



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.727498/2013-65
ACÓRDÃO	2101-003.604 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CPFL COMERCIALIZACAO BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. CONHECIMENTO. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 28.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

MATÉRIA ESTRANHA AO LITÍGIO. COBRANÇA CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO COM MULTA ISOLADA POR COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. ARTIGO 89, § 10 DA LEI Nº 8.212 DE 1991. NÃO CONHECIMENTO.

Não se pode conhecer de matéria estranha ao objeto do litígio, uma vez que o lançamento em questão não envolve multa isolada por compensação não homologada.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 30, CFL 35 E CFL 93. MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO. DEFINITIVIDADE NO AMBITO ADMINISTRATIVO.

A parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não a contesta expressamente na impugnação torna-se incontroversa e definitiva na esfera administrativa.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA EM SEDE DE IMPUGNAÇÃO. DEFINITIVIDADE NO AMBITO ADMINISTRATIVO.

A parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda ou não a contesta expressamente na impugnação torna-se incontroversa e definitiva na esfera administrativa.

NORMAS GERAIS. NULIDADES. INOCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento deve ser declarada quando não atendidos os preceitos do CTN e da legislação que rege o processo administrativo tributário no tocante à incompetência do agente emissor dos atos, termos, despachos e decisões ou no caso de preterição do direito de defesa e do contraditório do contribuinte.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO DE 11%. HIPÓTESE DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO TOMADOR DE SERVIÇOS.

A empresa contratante de serviços mediante cessão de mão de obra é responsável, com exclusividade, pelo recolhimento da contribuição previdenciária que reteve ou que deixou de reter sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços. Na hipótese de falta de retenção, a tomadora de serviços fica diretamente responsável pela importância que deixou de receber em desacordo com a lei, independentemente de pagamentos feitos pelo prestador de serviços sobre a folha de salários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA À OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS).

Cabe à empresa o recolhimento das contribuições destinadas a outras entidades e fundos denominados Terceiros.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). PAGAMENTOS EM DESACORDO COM A LEI. AUSÊNCIA DE REPRESENTANTE SINDICAL.

Os pagamentos a título de PLR em dissonância com os requisitos da Lei nº 10.101 de 2000 devem ser incluídos na base de cálculo previdenciária.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. REGIME ABERTO. NÃO EXTENSIVA À TOTALIDADE DE EMPREGADOS E DIRIGENTES. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 109/2001, no caso de planos de previdência complementar organizados em regime aberto, o empregador pode definir como beneficiários grupos de empregados e dirigentes vinculados a uma categoria específica. Contudo, o pagamento dessa vantagem não pode ser caracterizado como um instrumento de incentivo ao trabalho, nem estar atrelada à produtividade.

ADICIONAL CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS.

O adicional constitucional de férias integra o salário de contribuição para o fim de incidência da contribuição previdenciária.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.072.485/PR. TEMA 985. MODULAÇÃO EFEITOS.

É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias. Em sede de embargos de declaração opostos foi modulado os efeitos da decisão, a contar da data da publicação da ata de julgamento da decisão de mérito, ou seja, a contribuição previdenciária das empresas deve ser cobrada sobre o terço constitucional de férias a partir de 15/09/2020, com exceção das contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO. SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL OU DOS RECURSOS REPETITIVOS. VINCULAÇÃO. ARTIGO 99 DO RICARF.

O STF no RE 1.072.485/PR, julgado na sistemática da repercussão geral, estabeleceu a incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração do terço constitucional de férias, a partir de 15/09/2020.

As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

ABONO DE FÉRIAS. PREVISÃO EM NORMA COLETIVA DE TRABALHO. LIMITADO A VINTE DIAS DO SALÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

Não incidem contribuições sociais sobre o abono de férias pago em obediência a norma coletiva de trabalho e não excedente a vinte dias do salário do trabalhador.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MESMAS RAZÕES DE DEFESA ARGUIDAS NA IMPUGNAÇÃO. ADOÇÃO DAS RAZÕES E FUNDAMENTOS PERFILHADOS NO ACÓRDÃO RECORRIDO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 114, § 12, INCISO I DA PORTARIA MF Nº 1.634 DE 21 DE DEZEMBRO DE 2023 (RICARF).

Nas hipóteses em que o sujeito passivo não apresenta novas razões de defesa em sede recursal, o artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF) autoriza o relator a transcrever integralmente a decisão proferida pela autoridade julgadora de primeira instância caso o relator concorde com as razões de decidir e com os fundamentos ali adotados.

MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Não tendo sido comprovado o intuito de fraude, sonegação ou conluio, por parte do sujeito passivo, há de ser afastada a multa de ofício qualificada.

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações acerca da representação fiscal para fins penais e da impossibilidade de cobrança concomitante da multa de mora e da multa de ofício; e na parte conhecida, afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para: (i) reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%; (ii) excluir do AI – DEBCAD 51.055.027-4: (ii.1) os valores referentes ao PGBL para gerentes e executivos e (ii.2) a verba relativa ao adicional constitucional de férias, correspondente às seguintes rubricas: (ii.2.a) V30 - ABONO CONSTIT DE FÉRIAS, no montante de R\$ 146.582,52 e (ii.2.b) V37 - ABONO CONST DE FERIAS-DIFERENC, no montante de R\$ 3.016,86.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Assinado Digitalmente

Mario Hermes Soares Campos – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Heitor de Souza Lima Junior, Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Débora Fófano dos Santos, Silvio Lucio de Oliveira Junior, Ana Carolina da Silva Barbosa, Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 968/1.045) interposto contra decisão no acórdão exarado pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS (fls. 933/952), que julgou a impugnação improcedente, mantendo os créditos tributários formalizados nos autos de infração abaixo referidos, lavrados em 17/12/2013, acompanhados do Relatório Fiscal (fls. 51/116):

- AI – Auto de Infração – DEBCAD nº 51.055.026-6, no montante de R\$ 1.452.784,72, já incluídos juros e multa de ofício, refere-se à contribuição social devida à Seguridade Social, correspondente à retenção pela tomadora de serviços mediante cessão de mão de obra ou empreitada (fls. 04/33), cujos fatos geradores são os valores brutos das notas fiscais, faturas e recibos de prestação de serviços, relativamente aos serviços prestados à CPFL Paulista que foram executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, de acordo com o especificado nos Levantamentos de código 01 a 11 (fl. 104):
- AI – Auto de Infração – DEBCAD nº 51.055.027-4, no montante de R\$ 148.902,18, já incluídos juros e multa de ofício, refere-se à contribuição social destinada a outras entidades e fundos (SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE) - (fls. 34/47). De acordo com o Relatório Fiscal, os fatos geradores são os seguintes (fls. 107/108):
 - ✓ as remunerações pagas aos segurados empregados a título de adicional e gratificação de férias, de acordo com o especificado no Levantamento FE - FERIAS;
 - ✓ as remunerações pagas aos segurados empregados a título de previdência complementar, de acordo com o especificado no Levantamento PC – PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR;
 - ✓ as remunerações pagas aos segurados empregados a título de participação nos resultados, de acordo com o especificado no Levantamento PR – PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS.
- AI – Auto de Infração – DEBCAD nº 51.055.028-2, no montante de R\$ 1.717,38 - Obrigações Acessórias – Código de Fundamentação Legal nº 30 (CFL 30) - (fl. 48), tendo em vista que (fl. 110):

(...) a CPFL Brasil 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 – PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR).
- AI – Auto de Infração – DEBCAD nº 51.055.029-0, no montante de R\$ 17.173,58 - Obrigações Acessórias – Código de Fundamentação Legal nº 35 (CFL 35) - (fl. 49), uma vez que (fl. 112):

(...) a CPFL Brasil 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.

- AI – Auto de Infração – DEBCAD nº 51.055.030-4, no montante de R\$ 1.717,38 - Obrigações Acessórias – Código de Fundamentação Legal nº 93 (CFL 93) - (fl. 50), ante a constatação de que (fl. 114):

(...) a CPFL Brasil, 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.

Nos presentes autos não foram arrolados sujeitos passivos solidários (fl. 02).

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado pessoalmente dos lançamentos em 20/12/2013 (fls. 04, 34 e 48/50) e apresentou impugnação em 21/01/2014 (fls. 723/796), acompanhada de documentos (fls. 797/931), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão (fls. 935/938):

(...)

DA IMPUGNAÇÃO

A impugnante apresentou impugnação, asseverando, em síntese, que:

- 1 – O crédito tributário foi constituído sem fundamentação clara e precisa, prejudicando o direito de defesa da contribuinte. A generalidade impossibilita a produção de provas devido ao desconhecimento da imputação;
- 2 - ficou privada do contraditório por desconhecer o que deve ser provado.;
- 3- o auditor-fiscal não mencionou as normas jurídicas que exigem o recolhimento de contribuições previdenciárias sobre os eventos de folha, sobre a PLR e sobre PGBL. Também, não demonstrou que os prestadores executavam os serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, ensejando o dever da retenção da contribuição previdenciária sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços;
- 4 – a auditoria impôs-lhe o dever desproporcional e ilegal de constituir prova negativa;
- 5 - a fiscalização promoveu o lançamento, imputando-lhe responsabilidade solidária com o prestador de serviços na obrigação tributária de recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamentos dos seus empregados. Entretanto, a responsabilidade 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

de reter e repassar o respectivo tributo ou de exigir cópias das guias da Previdência Social de seus prestadores de serviço;

6 - as contratadas informaram em GFIP as remunerações pagas aos seus empregados, inclusive os prestadores de serviço à CPFL, e recolheram a contribuição previdenciária incidente sobre essas importâncias;

7 - na ausência de retenção da contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, as prestadoras de serviço não compensaram em GFIP créditos de retenção decorrentes dos serviços contratados;

8 - os serviços contratados no exercício 2009 não foram executados mediante cessão ou empreitada de mão de obra, tampouco se encontravam no rol taxativo do artigo 219 do Decreto n. 3.048/99;

9 - considerando que 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;

10 - os objetos dos contratos firmados com a Energia para a elaboração de projetos de eficiência energética, sistemas e engenharia não estão sujeitos à retenção da contribuição previdenciária sobre o valor da receita bruta, considerando que a não se configura cessão de mão-de-obra, pelos seguintes motivos:

10.1 - Os serviços eram executados de forma personalíssima pelos sócios da contratada, que não estavam à disposição da contratante em caráter habitual;

10.2 - o trabalho não era executado nas dependências da contratante ou nas dependências de terceiros, mas em estabelecimento da empresa contratada;

10.3 - objeto da contratação não era a realização de serviços contínuos;

