RESOLUÇÃO GERADA NO PGD-CARF PROCESSO 15504.721726/2013-17
COPIA

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

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 15504.721726/2013-17 |
| **Recurso nº** | Voluntário |
| **Resolução nº** | **2402-000.431 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária** |
| **Data** | 14 de abril de 2014 |
| **Assunto** | Solicitação de Diligência |
| **Recorrente** | LEME ENGENHARIA LTDA |
| **Recorrida** | FAZENDA NACIONAL |

Vistos, relatados e discutidos os presente autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/04/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 30/04/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

## RELATÓRIO

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados, concernentes à parcela patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT) e as contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros, para as competências 01/2009 a 12/2009.

Também há o lançamento pelo descumprimento de obrigação acessória, que consiste em deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela legislação previdenciária.

O Relatório Fiscal informa que os fatos geradores decorrem das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, oriundos dos seguintes fatos:

1. **aluguéis residenciais** do apartamento à rua Paulo Camil Pena, 585, Belvedere, Belo Horizonte/MG, cedido para moradia do empregado Jean Joseph Marie Bouckaert, contratado para atuar na matriz em Belo Horizonte, onde se deu sua admissão;

2. **cartão ecx combustível**, em valores fixos, fornecidos no período 01/2008 a 01/2009, a Dejair Soares Porto e Carlos Roberto de Oliveira;

3. **PLR** a empregados em desacordo com a Lei 10.101/2000;

4. **despesas de farmácia e reembolso óculos** pagos apenas a empregados da filial Florianópolis;

5. **bolsas de estágio** pagas sem o termo de compromisso no mês de competência da prestação de serviços;

6. **valores pagos a pessoas físicas** que prestaram serviços à empresa com todos os requisitos da figura do segurado empregado, porém, indevidamente tidos como segurados contribuintes empresários de pretensas pessoas jurídicas contratadas.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 08/03/2013 (fls. 01).

A autuada apresentou impugnação tempestiva, alegando, em síntese, que:

1. **Ilegalidade na caracterização como empregados da impugnante, dos sócios das empresas contratadas**.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/04/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 30/04/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

2. **Ofensa ao regime de tributação instituído pelo art. 129 da Lei 11.196/2005**. O lançamento contraria o art. 50 do Código Civil de duas formas: Primeiro, porque inexiste no caso autorização legal para que a própria autoridade administrativa, à margem do processo judicial, proceda à desconsideração da personalidade jurídica das contratadas. Segundo, porque a responsabilidade pelas obrigações decorrentes da desconsideração da personalidade jurídica é dos sócios da pessoa jurídica desconsiderada. Transcreve o art. 150, §1º, inciso II e §2º, incisos I e II do RIR/99, concluindo que essa legislação, anterior ao art. 129 da Lei 11.196/2005, impedia a constituição de uma sociedade com o fim de atrair as normas de tributação da pessoa jurídica a uma pessoa física que prestasse serviços de engenheiros ou assemelhados com os caracteres de uma relação personalíssima. Ademais, o lançamento fere o art. 129 da Lei 11.196/2005, que alterando a legislação anterior, trouxe novo regime de tributação definido em razão da natureza do serviço prestado, e não mais em razão do caráter personalíssimo ou da relação existentes entre seu sócio e terceiros. A nova ordem jurídica teria impedido a desconsideração da personalidade jurídica para fins de aplicar normas tributárias pertinentes à pessoa física, na medida em que ela própria atribui a essas sociedades o regime de tributação de pessoas jurídicas unicamente em razão da natureza do serviço prestado, sendo irrelevante o caráter personalíssimo e demais características existentes na relação entre seu sócio e terceiros. Não se trata, pois, de simulação de sociedades com o intuito de encobrir uma relação de emprego. A partir da Lei 11.196/2005, constituída a sociedade para a prestação de serviços técnicos, a lei determina a incidência da legislação aplicável às pessoas jurídicas;

3. **Ilegalidade da utilização da aferição indireta sem a presença dos pressupostos autorizadores**. Outra ilegalidade que acomete o lançamento foi de, sem que estivessem presentes os pressupostos legais do arbitramento (art. 148 do CTN e art. 33, §6º da Lei 8.212/91), utilizar o método da aferição indireta para apurar os valores da remuneração paga ao prestador de serviços em caráter pessoal: - presumiu-se que todos os valores pagos pela impugnante às sociedades contratadas foram direcionados integralmente ao sócio. Cita doutrina de Mizabel Derzi e Sacha Calmon sobre a excepcionalidade da adoção do procedimento do arbitramento, que só pode ser utilizado se esgotadas as possibilidades de reconstrução da verdade material. No caso concreto, não foi realizada qualquer medida para verificar quanto dos valores pagos pela impugnante constituiu remuneração do sócio apontado como prestador de serviço em caráter pessoal, de forma a segregá-lo dos valores direcionados aos outros sócios da contratada. Não é razoável supor que todo o valor pago foi todo direcionado ao sócio prestador dos serviços porque seria afirmar que o outro sócio nada recebeu, o que significa a presunção de uma nulidade do contrato de constituição da sociedade desconsiderada, que não foi sequer levantada, muito menos comprovada. Logo, presunção desconectada da realidade,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/04/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 30/04/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

