo o valor da multa triplicado na autuação relativa ao CFL 30, por reincidência específica, e em duas vezes nos autos de CFL 35 e 93, por reincidência genérica, conforme determina o art. 290, inciso V, art. 292, inciso IV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999.***

*Contudo, verifica-se que foi equivocada a gradação da multa aplicada pela fiscalização, como demonstrado a seguir:*

*Os artigos 290, inciso V, parágrafo único, e 292, inciso IV do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99 dispõem que:*

Art. 290. Constituem circunstâncias agravantes da infração, das quais dependerá a gradação da multa, ter o infrator:

(...)

V incorrido em reincidência.

Parágrafo único. Caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou por seu sucessor, dentro de cinco anos da data em que se tornar irrecorrível administrativamente a decisão condenatória, da data do pagamento ou da data em que se configurou a revelia, referentes à autuação anterior. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007)

(...)

Art. 292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

(...)

IV a agravante do inciso V do art. 290 eleva a multa em três vezes a cada reincidência no mesmo tipo de infração, e em duas vezes em caso de reincidência em infrações diferentes, observados os valores máximos estabelecidos no caput dos arts. 283 e 286, conforme o caso; e

*Os autos de infração citados pelo auditor como motivadores da reincidência cujos DEBCAD são os de nºs 51.011.9514 e 51.011.9522, foram formalizados no processo COMPROT 10830.720975/201281 contendo os autos de infração por descumprimento de obrigação acessória nos CFL 30 e 34, cientificados em 05/03/2012. Julgamento de 1ª Instância, Acórdão nº 05038.382 da 6ª Turma da DRJ – Campinas, exarado em 10/07/2012 – Situação atual – CARF “FORMALIZAR DECISÃO. Assim, diante da falta de decisão administrativa definitiva, conforme exigido no art. 42 do Decreto nº 70.235/1972, não há, com relação a estes processos, a agravante de reincidência.*

*Pelo exposto, a correta graduação da multa deve se dar sem nenhuma elevação do valor mínimo, correspondendo, tendo em vista a não ocorrência de circunstâncias agravantes a: CFL 30 DEBCAD 51.055.0215 valor da multa R\$1.717,38; CFL 35 DEBCAD 51.055.0223 valor da multa R\$17.173,58; CFL 93 DEBCAD 51.055.0231, valor da multa R\$1.717,38.”*

Assiste razão à decisão de primeiro grau. A reincidência só se aplica após o trânsito em julgado do auto de infração que constatou o descumprimento da obrigação acessória pelo sujeito passivo. A transcrição acima demonstra que, à época dos fatos, tal trânsito ainda não havia ocorrido.

Recurso de ofício negado nessa parte

Vejamos agora a exclusão do crédito tributário no tocante a retenção das contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor da nota fiscal de prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra.

Por se tratar de tema que permeia todo o lançamento e por via de consequência, tanto o recurso de ofício quanto o voluntário, necessário que se explicitem os conceitos aplicáveis, antes da análise específica das alegações pontuais.

Para tanto, esmiucemos os termos legais, mais notadamente a definição de cessão de mão-de-obra, nos aspectos da disponibilização de trabalhadores e na exigência da continuidade da prestação de serviços.

Como explicitado na Instrução Normativa RFB nº 971/2009, **por disponibilização de trabalhadores entende-se a efetiva cessão dos empregados da empresa contratada para a contratante**, nas dependências desta ou onde ela indicar, deixando de ter a prestadora de serviços a força do labor dos seus trabalhadores cedidos. Tal conceituação, que à primeira vista parece tautológica, permite – quando bem entendida – que se afira a efetiva cessão de mão-de-obra, uma vez que a empresa contratada quando cede seus trabalhadores com eles não pode contar para a realização de qualquer outra tarefa, exceto aquela estabelecida com seu contratante, na qual - mediante cessão de mão-de-obra - prestará o serviço avençado.

Enfrentemos agora a questão da continuidade dos serviços prestados por meio de cessão de mão-de-obra. **Por expressa disposição da Instrução Normativa RFB nº**

971, acima colacionada, no parágrafo 2º do artigo 115, **a continuidade da prestação dos serviços** não deve ser entendida como um tempo, ou ainda uma frequência da efetiva contratação da prestadora de serviços e sim **deve ser aferida quanto à necessidade da contratante**, ou seja, se a utilidade daquele serviço prestado pela contratada se repetirá para a tomadora do serviço de modo contínuo, de modo perene, mesmo que com amplo intervalo de tempo entre os eventos que demandem a prestação de serviço. Com exemplo se entende melhor: a prestação de um serviço de manutenção de uma máquina ou um equipamento é uma necessidade contínua de uma empresa que possua tal máquina ou equipamento, sob pena de não poder utilizar o seu bem por falha na manutenção deste. Agora, a periodicidade dessa manutenção depende do tipo de equipamento, de seu uso, de sua condição de uso, de sua idade, etc. Logo, se realizada com disponibilização de pessoal, e nas dependências da contratante ou onde ela indicar, a prestação de serviços de manutenção será mediante cessão de mão-de-obra, e, portanto, deverá sofrer a antecipação tributária previdenciária instituída pela Lei nº 9.711, de 1998.

Assentemos. Ocorre prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra quando os serviços sob análise constam do rol taxativo elencado no parágrafo 2º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, e a prestadora disponibiliza seus trabalhadores (deixando de com eles contar para outras tarefas que não as contratadas no caso em análise), para prestar serviços que sejam de necessidade contínua da tomadora, nas dependências dela, ou em local por ela indicado.

Por todo o dito, podemos **inferir que os serviços são prestados mediante cessão de mão-de-obra, e portanto, deverão sofrer a retenção de 11%** sobre os valores a eles referentes, constantes da nota fiscal, fatura ou recibo, nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212, de 1991, quando **no serviço constante do rol exaustivo do artigo 219, §2º, do RPS, a contratada perde, por ter efetivamente cedido, a capacidade de contar com os trabalhadores que – naquele momento contratualmente previsto – estiverem laborando na consecução do desiderato do contrato firmado com a tomadora dos seus serviços.**

Firmes quanto aos conceitos aplicáveis à prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, analisemos as alegações da decisão '*a quo*'.

Sobre o ponto, assim decidiu a 5ª Turma da DRJ em Juiz de Fora (fls 2294):

"(...)

*Recorrendo-se, doravante, aos elementos de defesa temse que a impugnante insurge contra a existência de cessão de mão de obra nos serviços de treinamento. Sobre esta prestação de serviço foram indicadas no Relatório Fiscal as seguintes contratada: STK CONSULTORIA LTDA; ZITTO & VALADARES LTDA; EAGOS SERVIÇOS DE ENGENHARIA ELÉTRICA LIMITADA Analisando os contratos anexados na peça de defesa cabem os seguintes comentários:*

*às fls. 1907 foi anexado o contrato da ZITTO & VALADARES LTDA onde no item II consta que o OBJETO DO CONTRATO, CONDIÇÕES PARA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS E PRAZO seriam descritos no Anexo I, cujos termos fazem parte integrante do contrato, contudo o referido anexo não foi acostado aos autos, o que tornou impossível a análise pedida pela autuada.*

*Pela leitura só do contrato, sequer é possível conhecer o tipo de atividade.*

*O mesmo acontece com o STK Consultoria Ltda, cujo contrato e Anexo não foram apresentados.*

*Com relação a EAGUES SERVIÇOS DE ENGENHARIA ELÉTRICA LIMITADA às fls. 2238 e às fls. 2249, acostou-se o contrato padrão da empresa e o ANEXO I onde o objeto descrito é “ a prestação de serviços de treinamentos aos engenheiros e técnicos de proteção e automação da CPFL, os fundamentos básicos necessários para uma visão ampla ao entendimento do protocolo de comunicação IEC 61850, utilizado atualmente nos dispositivos de proteção das subestações”.*

*A metodologia exigida para a prestação de serviço “ a técnica expositiva realizar uma explanação detalhada dos fundamentos e conceitos do referido protocolo IEC 61850”. O numero de participantes era de 15 por curso, o local na sede da CPFL em Campinas e o prazo de contrato de 04/2008 a 03/2009, prorrogado conforme termo aditivo de fls. 2274 até 02/2010.*

*O levantamento da retenção de 11% do presente contrato recebeu o número 201037659.*

*Em consonância com a autuada entendo que não há neste caso retenção, pela falta de cessão de mão de obra.*

*Especificamente, sobre serviços de treinamento é pertinente atentar que o deslocamento de profissionais da empresa contratada para ministrar treinamentos nas instalações da contratante ou em local por esta designado, por si só, não é fator suficiente para configurar a cessão de mão de obra, especialmente quando os treinamentos constituem produto desenvolvido pela contratada e por ela ofertado aos interessados, ainda que cada produto sofra adequações para ajustarse às peculiares necessidades de cada contratante, sendo irrelevante, neste caso, o tempo de duração de cada curso.*

*Nesta hipótese, entendo estar diante de uma empreitada, assim considerado porque a empresa contratada tem como objeto social a preparação e realização de treinamentos por ela produzidos e oferecidos a interessados, com preços fixados conforme o produto oferecido, ainda que os conteúdos e a carga horária possam ser ajustados às necessidade de cada contratante.*

*O contrato celebrado pela consulente tem por objeto um resultado determinado, qual seja, a capacitação de pessoas em determinado assunto, por isso, uma vez treinadas as pessoas, aquela necessidade deixa de existir, evidenciando que não se trata de serviços contínuos, donde se conclui que, também por este aspecto, não há cessão de mão de obra, ainda que os serviços sejam executados nas dependências da contratante."*

Não se pode concordar com os argumentos da turma recorrida. Como visto acima, há cessão de mão-de-obra quanto os serviços são prestados de maneira contínua, assim

entendida a necessidade permanente do tomador, no local indicado pela contratante, ou em suas próprias dependências e na efetiva disponibilização do trabalhador pela prestadora, assim entendida a efetiva cessão, ou seja, quando o empregador do trabalhador - a empresa prestadora de serviços - não pode contar com esse trabalhador pois ele está cumprindo o contrato que ela, prestadora, firmou com a contratante.

Ora, como se pode imaginar que um profissional que preste serviços a alguém que se propõe a ministrar um treinamento não esteja disponível para aquele que contratou esse treinamento. Por óbvio que esse trabalhador, esse instrutor ou professor, fica - durante o tempo do curso - cedido ao contratante dos serviços, não podendo por absoluta impossibilidade física, o prestador de serviços com ele contar nesse período. Óbvio cessão, evidente a disponibilização.

Sendo a contratação realizada nas dependências da contratante, e por certo, ser a necessidade dessa tomadora de contratar treinamentos e cursos, uma necessidade permanente, temos a constatação das características legais da prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra.

Exata subsunção do fato à norma. Imperiosa a obrigação de reter e recolher.

Recurso de ofício provido nessa parte.

Quanto às demais contratações - explicitadas no quadro constante do relatório do presente voto - concordo com a decisão de piso pelos motivos e fundamentos apontados, que - com a devida vênia - os tomo como minhas razões de decidir.

Com essa consideração, nego provimento ao recurso de ofício nessa parte.

Em conclusão, dou provimento parcial ao recurso de ofício para restaurar o lançamento tributário referente à retenção de 11% sobre o valor das notas fiscais/faturas de serviços da prestadora EAGOES Serviços de Engenharia Elétrica Ltda.

#### **RECURSO VOLUNTÁRIO**

Passo a analisar o apelo do contribuinte na ordem de suas alegações.

#### **PRELIMINARMENTE: DA APRESENTAÇÃO DE NOVOS ELEMENTOS PROBATÓRIOS EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO**

A Recorrente alega a possibilidade de apresentação de provas em sede recursal. São seus argumentos, fundados no princípio da verdade material (fls 2336):

*"19. Como informado linhas acima, a ora Recorrente, após minucioso levantamento, logrou êxito na obtenção de novos contratos hábeis a, assim como os anteriormente apresentados, comprovar o lido direito que milita em seu favor.*

*20. Desta forma, impõe-se, de início, registrar a possibilidade de instrução probatória e oferecimento de novos argumentos em sede de Recurso Voluntário, tal como perfeitamente previsto na legislação aplicável e permitido pela jurisprudência desse Egrégio Conselho de Contribuintes."*

Entendo assistir razão ao Recorrente. A busca da verdade material consubstancia no plano adjetivo o comando do artigo 142 do CTN no tocante à quantificação do tributo devido.

Cristalina a disposição codicista sobre o lançamento tributário, em especial quanto à necessidade do mesmo em quantificar o tributo devido. Como nos recorda Luis Eduardo Schoueri (*ob. cit.*, p. 585), “a atividade do lançamento tem uma finalidade: apurar o “an” e o “quantum debeatur”: se é devido e o quanto é devido”.

Indiscutível o comando legal: o lançamento tributário, assim entendida também a notificação de lançamento, deve observar a ocorrência do fato gerador e apurar a base de cálculo do tributo devido.

Nesse sentido, entendo ser perfeitamente possível a apresentação de prova em sede de apelo voluntário.

#### AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DOS FATOS IMPONÍVEIS

Segundo o Recorrente, a autuação, como realizada, padece do vício de nulidade material. São seus argumentos (fls .2339)

*O Auto de Infração, na qualidade de ato jurídico-administrativo, deve satisfazer a forma para se legitimar na produção de efeitos (matéria). Além dos requisitos legais, esse ato administrativo, ante a natureza imputativa, deve notar o devido processo legal constando em seu corpo, de forma pormenorizada, as razões (fundamentação) da imputação (conclusão). A observação desse pressuposto satisfaz por via tangencial a ampla defesa e o contraditório, permitindo a defesa ao sujeito passivo da imputação.*

*Não basta à satisfação desse requisito a simples fundamentação do ato. O princípio da estrita legalidade impõe a pormenorização, exigindo da fundamentação a descrição de todos os elementos necessários e observados à incidência da norma jurídica. O que se exige não é análise ideológica, mas uma investigação minuciosa dos elementos fáticos e do modelo jurídico descrito na hipótese.*

*A constatação não decorre da hermenêutica. Trata-se de expressa previsão legal; o inciso II do artigo 50 da Lei n. 9.784/99 - regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal - impõe à autoridade administrativa, como pressuposto de validade do ato, a indicação específica dos fatos que justificaram a imputação. Assim também é o previsto no artigo 142 do CTN.*

*Sucedee, todavia, que tais requisitos não foram observados pelo Auditor Fiscal quando da constituição do ato administrativo recorrido. Os Autos de Infração foram constituídos à revelia de uma fundamentação clara e precisa; essa situação prejudica sobremodo o devido processo legal administrativo. A generalidade existente impossibilita a ampla produção de provas, em face do alargamento semântico atribuído à conjuntura da incidência e o desconhecimento do imputado.*

*A postura adotada pela administração impede a defesa da Recorrente, pois o fato a ser comprovado restou omitido no ato administrativo, ou generalizado de tal forma a torná-lo imperceptível ou ambíguo. O Auditor Fiscal, em síntese, arrogou a obrigação à --corrente sem justificar a razão da imputação. A Recorrente ficou privada do contraditório por desconhecer o que deve ser provado.*

*As ponderações trazidas nos autos de infração não passam de conjecturas, sobretudo porque deixam de pormenorizar a relação descrevendo precisamente o fato que encetou a incidência dos débitos de contribuições sociais. O Auditor Fiscal não mencionou -até porque inexistente -, as normas jurídicas que imporiam o recolhimento de contribuições previdenciárias sobre os eventos de folha autuados e sobre a PLR e as contribuições ao P6BL, tampouco demonstrou que os prestadores executavam os serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, a ensejar o dever legal de retenção da contribuição previdenciária sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços.*

***A auditoria, em síntese, arrogou à Recorrente o dever desproporcional e ilegal de constituir prova negativa, demonstrando, dentre outros fatos, que:***

***i) A Participação nos Resultados deferida aos gerentes e diretores não contrariou o dispositivo da Lei n.10.101/00, sobretudo porque a PLR foi objeto de negociação coletiva entre os interessados.***

***ii) A previdência privada não era discriminatória, na medida em que todos os empregados dispunham de planos patrocinados pela Recorrente, e ainda que não houvesse observado universalidade, a Resolução n. 139, de 2005, autoriza os planos abertos coletivos para uma ou mais categorias específicas de empregadores de um mesmo empregador, sem prejuízo da descaracterização da natureza salarial enunciada pelo artigo 202, §22, da CF e pelo artigo 458, inciso VI, da CLT;***

***iii) Os eventos de gratificação de férias, abono de férias e aviso prévio indenizado não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a folha.***

*A administração descumpriu a vinculação, constituindo ato administrativo à revelia do devido processo legal. Ao invés de investigar o suporte fático da incidência (fato jurídico tributário), prendeu-se à forma e indícios extraídos da documentação, deixando de investigar o conteúdo da relação jurídica.*

*Deveria o Auditor Fiscal ter aferido a relação em si, colhendo dados reais para modelar o suposto fato jurídico tributário, de forma a permitir à Recorrente, ante o inconformismo, contraditar a decisão, provando que a inexistência do fato declarado. O ato administrativo cerceia as franquias constitucionais e legais do contraditório e da ampla defesa*

asseguradas à Recorrente, pois sem conhecer a imputação, não dispõe de meios para promover a contestação.

*A ausência desses dados impossibilita a verificação da incidência das contribuições sociais, impedindo, por via convexa, a produção de provas eficazes à demonstração da imunidade, da não incidência ou da isenção." (sublinhei; os negritos são originais)*

Não vejo a nulidade apontada. Não padece o lançamento de falta de comprovação da ocorrência do fato gerador e portanto, do direito de crédito do Fisco.

A transcrição acima, em especial em sua parte negritada, quer nos fazer crer que a Autoridade Fiscal não se desincumbiu do ônus de comprovar a ocorrência do fato gerador tributário.

Não é isso que se observa. Soube o Fisco comprovar a ocorrência do fato gerador, comprovadamente, como se observa no excerto abaixo do Relatório Fiscal (fls 108):

*2.10 Além dos termos lavrados durante o procedimento fiscal, são elementos de prova os seguintes arquivos e documentos apresentados pela CPFL Energia:*

- ✓folha de pagamento em meio digital – leiaute MANAD \*;*
  - ✓ informações contábeis em meio digital – leiaute da Escrituração Contábil Digital (ECD), transmitidas ao SPED;*
  - ✓notas fiscais de serviço emitidas por terceiros em meio digital - leiaute do Ato Declaratório Executivo ADE Cofis n° 15/2001, com redação dada pelos ADE Cofis n° 55/2009 e 25/2010;*
  - ✓ esclarecimentos por escrito relacionados aos Autos de Infração lavrados;*
  - ✓ pedidos de dilação de prazo para apresentação de documentos;*
  - ✓ contratos de prestação de serviço relativos a cessão de mão de obra e empreitada, incluindo aditivos, anexos e minutas;*
  - ✓ acordos coletivos de trabalho;*
  - ✓ mensagens de correio eletrônico;*
- \* anexados ao processo os respectivos Recibos de Entrega de Arquivos Digitais 3.11 Integram também o processo as seguintes peças de instrução, contendo informações e dados extraídos dos arquivos e documentos apresentados pela empresa e extraídos dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil:*
- ✓ “Instruções Para o Contribuinte – IPC”: relatório que fornece ao sujeito passivo orientações, dentre outros assuntos de seu interesse, sobre as providências para regularização de sua situação perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio de recolhimento, parcelamento ou apresentação de defesa ou recurso, quando for o caso;*

✓ “Relatório Fiscal – REFISC”: o presente relatório, contendo a identificação do sujeito passivo, a apresentação e organização do Processo, a descrição dos fatos apurados no procedimento fiscal e a descrição de todos os Autos de Infração que compõem o processo, além de outras informações pertinentes ao procedimento fiscal ;

✓ “Relatório de Lançamentos – RL”, que relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos, com observações;

✓ “Relatório de Vínculos – VÍNCULOS”: relatório que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente;

✓ relação processos eletrônicos em andamento das empresas do grupo ora fiscalizadas;

✓ termos recusados pela CPFL Energia;

✓ relatório “PLR de cargos gerenciais”;

✓ relatório “Rubricas de proventos”;

✓ relatório “RELAÇÃO DE NOTAS Paulista”;

✓ relatório “Cálculo CSE de férias”.

Em acréscimo, devemos apontar que a dialética da provas exige que o contribuinte apresente, e comprove, fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito de crédito do Fisco constante do lançamento e, no caso, devidamente corroborado por provas. Tal exegese, no sentido da exigência de comprovação dos fatos alegados pelas partes constantes do processo administrativo tributário, consta do Decreto nº 70.235 em especial dos artigos 9º e 15.

O que se observa é que não pôde o Recorrente se desvencilhar do encargo probatório, não se permitindo, portanto, admitir tal argumento.

Padece do mesmo vício a alegação da falta de comprovação, pelo Fisco, de que (fls 2341):

"i) Os serviços contratados não foram executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada até porque não são atividades sujeitas ao modelo de cessão ou empreitada - presumindo, ilegalmente, a existência dessa relação jurídica;

ii) Os serviços contratados, ainda que executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, não estavam previstos no rol de atividades sujeitas à retenção;

iii) A Participação nos Resultados deferida aos gerentes e diretores não contrariou o dispositivos da Lei n.10.101/00, sobretudo porque a PLR foi objeto denegociação coletiva entre os interessados.

*vi) A previdência privada não era discriminatória, na medida em que todos os empregados dispunham de planos patrocinados pela Recorrente, e ainda que não houvesse observado universalidade, a Resolução n. 139, de 2005, autoriza os planos abertos coletivos para uma ou mais categorias específicas de empregadores de um mesmo empregador, sem prejuízo da descaracterização da natureza salarial enunciada pelo artigo 202, §22, da CF e pelo artigo 458, inciso VI, da CLT;*

*v) Os eventos de gratificação de férias, abono de férias e aviso prévio indenizado não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a folha."*

Tal comprovação é ônus do Recorrente, não cabendo à Administração Tributária tal encargo. Tratam-se de matéria de defesa, posto que as provas no sentido da alegação da Recorrente se constituem fatos impeditivos ou modificativos do direito do Fisco.

Recordemos, a lógica presente na ação fiscal. O Fisco, verificando o pagamento de verbas que, ao seu ver, descumprem os requisitos legais que ensejam a isenção tributária, efetua o lançamento. Cediço que a ausência da comprovação, segundo a legislação tributária, enseja o lançamento. No processo administrativo fiscal instaurado pela impugnação, o Contribuinte deve comprovar suas alegações. Observa-se no presente caso, que o Recorrente não o fez no procedimento inquisitório fiscalizatório restando-lhe, portanto, produzir suas provas aqui, no processo administrativo tributário.

Logo não observo a nulidade arguída. Não há vício material no lançamento guerreado. Houve sim, o cumprimento dos requisitos constantes do artigo 142 do CTN e do artigo 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72.

Recurso rejeitado nessa parte.

**DA NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO: RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PELO TOMADOR DE SERVIÇOS INEXISTÊNCIA DE DÉBITO TRIBUTÁRIO - OBRIGAÇÃO ADIMPLIDA PELO CONTRATADO**

Segundo a Autoridade Fiscal, o sujeito passivo deixou de reter e recolher a retenção de 11% sobre as notas fiscais dos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra. Vejamos o relatório fiscal (fls 136):

*" 9.2.1 Na análise dos arquivos digitais relativos aos documentos fiscais foram identificadas grandes quantidades de "Participantes", como são chamados os prestadores de serviço nos arquivos de cadastro. Os dados dos arquivos de documentos fiscais foram confrontados com a contabilidade, GFIP e outros extraídos dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, não só relativamente às empresas da CPFL Energia ora fiscalizadas, mas também relativamente aos prestadores de serviço identificados nos arquivos. A partir desta confrontação, foram selecionados prestadores de serviço cuja análise era necessária para determinar se as retenções de 11% relativas aos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada estavam sendo feitas de acordo com o disposto na legislação que rege a matéria. As empresas do grupo foram intimadas em 12/04/2013 e em 06/06/2013 a apresentar contratos de prestação de serviços\* celebrados com as empresas selecionadas e apontadas nos respectivos Termos de Intimação.*

*\*Nota: digitalizados e apresentados sob a forma de arquivos digitais no formato PDF*

*9.2.2 Cabe destacar que foi feita extensiva análise nos arquivos e dados mencionados no item anterior. Ainda assim, em relação a uma parcela dos prestadores, foram necessárias análises adicionais mais específicas. Como é de conhecimento público e notório, a CPFL Energia é grupo econômico de grande porte, com amplos recursos e estrutura organizacional. Quando se leva em consideração o porte do grupo, podemos dizer que foi selecionada pequena quantidade\* de prestadores que exigiram ainda a referida análise mais específica por meio dos contratos de prestação de serviço, aditivos, anexos e planilhas de acompanhamento de serviços.*

*\*Nota: para a CPFL Geração foram selecionados 15 prestadores para análises adicionais, dentre 407 participantes relacionados nos arquivos digitais dos documentos fiscais; para a CPFL Piratininga foram selecionados 61 prestadores dentre 808 participantes; para a CPFL Paulista foram selecionados 65 prestadores dentre 1414 participantes e para a CPFL Brasil foram selecionados 24 prestadores dentre 1729 participantes*

*9.2.3 Ressalta-se que esta fiscalização concedeu todos os prazos que foram requeridos pela CPFL Energia para apresentação, não só dos contratos de prestação de serviço, mas de todos os arquivos digitais, documentos, esclarecimentos por escrito e demais elementos requeridos por meio de Termos de Intimação durante todo o procedimento fiscal. Somente quando não havia mais nenhum prazo requerido ainda pendente, portanto, somente quando a CPFL Energia havia concluído a entrega de todos os elementos que tinha a intenção de apresentar à fiscalização, é que foram lavrados os Termos de Continuidade do Procedimento Fiscal de 16/09/2013, em que as empresas foram cientificadas da continuidade do procedimento fiscal e de que este seria concluído com base nos documentos e demais elementos apresentados até aquela data, conforme reproduzido a seguir:*

*(...)*

*9.2.4 Embora as intimações de 12/04/2013 e de 06/06/2013 representassem pequena quantidade de prestadores quando comparado ao porte do grupo, foram grandes os problemas encontrados na apresentação dos elementos requeridos.*

***Além de contratos que não foram apresentados, mais de 80% dos arquivos apresentados não atendiam ao que foi requerido nos termos de intimação. Foram identificados os seguintes problemas no material apresentado:***

*9.2.4.1- muitos arquivos eram meras minutas, não assinados por nenhuma das partes, portanto, sem nenhuma validade jurídica;*

*9.2.4.2 - foram entregues muitos arquivos repetidos;*

9.2.4.3 - embora se tratasse de grupo econômico localizado na mesma sede e a fiscalização estivesse sendo atendida pelas mesmas pessoas, os primeiros arquivos entregues não obedeciam a um padrão de identificação, ou seja, para cada empresa fiscalizada havia uma forma diferente de entrega. Em decorrência, nos Termos de Intimação lavrados em 06/06/2013 foi requerido e apontado um padrão para entrega, o que não seguido corretamente pela CPFL Energia, uma vez que foram entregues muitos arquivos fazendo alusão a Termos diversos daqueles que efetivamente se referiam, assim como foram apresentados diversos arquivos com indicação de determinado número de CNPJ no nome, mas cujo conteúdo se referia a CNPJ diverso. Foram ainda identificados outros erros na formatação no nomes.