10.4 - a atividade de elaboração de projetos de engenharia, sistemas e eficiência energética não se encontra no rol dos serviços descritos no artigo 219 do Decreto n. 3.048/99 desobrigou a Impugnante da retenção;

11 - os serviços de tecnologia de informação contratados não foram prestados mediante cessão de mão-de-obra, porque não atenderam os seguintes requisitos:

11.1 - colocação de segurados à disposição do contratante;

11.2 - realização dos serviços nas dependências do contratante ou nas de terceiros;

11.3 - realização de serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa;

11.4 - os serviços de tecnologia da informação não constam do rol exaustivo do artigo 219 do Decreto n. 3.048/99;

12 - os serviços de instalação e leitura de medidores contratados não foram prestados mediante cessão de mão-de-obra, porque não atenderam os requisitos previstos no artigo 31, quais sejam:

12.1 - colocação de segurados à disposição do contratante;

12.2 - realização dos serviços nas dependências do contratante ou nas de terceiros;

12.3 - realização de serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa;

13 - os serviços de construção civil contratados foram executados no formato de empreitada global, não se aplicando o instituto da retenção, artigo 149 da IN/RFB n. 971/2009;

14 - os serviços de cobrança não foram executados mediante cessão de mão-de-obra, pois não foram realizados nas dependências da contratante ou de terceiro por ela indicado, mas nas dependências da contratada;

15 - o lançamento relativo às importâncias pagas a título de PLR há de ser anulado porque tal participação foi negociada entre os empregados ocupantes de cargos gerenciais e a Impugnante e, ainda, atende os requisitos da lei n. 10.101/00 e não remunera o trabalho, sendo, por isso, imune de tributação previdenciária;

16 - o inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal enuncia que a participação nos lucros ou resultados não integra a remuneração;

17 – a desoneração da PLR não depende da satisfação dos requisitos da Lei n. 8.212/91, da Lei n. 10.101/00 ou da CLT, mas da imunidade enunciada pelo inciso IX do artigo 72 da Constituição Federal;

18 - os valores pagos ou creditados como PLR não se amoldam ao conceito legal de remuneração e não objetivam retribuir o trabalho prestado pelos empregados;

19 - o auditor-fiscal desqualificou a PLR, baseando-se em requisitos essencialmente formais, consistente na participação do sindicato na negociação do plano, sendo que todos os pressupostos materiais foram atendidos;

20 - o plano PSAP, gerido pela 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. Os planos PGBL, contratados com a Bradesco Vida e Previdência e a Brasilprev, eram elegíveis somente gerentes de divisão, gerentes de departamento e executivos;

21 –a RFB, apesar da vigência e eficácia do § 2º do art. 202 e da alínea a do inc. I do art. 195 da CF, negligenciou a imunidade dos aportes realizados pela Impugnante para os planos de previdência privada participados por seus colaboradores, caracterizando-os, em detrimento de expressa previsão legal, como remuneração;

22 – ainda, diferentemente do que apura o auditor-fiscal, cumpriu a exigência ditada pela lei 8.212/91, em seu artigo 28, §9º, “p”, vez que patrocinou a totalidade dos empregados, disponibilizando o plano previdenciário privado gerido pela Fundação CESP, o que tem amparo na Resolução CNSP nº 139/05 da SUSEP, que, 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 §9 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 a universalidade do programa ou descaracterize a natureza previdenciária do plano ou do aporte;

23 – as rubricas relativas ao adicional constitucional de férias e a gratificações de férias não integraram a base de cálculo das contribuições previdenciárias;

24 – os eventos “abono const. de férias-diferenc” e “abono const. de férias” pagos corresponderam, na forma do artigo 143 da CLT, à conversão de 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;

25 - o pagamento da gratificação de férias prevista no ACT firmado entre a Impugnante e o Sindicato da categoria atende rigorosamente o artigo 144 da CLT, sendo que o valor não ultrapassa aquele que seria devido por vinte dias de trabalho.

26 - a gratificação de férias complementar ao 1/3 constitucional não excederá o valor do salário a que o empregado faria jus por vinte dias de trabalho; não atinge nem (*sic*) 20% do valor da remuneração mensal do empregado, ostentando natureza jurídica idêntica ao 1/3 constitucional de férias;

27 – o 1/3 constitucional, diferentemente das férias, não se caracteriza como salário, mas como indenização à supressão da possibilidade de outras remunerações no período de férias. Sua natureza indenizatória, antes negada pelo STJ, foi reconhecida pelo STF (AI n. 712880);

28 - não praticou qualquer ação ou omissão dolosa na tentativa de impedir o conhecimento, pela RFB, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, assim, não é devida a multa qualificada, no percentual de 150%;

29 - não houve prova ou evidência que pudesse demonstrar indícios de materialidade ou autoria do crime de sonegação;

30 - não houve falsidade nas declarações transmitidas, sonegação de contribuições previdenciárias ou intuito de fraude, assim, ausente qualquer elemento de dolo nas suas ações, o que se comprova pelo fato de ter a Impugnante cooperado ao longo de toda a curta fiscalização;

31 – as supostas infrações cometidas pela Impugnante decorrem de divergência de interpretação da legislação tributária, sobretudo no que se refere às definições de base de cálculo das contribuições previdenciárias;

32 - o não recolhimento de tributo por divergência de interpretação entre o contribuinte e o sujeito ativo da obrigação tributária não pode implicar reconhecimento da prática de sonegação, mesmo porque o entendimento daquele encontra respaldo na legislação previdenciária e na jurisprudência consolidada nos Tribunais Administrativos e Judiciais;

33 – há necessidade de comprovação, por parte da autoridade fiscal, da intenção do contribuinte em omitir em documentos fornecidos durante o procedimento fiscalizatório para, assim, ocultar a sonegação;

34 - não criou embaraços à fiscalização; todos os documentos solicitados, desde que existentes, foram disponibilizados ao auditor-fiscal;

35 - o dolo deve ser comprovado para que se aplique a multa agravada, não podendo ser presumido, como quer o auditor-fiscal;

36 – é vedada a cobrança da multa de mora cumulada com a da multa isolada;

37 – não são devidos juros de mora sobre a multa de ofício;

38 -requer a Vossa Senhoria digne-se em não encaminhar ao Ministério Público representação para fins penais, relativa a crimes contra a ordem tributária, enquanto não proferida decisão final na esfera administrativa sobre a exigência do crédito tributário correspondente.

Ao final, requer:

1 - seja declarada a nulidade dos Autos de Infração impugnados;

1.1 - por se encontrarem desprovidos de motivação e pela inexistência de crédito tributário lançado em razão da ausência de retenção, considerando que as prestadoras de serviço recolheram a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração de seus empregados;

1.2 – porque a RFB é incompetente para descaracterizar a natureza previdenciária dos aportes realizados a planos de previdência privada;

2 – no mérito, seja julgada procedente a impugnação, para declarar totalmente os Autos de Infração;

3 - seja declarada a nulidade das multas por descumprimento de obrigação acessória lançadas;

4 - seja determinada a conversão do feito em diligência, na forma do artigo 38 da Lei n. 9.784/9950 e do artigo 16, inciso IV, do Decreto n. 70.235/7251.

(...)

Da Decisão da DRJ

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS), em sessão de 20 de maio de 2014, no acórdão nº 04-35.541 – 2ª Turma da DRJ/CGE (fls. 933/952), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 933/934):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA

Não se verifica a ocorrência de cerceamento de defesa, quando os relatórios demonstram os créditos apurados de forma clara, por competência.

CESSÃO DE MÃO DE OBRA. RETENÇÃO. OBRIGAÇÃO

A empresa tomadora de serviços mediante cessão de mão de obra responde pelo recolhimento das contribuições decorrentes da contratação dos serviços prestados nos moldes do artigo 31 da lei 8.212/91,

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

Os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados em desacordo com a Lei específica integram o salário-de-contribuição para o fim de incidência da contribuição previdenciária.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

o valor das contribuições pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, quando não disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, integram o salário-de-contribuição para o fim de incidência da contribuição previdenciária.

ADICIONAL CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS

O adicional constitucional de férias integra o salário-de-contribuição para o fim de incidência da contribuição previdenciária.

ABONO DE FÉRIAS

O abono de férias de que trata o artigo 144 da CLT não integra a remuneração do empregado, desde que não excedente de vinte dias do salário.

NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Não há nulidade quando não ocorre violação aos requisitos dos arts. 10 e 59 do Decreto 70.235/72.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Comprovada a intenção de impedir/ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária das contribuições sociais e modificar suas características de modo a reduzir o montante do tributo devido, resta caracterizada a sonegação e a fraude, impondo-se a aplicação da multa de ofício qualificada.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. TERMO DE ARROLAMENTO DE BENS E DIREIOS (*sic*). INCOMPETÊNCIA.

Não compete à Delegacia da Receita Federal de Julgamento apreciar a regularidade e o cabimento de Representação Fiscal Para Fins Penais e de Termo de Arrolamento de Bens e Direitos formalizados ao final do procedimento de fiscalização.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

O pedido de Perícia ou Diligência, quando não revestido das formalidades exigidas pelo Decreto 70.235/72, artigo 16, IV, deve ser indeferido.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO

Impossibilidade de análise, por parte de órgãos administrativos de julgamento, acerca da inconstitucionalidade e da ilegalidade de dispositivos legais em vigor no ordenamento jurídico pátrio, por ser esta competência exclusiva do Poder Judiciário. Ainda, por determinação do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, acrescido pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte CPFL COMERCIALIZACAO BRASIL S.A. tomou ciência do acórdão da DRJ por meio da Caixa Postal, Modulo e-CAC, em 26/06/2014, conforme informação constante no Termo de Ciência por Decurso de Prazo (fl. 955) e interpôs recurso voluntário em 23/07/2014 (fls. 968/1.045), acompanhado de documentos (fls. 1.046/1.092), com os argumentos sintetizados nos tópicos abaixo:

I —DA TEMPESTIVIDADE

II. DOS FATOS E DA R. DECISÃO RECORRIDA

III. FUNDAMENTOS

III.1. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DOS FATOS IMPONÍVEIS

III.2. DA NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO:

III.2.1. RETENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PELO TOMADOR DE SERVIÇOS INEXISTÊNCIA DE DÉBITO TRIBUTÁRIO: OBRIGAÇÃO ADIMPLIDA PELO CONTRATADO

III.2.3. DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 31 DA LEI N. 8.212/91: AUSÊNCIA DE CESSÃO OU EMPREITADA DE MÃO-DE-OBRA

III.3. DOS CONTRATOS ANALISADOS PELA FISCALIZAÇÃO

IV. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS OCUPANTES DE CARGOS GERENCIAIS E DIRETIVOS

III.2.2. IMUNIDADE SOBRE A PLR**III.2.3. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A PLR****III.2.4. ISENÇÃO SOBRE A PLR****IV. PGBL PARA GERENTES E EXECUTIVOS****IV.1. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE OS APORTES PARA PLANOS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA****IV.2. INCOMPETÊNCIA DA RFB PARA DESCARACTERIZAR A NATUREZA PREVIDENCIÁRIA DO APORTE****IV.3. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE OS APORTES PARA PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA: AUSÊNCIA DE NATUREZA REMUNERATÓRIA****IV.4. ISENÇÃO SOBRE OS APORTES PARA PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA: UNIVERSALIDADE DO PROGRAMA****V. ABONO E GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS****VI. DAS MULTAS****VI.1. INDEVIDA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO****VI.2. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA CONCOMITANTE DA MULTA DE MORA E DA MULTA DE OFÍCIO****VI.3. DA NÃO APLICAÇÃO DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO****VII. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

246. Considerando que o Recurso Voluntário versa sobre a totalidade dos Autos de Infração emitidos no MPF em referência e que somente o esgotamento da via administrativa poderá ensejar a constituição do crédito tributário, com a consequente verificação da existência de eventual crime fiscal, requer a Vossa Senhoria digne-se em não encaminhar ao Ministério Público representação para fins penais, relativa a crimes contra a ordem tributária, enquanto não proferida decisão final na esfera administrativa sobre a exigência do crédito tributário correspondente.