desarrazoada, contraria o que comumente ocorre e o que determina o art. 1.008 do Código Civil. Conclui que a apuração da base de cálculo destoa dos parâmetros do art. 148 do CTN e do art. 33 da Lei 8.212/91;

4. **Nulidade por ausência de fundamentação legal para a aferição indireta**. O lançamento contém vicio de motivação legal a demandar sua anulação uma vez que não constou do anexo "fundamentos legais do débito" os §§ 3º e 6º do art. 33 da Lei 8.212/91. Cita jurisprudência administrativa;

5. **Equívoco na composição da base de cálculo. Necessidade de exclusão dos valores de tributos retidos nas notas fiscais**. A base de cálculo não poderia ser fixada no valor integral das notas fiscais de serviços. Partindo-se da premissa de que a desconsideração é válida, o correto seria apurar os lucros distribuídos aos sócios das pessoas jurídicas desconsideradas e a tributação como salário apenas de parte desses valores, ou seja, o que a pessoa física do sócio recebeu como remuneração pela prestação laboral. Assim, seria necessário, no mínimo, que fosse abatido o montante da carga tributária suportada pelas pessoas jurídicas desconsideradas, de modo a alcançar valores mais próximos do salário de contribuição. Neste contexto e considerando que as notas fiscais de prestação de serviço sofrem retenções na fonte, impõe-se, subsidiariamente, a redução da base de cálculo apurada para que dela sejam excluídos os tributos retidos na nota fiscal, quais sejam IR, CSLL, PIS e CONFINS. Logo, ainda que se pretendesse utilizar o valor das notas fiscais para apurar o salário de contribuição este nunca poderia ser o montante bruto da nota, eis que as retenções na fonte realizadas pela impugnante reduzem a remuneração paga à pessoa jurídica contratada, diminuindo a base de cálculo previdenciária;

6. **Inexistência de simulação e vínculo empregatício. Da atividade da impugnante e característica dos serviços por ela tomados**. O falso cenário apresentado pelo lançamento. As contratações debatidas ocorrem em um cenário em que a impugnante é uma empresa tem por atividade fim desenvolvimento de trabalhos técnicos relacionados à engenharia para usinas de energia elétrica e infra-estrutura, que consiste na elaboração de projetos completos de engenharia relativos a essas obras. Dada a magnitude e complexidade dessa atividade fim, a impugnante necessita de mão-de-obra de diversas especialidades. A demanda por determinadas capacidades e especializações técnicas é, porém, variável em função da especificidade de cada obra. Logo, não há necessidade manter em seu quadro de empregados as mais diversas especialidades, que nem sempre serão utilizados nos projetos em que a empresa está envolvida. São profissionais que autuam nos mais variados projetos desenvolvidos por diversas empresas e se lançam no mercado por meio de sociedades profissionais regularmente constituídas que são contratadas quando forem necessárias a determinado projeto. Esse cenário afasta o contexto apresentado no

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/04/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 30/04/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

lançamento fiscal, de contratos de emprego por meio de simulação de contratos com pessoas jurídicas. Pelo número de empregados da impugnante devidamente declarados em RAIS e GFIP (doc. 05) nota-se que os sócios das empresas contratadas correspondem apenas a 10% do total de empregados. A contratação de pessoas jurídicas de profissionais especializados não é regra, se dá em razão de necessidades momentâneas da impugnante. A presença isolada da onerosidade e a não eventualidade nos contratos não é suficiente para configurar a relação de emprego. São características comuns a quase a totalidade dos contratos típicos do direito privado. Quanto aos demais requisitos da relação de emprego, não se encontram presentes;