9.2.4.4 - foram apresentados alguns arquivos relativos a prestadores de serviço que não haviam sido requeridos nos Termos de Intimação;

9.2.4.5 - dos contratos digitalizados e efetivamente assinados, muitos se referiam a períodos diversos daqueles apontados nos Termos de Intimação, no caso, contratos celebrados após o período de apuração determinado pelo MPF;

9.2.4.6 - dentre os contratos efetivamente assinados e que se referiam ao período apontado nas intimações, vários destes não vieram acompanhados de seus anexos, impedindo assim análise detalhada de seus conteúdos. Por exemplo, a descrição detalhada do objeto da maioria contratos era feita no anexo.

(...)

9.2.7 Portanto, a CPFL Paulista deixou de prestar os esclarecimentos necessários à fiscalização, uma vez que deixou de apresentar parte dos contratos e/ou anexos relativos aos serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão de obra, requeridos por meio dos Termos de Intimações lavrados em 12/04/2013 e em 06/06/2013, o que ensejou a lavratura do Auto de Infração de Código de Fundamentação Legal n° 35 (AI DEBCAD 51.055.022-3).

**9.2.8 Isto posto, após a análise do arquivos digitais e das consultas aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil, complementada pela verificação dos contratos de prestação de serviço acima apontados (quando apresentados), constatamos que a CPFL Energia deixou de reter os 11% relativamente aos serviços prestados por diversos prestadores."** (destaques não constam do relatório fiscal)

Alega a Recorrente (fls.2343)

"Utiliza-se a fiscalização, para fundamentar o lançamento, do enunciado no artigo 31 da Lei n. 8.212/91, que atribui dever tributário instrumental às empresas tomadoras de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada. A essas empresas é conferido o dever de reter, parcialmente, as contribuições sociais sobre a folha devidas pelos cedentes, repassando tais importâncias, posteriormente, à RFB.

*A retenção importa em 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços. As contribuições apuradas devem ser recolhidas até o dia 20 do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal. A contribuição retida pelo tomador consiste, portanto, em antecipação das contribuições previdenciárias sobre a folha devida pelo cedente da mão-de-obra ou empreiteiro.*

*45. Desta forma, por entender a fiscalização que o tomador dos serviços responde solidariamente com o prestador na obrigação tributária de recolher as contribuições. lendarias incidentes sobre a folha de pagamentos dos seus empregados, promoveu o lançamento ora impugnado.*

*Sucedem, nobres Conselheiros, que a solidariedade prevista no artigo 31 da Lei n. 8.212/91 se traduz em penalidade imposta ao tomador de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, quando este descumprir o dever instrumental de reter e repassar o respectivo tributo ou de exigir cópias das guias da Previdência Social - GPS's de seus prestadores de serviço.*

*Não obstante, eventual descumprimento do dever instrumental previsto no artigo 31 da Lei n. 8.212/91 não importa, necessariamente, em fazer surgir contra o tomador do serviço a presunção de que o tributo não foi regularmente recolhido pelo prestador, sobretudo diante da ausência de previsão legal neste sentido." (destaques não constam do recurso)*

Em acréscimo, mencionando jurisprudência, a recorrente discorre sobre a impossibilidade de efetuar-se o lançamento antes da fiscalização dos prestadores de serviços na condição de contribuintes principais.

Não obstante os argumentos esposados, não cabe razão à Recorrente. Explico.

A retenção de 11% sobre o valor das notas fiscais/faturas de serviço é mera antecipação tributária compensável, técnica de eficiência tributária que prestigia o princípio da praticabilidade da Administração Tributária. Sobre tal princípio, leciona Regina Helena Costa (*Curso de Direito Tributário*, 3ª ed., Ed. Saraiva, pg. 89):

*Assim é que a lei se vale de instrumentos para reduzir essa complexidade e viabilizar o cumprimento de suas normas: abstrações generalizantes (presunções, ficções, normas de simplificações, conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais) e outros recursos (analogia, privatização da gestão tributária, meio alternativos para a solução de conflitos tributários)*

De tal assertiva, observamos que a retenção em comento - mera técnica de antecipação do tributo devido pelo prestador de serviços referente à mão-de-obra utilizada pelo tomador dos serviços contratados - não vincula a obrigação do tomador, expressamente prevista em lei, com a existência ou não de adimplemento tributário do prestador de serviços contratado.

Ora, tal vinculação do contratante com as obrigações devidas pelo contratado é, do ponto de vista tributário, típica de um relação de solidariedade ou mesmo subsidiariedade. Exatamente os institutos que existiam na Lei nº 8.212/91 antes da redação dada pela Lei nº 9.711/98.

Por certo que a alteração legislativa vem justamente para, em louvor ao princípio da praticabilidade tributária, afastar a responsabilidade solidária do contratante com o prestador de serviços e em seu lugar, imputar o dever de reter e recolher o percentual determinado pela lei sobre o valor da nota fiscal/fatura dos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obrigação de reter e recolher não pode ser afastada pela análise da verificação prévia, pelo Fisco, do adimplemento do prestador de serviços.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso nessa parte.

**DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 31 DA LEI N. 8.212/91: AUSÊNCIA DE CESSÃO OU EMPREITADA DE MÃO-DE-OBRA.**

As alegações recursais quanto ao tópico se encontram às folhas 2349 e seguintes. Após discorrer longamente sobre a retenção na prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, a apelante alega (fls 2353):

*"71. Ademais, a cessão de mão-de-obra não se configura se ausente à submissão do empregado ao poder de comando do contratante. Não basta, portanto, a colocação de empregados à disposição do contratante, devendo haver entre este e aqueles uma inegável subordinação hierárquica, sem a qual não se aperfeiçoará a cessão de mão-de-obra. Não é outro o entendimento da Primeira Turma do E. STJ:*

*PROCESSUAL CIVIL. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07/STJ. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS (LEI 9.711/88). EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO. NATUREZA DAS ATIVIDADES. TRANSPORTE DE CARGA. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA NÃO CARACTERIZADA. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.*

*A falta de prequestionamento da questão federal impede o conhecimento do recurso especial (Súmulas 282 e 356/STF).*

*Não se configura a cessão de mão-de-obra se ausentes os requisitos de colocação de empregados à disposição do contratante, submetidos ao poder de comando deste (art. 31, § 38, da Lei 8.212/91). Precedente: EDcl no AgRg no REsp 584.890, Relator Ministro Luiz Fux, 1ª Turma, D.J. de 28.02.2005.*

*É vedado o reexame de matéria fático-probatória em sede de recurso especial, a teor do que prescreve a Súmula 7 desta Corte.*

4. *Recurso especial a que se nega provimento. (Grifou-se).*

*Não obstante o rol exaustivo (numerus clausus) de atividades sujeitas à retenção se contratadas mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, o Auditor Fiscal não se ocupou de investigar a natureza dos serviços contratados pela Recorrente. Negligenciou, outrossim, a forma de execução desses serviços, que sequer poderiam se adequar ao formato da relação jurídica de cessão ou empreitada.*

*73. Tivesse o Auditor Fiscal se desincumbido da tarefa que lhe competia, o encerramento da fiscalização certamente não teria culminado em autuação fiscal, na medida em que os serviços contratados pela Recorrente no exercício fiscal de 2009 não foram executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, tampouco estavam previstos no inventário taxativo do artigo 219 do Decreto n. 3.048/99.*

*Notem, nobres Conselheiros, que o Acórdão recorrido, ao apreciar o ponto da Impugnação que versava sobre a ausência do dever de retenção, reformou a decisão para excluir os lançamentos fiscais relacionados aos contratos abaixo:*

(..) (destaques originais)

Não se pode concordar com os argumentos da recorrente. **Há um erro crasso ao se afirmar que não há cessão de mão-de-obra se os trabalhadores da contratada não estiverem sob subordinação da contratante**, assim entendido que este tem o poder de comando sobre aqueles.

Segundo o parágrafo 1º do artigo 219 do Regulamento da Previdência Social reproduzido linhas atrás, “**entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação**”, ou seja, não há necessidade de que exista um controle das atividades dos trabalhadores do prestador pelo contratante.

**Ao reverso, se existir o comando pelo tomador das atividades dos trabalhadores vinculados ao prestador de serviços, por estes serem necessidade permanente do contratante e aliado ao fato de serem prestados continuamente e nas dependências deste tomador de serviços, ou ainda em local por ele indicado, o que se verificaria – muito fortemente – é a possibilidade de criação de vínculo de emprego entre o tomador de serviços e o trabalhador da empresa terceirizada.**

Isto porque se encontrariam presentes os requisitos da relação de emprego, a saber: i) **personalidade**, pois não se poderia fazer substituir o trabalhador em face do vínculo pessoal que se formaria entre o responsável pelas ordens – representante do tomador – e o executor dessas ordens – trabalhador da contratada; ii) **habitualidade**, decorrente lógico da habitualidade na prestação de serviços pelo contratado; iii) **onerosidade**, uma vez que os serviços prestados não são gratuitos; iv) **subordinação** que por óbvio surgiria das ordens emanadas pelo tomador e cumpridas de plano pelo contratado.

Assim, como visto acima, a verdadeira cessão de trabalhador, a disponibilização do empregado do prestador de serviços ao tomador, deve ser verificada sob dois planos distintos. **O primeiro ocorre quando o contratado efetivamente deixa o seu trabalhador sob as vistas do tomador**, sob sua guarda, como acontece – por exemplo – nos serviços de vigilância, de limpeza, de segurança etc... Nessa primeira visão verifica-se a efetiva disponibilização pela própria outorga do trabalhador pelo contratado ao contratante - durante a jornada de trabalho estabelecida no contrato entre o tomador e o prestador de serviços – que mantém **sob seu foco** a força laboral do prestador de serviços.

Porém, também ocorre a cessão de mão-de-obra segundo outro modelo de disponibilização. Por vezes, o contrato entre prestador e tomador não exige a disponibilização integral do ‘funcionário’ do contratado como, por exemplo, nos casos de manutenção de máquinas, equipamentos ou instalações; de profissionais de saúde, cobrança, coleta ou reciclagem de resíduos, entrega de contas ou documentos, etc... **Nesse segundo plano da cessão de mão-de-obra** não é pela entrega de forma integral da mão-de-obra do prestador ao tomador que se consubstancia a disponibilização daquela. **Observa-se a cessão do trabalhador quando seu empregador, o contratado, por força do contrato de prestação de serviços que firmou com o tomador, utiliza sua força laboral na consecução do objeto do pacto firmado com seu contratante, deixando de contar com essa mão-de-obra para outras atividades de seu interesse.** Esse é o entendimento pelo qual a melhor doutrina assevera, como mencionado no relatório fiscal, que há cessão de mão de obra quando o prestador não consegue firmar outro contrato de prestação de serviços como igual teor, sem aumentar o efetivo de trabalhadores com os quais pode contar, ou seja, ele disponibilizou, cedeu seus empregados ao contratante para que esses cumpram o mister contratual que ele, contratado, firmou.

**Flagrante o desrespeito à dogmática trabalhista ao se asseverar que a cessão do trabalhador ao tomador de serviços, pela empresa prestadora, necessita do comando desta tomadora, contratante, sobre os trabalhadores da prestadora, contratada.**

O que se observa, ao reverso, é que **o trabalhador cedido labora no exato sentido da consecução do contrato firmado entre seu empregador** - a empresa prestadora de serviços - **e o contratante**, a empresa tomadora dos serviços de seu empregador.

Com o veemente repúdio ao argumento da necessidade de comando da tomadora sobre os serviços prestados pelos trabalhadores da prestadora, rejeito o recurso nessa parte.

#### **DOS CONTRATOS ANALISADOS PELA FISCALIZAÇÃO**

Preliminarmente, ressalto que ao final da análise das alegações recursais relativas à cessão de mão-de-obra, e por óbvio da apresentação das minhas razões de decidir e da fundamentação da decisão, vou me pronunciar casuisticamente sobre os contratos acostados ao recurso voluntário, especificamente sobre aqueles que forem objeto de provimento do recurso.

Nesse tópico, sobre os contratos analisados pelo Fisco, diz a recorrente (fls. 2355):

*"Diante deste quadro, demonstraremos que tanto os contratos avaliados pela DRJ quanto aqueles não analisados, não ensejam a exigibilidade de a tomadora reter a contribuição sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, e,*

*por consequência, geram a insubsistência dos lançamentos fiscais.*

*Por apego à didática, a Recorrente analisará exatamente os contratos citados pela fiscalização; diferentemente da fiscalização, porém, investigará a natureza e forma de execução dos serviços supostamente contratados na forma de empreitada e cessão de mão-de-obra para, no derradeiro, comprovar que não havia dever de retenção da contribuição previdenciária."*

Com essa ressalva, prossegue o apelo.

A recorrente alega que os **serviços de engenharia** não se sujeitam ao instituto da retenção, posto que não foram executados nas dependências da contratante e não eram serviços contínuos, posto que não constituem necessidade permanente da contratante. Em acréscimo alega serem serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada por lei federal.

Não obstante os argumentos expostos a prestação de serviços de engenharia não constam do rol exaustivo do artigo 219, § 2º, do Regulamento da Previdência Social, o que afasta de modo peremptório a retenção das contribuições previdenciárias

O mesmo ocorre no tocante aos **serviços de tecnologia da informação**.

Assim assiste razão ao recorrente, posto que tanto os serviços de engenharia, como os de TI, não constam do rol exaustivo constante do artigo 219, § 2º do RPS.