VIII. DO PEDIDO

247. Ante o exposto, requer a Recorrente seja este Recurso Voluntário conhecido e provido para reformar integralmente a decisão de primeira instância, para declarar totalmente insubsistentes os Autos de Infração lavrados no procedimento fiscal em referência, os lançamentos deles decorrentes, inclusive os consectários legais incidentes sobre os valores lançados, sendo determinado seu imediato cancelamento, nos termos da fundamentação supra.

248. Subsidiariamente, caso não seja integralmente cancelado o lançamento, requer, ao menos, seja cancelada a incidência dos juros de mora sobre a multa de

ofício e afastada a multa agravada, conforme entendimento pacífico da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Nos termos do despacho exarado em 03/07/2023, encontrava-se a análise do presente processo suspensa em razão de ordem de sobrestamento exarada pelo Ministro André Mendonça, em decisão monocrática no Recurso Extraordinário (RE) 1.072.485, em que se discute a natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal, que encontrava-se aguardando o julgamento de embargos de declaração para a modulação de efeitos, tendo sido decretada “a suspensão, em todo o território nacional, dos feitos judiciais e administrativos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão presente no Tema nº 985 do ementário da Repercussão Geral, nos termos do art. 1.035, § 5º, do CPC” (fl. 1.093).

Com o trânsito em julgado do RE 1.072.485/PR, em 24/09/2025, os autos foram devolvidos para seguimento do julgamento, nos termos do Despacho de Devolução (fl. 1.094).

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Débora Fófano dos Santos**, Relatora

DA ADMISSIBILIDADE E DA DELIMITAÇÃO DO LITÍGIO

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, todavia seu conhecimento deve ser parcial, uma vez que os argumentos relativos ao “encaminhamento da representação fiscal lavrada em razão do procedimento fiscal” e a “impossibilidade de cobrança concomitante da multa de mora e da multa de ofício” não serão conhecidos pelos motivos a seguir expostos:

Da Representação Fiscal para Fins Penais.

Nos termos do disposto na Súmula CARF nº 28, abaixo reproduzida, de observância obrigatória por parte dos membros do colegiado, não é competência deste Conselho se manifestar acerca de questões sobre a Representação Fiscal para Fins Penais:

Súmula CARF nº 28

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Assim, por não ser competência do CARF, não pode ser conhecido tal argumento do Recorrente.

Das Multas por Descumprimento de Obrigações Acessórias. Da Impossibilidade de Cobrança Concomitante da Multa de Mora e da Multa de Ofício.

De acordo com informação contida no Relatório Fiscal (fls. 54/55), integram os presentes autos os seguintes lançamentos:

AI DEBCAD	Descrição	Período	Valor R\$
51.055.026-6	Aiop - retenção	01/2009 a 12/2009	1.452.784,72
51.055.027-4	Aiop - contribuição terceiros	01/2009 a 12/2009	148.902,18
51.055.028-2	AIOA - CFL 30	Estas multas não são por competência	1.717,38
51.055.029-0	AIOA - CFL 35		17.173,58
51.055.030-4	AIOA - CFL 93		1.717,38

Quanto aos AIOA-CFL 30, AIOA-CFL 35 E AIOA-CFL 93 não houve por parte do contribuinte manifestação expressa e específica sobre tais autuações de modo que, nos termos do disposto no artigo 17 c/c artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972¹, tais matérias estão preclusas, restando caracterizada a definitividade da decisão de primeira instância, com a resolução do litígio, de acordo com o artigo 42, § 1º do referido Decreto nº 70.235 de 1972².

No recurso voluntário o Recorrente apenas aduz acerca da impossibilidade de a administração tributária imputar-lhe penalidade denominada de multa de ofício em concomitância com a multa de mora; colaciona jurisprudência do CARF acerca do entendimento quanto à vedação da cobrança da multa de mora cumulada com a da multa isolada, no caso de compensação não homologada e outro caso específico de COFINS e ao final requer a decretação da ilegitimidade da cumulação da cobrança de ambas as multas.

A multa de mora é consequência da inadimplência, do não recolhimento dos valores devidos no tempo e na forma regular, conforme disposição da Lei nº 9.430 de 1996. Já a multa **isolada é aquela** punitiva, aplicada de ofício pelo fisco, em face do descumprimento de obrigações por parte do contribuinte e tem por objetivo punir e dissuadir a fraude, o uso de informações falsas em declarações de compensação.

Não é a aplicação de multas sobre a mesma base que configuram o *bis in idem*, mas sim a igualdade das condutas puníveis. Como as penalidades decorrem de práticas delitivas distintas, uma conduta não depende da outra.

No caso em análise, em relação às obrigações principais foi lançada a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996 e quanto às multas isoladas por

¹ **DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972.** Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

(...)

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

² Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

descumprimento de obrigações acessórias (CFL 30, CFL 35 e CFL 93), como relatado em linhas pretéritas, não houve qualquer manifestação expressa por parte do Recorrente, uma vez que ele apenas se insurge quanto à impossibilidade de cobrança concomitante de multa de mora e de multa de ofício, não sendo, portanto, o caso de lançamento de multa de ofício isolada por compensação não homologada, prevista no artigo 89, § 10 da lei nº 8.212 de 1991, de modo que não há cobrança concomitante de multas e, também, nos presentes autos, como bem aduzido pelo juízo *a quo* (fls. 950/951):

(...)

9 - DA MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

O impugnante pede que seja declarada a nulidade das multas por descumprimento de obrigação acessória.

Entretanto, verifica-se que as alegações da impugnante não correspondem às hipóteses de nulidade previstas pela norma, conforme explanação no item abaixo, razão pela qual não podem prosperar suas arguições.

10 - DA ALEGAÇÃO DE NULIDADE

A impugnante pede que seja declarada a nulidade dos Autos de Infração impugnados por falta de motivação, pela inexistência de crédito tributário lançado em razão da ausência de retenção, considerando que as prestadoras de serviço recolheram a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração de seus empregados, e porque a RFB é incompetente para descaracterizar a natureza previdenciária dos aportes realizados a planos de previdência privada. Pede, ainda, a nulidade das multas por descumprimento de obrigação acessória lançadas.

Ao questionar as nulidades, a impugnante não aponta violação aos requisitos dos arts. 10 e 59 do Decreto 70.235/72. Vejamos:

(...)

Portanto, verifica-se que as alegações da impugnante não correspondem às hipóteses de nulidade previstas pela norma, razão pela qual não podem prosperar suas arguições.

(...)

Em decorrência do exposto tal argumento não pode ser conhecido também na fase recursal, não merecendo reforma o acórdão recorrido neste ponto.

PRELIMINARES DE NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Da Arguição de Inobservância de Requisito Essencial – Cerceamento de Defesa.

Em sede de preliminar o contribuinte requer a declaração da nulidade dos Autos de Infração, ante a inobservância de requisito essencial à validade do ato administrativo de lançamento, consistente na descrição pormenorizada dos fatos imponíveis.

No processo administrativo federal são tidos como nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972. Por sua vez, o artigo 10 também Decreto nº 70.235 de 1972 elenca os requisitos obrigatórios mínimos do auto de infração, *in verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...)

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Para ser considerado nulo, o lançamento tem que ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos existir fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Em sua peça recursal o contribuinte se limita a alegações genéricas, aduzindo suposta ausência de descrição pormenorizada dos fatos imponíveis. Ora, basta olhar para o Relatório Fiscal para observar que houve adequado e minucioso detalhamento das infrações apuradas (fls. 51/116).

Desta forma, não há como prosperar a alegação de nulidade dos autos de infração por cerceamento do direito de defesa.

Da Alegação de Retenção da Contribuição Previdenciária pelo Tomador de Serviços - Inexistência de Débito Tributário: Obrigação Adimplida pelo Contratado e de Inaplicabilidade do Artigo 31 da Lei nº 8.212 de 1991: Ausência de Cessão ou Empreitada de Mão-de-Obra.

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

Relata que eventual descumprimento do dever instrumental previsto no artigo 31 da Lei nº 8.212 de 1991 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.

Ao final requer seja declarada a nulidade material dos autos de infração são nulos os autos de infração ora impugnados, posto que o Auditor Fiscal não procedeu, preliminarmente, à fiscalização das empresas prestadoras de serviços, na condição de contribuintes principais.

O contribuinte alega ser insubsistente o lançamento fiscal sob o argumento de que, a luz da legislação e demais atos normativos vigentes que regem a matéria, os contratos avaliados pela fiscalização efetivamente não compreendem essas modalidades de prestação de serviço, a ensejar a inexigibilidade de a tomadora reter a contribuição sobre a receita bruta.

Segundo foi relatado pela autoridade fiscal, o motivo ensejador do lançamento decorreu da constatação que a CPFL Energia deixou de reter os 11% relativamente aos serviços prestados por diversos prestadores, conforme se observa do seguinte excerto do Relatório Fiscal (fls. 83/89):

(...)

IX.II – RETENÇÃO

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:

...

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e nos termos do art. 7º, § 2º do Decreto nº 70.235/1972, CIENTIFICAMOS o sujeito passivo acima identificado da CONTINUIDADE do procedimento fiscal relativo à fiscalização de contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos, referente ao período de 01/2009 a 12/2011, conforme determinado pelo MPF 088108400.20122.001243.