7. **Inexistência de subordinação**. A subordinação que caracteriza o contrato de emprego é a subordinação sobre como fazer, como realizar o trabalho, por meio do qual o empregador controla e dirige qual técnica será utilizada e como será utilizada. Transcreve jurisprudência. Não se pode confundir a subordinação do empregado ao poder diretivo do empregador com a subordinação das partes ao contrato celebrado, próprio do contrato civil de prestação de serviços. A subordinação presente no contrato civil se apresenta como vinculação das partes às obrigações do contrato, em razão o princípio *pacta sunt servanda*. O tomador dos serviços, por exemplo, é obrigado a respeitar os prazos e não exigir a conclusão dos trabalhos antes do prazo, é obrigado a realizar o pagamento do preço do contrato. Enquanto que o prestador deve concluí-lo no prazo, respeitar os limites de despesas reembolsáveis, cobrar pelas horas efetivamente trabalhadas e ter como diretriz a obra para a qual seu trabalho se destina. Porém, o desenvolvimento das atividades é realizado com independência e autonomia técnica, ou seja, sem subordinação do prestador ao tomador. Na área de engenharia é isso que ocorre: o prestador se obriga a entregar os trabalhos técnicos contratados (planta, laudo, etc.) sem que tais trabalhos tenham sido desenvolvidos com a ingerência técnica do contratante. Enquanto na relação de emprego há subordinação técnica de como realizar o trabalho, na relação de prestação de serviços a técnica é de aplicação exclusiva e independente do prestador. Assim, não se pode confundir a obrigação do prestador de se submeter a controle de prazos e financeiros do tomador (por exemplo, medição de horas de serviços, atenção para características da obra para a qual se destina o trabalho técnico) com a subordinação técnica de como fazer o trabalho. A Leme não tem nenhuma ingerência sobre a aplicação dos conhecimentos técnicos por parte dos profissionais que integram as pessoas jurídicas que contrata, apenas exige que atentem para as características da obra e o escopo do projeto. A Lei 5.194/66, que regula a profissão de engenheiro, determina que esses profissionais tenham autonomia e independência na elaboração de projetos. Transcreve os arts. 18 e parágrafo único, 19 e 20, parágrafo único da citada Lei. No caso dos autos, é incontroverso que os trabalhos deveriam ser realizados de forma pessoal pelo profissional motivo pelo qual não se revela possível que outro profissional tenha assumido os projetos. Conclui-

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/04/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 30/04/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

se que, por determinação legal, esses profissionais assumem a responsabilidade exclusiva pelo projeto, o que inviabiliza a ingerência técnica da Leme sobre os projetos por eles elaborados. Logo, impossível caracterizar, diante da pessoalidade da prestação e da responsabilidade exclusiva pelo projeto, qualquer ingerência técnica da Leme Engenharia, o que descaracteriza a presença de subordinação. O trabalho pessoal do sócio é elemento característico das sociedades destinadas à prestação de serviços intelectuais de forma pessoal pelos sócios e não uma razão para desconsideração de sua personalidade jurídica. Os serviços constantes do lançamento são técnicos de engenharia ou relacionados à engenharia. Logo, nítido o caráter intelectual dos mesmos. Em assim sendo, o art. 966, parágrafo único do CC exclui o caráter empresarial da sociedade. Não sendo empresária a sociedade organiza os fatores de produção para exercer sua atividade, dentre eles a mão-de-obra, pois esta organização é característica de uma sociedade empresária (CC art. 982);

8. **Da variabilidade e descontinuidade dos pagamentos realizados pela impugnante: descaracterização da relação de emprego**. A considerável variabilidade dos valores pagos mensalmente pela execução dos contratos, demonstrada através de planilhas anexas à defesa (doc. 06) comprovam que a impugnante celebra legítimos contratos civis de prestação de serviços e apontam para a validade e legitimidade dos mesmos, impedindo sua desconsideração para fins de tributar uma suposta relação de emprego. Tal variação afasta a pretensão de classificar como empregados as pessoas jurídicas contratadas uma vez que, em contrato de emprego, a remuneração é a mesma em todos os meses trabalhados, pois paga pelo tempo que o empregado fica à disposição do empregador e que a jornada de trabalho é definida, a teor do art. 74 da CLT. No caso dos autos, as pessoas jurídicas contratadas trabalham o tempo necessário para cumprir o contrato celebrado e entregar o trabalho técnico no prazo avençado. Esta é a razão dos valores mensais pela execução do contrato serem extremamente variáveis: não existe tempo certo pelo qual as pessoas envolvidas na execução do contrato ficavam à disposição da impugnante. Em muitos casos a remuneração sofre diminuição de um mês para outro, principalmente nos últimos pagamentos realizados, o que é incompatível com o já citado artigo da Constituição Federal. A explicação é que os pagamentos não se dão em função da disponibilidade, mas das horas efetivamente gastas na execução do contrato. O contrato se dá para a execução de um contrato com autonomia e independência e não na remuneração pelo tempo à disposição do contratante. Ademais os anexos CE2008 e CV 2009 demonstram que na grande maioria dos casos não há emissão de notas fiscais em todos os meses e verifica-se emissão de mais de uma nota fiscal no mesmo mês com valores distintos. O pagamento agrupado por sociedade contratada permite ainda visualizar o total equivoco ao afirmar a suposta não eventualidade.Cita exemplos. De qualquer forma, tratando-se de contratos para desempenho de trabalhos técnicos não há impedimento para que os pagamentos sejam