Passando aos contratos de **serviços de construção civil**, a recorrente se insurge contra a decisão da DRJ que não afastou a retenção em razão da ausência de comprovação que tais serviços foram contratados em empreitada total, pois não houve a apresentação da matrícula CEI.

Assim se pronunciou a decisão de piso (fls. 2301):

*Com esta natureza tem a ABB LTDA, cujo objeto do contrato é o seguinte:*

*"Execução da empreitada de instalação do 2º transformador de força 20/26, MVA; 138 11,9 KV, autoregulável e demais adequações na Subestação Batatais, com fornecimento de materiais, mão de obra e equipamentos."*

*Conforme já citado, no âmbito da construção civil, as atividades que se submetem ao instituto da retenção achamse descritas no art. 142 da IN 971/2009.*

*Reportando-se, ao Anexo VII da IN 971/2009 referido no art. 142, III, acima transcrito, tem-se:*

**ANEXO VII DISCRIMINAÇÃO DE OBRAS E SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL**

(...)

*No art. 149 da referida Instrução Normativa, estão previstas outras hipóteses de exclusão da retenção e dentre eles no inciso II – a empreitada total, conforme definida na alínea “a” do inciso XXVII do caput e no § 1º, ambos do art. 322, aplicando-se nesse caso o instituto da solidariedade, conforme disposições previstas na Seção III, do Capítulo IX deste Título, observado o disposto no art. 164 e no inciso IV do §2º do art 151;*

*O art. 322 inciso XXVII determina o seguinte:*

*contrato de construção civil ou contrato de empreitada (também conhecido como contrato de execução de obra, contrato de obra ou contrato de edificação),aquele celebrado entre o proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para a execução de obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, podendo ser:*

*a) total, quando celebrado exclusivamente com empresa construtora, definida no inciso XIX, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material;*

*Basicamente, empreitada total é a situação em que é contratada, exclusivamente, uma empresa construtora em que ela assume responsabilidade direta por todos os serviços necessários a realização da obra, ou seja, a contratada é responsável na integralidade por todo o empreendimento previsto nos projetos pertencentes aquela obra.*

***Quando se tratar de empreitada total, a matrícula da obra junto ao INSS (matrícula CEI) é de responsabilidade da empresa contratada, ou seja, em nome e CNPJ da construtora (art. 19, II, c; art. 26, I). Já no caso de empreitada parcial, a matrícula CEI deve ser feita pela contratante, ou seja, pelo dono do imóvel/obra em seu nome e CNPJ (art. 26, II).***

***Feitas estas considerações, cabe ressaltar que a autuada alega que se trata de empreitada global. Do contrato firmado entre a autuada e a ABB Ltda vê-se que abrange todas as etapas da obra, contudo, faltou a apresentação de prova que determina tratar-se de empreitada global, no caso, a matrícula CEI em nome da contratada. Assim não é possível alterar o feito fiscal e em consequência excluir a exigência da retenção, por falta de elementos de prova."***

Sobre o ponto, assim se manifesta o Recorrente (fls 2364):

***"Percebam, Conselheiros, que a DRJ de Juiz de Fora, ao analisar o contrato de construção civil celebrado entre a Recorrente e a ABB Ltda, concluiu tratar-se se empreitada global, mantendo o crédito constituído em razão da ausência de prova no sentido de que a matrícula no Cadastro Específico do***

*INSS ("CEI") foi realizado em nome da contratada, como se colhe do seguinte trecho da decisão:*

**"Feitas estas considerações, cabe ressaltar que a autuada alega que se trata de empreitada global. Do contrato firmado entre a autuada e a ABB Ltda vê-se que abrange todas as etapas da obra, contudo, faltou a apresentação de prova que determina trata-se de empreitada global, no caso, a matrícula CEI em nome da contratada. Assim não é possível alterar o feito fiscal e em consequência excluir a exigência da retenção, por falta de elementos de prova". (Grifou-se).**

*Sucedede que a forma jamais poderia predominar sobre o conteúdo. Ainda que a matrícula no CEI tivesse sido realizada em nome da contratante, o contrato não deixa dúvidas de que se está diante de uma empreitada global. O Decreto n. 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, determina, em seu artigo 29, que o procedimento é informado pelos princípios da verdade material e do livre convencimento motivado:*

*(...)"*

A solução da questão se encontra na tormentosa diferenciação entre obra e serviço de construção civil e as formas de contratação de ambos. Explicitemos os conceitos aplicáveis.

A indústria da construção civil é um segmento de importância econômica indiscutível e de amplo relevo social, tanto na geração de empregos, quanto no produto de seu mister. Possui, porém, especificidades técnicas relevantes e que fogem ao senso comum.

Assim, comecemos pelo conceito de obra, necessário até pelo questionamento que devemos enfrentar. Explicita o ato normativo aplicável, a IN RFB 971/09, no artigo 322, inciso I, que **obra de construção civil é a edificação e a benfeitoria agregada ao solo** ou ao subsolo. Indiscutível que a subestação de energia elétrica se encontra agregada ao solo, com ânimo de permanência e por efeito de serviços de construção civil, como, por exemplo, a terraplenagem e execução das fundações apropriadas, sendo obra de construção civil nos termos do ato normativo mencionado.

Do exposto no contrato, verifica-se que a obra foi contratada em empreitada total. Vejamos o conceito normativo aplicado ao termo. Voltemos à IN RFB nº 971/09, ao artigo 322, inciso XXVII, alínea 'a', que define empreitada:

**"total, quando celebrado exclusivamente com empresa construtora, definida no inciso XIX, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material;**

A mesma Instrução Normativa RFB 971/09, (artigo 322, inciso XIX), **define construtora como sendo a empresa registrada no CREA que contenha objeto social tendente a explorar o segmento da construção civil em sua inteireza.**

**No caso em apreço não temos a comprovação de que o desiderato social da prestadora de serviços ABB, seu objeto explicitado no contrato social, é a exploração da indústria da construção civil em sua inteireza.** Tal exigência é fulcral para que se possa considerar que a contratação se dá em empreitada total no termos previstos na legislação tributária.

Mister realçar que, no caso da contratação de prestador de serviços que não seja construtora, mesmo que em regime de contratação que determine ser o prestador o responsável pela execução de todas as obras e serviços constantes do projeto da obra em análise, tal contratação nos termos da legislação tributária se dá em empreitada parcial. Senão vejamos:

***IN RFB 971/09.***

*Art. 322:*

*(...)*

***b) parcial, quando celebrado com empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material;***

***§ 2º Receberá tratamento de empreitada parcial:***

***I - a contratação de empresa não registrada no Crea ou no CAU ou de empresa registrada nesses Conselhos com habilitação apenas para a realização de serviços específicos, como os de instalação hidráulica, elétrica e similares, ainda que essas empresas assumam a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, observado o disposto no inciso III do art. 26;***

*(...)" (destaques não constam do texto normativo)*

Necessário recordar que a contratação de obra de construção civil sob o regime de empreitada parcial enseja a retenção dos 11%, como se observa da leitura do artigo 142 da mencionada IN RFB nº 971:

***"Art. 142. Na construção civil, sujeita-se à retenção de que trata o art. 112, observado o disposto no art. 145:***

***I - a contratação de obra de construção civil mediante empreitada parcial, conforme definição contida na alínea "b" do inciso XXVII do art. 322;"***

Ora, não se pode comprovar que a prestadora de serviços contratada pela Recorrente era construtora no termos definidos pela legislação tributária. Com essa ausência de comprovação, forçoso reconhecer que o contrato firmado deve obedecer os ditames da empreitada parcial de obra de construção civil, o que, como visto, enseja a obrigação da contratante de reter e recolher os 11% sobre a nota fiscal/fatura de serviços.

Recurso negado nessa parte.

Vejamos agora as alegações recursais quanto aos **serviços de instalação e leitura de medidores**. Consta das folhas 2366:

*"Os serviços de instalação e leitura de medidores contratados pela Recorrente não são prestados mediante cessão de mão-de-obra, porque não atenderam os requisitos previstos no §3º do artigo 31, quais sejam:*

*iv) Colocação de segurados à disposição do contratante;*

*v) Realização dos serviços nas dependências do contratante ou nas de terceiros;*

*vi) Realização de serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa.*

*As atividades de instalação e leitura de medidores, por sua natureza, não poderiam ser realizadas nas dependências da contratante, tampouco as pessoas físicas prestadoras de serviço poderiam estar hierarquicamente subordinadas à Impugnante, sobretudo porque o trabalho é realizado em vias públicas, e não nas dependências do contratante.*

*Deste modo, seja pela localidade onde os serviços são realizados, seja pela ausência de subordinação hierárquica entre os empregados da contratada e a Recorrente, a atividade não poderia ser considerada cessão de mão-de-obra."*

Não cabe razão ao Recorrente. Não se pode admitir seus argumentos.

A prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, como visto com minudência acima, ocorre quando, além do serviço constar do rol exaustivo previsto no RPS, i) há efetiva disponibilização dos trabalhadores da prestadora para a tomadora, assim entendido quando a prestadora não pode contar com esses trabalhadores pois estão cumprindo o contrato que ela, prestadora, firmou com a contratante; ii) o local da prestação de serviços é determinado pelo contratante, ou ocorre nas dependências deste; e iii) é uma necessidade contínua do tomador os serviços contratados.

Nítido que para um companhia de distribuição de energia a instalação e leitura de medidores é necessidade permanente. Também ultrapassa a obviedade que os locais de instalação de medidores e sua leitura deve ser determinado pelo tomador de serviços, no caso a Recorrente. Por fim, e mais evidente ainda, os empregados da prestadora foram cedidos, posto que seu labor é exatamente o objeto do contrato, para a tomadora de serviços.

Ao se recordar que os serviços de instalação e leitura de medidores consta do rol do inciso XIV do § 2º do artigo 319 do RPS, exsurge o dever de reter e recolher da Recorrente.

Ressalto com tintas fortes que todo o exposto acima também se aplica aos serviços de cobrança, exceto quanto ao fundamento legal, posto que tal serviço consta do inciso VII do mencionado artigo 319, § 2º, do RPS. Não se pode admitir, sem nenhuma comprovação, a alegação que a cobrança dos valores devidos à Recorrente se dá nas dependências da empresa prestadora de serviços.

Também a poda de árvores se insere nos serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, consoante não só todo o exposto como também a disposição do inciso I do § 2º do artigo 319 do RPS, explicitado pelo inciso I do artigo 117 da IN RFB nº 971/09.

Recurso negado também nessa parte.

Por essas considerações e pelos fundamentos apresentados, **explícito que dos contratos apresentados em sede de recurso voluntário, somente os contratos firmados com ENGELETRICA SERVIÇOS ESPECIALIZADOS DE ENGENHARIA LTDA. (folhas 2357), que tem objeto a leitura de medidores, ZITO & VALADARES (folhas 2577), serviço de treinamento, CITELUZ SERVIÇOS DE ILUMINAÇÃO URBANA (fls. 2591), que tem por objeto serviços de construção civil - iluminação pública, e STK CONSULTORIA LTDA, contrato 4600016912 (fls. 2624), relativo ao treinamento sobre a ferramenta de informática Power Center, GALEGO Com e Plantio de Arvores, que tem por objeto a poda de árvores (fls. 2654), devem sofrer a retenção das contribuições previdenciárias.**

Por amor a clareza, **explícito que a contratação da ABB Ltda. e das demais empresas de construção civil devem sofrer a retenção em análise.**

#### **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS OCUPANTES DE CARGOS GERENCIAIS E DIRETIVOS**

Segundo a Autoridade Fiscal, o pagamento da PLR ao diretores e gerentes da Recorrente descumpriu a legislação de regência. Vejamos o relatório fiscal (fls 145):

*"Em atenção às intimações, a CPFL Energia protocolou em 03/06/2013 a entrega de CDs contendo Acordos Coletivos de Trabalho (anexados ao processo) e arquivos contendo indicação das contas contábeis e rubricas da folha de pagamento em que foram lançadas as importâncias pagas ao referido título. Estes arquivos foram reapresentados em 01/08/2013 com o correspondente Recibo do SVA, uma vez que não havia sido gerado na primeira apresentação.*

*9.3.3 Um dos acordos coletivos de trabalho apresentado (e respectivo aditivo), abrangendo o período de 2008 a 2010, foi celebrado entre as empresas do grupo CPFL Energia - COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ (CPFL Paulista), CPFL GERAÇÃO DE ENERGIA S/A (CPFL Geração) e CPFL COMERCIALIZAÇÃO BRASIL S/A (CPFL Brasil) – e o SINDICATO DOS TRABALHADORES NA INDÚSTRIA DE ENERGIA ELÉTRICA DE CAMPINAS. A cláusula 05 do acordo trata da Participação nos Lucros ou Resultados, em que foram estipuladas as regras e condições da participação dos empregados, prevendo metas de resultado, montante a ser distribuído e período de pagamento no caso de as metas serem cumpridas ou superadas.*

*9.3.4 No parágrafo 10º da cláusula 05 foram definidos os trabalhadores que teriam direito à percepção dos valores, assim como as condições de pagamento no caso de admissão, desligamento ou afastamento dentro do período de referência.*

*9.3.5 Entretanto, o parágrafo 11 da cláusula previa que a PLR destinada aos empregados ocupantes de cargos gerenciais e diretivos continuaria seguindo **regras próprias**, diversas das estabelecidas na referida cláusula, **definidas diretamente pela CPFL e interessados**. Vejamos:*

*Parágrafo 11º - A Participação nos Lucros ou Resultados destinada aos empregados ocupantes de cargos gerenciais e diretivos continuará seguindo regras próprias, diversas das estabelecidas na presente cláusula, definidas diretamente pela CPFL e interessados.*