Fica também cientificado de que a execução do procedimento de fiscalização será concluída com base nos documentos e demais elementos apresentados até a presente data, considerando que foram concedidos todos os prazos requeridos pelo sujeito passivo para apresentação dos mesmos. Somente serão lavrados novos termos de intimação caso seja necessária a verificação de documento ou elemento não requerido em termo anterior ou caso seja necessária a apresentação de esclarecimento adicional relativo à matéria sob fiscalização.

...

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.

Nota: no padrão solicitado nos Termos de 06/06/2013 foi requerido que os nomes dos arquivos indicassem o número do CNPJ do prestador de serviço a que se referia o arquivo e o correspondente número do Termo de Intimação em que o mesmo foi requerido.

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.

9.2.5 Foram anexados ao presente relatório 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.

9.2.6 Como a maioria dos arquivos apresentados não se referiam ao que efetivamente foi requerido nos termos de intimação, foi juntado sob a denominação “Contratos não requeridos” uma pequena amostra destes apenas para ilustrar os fatos apontados acima. A relação completa de arquivos entregues

pela CPFL Energia pode ser visualizada nos Recibos de Entrega de Arquivos Digitais, todos anexados ao processo.

esclarecimentos necessários

9.2.7 Portanto, a CPFL Brasil 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 nº 35 (AI DEBCAD 51.055.029-0).

deixar de reter onze por cento

9.2.8 Isto posto, após a análise do (*sic*) 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.

9.2.9 Por ser empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra e deixar de reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, foi lavrado o Auto de Infração de Código de Fundamentação Legal nº 93 (AI DEBCAD 51.055.030-4).

9.2.10 Neste relatório, no subtítulo “relação de levantamentos – retenção”, foram relacionados, por códigos de lançamento distintos, os prestadores de serviço de que a CPFL Brasil, como tomadora de serviços terceirizados executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, deixou de reter os 11% do valor bruto da Nota Fiscal, Fatura ou Recibo de prestação de serviços e deixou de recolher a importância que deveria ter sido retida, na forma estabelecida pela legislação apontada no Capítulo V - SERVIÇOS TERCEIRIZADOS – RETENÇÃO. Na relação estão descritos o nome e o código de lançamento (também apontados no relatório DD – Discriminativo do Débito, anexo ao Auto), o número de inscrição no CNPJ e o nome empresarial do prestador de serviço, o período em que as retenções não foram feitas e a descrição do motivo que ensejou o levantamento. Foram anexados ao processo os respectivos contratos de prestação de serviços vinculados aos lançamentos, exceto aqueles que não foram apresentados pela empresa. Destacamos que, dentre os contratos, foram anexadas minutas ou contratos de períodos não abrangidos pelo período de apuração quando estes se tratavam da única fonte apresentada.

9.2.11 Todos os valores utilizados no lançamento foram extraídos dos documentos fiscais apresentados pela CPFL Energia, em atenção ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, em meio digital, conforme leiaute do Ato Declaratório Executivo ADE Cofis nº 15, de 23/10/2001, com redação dada pelos ADE Cofis nº 55, de 11/12/2009, e nº 25, de 07/06/2010, nos seguintes itens: 4.3.8 Arquivo Mestre de Notas Fiscais de Serviço Emitidas por Terceiros, 4.3.9 Arquivo

de Itens de Notas Fiscais de Serviço Emitidas por terceiros, 4.9.1 Arquivo de Cadastro de Pessoas Jurídicas e Físicas, 4.9.5 Tabela de Mercadorias/Serviços e 4.11.5 Arquivo complementar de registro de entrada de serviços, não sujeitos ao ICMS. Os arquivos apresentados pela empresa constam da relação de Recibos de Entrega de Arquivos Digitais anexada ao processo.

9.2.12 No relatório denominado “RELAÇÃO DE NOTAS Brasil” foram incluídos todas as notas fiscais que serviram de base para o lançamento, extraídas dos arquivos digitais mencionados no item anterior. No relatório “RL – Relatório de Lançamentos” do Auto de Infração AI DEBCAD nº 51.055.026-6 foram lançadas as somas dos valores das notas fiscais por competência e por prestador de serviços.

9.2.13 No relatório “DD – Discriminativo do Débito” foram também 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.

relação de levantamentos – retenção

(...)

A decisão recorrida, após reprodução das disposições legais e normativas que tratam da matéria, rechaçou os argumentos do contribuinte, sob os seguintes fundamentos:

- A impugnante não pode eximir-se da sua responsabilidade enquanto contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, sob o pretexto de que as contribuições devidas foram recolhidas pelas contratadas ou que, na ausência de retenção, estas não compensaram em GFIP tais créditos, decorrentes dos serviços contratados.
- Ainda que a retenção e a respectiva compensação não tenham sido efetuadas, a impugnante responde pelo recolhimento das contribuições decorrentes da contratação dos serviços prestados nos moldes do artigo 31 da lei nº 8.212 de 1991.
- Quanto a alegação de que os serviços contratados não foram executados mediante cessão ou empreitada de mão de obra e que foram prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais, entretanto, não especifica todos os serviços executados sob essa condição e os decorrentes valores lançados; nem apresenta prova do alegado.
- Os serviços de treinamento e ensino e de tecnologia da informação ao contrário do alegado, encontram-se no rol taxativo do artigo 219 do Decreto 3.048 de

1999, bem como, nos artigos 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

- As arguições da impugnante não podem prosperar, uma vez que, suas discordâncias poderiam ter sido trazidas aos autos, de forma a apontar “os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”, conforme estabelecido no inciso III do artigo 16 do Decreto nº 70.235 de 1972 e
- Por fim, concluiu no sentido de que, encontrando-se as bases de cálculo apuradas perfeitamente identificadas, bem como, a origem dos respectivos valores, com a demonstração dos fundamentos de fato e de direito cabíveis, resta sem máculas o lançamento.

Por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, adoto-os como razão de decidir, mediante a reprodução do seguinte excerto do voto condutor (fl. 939/946):

(...)

2 - DA CESSÃO DE MÃO DE OBRA OU EMPREITADA

Estabelece o artigo 31 da Lei n. 8.212/91:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (Produção de efeitos)

§ 1º O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 3º Para os fins desta Lei, 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, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

I - limpeza, conservação e zeladoria; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

II - vigilância e segurança; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

III - empreitada de mão-de-obra; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei no 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 5º O cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 6º Em se tratando de retenção e recolhimento realizados na forma do caput deste artigo, em nome de consórcio, de que tratam os arts. 278 e 279 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, aplica-se o disposto em todo este artigo, observada a participação de cada uma das empresas consorciadas, na forma do respectivo ato constitutivo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Verifica-se que a impugnante, contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, informa que as contratadas declararam em GFIP as remunerações pagas aos seus empregados e recolheram a respectiva contribuição previdenciária. Ainda, que, na ausência de retenção da contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços, as prestadoras não compensaram em GFIP créditos de retenção decorrentes dos serviços contratados.

Veja-se a determinação imposta pelo § 5º do artigo 33 da mesma lei 8.212/91:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei. (grifamos)

Portanto, não pode a impugnante eximir-se da sua responsabilidade enquanto contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, sob o

pretexto de que as contribuições devidas foram recolhidas pelas contratadas ou que, na ausência de retenção, estas não compensaram em GFIP tais créditos, decorrentes dos serviços contratados.

Assim, ainda que a retenção e a respectiva compensação não tenham sido efetuadas, a impugnante responde pelo recolhimento das contribuições decorrentes da contratação dos serviços prestados nos moldes do artigo 31 da lei 8.212/91, não podendo suas alegações prosperar.

2.1 - DOS SERVIÇOS PRESTADOS

A impugnante alega que os serviços contratados no exercício 2009 não foram executados mediante **cessão** ou **empreitada** de mão de obra.

Em princípio, vejamos os conceitos de **cessão** e de **empreitada** de mão de obra estampados nos artigos 115 e 116 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 115. Cessão de mão de obra é a colocação à disposição da empresa contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 1974.

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

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

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

Art. 116. Empreitada é a execução, contratualmente estabelecida, de tarefa, de obra ou de serviço, por preço ajustado, com ou sem fornecimento de material ou uso de equipamentos, que podem ou não ser utilizados, realizada nas dependências da empresa contratante, nas de terceiros ou nas da empresa contratada, tendo como objeto um resultado pretendido.

Os conceitos acima transcritos têm amplo alcance. O Relatório Fiscal descreve com riqueza de detalhes, informando o nome de cada prestador de serviços e os valores lançados relativamente a cada um deles.

O contribuinte alega que os serviços contratados não foram executados mediante cessão ou empreitada de mão de obra e que foram prestados pessoalmente pelos sócios, sem o concurso de empregados ou de outros contribuintes individuais,

entretanto, não especifica todos serviços executados sob essa condição e os decorrentes valores lançados; nem apresenta prova do alegado.

Quanto à alegação de que os serviços de treinamento e ensino e de tecnologia da informação não se encontravam no rol taxativo do artigo 219 do Decreto 3.048/99, veja-se que tais serviços estão expressamente relacionados no referido artigo 219, bem como, nos artigos 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, a seguir transcritos:

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216. (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, 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, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros.

§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

- I - limpeza, conservação e zeladoria;
- II - vigilância e segurança;
- III - construção civil;
- IV - serviços rurais;
- V - digitação e preparação de dados para processamento;
- VI - acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;
- VII - cobrança;
- VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos;
- IX - copa e hotelaria;
- X - corte e ligação de serviços públicos;
- XI - distribuição;
- XII - treinamento e ensino;(grifamos)
- XIII - entrega de contas e documentos;
- XIV - ligação e leitura de medidores;
- XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;

XVI - montagem;

XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;

XVIII - operação de pedágio e de terminais de transporte;

XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão; (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

XX - portaria, recepção e ascensorista;

XXI - recepção, triagem e movimentação de materiais;

XXII - promoção de vendas e eventos;

XXIII - secretaria e expediente;

XXIV - saúde; e

XXV - telefonia, inclusive telemarketing.

(...)

Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 117. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, observado o disposto no art. 149, os serviços de:

I - limpeza, conservação ou zeladoria, que se constituam em varrição, lavagem, enceramento ou em outros serviços destinados a manter a higiene, o asseio ou a conservação de praias, jardins, rodovias, monumentos, edificações, instalações, dependências, logradouros, vias públicas, pátios ou de áreas de uso comum;

II - vigilância ou segurança, que tenham por finalidade a garantia da integridade física de pessoas ou a preservação de bens patrimoniais;

III - construção civil, que envolvam a construção, a demolição, a reforma ou o acréscimo de edificações ou de qualquer benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo ou obras complementares que se integrem a esse conjunto, tais como a reparação de jardins ou de passeios, a colocação de grades ou de instrumentos de recreação, de urbanização ou de sinalização de rodovias ou de vias públicas;

IV - natureza rural, que se constituam em desmatamento, lenhamento, aração ou gradeamento, capina, colocação ou reparação de cercas, irrigação, adubação, controle de pragas ou de ervas daninhas, plantio, colheita, lavagem, limpeza, manejo de animais, tosquia, inseminação, castração, marcação, ordenhamento e embalagem ou extração de produtos de origem animal ou vegetal;

V - digitação, que compreendam a inserção de dados em meio informatizado por operação de teclados ou de similares;

VI - preparação de dados para processamento, executados com vistas a viabilizar ou a facilitar o processamento de informações, tais como escaneamento manual ou a leitura ótica.

Parágrafo único. Os serviços de vigilância ou segurança prestados por meio de monitoramento eletrônico não estão sujeitos à retenção.

Art. 118. Estarão sujeitos à retenção, se contratados mediante cessão de mão-de-obra, observado o disposto no art. 149, os serviços de:

I - acabamento, que envolvam a conclusão, o preparo final ou a incorporação das últimas partes ou dos componentes de produtos, para

II - embalagem, relacionados com o preparo de produtos ou de mercadorias visando à preservação ou à conservação de suas características para transporte ou guarda;

III - acondicionamento, compreendendo os serviços envolvidos no processo de colocação ordenada dos produtos quando do seu armazenamento ou transporte, a exemplo de sua colocação em paletes, empilhamento, amarração, dentre outros;

IV - cobrança, que objetivem o recebimento de quaisquer valores devidos à empresa contratante, ainda que executados periodicamente;

V - coleta ou reciclagem de lixo ou de resíduos, que envolvam a busca, o transporte, a separação, o tratamento ou a transformação de materiais inservíveis ou resultantes de processos produtivos, exceto quando realizados com a utilização de equipamentos tipo contêineres ou caçambas estacionárias;

VI - copa, que envolvam a preparação, o manuseio e a distribuição de todo ou de qualquer produto alimentício;

VII - hotelaria, que concorram para o atendimento ao hóspede em hotel, pousada, paciente em hospital, clínica ou em outros estabelecimentos do gênero;

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

IX - distribuição, que se constituam em entrega, em locais predeterminados, ainda que em via pública, de bebidas, de alimentos, de discos, de panfletos, de periódicos, de jornais, de revistas ou de amostras, dentre outros produtos, mesmo que distribuídos no mesmo período a vários contratantes;

X - treinamento e ensino, assim considerados como o conjunto de serviços envolvidos na transmissão de conhecimentos para a instrução ou para a capacitação de pessoas;

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

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

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

XIV - manutenção de instalações, de máquinas ou de equipamentos, quando indispensáveis ao seu funcionamento regular e permanente e desde que mantida equipe à disposição da contratante;

XV - montagem, que envolvam a reunião sistemática, conforme disposição predeterminada em processo industrial ou artesanal, das peças de um dispositivo, de um mecanismo ou de qualquer objeto, de modo que possa funcionar ou atingir o fim a que se destina;

XVI - operação de máquinas, de equipamentos e de veículos relacionados com a sua movimentação ou funcionamento, envolvendo serviços do tipo manobra de veículo, operação de guindaste, painel eletroeletrônico, trator, colheitadeira, moenda, empilhadeira ou caminhão fora-de-estrada;

XVII - operação de pedágio ou de terminal de transporte, que envolvam a manutenção, a conservação, a limpeza ou o aparelhamento de terminal de passageiros terrestre, aéreo ou aquático, de rodovia, de via pública, e que envolvam serviços prestados diretamente aos usuários;

XVIII - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou de subconcessão, envolvendo o deslocamento de pessoas por meio terrestre, aquático ou aéreo;

XIX - portaria, recepção ou ascensorista, realizados com vistas ao ordenamento ou ao controle do trânsito de pessoas em locais de acesso público ou à distribuição de encomendas ou de documentos;

XX - recepção, triagem ou movimentação, relacionados ao recebimento, à contagem, à conferência, à seleção ou ao remanejamento de materiais;

XXI - promoção de vendas ou de eventos, que tenham por finalidade colocar em evidência as qualidades de produtos ou a realização de rodeios, de festas ou de jogos;

XXII - secretaria e expediente, quando relacionados com o desempenho de rotinas administrativas;

XXIII - saúde, quando prestados por empresas da área da saúde e direcionados ao atendimento de pacientes, tendo em vista avaliar, recuperar, manter ou melhorar o estado físico, mental ou emocional desses pacientes;

XXIV - telefonia ou de telemarketing, que envolvam a operação de centrais ou de aparelhos telefônicos ou de teleatendimento.

Portanto, as arguições da impugnante não podem prosperar. Suas discordâncias poderiam ter sido trazidas aos autos, de forma a apontar “os pontos de discordância e as razões e provas que possuir”, conforme estabelecido no inciso III do artigo 16 do Decreto 70.235/72, *verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifamos)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005).

(...)

Assim, encontrando-se as bases de cálculo apuradas perfeitamente identificadas, bem como, a origem dos respectivos valores, com a demonstração dos fundamentos de fato e de direito cabíveis, resta sem máculas o lançamento.

(...)

De acordo com a repartição do ônus probatório, cabe ao sujeito passivo demonstrar os fatos que invoca como fundamento à sua pretensão, mediante argumentos precisos e convergentes acompanhados dos respectivos documentos probatórios, sob pena de manutenção do lançamento fiscal. Neste sentido, apesar da decisão recorrida apresentar os motivos ensejadores que levaram à manutenção do lançamento realizado, qual seja, a insuficiência documental, ainda assim na fase recursal, o contribuinte deixou de apresentar as provas cabíveis para desconstituir o crédito tributário mantido.

A Lei nº 9.711 de 20 de novembro de 1998 ao promover alterações na redação do artigo 31 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, não criou uma nova contribuição social, tampouco modificou a base de cálculo e as alíquotas das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas prestadoras de serviço, nada acrescentando a sua carga tributária. Houve tão somente uma nova sistemática de arrecadação, mediante a técnica de substituição tributária, em que o tomador de serviços está obrigado a reter determinado percentual sobre a nota fiscal ou fatura e recolhê-lo em nome da empresa prestadora de serviço, a qual poderá utilizar o montante na compensação dos valores devidos sobre a folha de salários.

Não foi exigido do tomador de serviços, o qual está vinculado indiretamente ao fato gerador, qualquer redução patrimonial. O valor que deve recolher a título de contribuição previdenciária, em nome do prestador de serviços, equivale exatamente a parcela que desconta, arrecada e deixa de pagar ao contratado pelos serviços prestados.

Nesse contexto normativo, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) fixou o entendimento de que a empresa contratante de serviços é responsável, com exclusividade, pelo recolhimento da contribuição previdenciária por ela retida do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços (REsp repetitivo 1.131.947/MA, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJe 2.12.2010)³. Desse modo, o legislador afastou a responsabilidade subsidiária do tomador de serviços ou a responsabilidade supletiva da empresa prestadora.

A responsabilidade exclusiva da empresa contratante, que figura como único sujeito passivo da obrigação tributária, não se altera pela ausência de retenção, tampouco pela existência de recolhimentos da contribuição previdenciária sobre a folha de salários efetuados pela empresa prestadora de serviços.

Caso não efetue a retenção dos 11% sobre a nota fiscal, fatura ou recibo de serviços prestados mediante cessão de mão obra, o tomador estará sujeito à cobrança do montante que deixou de reter, nos termos do artigo 31 c/c § 5º do artigo 33, ambos da Lei nº 8.212 de 1991:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33. (...)

³ TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FORNECEDOR E TOMADOR DE MÃO-DE-OBRA. ART. 31 DA LEI 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI 9.711/98.

1. A partir da vigência do art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98, a empresa contratante é responsável, com exclusividade, pelo recolhimento da contribuição previdenciária por ela retida do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, afastada, em relação ao montante retido, a responsabilidade supletiva da empresa prestadora, cedente de mão-de-obra.

2. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (STJ, REsp nº 1.131.047/MA, 1ª Seção, Ministro Teori Albino Zavascki, Julgado em 24/11/2010).

Art. 33 (...)

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

(...)

Tornam-se irrelevantes, desse modo, os eventuais pagamentos feitos pelo prestador de serviços a título de contribuições previdenciárias. Se assim não fosse, a natureza da responsabilidade do contratante ficaria convertida em subsidiária, em afronta ao texto expresso da lei, que não prevê, para o lançamento de ofício, a necessidade de verificação da situação fiscal da empresa cedente de mão de obra.

Por todo o exposto o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, devendo ser mantido nos termos da decisão de primeira instância.

MÉRITO

As questões meritórias giram em torno dos seguintes pontos: (i) arguições sobre a imunidade, não incidência e isenção de tributação sobre a PLR; (ii) PGBL para gerentes e executivos; (iii) abono e gratificação de férias; (iv) indevida qualificação da multa de ofício; (v) impossibilidade de cobrança concomitante da multa de mora e da multa de ofício e (vi) da não aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

O AI-DEBCAD 51.055.027-4 refere-se à contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundos: SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE, incidentes sobre: (i) as remunerações pagas aos segurados empregados a título de adicional e gratificação de férias, de acordo com o especificado no Levantamento FE - FERIAS; (ii) as remunerações pagas aos segurados empregados a título de previdência complementar, de acordo com o especificado no Levantamento PC – PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR e (iii) as remunerações pagas aos segurados empregados a título de participação nos resultados, de acordo com o especificado no Levantamento PR – PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS.

Ainda que se trate de contribuições devidas a terceiros, no recurso voluntário o Recorrente procurou carrear seus argumentos na tentativa de demonstrar a não incidência das contribuições previdenciárias sobre tais fatos geradores.

Da Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

A participação nos lucros e resultados é direito social do trabalho previsto no inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal de 1988:

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;

(...)

As regras de isenção, nos termos do art. 150, § 6º da Constituição Federal de 1988, devem ser introduzidas no ordenamento jurídico através de leis específicas:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

A isenção inclui-se nas modalidades de exclusão do crédito tributário, e, desse modo, a legislação que dispõe sobre o tema deve ser interpretada literalmente, em consonância com o Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1996:

Art. 111 - Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

A participação nos lucros ou resultados como prevista constitucionalmente é desvinculada da remuneração, não possuindo natureza jurídica salarial e não integrando o salário de contribuição, desde que paga em conformidade com lei específica.