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/04/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 30/04/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CÓPIA

feitos mensalmente de maneira uniforme. Os contratos que tenham por objeto a entrega de trabalho técnico de engenharia (desenho, laudo, projeto, etc) para que seja integrado pela impugnante a um projeto maior que deve entregar a seu cliente configura-se como contrato de empreitada que, geralmente, é fechado a preço global, pratica não vedada em lei. Assim, não descaracteriza o contrato o fato de o preço ser pago de forma parcelada durante a execução do trabalho, inexistindo motivo para desconsideração do contrato de prestação de serviço pela uniformidade dos pagamentos ao longo do contrato;

9. **Distinção entre os objetos dos contratos da Leme com seus clientes e aqueles celebrados pela Leme com as sociedades contratadas**. As sociedades contratadas não desempenham a atividade fim da Leme uma vez que esta é contratada por suas clientes para desenvolver e entregar um projeto completo de obras nos ramos de energia elétrica e infra-estrutura. O objeto contratado é amplo, abrangendo diversos aspectos da engenharia, não podendo ser desenvolvido por uma única equipe. É um trabalho técnico complexo, abrangendo várias áreas de conhecimento e demandando atividades diversas, porém, integradas. Pelos objetos dos contratos celebrados com as sociedades contratadas nota-se que inexiste uma coincidência de objeto, ou seja, o contrato da Leme com suas clientes é mais abrangente e não se confunde com o contrato dessas sociedades prestadoras de serviços, que desenvolvem tarefas técnicas específicas, com autonomia e independência, visando sua integração ao projeto maior contratado junto a Leme pelos seus clientes. Equívoco de tentar enquadrar as sociedades na estrutura da Impugnante. Os cargos constantes do organograma da Leme não são destinados às tarefas contratadas junto às sociedades, pois estas, como visto são tarefas técnicas destinadas a serem utilizadas pela impugnante na elaboração de projetos maiores. As RAIS e GFIP anexas (doc. 05) comprovam que o organograma é preenchido pelos vários empregados que a impugnante tem. O equívoco decorre da suposição de que a impugnante se utiliza exclusivamente de sociedades para exercer suas tarefas, o que se comprovou ser mentira: para trabalhos técnicos específicos, destinados a utilização em projeto, a impugnante contrata sociedades profissionais especializadas e independentes, enquanto que, para o trabalho interno da empresa. realizado pelos cargos constantes do organograma, possui empregados devidamente registrados;

10. **A utilização de recursos da conta contábil Participação nos Resultados Geral – Ano anterior não significa pagamentos a empregados**. De acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, principalmente o da essência sobre a forma, os registros contábeis devem atentar para substancia econômica e não para formas legais. Eventuais pagamentos a prestadores de serviços pessoas jurídicas em razão de **bônus de performance** calculados com base nos resultados gerados ou mesmo a distribuição de resultados a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/04/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 30/04/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

diretores não empregados constituem economicamente participação nos resultados. E por esta razão foram assim lançados na contabilidade. É equivocada a premissa do lançamento fiscal, de que são empregados os beneficiários dos pagamentos lançados na conta contábil "participação nos resultados" uma vez que, de acordo com a Lei 10.101/2000, apenas empregados recebem tais pagamentos. O registro contábil se dá com atenção ao aspecto econômico e não legal. Exclusão dos valores relativos à participação nos lucros e resultados. Caso não sejam acolhidas as alegações de que a desconsideração da personalidade jurídica das contratadas é nula, ao menos os valores apontados como sendo de pagamento de participação de lucros e resultados aos sócios das contratadas devem ser excluídos da base de cálculo. A Participação nos lucros e resultados são desvinculados da remuneração e sobre eles não incidem contribuições previdenciárias, pois os pagamentos respeitaram os termos da Lei 10.101/2000, conforme o exposto no item específico de pagamento de PLR a empregados;