*9.3.6 Constatamos a mesma situação na CPFL Piratininga. Em 03/06/2013 protocolou a entrega de CD (reapresentado em 01/08/2013 com o correspondente Recibo do SVA), em que foi apresentado acordo coletivo de trabalho para o período de 2008 a 2010, e respectivo aditivo, celebrado entre a COMPANHIA PIRATININGA DE FORÇA E LUZ e o SINDICATO DOS TRABALHADORES NA INDÚSTRIA DE ENERGIA ELÉTRICA DE CAMPINAS. Neste acordo, as regras e condições da PLR estavam previstas na cláusula 04. Da mesma forma, o parágrafo 11 da cláusula previa que a PLR destinada aos empregados ocupantes de cargos gerenciais e diretivos continuaria seguindo regras próprias, diversas das estabelecidas na referida cláusula, definidas diretamente pela CPFL Piratininga e interessados:*

*Parágrafo 11º - A Participação nos Lucros ou Resultados destinada aos empregados ocupantes de cargos gerenciais e diretivos continuará seguindo regras próprias, diversas das estabelecidas na presente cláusula, definidas diretamente pela CPFL - PIRATININGA e interessados.*

*(...)*

*9.3.8 Em resposta, a CPFL Energia entregou em 01/08/2013 esclarecimentos por escrito (datados de 31/07/2013 e anexados ao processo) em que informa simplesmente:*

*...*

**Item 5 – A aprovação da contratação de metas dos ocupantes dos cargos gerenciais e diretivos é realizada através do sistema Web.**

*9.3.9 Anexou ao esclarecimento telas de um sistema informatizado interno da empresa em que consta uma relação de matrículas, siglas, nomes e cargos de trabalhadores, sem nenhuma explicação adicional. As telas também foram anexadas ao processo sob a denominação “PLR sistema Web”.*

*9.3.10 Conforme apontado no Capítulo VII deste relatório, em todos os procedimentos de negociação entre a empresa e seus empregados é obrigatória a presença do sindicato representativo da categoria dos trabalhadores, de acordo com o estabelecido nos incisos I e II do artigo 2º da Lei 10.101/2000, que prevê negociação mediante comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou mediante convenção ou acordo coletivo de trabalho.*

**9.3.11 A PLR destinada aos empregados ocupantes de cargos gerenciais e diretivos, como já visto, não foi estabelecida nos**

**Acordos Coletivos de Trabalho celebrados pelas empresas da CPFL Energia. Intimada a apresentar os instrumentos decorrentes da negociação, constata-se que os pagamentos ao referido título para os ocupantes de cargos gerenciais e diretivos foram feitos pelo que o grupo denominou de "sistema Web". Portanto, não há a presença do sindicato representativo da categoria dos trabalhadores, estando os pagamentos em desacordo com a lei específica que rege a matéria."**

Alega a Recorrente (fls. 2367):

**"O Relatório Fiscal aponta que as empresas da CPFL Energia foram Intimidadas a apresentar os instrumentos decorrentes da negociação entre a empresa e seus empregados referentes à PLR, sendo que um dos ACTs apresentados, relativo ao período de 2008 a 2010 e celebrado entre as empresas do Grupo CPFL Energia e o Sindicato dos Trabalhadores na Indústria de Energia Elétrica de Campinas, enunciava o seguinte em sua cláusula 5, §11<sup>9</sup> §11 - A participação nos Lucros ou Resultados destinada aos empregados ocupantes de cargos gerenciais e diretivos continuará seguindo regras próprias, diversas das estabelecidas na presente cláusula, definidas diretamente pela CPFL e interessados.**

**Não obstante a efetiva negociação da PLR entre a CPFL e os empregados elegíveis, que culminou, inclusive, na elaboração de instrumento fundado no artigo 1-, inciso XI, da Constituição Federal e nas disposições da Lei n. 10.101/00, entendeu o Auditor Fiscal, equivocadamente, que a ausência do sindicato na negociação descaracterizaria o programa, determinando a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos, devidos ou creditados a esse título.**

*O DRJ concluiu, contudo, que a Recorrente descumpriu o inciso I do artigo 22 da Lei n. 10.101/00, pela não participação do sindicato na negociação do plano, em que pese a PLR ter sido negociada diretamente com todos os interessados, assegurando-a ampla transparência e representatividade.*

**O lançamento tributário, portanto, há de ser sumariamente anulado, na medida em que as importâncias pagas a título de PLR - oportunamente negociada entre os empregados ocupantes de cargos gerenciais e a Recorrente -, além de atenderem os requisitos da Lei n. 10.101/00 e não retribuírem o trabalho, consubstanciam-se em parcelas constitucionalmente imunes de tributação previdenciária." (destaques não constam do recurso)**

Em acréscimo, mencionando jurisprudência, a recorrente discorre sobre a impossibilidade de se limitar a imunidade da PLR, em razão de ser um preceito constitucional, e ainda sobre a não incidência de uma verba paga a esse título, posto que expressamente desvinculada da remuneração, consoante os ditames constitucionais e legais atinentes.

Não obstante os argumentos esposados, não cabe razão à Recorrente. Explico.

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física

que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (*Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentin, 2011. p. 483.*), entendem que:

*“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, **apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise**”* (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. *Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.*), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

*“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela **totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor”* (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. *Curso de Direito do Trabalho Aplicado*, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

*Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

*(...)*

*XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;*

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.*

*Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.*

*Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º;*

*Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.*

(grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, **“não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade”** o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de *“participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”*

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (*Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

*"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"*

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (*Direito Tributário* 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica,

ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “*introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta*” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “***quando paga ou creditada de acordo com lei específica***” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade**, ou seja impedir a exação, **a exigência constante de seu antecedente lógico** – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – **deve ser totalmente cumprida**.

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, **o Código Tributário Nacional** em seu artigo 111 **preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção**, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico *Introdução à Ciência do Direito* (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

*“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”.* (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o

cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

*Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:*

*I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*

*II - convenção ou acordo coletivo.*

*§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

*I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*

*II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

*§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.*

...

*Art. 3º ...*

*(...)*

*§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)*

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) **a existência de negociação prévia** sobre a participação; ii) **a participação do sindicato em comissão paritária** escolhida pelas partes **para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados** ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) **o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança** no trabalho; iv) que dos instrumentos finais

obtidos constem **regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados** e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) **a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.**

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode distinguir determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de meta, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Com essas considerações devemos, por ser o ponto fulcral, verificar se o contrato coletivo de trabalho firmado, ao delegar para as partes o ajuste da participação nos resultados dos diretores e gerentes, cumpriu os requisitos prescritos na Lei nº 10.101/00 para que a verba paga a esse título não seja considerada como verba remuneratória.

A questão determinante é: pode-se admitir que as partes firmem um acordo pelo qual se impute ao critério de somente uma delas a a ambas sem a efetiva participação sindical, a definição dos parâmetros para a percepção dos valores a título de PLR? Vejamos.

Com visto acima, ao analisarmos a participação nos lucros ou resultados, que a verba de nítida natureza contraprestacional, não sofre incidência tributária quando cumpridos os requisitos da Lei nº 10.101/00, em face do caráter isentivo desta.

Assim, é no bojo dos ditames da Lei nº 10.101 que devemos buscar a resposta da questão que se apresenta. Recordemos o texto legal:

***"Art.2º-A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:***

*I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;*

*II- convenção ou acordo coletivo.*

***§1º—Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:***

*I- índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;*

*II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

***§2º—O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores."***

A leitura do texto legal espanca qualquer dúvida. Devem as partes acordar sobre as metas claras e objetivas, contando com a participação sindical, não só quanto ao direito substantivo como também quanto às regras adjetivas, e devem, também, publicizar o acordo celebrado.

Ora, tal determinação, voltada não só para o ajuste entre os interessados mas também para a total transparência do conteúdo acordado, não pode ser tomada como simples tutela da convergência de vontades, mas também deve ser entendida como ajuste expresso, que conte com a participação do sindicato, ajuste formal e transparente sobre os direitos e mecanismo de exercício desses direitos e deveres.

Assim, entendo que o legislador não só exigiu o acordo entre as vontades, mas também determinou que tal ajuste ocorra sobre determinadas condições e balizas, tendo condicionado a vantagem tributária ao cumprimento dessas condicionantes.

**Com essas considerações, observo que, no caso concreto, o sindicato delegou às partes o ajuste e mais, a Recorrente não pode comprovar, ainda que minimamente, que houve algum acordo, ou tratativa para implementar o acordo. Tais posturas impediram o acesso da empresa e dos trabalhadores às vantagens tributárias constantes da Lei nº 10.101/00.**

Ressalto que, se ao reverso, tivessem estipulado, minimamente, as condições para a percepção da PPR, e os valores desta, ainda que indiciariamente, não haveria a ofensa mencionada à vontade do legislador.

**Com tais considerações, que abrangem o instituto da PLR, tanto em seu aspectos de incidência quanto de imunidade/isenção, entendo desnecessário qualquer comentário sobre os pontos constantes do recurso no tocante às alegações da imunidade e da não incidência e da própria caracterização das verbas pagas a título de participação nos lucros.**

Diante do exposto, nego provimento ao recurso nessa parte.

#### **PGBL PARA GERENTES E EXECUTIVOS**

Segundo a autoridade fiscal, a Recorrente ofertou, por meio de aportes, plano de previdência privada em desacordo com a legislação. São as razões da Autoridade Lançadora (fls. 150)

*"9.4.3 A partir da documentação apresentada, constatamos que a CPFL Energia celebrou contratos de previdência complementar com a "FUNDAÇÃO CESP", "Bradesco Vida e Previdência" e "Brasilprev", que foram oferecidos como parte do pacote de benefícios a empregados, chamados de Colaboradores Efetivos, e aos Gerentes, Diretores, Presidentes e Vices, denominados Gerentes de Divisão, Gerentes de Departamento e Executivos.*

*9.4.4 Conforme já apontado no Capítulo VIII, os valores das contribuições pagas por pessoa jurídica referentes a programa de previdência complementar não integram o salário-de-*

*contribuição para os fins da Lei 8.212/1991, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.*

*9.4.5 Como pode ser verificado na planilha “Quadro Previdenciário” apresentada pela CPFL Paulista, o plano PPCPFL, conforme convênio de adesão celebrado com a FUNDAÇÃO CESP, foi disponibilizado a todos os empregados e dirigentes da empresa, uma vez que são elegíveis os chamados Colaboradores Efetivos, Gerentes de Divisão, Gerentes de Departamento e Executivos. Entretanto, o plano denominado PGBL, celebrado com “Bradesco Vida e Previdência” e “Brasilprev”, **não foi disponibilizado aos empregados chamados de Colaboradores Efetivos**, sendo elegíveis para o mesmo somente Gerentes de Divisão, Gerentes de Departamento e Executivos.*

*9.4.6 Portanto, as contribuições pagas pela CPFL Energia para as empresas “Bradesco Vida e Previdência” e “Brasilprev”, referentes a programa de previdência complementar na modalidade plano PGBL, destinado aos Gerentes, Diretores, Presidente e Vice, integram o salário-de-contribuição para os fins da Lei 8.212/1991.”*

As alegações recursais se encontram às folhas 2378 e seguintes. Após discorrer longamente sobre a incompetência da RFB para fiscalizar planos de previdência, sobre a natureza dos planos de previdência complementar, sua imunidade e não incidência em razão da ausência do caráter remuneratório, a Apelante alega (fls 2388):

*“A alínea “p” isenta de contribuição previdenciária os valores pagos através da previdência complementar quando o pagamento ou o crédito observar um único requisito: **que o programa de previdência complementar seja disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.** Esse enunciado reitera a não incidência, ratificando a exclusão dos valores aportados a programa de previdência complementar da base de cálculo da contribuição previdenciária.*

*Não obstante este único requisito tenha sido atendido pela Recorrente, o Auditor Fiscal entendeu que os aportes ao programa de previdência complementar -especificamente aqueles realizados para os PGBL's mantidos pela Bradesco Vida e Previdência e Brasilprev - efetuados no período autuado, deveriam ser considerados base de cálculo das contribuições previdenciárias, justificando a exação na constatação de que parte dos empregados, denominados colaboradores efetivos, não era elegíveis ao plano.*

*Sucedede, contudo, que, diversamente do apurado pelo Auditor Fiscal, tal critério restou cabalmente atendido pela Recorrente, que disponibilizou e patrocinou a totalidade dos empregados plano previdenciário privado gerido pela Fundação CESP.*

*A sintática do artigo 28, §9º, alínea “p”, incontestavelmente, não impõe como requisito a **universalidade** do plano de previdência privada; a universalidade, nos exatos termos do artigo 28, §9º, alínea “p”, da Lei n. 8.212/91, atinge o programa previdenciário, e não o plano ao qual o empregado é elegível.*

***Neste sentido, a Resolução CNSP n. 139/05 da SUSEP, ao consolidar as regras de funcionamento e os critérios para operação dos planos de previdência complementar aberta, rimando com o disposto na alínea "p" do §92 do artigo 28, ratificou a possibilidade do plano aberto coletivo abranger apenas grupos específicos de empregados de um mesmo empregador, sem que o exercício dessa faculdade do patrocinador comprometa necessidades específicas da população protegida e de se estruturar planos homogêneos para cada grupo protegido. a universalidade do programa ou descaracterize a natureza previdenciária do plano ou do aporte:***

*Art. 22. A contratação sob a forma coletiva por uma pessoa jurídica denominada averbadora ou instituidora, conforme o caso, destina-se a grupos de pessoas que a ela estejam vinculadas, direta ou indiretamente, por relação lícita.*

***Art. 23. O grupo de pessoas de que trata o artigo 22 poderá ser constituído por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger as pessoas jurídicas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista.***

*Há, nobres Conselheiros, diferença ontológica entre a expressão "plano de previdência complementar" e "programa de previdência complementar". O programa pode abranger um ou mais planos previdenciários, sobretudo em face da necessidade de atender necessidades específicas da população protegida e de se estruturar planos homogêneos para cada grupo protegido."*  
(destaques originais)

Em que pesem os argumentos da Recorrente quanto a não incidência e imunidade dos valores pagos a título de previdência complementar, a questão convertida se cinge à necessidade de extensão do benefício da previdência privada para todos os empregados e dirigentes da empresa.