A regulamentação do tema em apreço ocorreu com a edição da Medida Provisória (MPV) nº 794, de 29 de dezembro de 1994, e as que se lhe seguiram reeditando a matéria, convertidas na Lei nº 10.101 de 19 de dezembro de 2000, com alterações promovidas pela Lei nº 12.832 de 20 de junho de 2013 e pela Lei nº 14.020 de 06 de julho de 2020, a qual disciplina a PLR da empresa, estabelecendo os requisitos necessários para que a desvinculação da remuneração ocorra.

Quanto à desvinculação da remuneração atribuída constitucionalmente à PLR, assim dispõe a alínea "j" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991⁴:

Art. 28. (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

⁴ Da mesma maneira dispõe o inciso X, § 9º do art. 214 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999.

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)

A consequência do pagamento de tais valores em desacordo com a legislação de referência está prevista no § 10 do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS) Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

(...)

Nos dispositivos citados, resta clara a relevância do atendimento integral ao que dispõe a legislação, no caso a Lei nº 10.101 de 2000, para que os pagamentos realizados a título de PLR assim sejam reconhecidos.

Os requisitos necessários para a caracterização da PLR estão previstos no artigo 2º da referida lei:

"(...)

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 escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;~~

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

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.

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo: (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

I - a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação; (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

(...)

Participação nos lucros e prêmios

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; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

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.

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

~~§ 3-A. A não equiparação de que trata o inciso II do § 3º não é aplicável às hipóteses em que tenham sido utilizados índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Revogada pela Medida Provisória nº 955, de 2020) Vigência encerrada~~

~~§ 3-A. A não equiparação de que trata o inciso II do § 3º não é aplicável às hipóteses em que tenham sido utilizados índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

§ 3º-A. A não equiparação de que trata o inciso II do § 3º deste artigo não é aplicável às hipóteses em que tenham sido utilizados índices de produtividade ou qualidade ou programas de metas, resultados e prazos. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo: (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

I - a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação; (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho. (Incluído pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

~~§ 5º As partes podem: Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

~~I – adotar os procedimentos de negociação estabelecidos nos incisos I e II do caput e no § 10º simultaneamente; e (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

~~II – estabelecer múltiplos programas de participação nos lucros ou nos resultados, observada a periodicidade estabelecida pelo § 1º do art. 3º. (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

§ 5º As partes podem: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - adotar os procedimentos de negociação estabelecidos nos incisos I e II do caput deste artigo, simultaneamente; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - estabelecer múltiplos programas de participação nos lucros ou nos resultados, observada a periodicidade estabelecida pelo § 2º do art. 3º desta Lei. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

~~§ 6º Na fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive no que se refere à fixação dos valores e à utilização exclusiva de metas individuais, a autonomia da vontade das partes contratantes será respeitada e prevalecerá em face do interesse de terceiros. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

§ 6º Na fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive no que se refere à fixação dos valores e à utilização exclusiva de metas individuais, a autonomia da vontade das partes contratantes será respeitada e prevalecerá em face do interesse de terceiros. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

~~§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

~~I – anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

~~II – com antecedência de, no mínimo, noventa dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

~~§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º macula exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos: Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

~~I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, dentro do mesmo ano civil; e (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

~~II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a um trimestre civil do pagamento anterior. (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Revogada pela Medida Provisória nº 955, de 2020)~~

§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º desta Lei invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, no mesmo ano civil; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil do pagamento anterior. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

~~§ 9º Na hipótese do inciso II do § 8º, mantêm-se a higidez dos demais pagamentos. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Revogada pela Medida Provisória nº 955, de 2020)~~

§ 9º Na hipótese do inciso II do § 8º deste artigo, mantêm-se a validade dos demais pagamentos. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

~~§ 10. A participação nos lucros ou nos resultados de que trata esta Lei poderá ser fixada diretamente com o empregado de que trata o parágrafo único do art. 444 da Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Produção de efeitos (Incluído pela Medida Provisória nº 905, de 2019) (Vigência encerrada)~~

§ 10. Uma vez composta, a comissão paritária de que trata o inciso I do caput deste artigo dará ciência por escrito ao ente sindical para que indique seu representante no prazo máximo de 10 (dez) dias corridos, findo o qual a comissão poderá iniciar e concluir suas tratativas. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

(...)

Dentre estes requisitos formais, temos a negociação entre empregadores e empregados por meio de comissão, integrada também por um representante do sindicato da categoria ou de convenção/acordo coletivo. Como requisitos materiais, as regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição do seu cumprimento, periodicidade da distribuição, vigência e prazos de revisão. E o critério de

pagamento pode ter por base, entre outros, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade ou de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

No caso concreto se discute o descumprimento do requisito formal da participação do sindicato da respectiva categoria dos trabalhadores na PLR.

Nos termos do artigo 2º, incisos I e II da Lei nº 10.101 de 2000, consoante redação vigente à época dos fatos:

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 escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

(...)

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 90/94), a PLR destinada aos empregados ocupantes de cargos gerenciais e diretivos não foi estabelecida nos Acordos Coletivos de Trabalho celebrados pelas empresas da CPFL Energia. Nos instrumentos decorrentes da negociação, os pagamentos para os ocupantes de cargos gerenciais e diretivos foram feitos pelo denominado “sistema Web”, sem a presença do sindicato representativo da categoria dos trabalhadores, estando os pagamentos em desacordo com a lei específica que rege a matéria.

A lei não prescreve o assentimento do sindicato, mas sim que a comissão seja integrada, necessária e não facultativamente, por representante do sindicato. Ou seja, ela atribui a tal participação a qualidade de requisito formal de validade na formação da comissão para que esta seja apta a negociar as condições do PLR, visando o legislador resguardar os interesses dos trabalhadores no curso das negociações.

De aduzir-se, em conclusão, que uma vez não atendido requisito de validade estabelecido na legislação para que os valores recebidos a título de PLR possam estar enquadrados nos termos da Lei nº 10.101 de 2000, há razão suficiente para manter o lançamento, em consonância com o decidido em sede de primeiro grau.

Portanto, pelas razões apresentadas não merece reparo o acórdão recorrido.

Do PGBL para Gerentes e Executivos.

No caso em tela o motivo ensejador do lançamento decorreu do fato “do plano denominado PGBL, celebrado com “Bradesco Vida e Previdência” e “Brasilprev”, não ter sido disponibilizado aos empregados chamados de Colaboradores Efetivos, sendo elegíveis para o mesmo somente Gerentes de Divisão, Gerentes de Departamento e Executivos”, conforme se observa do seguinte excerto do Relatório Fiscal (fls. 95/96):

(...)

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 Brasil, 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.

9.4.7 O lançamento foi feito sob o Código de Levantamento “PC – Previdência Complementar”, também relacionado no relatório “DD – Discriminativo do Débito”, já mencionado neste relatório.

9.4.8 Todos os valores utilizados no lançamento foram extraídos de planilhas apresentadas pela empresa em 15/08/2013 (anexadas ao processo), conforme arquivos constantes da relação de Recibos de Entrega de Arquivos Digitais, em atenção a esclarecimentos adicionais requeridos pela fiscalização no Termo de Constatação e Intimação Fiscal lavrado em 25/07/2013. Constam destas planilhas a relação de trabalhadores que receberam o benefício e os respectivos códigos, bases de cálculo das contribuições para a previdência complementar e os valores das contribuições pagas pela empresa e pelos participantes. As somas por competência das contribuições foram lançadas no relatório “RL – Relatório de Lançamentos” do Auto de Infração AI DEBCAD nº 51.055.024-0 (contribuição patronal).

9.4.9 Não foram lançadas contribuições dos segurados empregados, relativamente ao Levantamento PC, uma vez que a remuneração dos gerentes e executivos que receberam remuneração a título de PGBL era superior ao limite máximo do salário-de-contribuição.

(...)

A DRJ manteve o lançamento sob o fundamento de que as contribuições para as empresas Bradesco Vida e Previdência e Brasilprev, relativas a programa de previdência complementar, na modalidade PGDL, destinado aos Gerentes, Diretores, Presidente e Vice, não foi disponibilizado aos empregados chamados de Colaboradores Efetivos, ou seja, que os mesmos “não foram disponibilizados à totalidade dos empregados e dirigentes da impugnante, em desconformidade com o disposto na alínea “p” do § 9º do artigo”.

Ao final concluiu que “a Lei é clara e precisa ao prescrever, expressamente, por meio da mencionada alínea “p” que o valor das contribuições pago, relativo a programa de previdência complementar, quando não disponível à totalidade dos empregados e dirigentes, integra o salário-de-contribuição”.

No caso em análise, como visto, a única sustentação que amparou o lançamento e a decisão recorrida foi a condição de que o plano de previdência complementar deve estar disponível à totalidade dos empregados e dirigentes, ainda que se tratando de plano de benefício instituído por entidade de previdência complementar aberta.

Todavia tal premissa não se sustenta no presente caso, tendo em vista que a Lei Complementar nº 109 de 2001⁵, em seu artigo 26, § 2º e 3º, permite que o plano seja oferecido a apenas a grupos constituídos por categorias específicas, conforme se observa na transcrição abaixo:

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

⁵ LEI COMPLEMENTAR Nº 109, DE 29 DE MAIO DE 2001. Dispõe sobre o Regime de Previdência Complementar e dá outras providências.

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.

§ 5º A implantação de um plano coletivo será celebrada mediante contrato, na forma, nos critérios, nas condições e nos requisitos mínimos a serem estabelecidos pelo órgão regulador.

§ 6º É vedada à entidade aberta a contratação de plano coletivo com pessoa jurídica cujo objetivo principal seja estipular, em nome de terceiros, planos de benefícios coletivos.

(...)

A obrigatoriedade de que os planos de benefícios devem ser oferecidos a todos os empregados está prevista para o caso de planos de benefícios de entidades fechadas, conforme se extrai da disposição contida no artigo 16 da referida lei:

Seção II

Dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas

Art. 12. Os planos de benefícios de entidades fechadas poderão ser instituídos por patrocinadores e instituidores, observado o disposto no art. 31 desta Lei Complementar.

(...)

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.

§ 2º É facultativa a adesão aos planos a que se refere o caput deste artigo.

§ 3º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos planos em extinção, assim considerados aqueles aos quais o acesso de novos participantes esteja vedado.

(...)

Por fim, o artigo 68 da referida Lei Complementar nº 109 de 2001 estabelece que tal benefício concedido não integrará o contrato de trabalho dos participantes, conforme se verifica da reprodução a seguir:

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.

§ 1º Os benefícios serão considerados direito adquirido do participante quando implementadas todas as condições estabelecidas para elegibilidade consignadas no regulamento do respectivo plano.