11. **PLR a empregados**. O fato de o Acordo Coletivo ter sido formalizado posteriormente ao exercício do pagamento da PLR não atrai a incidência de contribuição previdenciária porque a Lei 10.101/2000 só usa o ano civil como parâmetro da periodicidade da remuneração, não demandando acordo prévio. Cita decisão do CARF. A Lei 10.101/2000 não determinou quais critérios deveriam ser seguidos na negociação, limitando-se a sugerir duas possibilidades no art. 2º §1º, o que é evidenciado pelo uso da expressão "podendo ser consideradas". Assim, o que caracteriza a PLR é a negociação entre as partes envolvidas, não se exigindo um programa de resultado previamente estipulado, como pretendido no Auto de Infração. No caso da PLR paga aos empregados do escritório de Belo Horizonte, através de Acordo Coletivo, as partes negociaram e consentiram em delegar ao acionista a escolha do montante a ser distribuído, em função dos resultados atingidos no período, dentre os diversos parâmetros previstos no art. 187 da Lei 6.404/76. No caso da PLR paga aos empregados da filial Florianópolis, a fiscalização alega ausência de avaliação de desempenho que justificasse o pagamento da PLR. Entretanto, o Termo Aditivo, cláusula 2ª do Extra Acordo Coletivo de Trabalho 2008/2009 entre a Leme e SENGE/SC, detalhou inclusive o valor a ser distribuído (50% da remuneração do empregado em dezembro de 2008), sua origem, a base e o percentual do pagamento. No mesmo sentido o Termo Aditivo relativo ao ano de 2007. Quanto a filial do Pará, os pagamentos foram feitos com base no acordo celebrado pela matriz. Se a essência do pagamento é a participação nos lucros e resultados, aplicação do acordo da matriz é suficiente para afastar a tributação. Todos os pagamentos obedeceram aos requisitos da Lei, não incidindo contribuição previdenciária. Cita decisão do STJ;

12. **Não incidência de contribuição previdenciária sobre valores despendidos a título de aluguel residência ao Sr. Jean Joseph**

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/04/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 30/04/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

**Marie Bouckaer**. O Sr. Bouckaert é estrangeiro expatriado da Bélgica, trazido pela empresa para trabalhar no Brasil de acordo com seu programa de mobilidade sumarizado no documento anexo (doc. 08). Trata-se, pois, de fornecimento de moradia para estrangeiro não residente no Brasil, essencial para viabilizar seu trabalho em território nacional. Assim, constitui-se verba indispensável à prestação do serviço, não integra o salário e não sofre tributação. Portando ilegal a inclusão do aluguel na base de cálculo das contribuições devidas, quer por não constituir remuneração pelo trabalho, quer por ser um pagamento eventual, que perdurou apenas enquanto o trabalhador desenvolveu suas atividades na localidade;

13. **Vales-combustível em forma de cartão – comprovação das despesas**. Os valores fornecidos a empregados referentes a combustíveis, sob a forma de cartões - ECX CAD, não sofrem a incidência tributária porque se enquadram como ”ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado”, hipótese excluída de tributação pelo art. 28, §9º, “s” da Lei 8.212/91. Acrescenta que o caso concreto se amolda àquela previsão legal porque as despesas em questão estão devidamente comprovadas através dos extratos de uso emitidos pela empresa fornecedora dos cartões (doc. 08). Os referidos cartões foram devolvidos à empresa (doc. 08) ao término da atuação dos referidos profissionais no projeto localizado em Nova Era/MG, haja vista que com a finalização dos serviços cessou-se a ocorrência desses gastos específicos;

14. **Não incidência sobre reembolso óculos e auxilio farmácia**. O reembolso óculos e auxílio farmácia não sofrem incidência de contribuição por não ter natureza remuneratória, mas nítida natureza assistencial, suprindo necessidades do empregado relacionada à saúde e integridade física as quais, de acordo com a Constituição Federal, deveriam ser satisfeitas pelo Estado, a quem cabe, portanto, estimular as empresas que optem pela concessão de tais benefícios, e não penalizá-las, com a imposição de um ônus adicional, como é a sujeição da verba à incidência de contribuições previdenciárias. Conforme comprova o lançamento, as verbas têm o caráter de reembolso, eis que é necessário que a despesa seja incorrida, não bastando o fato de ser empregado para recebê-las. Demonstrada, assim, a natureza assistencial. O fato das verbas serem disponibilizadas apenas para os empregados do estabelecimento de Florianópolis não é suficiente para afastar a aplicação do art. 28, § 9º, “r”, da Lei 8.212/91, pois a expressão “empresa” contida na parte final desse dispositivo legal (“abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa” - grifamos) deve ser entendida como “estabelecimento”. Não há sentido em exigir que a parcela abranja todos os estabelecimentos da pessoa jurídica, pois as características regionais podem demandar, a bem do principio da igualdade, a concessão de benefícios para atender apenas as necessidades dos trabalhadores de determinada localidade, que não pode não se reproduzir em todos os estabelecimentos;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/04/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 30/04/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

15. **Não incidência sobre a bolsa de estágio**. As relações de estágio para as quais a defesa não apresentou "termo de estágio" podem ser comprovadas através de relatórios e fichas de avaliação anexa à defesa, documentos estes que demonstram tratar-se de relação marcada pelo aprendizado, pela compatibilidade entre as atividades desenvolvidas e os estudos do estagiário, bem como pela supervisão e avaliação regulares da empresa. Comprovado que se trata efetivamente de contrato de estágio e que o processo administrativo fiscal é regido pelo principio da verdade material, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre as bolsas de estágio em foco.