Me filio à corrente que entende que após o advento da Lei Complementar nº 109/01, a interpretação do dispositivo constante da Lei nº 8.212/91, deve ser realizada em consonância com os ditames da lei complementar editada para cumprir a determinação da Carta de 1988, em especial quanto à disposição do §2º do artigo 202.

Tal entendimento há tempos é exarado por este Colegiado. Transcrevo, com a devida permissão, o voto do Conselheiro Júlio César Vieira Gomes, prolatado nos autos do processo 10783.723424/2011-09, Acórdão 2402-003.661:

*"O benefício tem previsão constitucional no artigo 202, com a redação trazida pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98; portanto, trata-se de imunidade de contribuição previdenciária:*

***Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.***

...

§ 2º **As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei.** (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

...

*Em destaque nas transcrições acima, tem-se que, atendidos os requisitos da lei, as contribuições vertidas pelo empregador não integram a remuneração e, conseqüentemente, sobre as quais não incidem contribuições previdenciárias. De fato, outra não poderia ser a interpretação. Isto porque somente se pode falar em Previdência Complementar quando suas características estão presentes. Aliás, qualquer que seja o benefício oferecido, são justamente as características que evidenciam sua natureza. E não é diferente com a Previdência Complementar Privada. Para que assim seja considerada e daí não incidirem contribuições previdenciárias devem estar presentes as características exigidas pela Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001 que regulou o artigo 202 da Constituição Federal e revogou a Lei nº 6.435, de 15/07/1977.*

*Quanto ao artigo 28, §9º, alínea p, parte final, da Lei nº 8.212, de 24/07/91, incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, portanto anterior mesmo à EC nº 20/98, não tenho dúvida que se houver incompatibilidade com os artigos 68 e 69, §1º da Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001, que passaram a regular o artigo 202, §2º da Constituição Federal, restará derogado, pois além desta última veicular norma tributária especial é posterior àquela:*

*Art. 28 (...)*

*§9º (...)*

*p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.*

*Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.*

§ 1º *Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.*

*Apenas como esclarecimento, meu entendimento sobre a expressão: “desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes” já havia sido manifestado no Acórdão nº 205-00.176, de 11/12/2007 quando se apreciou a incidência ou não sobre o benefício Plano Educacional. Naquele caso, não havia disposição legal posterior de natureza tributária silente quanto ao requisito, como neste caso; a CLT, regulando relações de trabalho, é que deixava de considerar como salário o benefício, persistindo com isso a parte final do artigo 28, § 9º, alínea “t” da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:*

*Quanto às exigências para o gozo da isenção de que o benefício não substitua parcelas salariais e seja extensivo à totalidade dos segurados empregados e dirigentes, parte final do dispositivo, entendo que não houve revogação. Isto porque é razoável que a legislação tributária procurasse evitar práticas elisivas, como a pretenciosa redução da base de cálculo por meio da substituição pelo benefício ou mesmo sua disponibilização vinculada à produtividade do empregado, do que o caracterizaria como uma gratificação.*

*E não se diga que a falta de previsão dessas exigências na lei posterior tenha sido intencional para a revogação de todo o dispositivo legal da Lei nº 8.212/91. Interessa ao Direito do Trabalho a definição de salário e não as regras periféricas voltadas aos efeitos tributários. As exigências da legislação tributária na parte final do artigo 28, §9º, alínea “t” da Lei nº 8.212/91, ao contrário da parte inicial, não integram a caracterização de alguma utilidade como salário ou não, apenas estabelecem o necessário para gozo da isenção.*

*Retomando ao exame da LC nº 109/2001, selecionamos as principais disposições para este estudo:*

*Lei Complementar nº 109, de 29 de Maio de 2001 Art. 1º O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, é facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício, nos termos do caput do art. 202 da Constituição Federal, observado o disposto nesta Lei Complementar.*

*Art. 4º As entidades de previdência complementar são classificadas em fechadas e abertas, conforme definido nesta Lei Complementar.*

## ***Seção II Dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas...***

*Art. 16. Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.*

§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, são equiparáveis aos empregados e associados a que se refere o caput os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores.

...

**Seção III Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas Art. 26.** Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:

I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.

§ 1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.

§ 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo **para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas.**

§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior **poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador**, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.

§ 4º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, são equiparáveis aos empregados e associados os diretores, conselheiros ocupantes de cargos eletivos e outros dirigentes ou gerentes da pessoa jurídica contratante.

...

**CAPÍTULO VIII DISPOSIÇÕES GERAIS Art. 68.** As **contribuições do empregador**, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, **não integram a remuneração dos participantes.**

...

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º **Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.**

§ 2º Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de

*previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.*

*Apenas para que não fiquem espaços vazios na linha de desenvolvimento deste trabalho, lembra-se que os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 68 e 69 são apenas partes do estatuto da previdência complementar, veiculado pela LC nº 109/2001.*

*Inicialmente, dispõe a lei que os programas podem ser abertos ou fechados, de acordo com a natureza da entidade de previdência complementar. Após, trata de cada um nas seções que se seguem: na Seção II os programas em regime fechado e na Seção III, regime aberto. Para o primeiro, através de seu artigo 16, é exigido, **obrigatoriamente**, que o benefício seja oferecido à totalidade dos empregados, tal como no artigo 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:*

*Art. 28 (...)*

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

*...*

*p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*Portanto, um suposto programa de previdência complementar **em regime fechado** não oferecido à totalidade dos empregados não pode ser considerado como tal e as contribuições vertidas devem ser tributadas normalmente, eis que carecem de característica essencial. As entidades fechadas são instituídas para o conjunto de empregados da patrocinadora e não para grupos de categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, **faculdade somente possível quando a opção é pelo regime aberto, conforme artigo 26, §3º da lei.***

*Vê-se que para o regime fechado, considerando a unidade da lei, não há incompatibilidade com a Lei nº 8.212/1991, apenas que nesta as regras de incidência e abrangência estão em um mesmo dispositivo legal.*

*Agora, como já sinalizado acima, para o regime aberto a lei faculta que, direta ou indiretamente através da entidade, a empresa contrate em benefício de grupos específicos **de categorias de empregados** plano de previdência complementar, artigo 26, §2º e 3º da lei. Então, neste caso não incidem contribuições previdenciárias ainda que o benefício não seja oferecido à totalidade dos empregados.*

*Mas, sem precipitações, a interpretação será mais segura quando considerado o todo da lei. No caso dos programas em **regime aberto**, embora não seja necessário estendê-lo à totalidade dos empregados e dirigentes, os grupos selecionados são de categorias de empregados, sem discriminações dentro de um mesmo grupo. A escolha recai sobre determinada categoria não como incentivo à produtividade ou outras finalidades relacionadas ao trabalho, mas em razão de necessidades específicas.*

*Em síntese, temos que para a não incidência de contribuições previdenciárias:*

*a) até o advento da LC n° 109/2001, em quaisquer casos, a empresa tinha que oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes;*

*b) a partir da LC n° 109/2001, somente no regime fechado, a empresa deverá oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores. Caso adotado o regime aberto, poderá oferecer o benefício a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria, mas não como instrumento de incentivo ao trabalho, eis que flagrantemente o caracterizaria como um prêmio e, portanto, gratificação.*

*No presente caso sob exame, os fatos geradores ocorreram posteriormente à LC n° 109/2001. Tratando-se da modalidade de previdência complementar em regime aberto, de acordo com a tese aqui desenvolvida, não haveria necessidade de disponibilização dos planos de previdência complementar à totalidade dos dirigentes e empregados, desde que a restrição ao benefício seja de forma genérica e impessoal, que é o caso; portanto, os valores lançados são insubsistentes.*

*O benefício tem previsão constitucional no artigo 202, com a redação trazida pela Emenda Constitucional n° 20, de 15/12/98; portanto, trata-se de imunidade de contribuição previdenciária:*

*Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.*

...

*§ 2° **As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei.** (Redação dada pela Emenda Constitucional n° 20, de 1998).*

...

*Em destaque nas transcrições acima, tem-se que, atendidos os requisitos da lei, as contribuições vertidas pelo empregador não integram a remuneração e, conseqüentemente, sobre as quais não incidem contribuições previdenciárias. De fato, outra não poderia ser a interpretação. Isto porque somente se pode falar em Previdência Complementar quando suas características estão presentes. Aliás, qualquer que seja o benefício oferecido, são justamente as características que evidenciam sua natureza. E não é diferente com a Previdência Complementar Privada. Para que assim seja considerada e daí não incidirem contribuições previdenciárias devem estar presentes as características exigidas pela Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001 que regulou o artigo 202 da Constituição Federal e revogou a Lei nº 6.435, de 15/07/1977.*

*Quanto ao artigo 28, §9º, alínea p, parte final, da Lei nº 8.212, de 24/07/91, incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, portanto anterior mesmo à EC nº 20/98, não tenho dúvida que se houver incompatibilidade com os artigos 68 e 69, §1º da Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001, que passaram a regular o artigo 202, §2º da Constituição Federal, restará derogado, pois além desta última veicular norma tributária especial é posterior àquela:*

*Art. 28 (...)*

*§9º (...)*

*p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.*

*Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.*

*§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.*

*Apenas como esclarecimento, meu entendimento sobre a expressão: “desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes” já havia sido manifestado no Acórdão nº 205-00.176, de 11/12/2007 quando se apreciou a incidência ou não sobre o benefício Plano Educacional. Naquele caso, não havia disposição legal posterior de natureza tributária silente*

*quanto ao requisito, como neste caso; a CLT, regulando relações de trabalho, é que deixava de considerar como salário o benefício, persistindo com isso a parte final do artigo 28, § 9º, alínea “t” da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:*

*Quanto às exigências para o gozo da isenção de que o benefício não substitua parcelas salariais e seja extensivo à totalidade dos segurados empregados e dirigentes, parte final do dispositivo, entendo que não houve revogação. Isto porque é razoável que a legislação tributária procurasse evitar práticas elisivas, como a pretenciosa redução da base de cálculo por meio da substituição pelo benefício ou mesmo sua disponibilização vinculada à produtividade do empregado, do que o caracterizaria como uma gratificação.*

*E não se diga que a falta de previsão dessas exigências na lei posterior tenha sido intencional para a revogação de todo o dispositivo legal da Lei nº 8.212/91. Interessa ao Direito do Trabalho a definição de salário e não as regras periféricas voltadas aos efeitos tributários. As exigências da legislação tributária na parte final do artigo 28, §9º, alínea “t” da Lei nº 8.212/91, ao contrário da parte inicial, não integram a caracterização de alguma utilidade como salário ou não, apenas estabelecem o necessário para gozo da isenção.*

*Retomando ao exame da LC nº 109/2001, selecionamos as principais disposições para este estudo:*

*Lei Complementar nº 109, de 29 de Maio de 2001 Art. 1º O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, é facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício, nos termos do caput do **art. 202 da Constituição Federal**, observado o disposto nesta Lei Complementar.*

*Art. 4º **As entidades de previdência complementar são classificadas em fechadas e abertas**, conforme definido nesta Lei Complementar.*

### **Seção II Dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas...**

*Art. 16. **Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.***

*§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, são equiparáveis aos empregados e associados a que se refere o caput os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores.*

...

**Seção III Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas** Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:

*I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios*

*previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.*

*§ 1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.*

*§ 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo **para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas.***

*§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior **poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador,** podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.*

*§ 4º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, são equiparáveis aos empregados e associados os diretores, conselheiros ocupantes de cargos eletivos e outros dirigentes ou gerentes da pessoa jurídica contratante.*

...

**CAPÍTULO VIII DISPOSIÇÕES GERAIS Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, **não integram a remuneração dos participantes.****

...

*Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.*

*§ 1º **Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.***

*§ 2º Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.*

*Apenas para que não fiquem espaços vazios na linha de desenvolvimento deste trabalho, lembra-se que os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 68 e 69 são apenas partes do estatuto da previdência complementar, veiculado pela LC nº 109/2001.*

*Inicialmente, dispõe a lei que os programas podem ser abertos ou fechados, de acordo com a natureza da entidade de previdência complementar. Após, trata de cada um nas seções que se seguem: na Seção II os programas em regime fechado e na Seção III, regime aberto. Para o primeiro, através de seu artigo 16, é exigido, **obrigatoriamente**, que o benefício seja oferecido à totalidade dos empregados, tal como no artigo 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:*

*Art. 28 (...)*

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

*...*

*p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*Portanto, um suposto programa de previdência complementar **em regime fechado** não oferecido à totalidade dos empregados não pode ser considerado como tal e as contribuições vertidas devem ser tributadas normalmente, eis que carecem de característica essencial. As entidades fechadas são instituídas para o conjunto de empregados da patrocinadora e não para grupos de categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, **faculdade somente possível quando a opção é pelo regime aberto, conforme artigo 26, §3º da lei.***

*Vê-se que para o regime fechado, considerando a unidade da lei, não há incompatibilidade com a Lei nº 8.212/1991, apenas que nesta as regras de incidência e abrangência estão em um mesmo dispositivo legal.*

*Agora, como já sinalizado acima, para o regime aberto a lei faculta que, direta ou indiretamente através da entidade, a empresa contrate em benefício de grupos específicos **de categorias de empregados** plano de previdência complementar, artigo 26, §2º e 3º da lei. Então, neste caso não incidem contribuições previdenciárias ainda que o benefício não seja oferecido à totalidade dos empregados.*

*Mas, sem precipitações, a interpretação será mais segura quando considerado o todo da lei. No caso dos programas em **regime aberto**, embora não seja necessário estendê-lo à totalidade dos empregados e dirigentes, os grupos selecionados são de categorias de empregados, sem discriminações dentro de um mesmo grupo. A escolha recai sobre determinada categoria não como incentivo à produtividade ou outras finalidades relacionadas ao trabalho, mas em razão de necessidades específicas.*

*Em síntese, temos que para a não incidência de contribuições previdenciárias:*

a) até o advento da LC nº 109/2001, em quaisquer casos, a empresa tinha que oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes;

b) a partir da LC nº 109/2001, somente no regime fechado, a empresa deverá oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores. Caso adotado o regime aberto, poderá oferecer o benefício a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria, mas não como instrumento de incentivo ao trabalho, eis que flagrantemente o caracterizaria como um prêmio e, portanto, gratificação.

No presente caso sob exame, os fatos geradores ocorreram posteriormente à LC nº 109/2001. Tratando-se da modalidade de previdência complementar em regime aberto, de acordo com a tese aqui desenvolvida, não haveria necessidade de disponibilização dos planos de previdência complementar à totalidade dos dirigentes e empregados, desde que a restrição ao benefício seja de forma genérica e impessoal, que é o caso; portanto, os valores lançados são insubsistentes." (destaques originais)

O voto acima reproduzido contempla na totalidade, meu entendimento, inclusive quanto às razões de decidir.

Do exposto, entendendo caber razão à Recorrente, pois, após o advento da Lei Complementar nº 109/01, o benefício da previdência privada aberta não precisa ser extensivo a todos os segurados e dirigentes da empresa.

Recurso provido nessa parte.

#### **ABONO E GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS**

Segundo o Fisco (fls. 153):

" Em 01/08/2013 a empresa apresentou esclarecimento por escrito (datado em 31/07/2013) em atenção à intimação fiscal, reproduzido a seguir :

*Item 1 – Até o ano de 2009 as rubricas de terço constitucional V37 e V30, possuíam incidências previdenciárias com recolhimentos mensais.*

*Com relação à Gratificação de Férias V34 e V42, nunca houve incidência previdenciária sobre essas rubricas com fundamento no art. 7º, inciso XVII da CF/88 e art. 144 da CLT, no qual estabelece de forma expressa que a referida verba é desvinculada da remuneração do trabalhador, nos termos da lei.*

*Ao confrontar a folha de pagamento com o esclarecimento apresentado, constatamos que a CPFL Energia tentou confundir a fiscalização, conforme demonstrado a seguir.*

*Primeiramente, de acordo com os dados **apresentados pela própria empresa em sua folha de pagamento**, as rubricas V37 - ABONO CONST DE FERIAS-DIFERENC e V30 - ABONO CONSTIT DE FERIAS **não integraram a base de cálculo das contribuições previdenciárias**. Anexamos ao processo o relatório denominado “Rubricas de proventos”, em que são apresentadas todas as rubricas de proventos das folhas de pagamento, extraídas dos arquivos digitais apresentados, cuja prova de conteúdo se dá por meio dos códigos de autenticação constantes nos Recibos de Entrega de Arquivos Digitais assinados por representantes da CPFL Energia, também anexados ao presente processo.*

*Podemos claramente verificar no relatório, gerado a partir da extração de dados dos arquivos digitais, que as rubricas V37 e V30 receberam o indicativo “NÃO É BASE”.*

*Apenas para ilustrar o fato, vejamos as linhas números 24825 e 25050 do arquivo da folha de pagamento de 05/2009 da CPFL Paulista:*

K300|383058019860080188|1|3080018176|08020801080448622  
0|0528009|V37|11,57|P|1|8

K300|383058019860080188|3|3080008087|08020801080458074  
0|0528009|V30|1669,29|P|1|8

*De acordo com o leiaute do MANAD, constata-se que as rubricas V37 e V30, no bloco K300, correspondente aos “Itens de Folha”, receberam o “Indicador de Base de Cálculo para a Previdência Social” **8 – não é base de cálculo**. Portanto, ao contrário do que foi afirmado pela CPFL no esclarecimento, as rubricas V37 e V30, correspondentes ao adicional constitucional de férias, não integraram a base de cálculo das contribuições previdenciárias na folha de pagamento da empresa\*.*

*\*nota: em 16/12/2010 a CPFL Energia protocolou na Justiça Federal da 3a Região o Processo 0018096-13.2010.403.6105, em que discute a incidência de contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias e sobre a ajuda de custo eventual. Não nos aprofundaremos nesta ação judicial, uma vez que rubricas relacionadas a férias foram objeto de verificação neste procedimento fiscal somente no ano de 2009.*

*Prosseguindo, vejamos o já mencionado Acordo Coletivo de Trabalho celebrado entre a COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ e o SINDICATO DOS TRABALHADORES NA INDÚSTRIA DE ENERGIA ELÉTRICA DE CAMPINAS, que em sua cláusula 09 estabelece regra relativa à Gratificação de Férias dos empregados, conforme reproduzido a seguir:*

**09 – GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS** A CPFL manterá a Gratificação de Férias, com a parte fixa no valor de R\$ 1.550,90 (um mil, quinhentos e cinquenta reais, noventa centavos), mantendo a parte variável de 40% (quarenta por cento) sobre o

valor que resultar da diferença entre a remuneração fixa mensal do empregado e a parte fixa da Gratificação.

Parágrafo 1º - A Gratificação de Férias continuará limitada à remuneração fixa mensal do empregado, quando esta for inferior ao valor fixo da Gratificação.

Parágrafo 2º - Com a presente sistemática de Gratificação de Férias, a CPFL cumpre plenamente o disposto no artigo 7º, inciso XVII, da Constituição Federal.

*Da leitura acima, constata-se inequivocamente que a Gratificação de Férias, estabelecida no Acordo Coletivo e lançada na folha de pagamento nas rubricas V34 - GRAT FERIAS AC COLETIVO e V42 - GRAT FERIAS AC COLETIVO- DIFE, não tem nenhuma relação com o abono de férias.*

*Não se confunde gratificação de férias concedida em acordo coletivo de trabalho com abono de férias, que é a conversão de parte do período de férias a que o empregado tem direito em pecúnia. O artigo 144 da CLT, que foi mencionado no esclarecimento da empresa, estabelece que não integra a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho, desde que não excedente de vinte dias do salário, o **abono de férias** concedido em virtude de acordo coletivo, de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa ou de convenção.*

*Destacamos o mesmo a seguir:*

*Art. 144. O abono de férias de que trata o artigo anterior, bem como o (abono de férias) concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integrarão a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1998)*

*Lembramos mais uma vez que o abono de férias, na forma do artigo 143 da CLT, corresponde à faculdade legal de o empregado converter um terço da duração de suas férias em abono pecuniário; enquanto que na forma do artigo 144 da CLT, acordo coletivo de trabalho pode estabelecer conversão de férias em pecúnia, que não integra a remuneração desde que não excedente de vinte dias do salário. Assim, a CPFL Energia mais uma vez tenta confundir a fiscalização ao mencionar o artigo 144 da CLT, que trata de abono de férias que pode ser concedido por acordo coletivo, quando na verdade se trata de gratificação de férias adicional ao terço mínimo estabelecido pela Constituição.*

*Portanto, a Gratificação de Férias do Acordo Coletivo celebrado pela CPFL Paulista corresponde a valor complementar ao adicional constitucional mínimo de um terço. O terço constitucional de férias e qualquer gratificação*

adicional integram o salário-de-contribuição. Conforme já apontado no Capítulo IX, estas parcelas só não integram o salário-de-contribuição quando estiverem vinculadas a férias indenizadas ou a abono de férias.

*As rubricas V37, V30, V34 e V42 integram o conceito de salário-decontribuição nos termos do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, mas não compuseram a base de cálculo das contribuições na folha de pagamento da CPFL Paulista. Em decorrência, foram lançadas sob o Código de Levantamento "FE – Férias", também relacionado no relatório "DD – Discriminativo do Débito", já mencionado neste relatório.*

*Todos os valores utilizados no lançamento foram extraídos da folha de pagamento, apresentada em meio digital, conforme arquivos constantes da relação de Recibos de Entrega de Arquivos Digitais."*

As alegações da Recorrente podem ser resumidas com as seguintes transcrições do apelo (fls 2393):

*"O Auditor Fiscal narrou que após análise das folhas de pagamento em meio digital apresentadas, identificou que as rubricas relativas ao adicional constitucional de férias e a gratificações de férias não integraram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.*

*Relativamente ao abono constitucional de férias, o Auditor Fiscal partiu da equivocada premissa de que a motivação do pagamento é a remuneração adicional de férias do empregado, assegurada pela Constituição Federal nos termos do artigo 7º, inciso XVII, correspondente a, no mínimo, 1/3 da remuneração mensal na data da concessão das férias.*

***Os eventos "abono const. de férias-diferenc" (V37) e "abono consti de férias"(V30) pagos pela Recorrente corresponderam, na forma do artigo 143 da CLT, à conversão de 1/3 (um terço) do período de férias a que o empregado tinha direito em abono pecuniário, no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes:***

***Art. 143 - É facultado ao empregado converter 1/3 (um terço) do período de férias a que tiver direito em abono pecuniário, no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.535, de 13.4.1977 (Grifou-se).***

*O artigo 144, da CLT, com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 9.528/98,afora tratar do abono concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa ou de normas coletivas, faz remissão ao abono de que trata o artigo143, afastando-os expressamente da base de cálculo da contribuição sobre a folha, por considera-los não integrativo da remuneração:*

(...)

*Em que pese as importâncias pagas, devidas ou creditadas a esse título não integrem a base de cálculo das contribuições*

*previdenciárias, a DRJ entendeu, como se colhe do Acórdão proferido, que a ausência de decisão do STF com efeito erga omnes impediria o acolhimento da defesa:*

*"Relativamente à referência a reconhecimento da natureza indenizatória do adicional constitucional de férias, pelo STF, tem-se que não há decisão da Egrégia Corte com efeito erga omnes, nesse sentido. Assim, não se pode acolher a alegação da Recorrente."*

*Sucedee, contudo que o E. Superior Tribunal de Justiça, enaltecendo a única interpretação possível a ser conferida aos artigos 143 e 144 da CLT, consolidou o entendimento segundo o qual não incidem contribuições previdenciárias sobre os valores pagos, devidos ou creditados a título de "abono de férias":*

*(...)"*

Em acréscimo, a recorrente alega que as gratificações de férias pagas também não sofrem incidência posto que decorrem de previsão constante do Acordo Coletivo de Trabalho (cláusula 11), que equipara tal gratificação ao abono único do artigo 144 da CLT. Vejamos (fls. 2399):

*"O pagamento da gratificação de férias, diferentemente do abono, obedece a cláusula 11 do Acordo Coletivo de Trabalho, que estabelece:*

*11 - Gratificação de férias A CPFL manterá a gratificação de férias, com a parte fixa no valor de R\$ 1.463,11 (um mil, quatrocentos e sessenta e três reais e onze centavos), mantendo a parte variável de 40% (quarenta por cento) sobre o valor que resultar da diferença entre a remuneração fixa mensal do empregado e a parte fixa da gratificação.*

*Parágrafo 1º - A gratificação de férias continuará limitada à remuneração fixa mensal do empregado, quando esta for inferior ao valor fixo da gratificação.*

*Parágrafo 2º - Com a presente sistemática de gratificação de férias, a CPFL cumpre plenamente o disposto no artigo 7º, inciso XVII, da Constituição Federal.*

*A gratificação de férias prevista no ACT firmado entre a Recorrente e o sindicato da categoria atende rigorosamente o artigo 144 da CLT, na medida em que jamais o valor pago ao empregado ultrapassa aquele que seria devido por 20 (vinte) dias de trabalho. A título exemplificativo, imaginemos a seguinte situação:*

*(...)*

*Como se colhe do exemplo acima, a gratificação de férias complementar ao 1/3 constitucional jamais excederá o valor do salário a que o empregado faria jus por 20 (vinte) dias de trabalho. O valor não atinge sequer 20% (vinte por cento) do*

valor da remuneração mensal do empregado, ostentando natureza jurídica idêntica ao 1/3 constitucional de férias."

Não assiste razão a Recorrente.

O Direito do Trabalho, assim como outros ramos do direito, padece do defeito crônico da denominação de seus institutos. Abono é um vocábulo polissêmico para o direito do trabalho.

Na acepção que aqui nos interessa, abono deve ser entendido como o período de férias, que, por expressa vontade do trabalhador e havendo interesse do empregador, pode ser convertido em período de trabalho, mediante a percepção de uma verba - abono de férias - de nítida natureza indenizatória, posto que destinada a reparar a ofensa ao direito impetrada pelo empregador que anuiu, ou até solicitou, com o labor do empregado quando este se encontrava no gozo de seu direito de férias, típica situação de interrupção dos efeitos do contrato de emprego, posto que não há trabalho, mas remanesce o direito a percepção de salário.

Outro não é o ensinamento da doutrina. Alice Monteiro de Barros (*Curso de Direito do Trabalho*, 2ª ed. LTR, pg. 832), Homero Batista Mateus da Silva (*Curso de Direito do Trabalho Aplicado, Volume 2, Jornadas e Pausas*, Ed. Elsevier. pag.322) e Arnaldo Sussekind (*Curso de Direito do Trabalho*, 3ª ed. Ed. Renovar, pg. 501) corroboram as afirmações.

Assim, se torna perfeitamente lógico o comando celetista (artigos 143 e 144) e, por via de consequência, da Lei de Custeio da Previdência (artigo 28, § 9º, 'e', 6) quanto à não incidência de contribuições previdenciárias sobre a verba.

Esse é o abono de férias e esse é o motivo pelo qual não incidem contribuições sociais previdenciárias sobre tal verba.

Simples assim: se o trabalhador, como se diz no linguajar próprio, 'vendeu' suas férias, recebeu como contrapartida um abono de férias, que segundo a lei não pode exceder 10 dias de trabalho, mas pode ser ajustado, por contrato coletivo em no máximo 20 dias.

Do exposto, forçoso concluir que se não houver a comprovação, no caso concreto, que a verba paga a título de abono de férias correspondeu ao efetivo valor indenizado pelo trabalho prestado no período de gozo das férias do empregado, essa verba deve sofrer incidência da contribuição previdenciária.

Tal situação foi observada pela Fiscalização no caso concreto. Como bem relatou a autoridade fiscal, quando intimada a empresa alegou que a rubrica abono de férias se referia ao acréscimo de 1/3 sobre o valor das férias, instituído pelo artigo 7º, inciso XVII, da Constituição.

Depois, disse que tal verba, na verdade é o abono previsto no artigo 144 da CLT, posto que previsto na cláusula 11 do contrato coletivo firmado. Tal tese é esposada no recurso, como se comprova no excerto acima transcrito das alegações constantes do apelo.

Porém, como visto, do abono de férias previsto nos artigos 143 e 144 da CLT, tal verba não se trata. Será que se trata do chamado terço constitucional sobre as férias?

É o que me parece.

Como dito no recurso, tal gratificação de férias é devida pela empresa, como acréscimo ao valor das férias quando do gozo desta pelo empregado.

Como dito no parágrafo 2º da mencionada cláusula 11 do ACT:

*"Parágrafo 2º - Com a presente sistemática de gratificação de férias, a CPFL cumpre plenamente o disposto no artigo 7º, inciso XVII, da Constituição Federal."*

Assim, basta verificarmos a incidência para o terço constitucional sobre as férias para descobrirmos se a mesma ocorre sobre tal gratificação.

Aqui, com a máxima vênia, nossa discordância com as decisões do Superior Tribunal de Justiça se exprime.

Há incidência sobre o terço constitucional pago sobre as férias gozadas. Que reste claro: Só sobre as férias gozadas, mas sobre essas há incidência.

A explicação é de uma simplicidade franciscana e clareza solar: como dito alhures, férias são caso típico de interrupção dos efeitos do contrato de emprego, dito de maneira direta: não se observam as obrigações principais do contrato de trabalho, o empregador, cumpre a sua, paga salário, porém o empregado não trabalha, está desobrigado de entregar a sua prestação.

Assim sendo, nas férias gozadas, há salário, como reconhecem até os tribunais superiores. Mas e o terço constitucional, o que é?

Vejamos a dicção da Carta Magna:

*"Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

*(...)*

*XVII - gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal;"*

Despiciendo qualquer argumentação. Basta ler. Ler com olhos de ler!

É salário, mais que isso, é remuneração por expressa disposição constitucional. Não é necessário nenhuma teoria hermenêutica para interpretar a norma, ou caberia alguma leitura que afastasse o acréscimo criado como salário?

Assim, a gratificação paga pela Recorrente sofre incidência.

Recurso negado também nessa parte.

#### **INDEVIDA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO**

A Autoridade Fiscal majorou a multa de ofício aplicada. Vejamos seus argumentos (fls. 158):

*"Conforme relatado no Capítulo X - DESCRIÇÃO DOS FATOS APURADOS NO PROCEDIMENTO FISCAL, a CPFL Paulista tinha plena ciência de que determinadas importâncias eram fatos geradores de contribuições previdenciárias e destinadas a outras entidades e fundos e, mediante ações ou omissões dolosas, tentou impedir o conhecimento por parte das autoridades fazendárias da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, caracterizada pelo evidente intuito de sonegação.*

*11.4 Dessa forma, demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses definidas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, o lançamento de ofício será efetuado com qualificação da multa, correspondente ao percentual de 75% duplicado, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. Portanto, a Multa Qualificada a ser aplicada corresponde ao percentual de 150% sobre o imposto ou contribuição não recolhido e não declarado."*

Em sua defesa, a Recorrente alega (fls. 1260):

*"Utiliza-se o Auditor Fiscal, na tentativa de justificar a qualificação da multa, do argumento de que a Recorrente tinha plena ciência de que determinadas importâncias eram fatos geradores de contribuições previdenciárias e destinadas a outras entidades e fundos e, mediante ações ou omissões dolosas, tentou impedir o conhecimento por parte das autoridades fazendárias da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, caracterizada pelo evidente intuito de sonegação.*

*A Recorrente, além de não concordar com a glosa dos valores referentes aos lançamentos de ofício, não praticou qualquer ação ou omissão dolosa na tentativa de impedir o conhecimento, pela RFB, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.*

***Ademais, não houve qualquer falsidade nas declarações transmitidas pela Recorrente, tampouco a sonegação de contribuições previdenciárias ou evidente intuito de fraude, eis que ausente qualquer elemento de dolo nas suas ações (o que se comprova pelo fato de ter a Recorrente cooperado ao longo de toda a curta fiscalização). O que se verifica na presente hipótese é tão-somente a aplicação de interpretação legal diversa daquela entendida como correta pelo Auditor Fiscal."***

Assiste razão à Apelante. Não houve comprovação, pelo Fisco, das condutas ensejadoras da qualificadora da multa de ofício, ou seja, nos termos da Lei 4.502/64, reprováveis são a fraude, a sonegação e o conluio. Vejamos os conceitos aplicáveis.

O dolo, leciona Luiz Regis Prado (*Curso de Direito Penal Brasileiro*, 6ª ed. Ed. Revista dos Tribunais, p. 113), se observa quando

***"(...) age dolosamente o agente que conhece e quer a realização dos elementos da situação fática ou objetiva, sejam descritivos, sejam normativos, que integram o tipo legal do delito."***  
(negritamos)

Transportando para a seara tributária, podemos dizer que age dolosamente o contribuinte que conhecendo a incidência tributária, sabendo que determinada conduta enseja o fato gerador, dela procura se afastar, não com vista a não praticar o fato ensejador da incidência, mas sim, buscando de alguma forma, se escusar ao cumprimento da obrigação tributária.

Nesse sentido a dicção da Lei nº 4.502/64, que conceitua fraude como sendo toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador ou a reduzir as suas características essenciais de modo a reduzir o montante do tributo devido.

Já a sonegação, nos dizeres legais, é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte ou do crédito tributário.

Claro resta que a intenção do agente, do contribuinte é determinante para caracterização da fraude e da sonegação nos termos da Lei nº 4.502/64. E mais, deve ser provada pela Fisco.

Mas como a Autoridade Fiscal pode verificar a intenção do contribuinte, se a verificação do cumprimento das obrigações tributárias é realizada, praticamente sempre, tempos após o surgimento dessas obrigações?

A lição de Vasco Branco Guimarães, reproduzida por Paulsen (*Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 15ª ed., Livraria do Advogado Editora, p. 1117), nos auxilia:

***"A fraude fiscal pode ser definida como a conduta ilegítima tipificada que visa a obtenção indevida de vantagem mediante: - não liquidação, entrega ou pagamento de prestação tributária; - aquisição de benefício fiscal indevido; - aquisição de qualquer outra vantagem patrimonial à custa de receitas tributárias"***

Ora, não restou patente no relatório fiscal que as condutas do Recorrente visavam impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou reduzir suas condições essenciais com vista a obtenção de vantagem por meio da postergação ou não pagamento do tributo devido.

Não houve comprovação, pelo Fisco, de uma única situação quanto às condutas praticadas pelo contribuinte que se possa conceituar nos termos acima aplicáveis à sonegação, fraude ou conluio. Nada contribuiu para o convencimento deste julgador da ocorrência das condições legais ensejadoras da qualificação da multa de ofício.

Logo, o recurso deve ser provido nessa parte.

**IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA CONCOMITANTE DA MULTA DE MORA E DA MULTA DE OFÍCIO E DA NÃO APLICAÇÃO DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

Alega, sucintamente a Recorrente (fls. 1266):

*"Dispensam-se maiores delongas a respeito do tema, na medida em que o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) pacificou o entendimento quanto à vedação da cobrança da multa de mora cumulada com a da multa isolada, conforme exemplificam os acórdãos abaixo transcritos:*

*(...)"*

Alega também que o § 3º da Lei nº 9.430/96 restringe a incidência dos juros de mora sobre o valor do principal lançado e que tal vedação se apoia na inteligência do CTN.

Quanto ao tema se encontra pacificado no âmbito deste colegiado, ao contrário dos argumentos da Apelante.

A incidência dos juros nos créditos tributários inadimplidos decorre de Lei, assim como as penalidades moratórias e sancionatórias. Não obstante, tal tema se encontra devidamente pacificado no âmbito deste colegiado.

Tanto assim o é que a Súmula CARF nº 4, expressamente dispõe:

*"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."*

Mister recordar que a multa de ofício integra o crédito tributário por expressa disposição do CTN.

Corroborando tal entendimento, a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira no voto condutor do Acórdão 9202-002-003.765, de 16/02/16, explicitou:

**"Ao contrário do que entende o recorrente, a aplicação de juros sobre multa de ofício é devida, na medida em que a penalidade compõe o crédito apurado. De acordo com o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN é autorizada a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício. Fazendo parte do crédito juntamente com o tributo, devem ser aplicados à multa os mesmos procedimentos e critérios de cobrança.**

*Nesse sentido, já se manifestou esta Câmara, em outras oportunidades, como no processo 10.768.010559/200119, Acórdão 920201.806 de 24 de outubro de 2011, cuja ementa transcrevo a seguir:*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE*

*IRRF*

*Ano calendário: 1997*

*JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A  
MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE*

*O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo. Recurso especial negado.*

*É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.*

*Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região.*

*Recurso Especial Negado.*

*A matéria sob exame pode ser dividida em duas questões, que se completam.*

*A primeira, diz respeito à própria possibilidade genérica da incidência de juros sobre a multa, e centra-se na interpretação do artigo 161 do CTN; a segunda questão envolve a discussão sobre a existência ou não de previsão legal para a exigência de juros sobre a multa, cobrados com base na taxa Selic.*

*Sobre a incidência de juros de mora o citado art. 161 do CTN prevê o seguinte:*

*“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”*

*Inicialmente entendo que o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo.*

*Ou seja, tanto a multa como o tributo compõem o crédito tributário, devendo-lhes ser aplicado os mesmos procedimentos e os mesmos critérios de cobrança, devendo, portanto, sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.*

*Ademais, não haveria porque o valor da multa permanecer congelado no tempo.*

*Por seu turno o § 1.º do art. 161 do CTN, ao prever os juros moratórios incidentes sobre os créditos não satisfeitos no*

vencimento, estipula taxa de 1% ao mês, não dispondo a lei de modo diverso. Abriu, dessa forma, possibilidade ao legislador ordinário tratar da matéria, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.

O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa. Confira-se in verbis:

"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

Esse entendimento se coaduna com a Súmula nº 45 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que já previa a correção monetária da multa:

"As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa.

Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região:

"TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.

1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõem o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo. 2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente. 3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária." 4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justificase a sua aplicação sobre a multa."

(APELAÇÃO CÍVEL Nº 2005.72.01.0000311/ SC, Relator: Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares)

"TRIBUTÁRIO. ART. 43 DA LEI 9.430/96. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a exigência fiscal consistente na incidência de juros moratórios sobre multa de ofício aplicada ao contribuinte.

*Inteligência do artigo 43 da Lei 9.430/96 c/c art. 113, § 3, do CTN*

*2. Improvida a apelação.”*

*(APELAÇÃO CÍVEL Nº 2004.70.00.0263869/ PR, Relator: Juiz Federal Décio José da Silva).*

*Destarte, entendo que é legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.*

*Conforme descrito acima, os juros de mora sobre a multa são devidos em função do § 3º do art. 113 do CTN, pois tanto a multa quanto o tributo compõe o crédito tributário. Esse entendimento encontra precedentes da 2ª Turma da CSRF: Acórdão nº 920201.806 e Acórdão nº 920201.991.*

*Destaca-se ainda que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu a legalidade dos juros de mora sobre a multa de ofício (AgRg no REsp 1.1335.688/PR; REsp 1.129.990PR; REsp 834.681MG)."*

Recurso negado nessa parte.

## CONCLUSÃO

Diante do exposto, e pelos fundamentos apresentados, voto por conhecer dos recursos, e por dar provimento parcial ao recurso de ofício para restaurar o lançamento tributário referente à retenção de 11% sobre o valor das notas fiscais/faturas de serviços da prestadora EAGOES Serviços de Engenharia Elétrica Ltda. Quanto ao recurso voluntário, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para:

i) excluir do lançamento os valores das retenções relativas aos contratos firmados pelas empresas: MGD Engenharia e Treinamento Ltda (levantamento 31); BEARINPOINT S/A (levantamento 28), BULL LTDA. (levantamento 24), TIVIT Terc. de Processos e Serv. (levantamento 18), ENERGIA ASSESSORIA (levantamento 03), STK Consultoria (somente o contrato nº 4600019969 de fls 2639).

ii) excluir do lançamento os valores incidentes sobre a contribuição aos terceiros relativos ao plano de previdência privada pago aos diretores e gerentes e

iii) a qualificadora da multa de ofício, reduzindo o valor desta ao percentual de 75%.

*assinado digitalmente*

Carlos Henrique de Oliveira - Relator