§ 2º A concessão de benefício pela previdência complementar não depende da concessão de benefício pelo regime geral de previdência social.

Pela pertinência, reproduzo as ementas dos seguintes precedentes da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. REGIME ABERTO. NÃO EXTENSIVA À TOTALIDADE DE EMPREGADOS E DIRIGENTES. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Com a entrada em vigor da Lei Complementar nº 109/2001, no caso de planos de previdência complementar organizados em regime aberto, o empregador pode definir como beneficiários grupos de empregados e dirigentes vinculados a uma categoria específica. Contudo, o pagamento dessa vantagem não pode ser caracterizado como um instrumento de incentivo ao trabalho, nem estar atrelada à produtividade. (Acórdão 9202-011.575; Sessão de 27/11/2024; Relator: Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/11/2006

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, no caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes à determinada categoria, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade. (Acórdão 9202-010.583; Sessão de 20/12/2022; Relatora: Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, somente no regime fechado de previdência complementar, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade de seus empregados e dirigentes. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de

incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade. (Acórdão 9202-009.256; Sessão de 19/11/2020; Relator: Pedro Paulo Pereira Barbosa)

No caso concreto, a acusação fiscal ficou restrita a uma suposta violação do artigo 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212 de 1991, por não estar o plano de previdência complementar disponível à totalidade dos empregados da contribuinte. Por tais fatos não se enquadrarem em infração às normas que regem a previdência complementar, não pode prosperar a pretensão fiscal de tributar as contribuições à previdência privada exclusivamente por não estar o plano disponível à totalidade dos empregados e dirigentes do contribuinte.

Em vista dessas considerações, a decisão recorrida deve ser reformada para excluir da tributação os valores correspondentes ao PGBL para gerentes e executivos.

Da Gratificação de Férias.

O Recorrente repisa os mesmos argumentos da impugnação, da qual é cópia *ipsis litteris*, não apresentando, em sede recursal, novas razões de defesa que pudessem afastar os fundamentos jurídicos da decisão recorrida, motivo pelo qual entendo por adotar, como razões de decidir, os fundamentos ali adotados, valendo-me, para tanto, da autorização constante do artigo 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023, nos pontos que aqui nos interessa, a seguir reproduzidos (fls. 948/949):

(...)

5.2 - GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS

Quanto à gratificação de férias, alega a impugnante que se trata de previsão em ACT firmado entre a Impugnante e o Sindicato da categoria e atende, rigorosamente, o artigo 144 da CLT, sendo que o valor não ultrapassa aquele que seria devido por vinte dias de trabalho, citando a cláusula 11 do mencionado ACT.

Estabelece o referido artigo 144 da CLT:

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)

Trata o abono em questão da conversão de parte do período de férias a que o empregado tem direito em pecúnia.

Veja-se que o artigo 144 da CLT 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.

A impugnante cita, em sua impugnação, a cláusula 11 do ACT mencionado, *verbis*:

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.(grifamos)

Parágrafo 2º - Com a presente sistemática de gratificação de férias, a CPFL cumpre plenamente o disposto no artigo 72, inciso XVII, da Constituição Federal.

Extrai-se do texto do ACT acima citado que a empresa paga uma parte fixa no valor de R\$ 1.463,11 e outra variável de 40% sobre o valor que resultar da diferença entre a remuneração fixa mensal do empregado e a parte fixa da gratificação.

A limitação estabelecida pelo artigo 144 da CLT é de vinte dias do salário.

Veja-se que só a parte fixa pode representar mais do que o salário integral de alguns empregados. O próprio § 1º da cláusula 11 do ACT citado confirma essa ocorrência ao afirmar que a gratificação fica limitada à remuneração fixa mensal do empregado, quando esta for inferior ao valor fixo.

Portanto, não podem prosperar as alegações da impugnante.

(...)

Do Adicional Constitucional de Férias.

O Recorrente destaca a necessidade da exclusão do adicional de férias (terço constitucional) da base de cálculo ante o fato de restar pacificada posição jurisprudencial do STF (RE 345.458/RS), em que a relatora, Min. Ellen Gracie, analisando a constitucionalidade da redução do período de férias de procuradores autárquicos, consignou que o abono de férias era espécie de "parcela acessória que, evidentemente, deve ser paga quando o trabalhador goza seu período de descanso anual, permitindo-lhe um reforço financeiro neste período". Em face desses precedentes, o STF consolidou jurisprudência no sentido da não incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional das férias, ao fundamento de que a referida verba detém natureza compensatória/indenizatória e de que, nos termos do artigo 201, §11 da CF, somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor para fins de aposentadoria sofrem incidência da contribuição previdenciária.

A decisão recorrida justificou a manutenção de tal parcela sob o seguinte fundamento (fl. 948):

(...)

5.1 – ACIONAL CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS

Quanto ao adicional constitucional de férias (1/3), a impugnante alega que se caracteriza indenização à supressão da possibilidade de outras remunerações no período de férias, cuja natureza indenizatória foi reconhecida pelo STF.

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 impugnante.

(...)

Sobre a matéria convém trazer à colação as seguintes informações.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.068/SC, *leading case* do Tema 163⁶, a decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) refere-se a questão específica concernente ao regime próprio dos servidores públicos, situação diversa daquela enfrentada nestes autos, em que se trata de trabalhadores vinculados ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

Por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR, *leading case* Tema nº 985⁷, o STF adotou a seguinte tese: “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.”

Foi certificado o trânsito em julgado da decisão dos EMB. DECL. NOS EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.072.485/PR⁸, em 24/09/2025, com a rejeição dos embargos opostos pela União, tendo sido reconhecida a constitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias, estendendo a cobrança também às contribuições destinadas a terceiros e ao RAT/SAT, com modulação dos

⁶ Tema 163 - Contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, a gratificação natalina, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade.

⁷ Tema 985 - Natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal.

⁸ EMB. DECL. NOS EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.072.485 PARANÁ.

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TERÇO DE FÉRIAS. REJEIÇÃO.

I. CASO EM EXAME

1. Embargos de declaração em que se pretende rediscutir a modulação de efeitos realizada no julgamento de embargos anteriores, quanto à sua necessidade e aos seus marcos temporais.

2. O acórdão embargado atribuiu efeitos *ex nunc* ao reconhecimento da constitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária patronal sobre o terço constitucional de férias, a contar da publicação da ata do julgamento de mérito. Foram ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão restituídas pela União.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

3. Discute-se a presença de omissão ou contradição no acórdão recorrido quanto à modulação temporal dos efeitos da decisão de mérito e às ressalvas nela contidas.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, rejeitou os embargos de declaração opostos pela União, nos termos do voto do Relator, Ministro Luís Roberto Barroso (Presidente). Plenário, Sessão Virtual de 1.8.2025 a 8.8.2025.

efeitos da decisão a contar da data da publicação da ata de julgamento da decisão de mérito, ou seja, a partir de **15/09/2020**, "com exceção das contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União".

Tecidas essas considerações, em apertada síntese, são as seguintes conclusões do Tema 985:

- Foi reconhecida a constitucionalidade da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, estendendo a cobrança também às contribuições destinadas a terceiros e ao RAT/SAT.
- Com a modulação dos efeitos da decisão, o STF fixou eficácia *ex nunc*, a partir de 15/09/2020, data da publicação da ata de julgamento da decisão de mérito, sem efeitos retroativos, resguardando as ações ajuizadas antes dessa data e
- A decisão não beneficia os contribuintes que não submeteram a questão ao crivo judicial, ou seja, a decisão não restitui os valores recolhidos de forma indevida.

Certificado o trânsito em julgado que reconheceu a legalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, a partir de 15/09/2020, tal decisão vincula os membros das turmas de julgamento do CARF, nos termos do artigo 98 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 21 de dezembro de 2023⁹, devendo tal decisão ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, nos termos do artigo 99 do RICARF¹⁰.

No caso dos presentes autos, a contribuição previdenciária objeto dos presentes autos corresponde ao período compreendido entre 01/01/2009 a 31/12/2009, de modo que, em obediência ao que foi decidido pelo STF, devem ser excluídas do lançamento do AI – DEBCAD 51.055.027-4, a verba relativa ao adicional constitucional de férias, correspondente às seguintes rubricas: (a) V30 - ABONO CONSTIT DE FÉRIAS, no montante de R\$ 146.582,52 e (b) V37 - ABONO CONST DE FERIAS-DIFERENC, no montante de R\$ 3.016,86 (fl. 311), conforme resumo constante na tabela abaixo (fls. 43/44):

AI - DEBCAD: 51.055.027-4

⁹ Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que:

I - já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou

II - fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

¹⁰ Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

	V30	V37
jan/09	37.298,58	0,00
fev/09	10.530,14	0,00
mar/09	10.180,91	0,00
abr/09	4.159,23	0,00
mai/09	6.210,23	12,60
jun/09	4.452,30	0,00
jul/09	40.987,54	2.906,13
ago/09	2.056,18	98,13
set/09	10.511,69	0,00
out/09	7.135,72	0,00
nov/09	7.005,07	0,00
dez/09	6.054,93	0,00
Total	146.582,52	3.016,86

Da Qualificação da Multa de Ofício.

O Recorrente alega não existir ao longo de toda a fiscalização qualquer prova ou sequer evidência que pudesse demonstrar indícios de materialidade ou autoria do crime de sonegação.

Relata que 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.

Afirma que o não recolhimento de tributo por divergência de interpretação entre o contribuinte e o sujeito ativo da obrigação tributária, não pode repercutir em reconhecimento da prática de sonegação, até mesmo porque o entendimento esposado pelo Recorrente encontra amplo respaldo na legislação previdenciária e na jurisprudência consolidada nos tribunais administrativos e judiciais.

Extraí-se do Relatório Fiscal que o motivo ensejador da qualificação da multa decorreu do fato de que “as empresas do grupo CPFL Energia vêm sendo fiscalizadas e reiteradamente autuadas por deixarem de recolher contribuições previdenciárias e por descumprimento de obrigações acessórias”, mencionando a existência de diversos processos em que a matéria se repete, conforme se observa do seguinte excerto (fls. 81/83 e 103):

(...)

práticas reiteradas e ciência do resultado

9.1.3 Inicialmente, tendo em vista a aplicação da multa apontada no Capítulo XI, é necessário relatar que ao longo dos anos as empresas do grupo CPFL Energia vêm sendo fiscalizadas e reiteradamente autuadas, tanto por deixar de recolher contribuições devidas à Seguridade Social como por descumprimento de

obrigações acessórias. Anexamos ao presente processo uma relação de processos eletrônicos em andamento das empresas do grupo ora fiscalizadas. Dentre estes, há diversos processos de Autos de Infração, sendo que determinadas matérias se repetem em vários deles.

9.1.4 A título ilustrativo, vejamos a última ação fiscal realizada na COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ, maior empresa do grupo. A ação foi determinada pelo MPF 0810400-2010-00398-8, tendo sido lavrados os Autos de Infração – AI DEBCAD 37.347.823-2, 37.347.824-0, 37.347.825-9, 37.347.826-7, 37.347.827-5, 37.347.828-3 e 37.365.131-7, incluídos no Processo Administrativo Fiscal COMPROT 10830.720976/2012-25, e os Autos de Infração – AI DEBCAD 51.011.951-4 e 51.011.952-2, incluídos no Processo Administrativo Fiscal COMPROT 10830.720975/2012-81. Nos Autos de Infração de Obrigações Principais há créditos lançados 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, dentre outros assuntos. As matérias destacadas já haviam sido objeto de lançamento em ações fiscais anteriores, assim como foram novamente lançadas na presente ação.

9.1.5 Esta prática reiterada, somada ao que se constatou durante o procedimento fiscal, conforme apresentaremos a seguir neste relatório, 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.

9.1.6 No Direito Penal Brasileiro, o crime existe em sua modalidade dolosa apenas, a não ser que exista previsão específica da modalidade culposa (art. 18, parágrafo único do Código Penal). Os crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social são sempre tipos penais dolosos.

9.1.7 O conceito de dolo, para os fins de tipificação dos delitos em apreço, encontra-se no art. 18, inciso I do Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

9.1.8 A lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isto significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrente. Portanto, é o caso encontrado nas empresas do grupo CPFL Energia, relativamente à supressão ou redução de contribuição social previdenciária, em que as empresas tinham ciência de que determinadas condutas, por ação ou omissão, levariam ao referido resultado.

(...)

recusa de recebimento de Termos

9.1.12 Também é oportuno registrar que durante o procedimento fiscal, além de deixar de apresentar arquivos e documentos requeridos pela fiscalização, conforme veremos adiante, a CPFL Energia chegou a recusar o recebimento de Termos de Intimação enviados via postal para empresas do grupo.

9.1.13 Como pode ser visto em anexo inserido no processo (Termos recusados pela CPFL Energia), os Termos de Intimação Fiscal lavrados em 11/01/2013 e recebidos via postal em 15/01/2013 foram devolvidos à Receita Federal do Brasil de Campinas sem terem sido abertos (devolvidos ao remetente). Lembramos que havia indicação nos Avisos de Recebimento e nos envelopes de que o conteúdo continha Termos de Intimação Fiscal. Para justificar a devolução dos Termos, a CPFL Energia utilizou a absurda alegação de que as correspondências foram enviadas para destinatário que não pertencia à Companhia. Constatam como destinatários nas correspondências enviadas: “CPFL GERAÇÃO DE ENERGIA S/A, referente ao Termo de Intimação Fiscal – T.NR.09 – AR DL380958834BR”; “COMPANHIA PIRATININGA DE FORÇA E LUZ, referente ao Termo de Intimação Fiscal – T.NR.09 – AR DL380958825BR”; “COMPANHIA PAULISTA DE FORÇA E LUZ, referente ao Termo de Intimação Fiscal – T.NR.08 – AR DL380958817BR” e “CPFL COMERCIALIZAÇÃO BRASIL S/A, referente ao Termo de Intimação Fiscal – T.NR.06 – AR DL380958803BR”. Portanto, pela clareza com que foram identificados os destinatários nas correspondências, é inadmissível a alegação de que tais intimações, também identificadas nos envelopes, pudessem não se referir a empresas do grupo CPFL Energia.

(...)

10.3 Conforme relatado no Capítulo X - DESCRIÇÃO DOS FATOS APURADOS NO PROCEDIMENTO FISCAL, a CPFL Brasil 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.

10.4 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.

(...)

É justificável a exigência da multa qualificada prevista no artigo 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430 de 1996 quando o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 1964. Sobre o tema, por elucidativo,

pertinente a reprodução do seguinte excerto do voto de relatoria do Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, no acórdão nº 1301-005.782:

(...)

Para que se possa cogitar da multa qualificada de 150%, imprescindível que a autoridade fiscal identifique e comprove a exata ação ou omissão dolosa, tanto no aspecto objetivo (prática de ato ilícito), quanto no aspecto subjetivo (vontade ou intenção de lesar o fisco).

Essas situações normalmente são identificadas através de uso de meios inidôneos para acobertar fatos que dão origem ao crédito tributário ou pela prática de medidas que induzam a erro o trabalho da fiscalização. Tratam-se dos denominados atos dolosos ou fraudulentos, que levam ao caminho da sonegação ou evasão fiscal, tais como uso de “notas fiscais frias”, “notas fiscais de favor”, contabilidade paralela, conta bancária não declarada (“caixa 2), interposição fraudulenta de pessoas (“laranjas” ou “testa de ferro”), falsidade ideológica, documentos falsos etc.

São essas as condutas previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, dispositivos estes que conferem natureza penal à aludida penalidade qualificada, necessitando do elemento dolo à sua caracterização.

Semelhante entendimento foi consignado pela Conselheira Lívia De Carli Germano (Relatora designada para redigir o voto vencedor no Acórdão CSRF nº 9101-002.189), em sessão realizada no dia 21 de janeiro de 2016:

“Como ensina Brandão Machado, na noção de **dolo** se insere a idéia de **contrariedade** ao direito, ou seja, da prática de um **ilícito** (“Um caso de elusão de imposto de renda”. In: Direito Tributário Atual, vol. 9, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 2209).

Da mesma forma, MARCO AURÉLIO GRECO observa:

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, **deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária**, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido — que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável — **não se trata de caso regulado pelo inciso II do artigo 44, mas sim de divergência de qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude a que se refere o dispositivo.**

A multa agravada só tem cabimento se o elemento subjetivo do tipo for a fraude no sentido de enganar, esconder, iludir, etc."

(Planejamento Tributário, São Paulo: Dialética, 2004, grifos nossos)

É que para que se possa falar em dolo, para além da intenção (elemento subjetivo), é necessário que o que se pretende seja ilícito (elemento objetivo), ou

seja, é preciso que tal intenção seja direcionada à prática de ato ou omissão contrários ao direito.

Nesse passo, não basta a intenção de reduzir a tributação. É necessário, sim, que o contribuinte, ao buscar tal resultado, adote conduta que afronte norma que proíba ou obrigue, ou seja, contrarie uma norma imperativa, praticando assim um ato típico.

É neste sentido que os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 trazem as condutas típicas da sonegação, fraude e conluio, todas elas supondo a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo.

Com efeito, o ilícito tributário pode compreender um dos dois elementos: (i) **elemento objetivo**, que corresponde propriamente ao ilícito tributário (não pagamento, pagamento a menor ou postergação de pagamento de tributo); e (ii) **elemento subjetivo**, identificado pelo conhecimento prévio de utilização de atos ou negócios ilícitos para reduzir ou não pagar tributo, isto é, **dolo específico**.

Todo lançamento parte de um ilícito tributário (elemento objetivo). Contudo, somente o ilícito praticado em evidente intenção de fraudar o fisco apresentará o dolo (elemento subjetivo), elemento que dá azo à qualificação da multa.

(...)

Ressalte-se ainda que o ilícito tributário praticado – de declarar tributos em valor inferior ao escriturado – possui tipificação legal própria no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996:

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

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

Como se vê, o não pagamento de tributos e a apresentação de declaração inexata são hipóteses tipificadas que ensejam a aplicação da multa de 75%, em razão de expressa disposição legal.

Assim, há de ser afastada a multa de ofício qualificada, remanescendo a multa no patamar de 75%.

(...)

O fato das empresas do grupo CPFL Energia terem sido fiscalizadas e autuadas, por deixar de recolher contribuições devidas à Seguridade Social e por descumprimento de obrigações acessórias, em relação a determinadas matérias que se repetem em vários deles, por si só não justifica a qualificação da multa de ofício se não restar configurado o intuito de fraude.

No caso em análise, de se ressaltar, que em relação a pelo menos uma dessas matérias que foram objeto do lançamento, havia sido submetida ao crivo judicial, pendente de

decisão, cujo trânsito em julgado somente ocorreu no ano de 2025. Em relação a outras houve alteração de entendimento, de modo que ainda que o contribuinte tenha incorrido na mesma infração em períodos fiscalizados, não se pode sob o pretexto de conduta reiterada majorar a multa de ofício sem deixar demonstrada a conduta do contribuinte enquadrável nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964.

A Lei nº 14.689 de 20 de setembro de 2023 alterou a redação do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, nos seguintes termos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do **caput** deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pela sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Assim, somente com a alteração na redação do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996, promovida pela Lei nº 14.689 de 2023 ficou estabelecida a majoração da multa prevista no inciso I do *caput* do referido artigo, nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964, para os seguintes percentuais: (i) 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício (§ 1º, inciso VI); (ii) 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo (§ 1º, inciso VII) e (iii) verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos artigos. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões (§ 1º-A).

Anota-se, por fim, que a alegada recusa de recebimento de Termos de Intimação enviados via postal para empresas do grupo, seria passível de agravamento da multa lançada, nos termos do disposto no artigo 44, inciso I, § 2º da Lei nº 9.430 de 1996¹¹ e não de qualificação dela.

¹¹ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Em vista dessas considerações, nos presentes autos o evidente intuito de fraude não foi devidamente justificado e comprovado pela autoridade lançadora, de modo que deve ser afastada a multa qualificada, reduzindo-a ao percentual de 75%.

Dos Juros de Mora sobre a Multa de Ofício.

A matéria não comporta maiores discussões tendo em vista que se encontra pacificada neste CARF, objeto da Súmula CARF nº 108, abaixo reproduzida, de observância obrigatória por parte de seus membros a teor da disposição contida no artigo 72 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante,** conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se por conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das alegações acerca da representação fiscal para fins penais e da impossibilidade de cobrança concomitante da multa de mora e da multa de ofício; na parte conhecida, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para: (i) excluir do AI – DEBCAD 51.055.027-4: (i.1) os valores referentes ao PGBL para gerentes e executivos e (i.2) a verba relativa ao adicional constitucional de férias, correspondente às seguintes rubricas: (i.2.a) V30 - ABONO CONSTIT DE FÉRIAS, no montante de R\$

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

146.582,52 e (i.2.b) V37 - ABONO CONST DE FERIAS-DIFERENC, no montante de R\$ 3.016,86 e (ii) reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

Assinado Digitalmente

Débora Fófano dos Santos