CÓPIA

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Belo Horizonte/MG – por meio do Acórdão 02-46.448 da 6ª Turma da DRJ/BHE (fls. 14690/14721) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, eis que ele foi lavrado com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes, não tendo a Defendente apresentado elementos ou fatos que pudessem ilidir a sua lavratura.

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte/MG informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/04/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 30/04/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

## VOTO

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Analisando o processo, verifica-se que há questões que devem ser devidamente dirimidas pela autoridade administrativa competente (Fisco).

Isso porque, um dos argumentos suscitados nas razões de recurso do contribuinte diz respeito às matérias fáticas relacionadas ao pagamento de PLR aos empregados em desacordo com a Lei 10.101/2000, aos Termos de Compromissos dos estagiários e à apuração da base de cálculo para o estabelecimento 33.633.561/0006-91, competência 03/2009.

No que tange às matérias submetidas à controvérsia instaurada, o Fisco informa o seguinte: (i) o pagamento a título de PLR está em desacordo a Lei 10.101/2000, eis que na filial de Florianópolis (33.633.561/0005-00) não foi apresentada a avaliação de desempenho e a data de homologação do acordo foi em 01/05/2008, posterior ao exercício de 2008. Também não foram apresentados os acordos coletivos que respaldassem os pagamentos da participação nos resultados das Filiais Brasília 33.633.561/0004-20, Rio de Janeiro 33.633.561/0006-91, Pará 33.633.561/0011-59; e para a matriz (Belo Horizonte/MG) a homologação do acordo que versa sobre o exercício de 2008 ocorreu em 29/05/2009; (ii) houve a análise de todos os documentos apresentados pela Recorrente, inclusive dos Termos de Compromisso inseridos aos autos (doc. 10 da peça de impugnação); e (iii) para a apuração da base de cálculo dos prestadores de serviços, foram examinadas as notas fiscais de prestadores de serviços, contratos assinados com os prestadores de serviços, documentos emitidos pela Leme, referentes aos prestadores de serviços, dentre outros.

> *"[...]* ***3.5. Levantamento PL - Participação nos lucros e resultados da empresa - PLR*** *(...)*
>
> ***Filial Florianópolis*** *- 33.633.561/0005-00: (...)*
>
> *No que concerne ao acordo referente ao exercício de 2008 com pagamento em 2009, assinado em Santa Catarina cabe elucidar, que embora a sua homologação tenha ocorrido 01/05/2008 e, defina que utilizará a avaliação de desempenho individual dos empregados a ser realizada conjuntamente pelos Gerentes de Projeto e Diretoria,* ***não foi apresentada qualquer avaliação de desempenho que justificasse o pagamento escriturado na conta contábil*** *2.1.08.08.000001 – "PARTICIPACAO RESULTADOS GERAL - ANO ANTERIOR", está claro que se trata na verdade de um premio de desempenho coletivo travestido de participação nos lucros e resultados, onde a autuada busca se beneficiar da inexistência da tributação expressa na Lei 11.101/2000.*
>
> *Não foram apresentados acordos coletivos que respaldassem os pagamentos da participação nos resultados das Filiais Brasília 33.633.561/0004-20, Rio de Janeiro 33.633.561/0006-91, Pará 33.633.561/0011-59 referente ao desempenho do exercício de 2008 com pagamento em 2009. Considerando que não foram comprovadas as exigências apresentadas na Lei 10.101/2000, que dá a verba escriturada na conta contábil 2.1.08.08.000001 – "PARTICIPACAO RESULTADOS GERAL - ANO ANTERIOR" a possibilidade de*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/04/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 30/04/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*enquadra-la na categoria almejada, a rubrica em quest. Os valores pagos encontram-se detalhamentos no anexo PR, sendo pago a titulo de participação nos resultados um percentual de 50% (cinquenta por cento) sobre o salário base do empregado. ão foi considerada fato gerador das contribuições previdenciárias e das destinadas aos terceiros.*

*5. **Foram examinadas as Notas Fiscais de Prestadores de Serviços, Contratos assinados com os Prestadores de Serviços, documentos emitidos pela Leme, referentes aos prestadores de serviços**, que obedecem a um formato padrão e são gerados pela autuada dentre eles as Folhas de Medição de Serviços, de Despesas de Viagens, GPS, GFIP, Acordos Coletivos, Contratos de Estágio, Controle de utilização de Farmácia, escrituração contábil - Sped e folhas de pagamento digitais devidamente autenticadas pela empresa no SVA, comprovante anexo ao presente processo e, demais documentos que compõem os lançamentos contábeis. [...]" (Relatório Fiscal, fls. 90/92)*

Em sentido contrário, a Recorrente afirma, na peça recursal, o seguinte: (i) o pagamento da PLR foi realizado de acordo com a Lei 10.101/2000 e não houve pagamento da participação nos resultados para as filiais de Brasília (33.633.561/0004-20) e do Rio de Janeiro (33.633.561/0006-91), para a filial do Pará o pagamento obedeceu às regras da matriz (Belo Horizonte); (ii) o Fisco não analisou todos os Termos de Compromisso dos estagiários, inclusive estes documentos foram inseridos aos autos (doc. 10 da peça de impugnação), assim os valores relacionados a esses documentos (doc. 10) deverão ser excluídos; e (iii) na apuração da base de cálculo do levantamento **CV-CARACT EMPREGADO**, ocorreu um erro na competência 03/2009, estabelecimento 33.633.561/0006-91, sendo que o Fisco informa o valor de R$223.016,96 e o correto seria de R$206.465,12, conforme planilha contendo os números das notas fiscais e o destinatário de pagamento.

Segundo a Recorrente, os documentos que confirmam as suas alegações foram devidamente acostados ao processo no prazo estabelecido pela legislação de regência. Fatos registrados na peça recursal:

*"[...] O **Acordo Coletivo pertinente ao escritório de Belo Horizonte estabelece as regras de aferição do direito dos trabalhadores (doc. 07 da impugnação)**. A negociação realizada pelas partes resultou na reserva ao acionista, da escolha do montante, ou seja, a delegação da escolha foi consentida.*

*Por fim, é ver que o relatório fiscal, **apesar de informar que a filial de Brasília e Rio de Janeiro não tinham celebrado nenhum acordo coletivo, não identifica pagamentos por ela realizados** nos Anexos PL 2008 e PR 2009.*

*No caso **da filial do Pará, os pagamentos foram feitos com base no acordo celebrado pela matriz**. É que não seria justo que, na falta de acordo com os sindicatos daquele Estado os trabalhadores daquela filial ficassem sem receber o pagamento apenas por causa da tributação que incide sobre a empresa. Logo, se a essência do pagamento é de participação nos lucros e resultados, a aplicação do acordo pertinente à matriz é suficiente para afastar a tributação.*

*(...)*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/04/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 30/04/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Pois bem. Primeiramente, **relembre-se que foram apresentados termos de estágio devidamente celebrados entre a Recorrente e seus estagiários**. Desta forma, o acórdão recorrido deveria ter, ao mínimo, determinado a exclusão dos valores referentes aos termos apresentados, o que por si só enseja sua reforma.*

*Ademais, ainda nem todos os termos encontrem-se disponíveis, fato é que, ao contrário do que alega o acórdão, a relação de estágio dos demais pode ser efetivamente comprovada através dos mencionados relatórios e fichas de avaliação em anexo, das quais se desprende tratar-se de relação marcada pelo aprendizado, pela compatibilidade entre as atividades desenvolvidas e os estudos do estagiário e pela supervisão e avaliação regulares pela empresa.*

*(...)*

*Como as alíquotas totais são respectivamente de 21% e 5,8%, a base de cálculo considerada para o cálculo foi de R$ 223.016,96.*

*Ocorre que a soma das notas fiscais constantes do ANEXO CV 2009, pagas pelo referido estabelecimento em março de 2009 não totalizam R$223.016,96, **mas sim R$ 206.465,12**. É ver a relação: (...)*

*Portanto, o lançamento adotou base de cálculo superior àquela demonstrada pelo Fisco, motivo pelo qual deve ser anulado o crédito tributário relativo à rubrica CV - CARACT EMPREGADO APÓS 1108 atribuída ao estabelecimento 33.633.561/0006-91 no mês de março de 2009. [...]" (Recurso Voluntário)*

A Recorrente argumenta ainda, dentre outros, que, para o levantamento CV-CARACT EMPREGADO, ocorreu o lançamento por arbitramento sem a devida motivação. Registra-se também que a Recorrente juntou aos autos várias cópias de contratos de prestação de serviços, acompanhados de declarações das prestadoras de serviços, e afirma que:

*"[...] a) considerando que a LEME não é a única tomadora dos serviços das sociedades desconsideradas, tem-se que essas são efetivas pessoas jurídicas não havendo qualquer simulação de relação de emprego;*

*b) conforme decorre da sua própria atividade e, nos termos da Lei 5.194/66 (arts. 18 a 20), os serviços são executado com autonomia e independência, de modo que inexiste a subordinação técnica a ensejar vínculo empregatício (TRT, 4a Região, Proc. Nr.00449-2006-383-04-00-1); sendo certo que as sociedades contratadas não desempenham atividade-fim e os serviços individualmente considerados não são capazes de satisfazer o interesse dos clientes da Recorrente;*

*c) a maioria das pessoas jurídicas tem em sua composição mais de um sócio habilitado para a mesma profissão o que prova que os sócios atuam em conjunto nos diversos trabalhos da pessoa jurídica, sem prejuízo de indicar um sócio interlocutor representante junto a clientes determinados, o que não faz deste um empregado da Recorrente;*

*d) além disto, os contratos sociais comprovam a ilegalidade da base de cálculo eleita pela fiscalização, por incidir sobre o valor total das*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/04/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 30/04/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*NF's, nas quais há remunerações de outro(s) sócio(s) e tributos retidos na fonte (IR, CSLL, PIS e COF1NS);*

*e) Por fim, percebe-se dos contratos sociais, ainda, que a data de constituição dessas PJ's desconsideradas é muito anterior ao período autuado, o que prova que a constituição das pessoas jurídicas não teve como finalidade encobrir relação de emprego. [...]"*

Assim, **necessitamos que a Auditoria-Fiscal (Fisco) examine e emita Parecer Fiscal sobre os argumentos trazidos na peça recursal que foram acompanhados de várias cópias de documentos, juntados aos autos na peça recursal (ou na peça de impugnação)**.

Isso decorre do fato de que o trabalho de auditoria fiscal, em caso de verificação de descumprimento de obrigações tributárias, poderá acarretar o lançamento tributário, ato administrativo impositivo, de império, gravoso para os administrados. Por isso, o trabalho da fiscalização deve sempre demonstrar, com clareza e precisão, como determina a legislação, os motivos fáticos e jurídicos da lavratura da exigência.

***Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN)**:*

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

***Decreto 70.235/1972 – Processo Administrativo Fiscal (PAF)**:*

*Art. 9°. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada **serão formalizados** em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais **deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito**. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Tal entendimento também está em consonância com o art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999, que estabelece a exigência de motivação clara, explícita e congruente.

***Lei 9.784/1999 – processo administrativo federal**:*

*Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:*

*I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;*

*II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; (...)*

*§1º **A motivação deve ser explícita, clara e congruente**, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou garantia dos interessados.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/04/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 30/04/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Com isso, decido converter o presente julgamento em diligência, a fim de que o Fisco emita Parecer Fiscal sobre os argumentos trazidos na peça recursal, acompanhada de um conjunto probatório (contratos sociais e declarações das prestadoras de serviços). Tal Parecer deverá responder, dentre outros, os seguintes quesitos:

1. os valores oriundos do pagamento de PLR abarcaram, ou não, as filiais de Brasília (33.633.561/0004-20) e do Rio de Janeiro (33.633.561/0006-91);

2. os Termos de Compromisso acostados aos autos (doc. 10) já foram, ou não, analisados pelo Fisco, demonstrar a ocorrência do fato;

3. para o levantamento CV-CARACT EMPREGADO, a base de cálculo da competência 03/2009 está correta, ou não;

4. dentro ainda do levantamento CV-CARACT EMPREGADO, deverá analisar e emitir parecer sobre os documentos acostados pela Recorrente (contratos sociais e declarações), verificando; (i) se a Recorrente é, ou não, a única tomadora dos serviços das sociedades desconsideradas; (ii) se a base de cálculo eleita pelo Fisco abarcou, ou não, outros valores não pagos pela Recorrente; (iii) se o único propósito das sociedades desconsideradas é, ou não, a prestação de serviços para a Recorrente; dentre outros a critério do Fisco na elucidação da controvérsia instaurada.

Após essa providência, o Fisco deve elaborar Parecer Fiscal conclusivo sobre a necessidade, ou não, de retificação de valores contidos em cada competência, com os motivos que justificam sua posição. Por fim, após a emissão do Parecer, o Fisco deverá dar ciência à Recorrente desta decisão e do Parecer, com os demonstrativos e cópias que se fizerem necessários, e concederá prazo de 30 (trinta) dias, da ciência, para que a Recorrente, caso deseje, apresente recurso complementar.

**CONCLUSÃO**:

Diante do exposto, voto no sentido de **CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA** para as providências solicitadas.

Ronaldo de Lima Macedo.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 30/04/2014 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 30/04/20
14 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 15/05/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GOMES
Impresso em 20/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA