



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

Processo n° 10380.724693/2010-36
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-004.589 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de julho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente TERMACO TERMINAIS MARÍTIMOS DE CONTAINERS E SERVIÇOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES. VERBAS REMUNERATÓRIAS. ISENÇÃO

Os mesmos critérios de isenção dispostos na Lei nº 8.212/91, relativos às verbas remuneratórias sobre as quais incide contribuição previdenciária, aplicam-se às contribuições devidas a outras entidades e fundos.

ASSISTÊNCIA MÉDICA. NECESSIDADE DE EXTENSÃO À TOTALIDADE DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O pagamento de assistência médica, em desacordo com a norma legal, vigente à época dos fatos geradores, integra a base de cálculo do salário-de-contribuição para fins de contribuição previdenciária, sendo expressamente exigido que a empresa disponibilize a participação no plano à totalidade dos seus segurados empregados e dirigentes para que deixe de incidir contribuição previdenciária sobre valores pagos a esse título.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Waltir de Carvalho, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, e Ronnie Soares Anderson.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 15-36.405, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR), que julgou procedente o lançamento, mantendo a cobrança do crédito tributário.

Pela clareza, reproduzo o relatório do acórdão recorrido, na parte relativa à autuação:

O Auto de Infração DEBCAD nº 37.273.714-5 refere-se às contribuições sociais, destinadas a outras entidades (terceiros), incidentes sobre os pagamentos efetuados aos empregados da empresa, a título de assistência médica.

O sujeito passivo gira sob a denominação social de "TERMACO TERMINAIS MARÍTIMOS DE CONTAINERS E SERVIÇOS ACESSÓRIOS LTDA", com sede no município de Fortaleza/CE, tem como objetivo social principal o transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e tem como atividade secundária a operação portuária de terminais de carga e o depósito de mercadorias para terceiros.

A Auditoria Fiscal foi autorizada pelo Mandado de Procedimento Fiscal 03.1.01.00-2009-01445 e foi lavrado o Termo de Início do Procedimento Fiscal - TIPF, em 29 de janeiro de 2010, com ciência do contribuinte em 04 de fevereiro de 2010. No referido termo foram solicitados livros contábeis (livro diário e razão), balancetes contábeis, folhas de pagamento de todos os segurados da empresa, contratos e notas fiscais de serviços prestados por empresas.

A empresa forneceu a fiscalização folhas de pagamento, livro diano e livro razão, em meio papel e digital, balancetes contábeis, contrato com a empresa HAPVIDA ASSISTÊNCIA MÉDICA para prestação de serviços médicos com as respectivas notas fiscais e ainda notas fiscais de serviços de assistência médica prestados por outras empresas.

Após a análise do contrato apresentado e das notas fiscais de serviços prestados de assistência médica, verificou-se que o contribuinte disponibilizou, no período fiscalizado, benefícios de assistência médica para a matriz, filiais em Fortaleza e para

filial 11.552.312/0010-15 em Salvador-BA. Relata a Fiscalização que não foi disponibilizado para os demais estabelecimentos tal benefício e para que este benefício não seja considerado base de cálculo para contribuições sociais, destinadas a outras entidades, faz-se necessário, segundo a legislação previdenciária, que seja estendido a todos os segurados e dirigentes que prestarem serviços à empresa, conforme estabelece o art. 28 § 9º, alínea "q" da Lei 8.212/91.

Foi solicitado ao contribuinte, através do Termo de Intimação Fiscal 002, datado de 08 de setembro de 2010, com ciência do contribuinte em 15 de setembro de 2010, a relação de empregados e/ou diretores beneficiários de serviços de assistência médica e/ou odontológica oferecidos pela empresa. O contribuinte apresentou uma relação (documento anexado aos autos) onde constam apenas empregados da matriz, filiais em Fortaleza e filial 11.552.312/0010-15 em Salvador-BA. Os demais estabelecimentos não estão atingidos pelo benefício da assistência médica.

Como o contribuinte não estendeu o benefício da assistência médica a todos os empregados e diretores da empresa, a auditoria fiscal considerou todos os valores pagos a título de assistência médica como salário de contribuição para o cálculo das contribuições sociais, destinadas a outras entidades, tomando como base os valores constantes da contabilidade na conta contábil 311010021 - ASSISTÊNCIA MÉDICA e as notas fiscais emitidas pelos prestadores de serviços de assistência médica.

Abaixo estão relacionados os levantamentos que originaram o crédito tributário com a descrição da respectiva origem:

"AM1 - Assistência médica sem GFIP (até a competência 11/2008)", neste levantamento estão lançadas as contribuições sociais destinadas a outras entidades, incidentes sobre remunerações pagas aos empregados da empresa, a título de assistência médica, com competências até 11/2008.

"AM2 - Assistência médica sem GFIP (a partir da competência 12/2008)", neste levantamento estão lançadas as contribuições sociais destinadas a outras entidades, incidentes sobre remunerações pagas aos empregados da empresa, a título de assistência médica, com competências a partir de 12/2008.

Da Multa Aplicada

A Fiscalização constatou que nas competências a partir de 12/2008, foi atribuída multa de ofício de 75%, prevista no Art. 44, I, da Lei 9430/96, que passou a ter aplicabilidade em relação às contribuições previdenciárias e de outras entidades, a partir da Lei nº 11.941 de 2009. Nas competências de 01/2007 a 11/2008 foi aplicada a multa de mora de 24%, prevista na Lei 8.212/91, conforme descrito nos Fundamentos Legais do Débito - FLD, anexo a este auto de infração.

Da Impugnação

A ciência da autuação se deu em 17/11/2010.

A impugnação foi interposta em 16/12/2010, alegando, em síntese:

-Nulidade da autuação - cerceamento à ampla defesa e ao contraditório;

-Improcedência da autuação em razão do Princípio da Autonomia dos Estabelecimentos;

-Impossibilidade da incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de assistência médica em razão do caráter não-remuneratório das mesmas.

A impugnação que foi julgada improcedente pela DRJ/SDR, cuja decisão teve a seguinte ementa:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

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

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A descrição pormenorizada dos fatos geradores no Auto de Infração afasta a ocorrência do cerceamento do direito de defesa.

PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO. PREVISÃO LEGAL E REGULAMENTAR. IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO.

O Processo Administrativo Fiscal possui prazo para impugnação previsto na legislação, não podendo ser alterado pelos servidores da administração tributária.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ASSISTÊNCIA MÉDICA. COBERTURA NÃO ATENDE À TOTALIDADE DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

É devida a contribuição previdenciária sobre as verbas referentes a assistência médico-hospitalar quando não atendidas as condições previstas nas exclusões do art. 28, § 9º, alínea "q" da Lei 8.212/91.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte foi cientificada do Acórdão da DRJ/SDR em 08/10/2014. Inconformada com a decisão, apresentou Recurso Voluntário em 06/11/2014 (e-fls. 364/376), alegando, em apertada síntese, o seguinte:

- Da não aplicação do art. 28 às contribuições sociais destinadas a terceiros

- a impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre assistência médica.

Por fim, pede a improcedência da autuação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo, e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Do mérito

Da não aplicação do art. 28 às contribuições sociais destinadas a terceiros

Alega a recorrente que o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 trata da hipótese de exclusão do salário de contribuição para fins de base de cálculo da contribuição previdenciária e não da contribuição destinada a terceiros, por isso, a esta não se aplicaria.

Analisando os argumentos esboçados em impugnação (fls. 336/365), verifica-se que em nenhum momento a recorrente se insurgiu a essa questão, que agora traz em recurso voluntário, o que representa verdadeira inovação de tema não alegado no recurso inaugural, acarretando a sua preclusão consumativa, nos termos dos arts. 16, III e 17 do Decreto nº 70.235/72:

"Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

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)

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)."

Entretanto, para fins de conhecimento, informo à recorrente que a contribuição de terceiros, segue a mesma metodologia da apuração da contribuição previdenciária nos termos dos dispositivos abaixo transcritos:

Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação,

cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição. (Vide Decreto nº 6.103, de 2007).

[...]

§ 3º As obrigações previstas na Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, relativas às contribuições sociais de que trata o caput deste artigo serão cumpridas perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei. (Vide Decreto nº 6.103, de 2007).

[...]

§ 2º O disposto no caput deste artigo abrangerá exclusivamente contribuições cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados do Regime Geral de Previdência Social ou instituídas sobre outras bases a título de substituição.

§ 3º As contribuições de que trata o caput deste artigo sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios daquelas referidas no art. 2º desta Lei, inclusive no que diz respeito à cobrança judicial.

§ 6º Equiparam-se a contribuições de terceiros, para fins desta Lei, as destinadas ao Fundo Aeroviário - FA, à Diretoria de Portos e Costas do Comando da Marinha - DPC e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA e a do salário-educação. (Grifei).

Portanto, os mesmos critérios de isenção dispostos na Lei nº 8.212/91, relativos às verbas remuneratórias sobre as quais incide contribuição previdenciária, aplicam-se às contribuições devidas a outras entidades e fundos.

Contribuição previdenciária sobre assistência médica. Incidência nos termos de dispositivo legal vigente à época dos fatos geradores

A recorrente alega não existir incidência de contribuição previdenciária sobre assistência médica, porque esta não tem natureza salarial.

Não prospera o argumento da defesa. Em sentido contrário à essa alegação, melhor análise não poderia ser feita que a apresentada no voto do Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, proferido no Acórdão nº 2401-004.286, de 13/04/2016, que adoto como razões de decidir:

Grassa no seio dos que operam no métier do Direito do Trabalho a serôdia ideia de que a remuneração do empregado é constituída, tão somente, por verbas representativas de contraprestação de serviços efetivamente prestados pelos empregados. A retidão de tal concepção poderia até ter sua primazia aferida ao tempo da promulgação do Decreto-Lei nº

5.452/43 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho. Hoje, não mais.

[...]

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo "remuneração" esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT.

O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fñcada na própria Constituição Federal, cujo art. 195, I, alínea "a", estabelece:

Constituição Federal de 1988

Art 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) **a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;** (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (grifos nossos)

Do marco primitivo constitucional defluiu que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o salário, mas, sim, a "folha de salários", propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, por todos os lançamentos efetuados em favor do trabalhador em contraprestação direta pelo trabalho efetivo prestado à empresa, acrescido dos "demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício", parcela esta que abraça todas as demais rubricas devidas ao trabalhador em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.

Nessa perspectiva, todo e qualquer lançamento a conta de despesa da empresa representativa de rubrica paga, devida ou creditada a segurado obrigatório do RGPS, que tiver por motivação e origem o trabalho realizado pela pessoa física em favor do Contribuinte, ostentará natureza jurídica remuneratória, e como tal, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Na prática, inexistente dificuldade em tal discernimento. Basta hipoteticamente suprimir o trabalho realizado pela pessoa física na consecução do objeto social da sociedade. A importância que deixar de ser vertida a essa pessoa corresponderá, assim, à parcela do trabalho que o obreiro dedicou à empresa. Ao revés, a fração que ainda for devida à pessoa, independentemente do eventual labor físico ou intelectual por ela realizado, representará mera liberalidade do empregador.

Como visto, o próprio Legislador Constituinte honrou deixar consignado no Texto Constitucional a real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque: as contribuições previdenciárias incidem não somente a "folha de salários", como também, sobre os "demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício".

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência do conceito de salário (Instituto de Direito do Trabalho) para abraçar os ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

Constituição Federal de 1988

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Assim, a contar da EC nº 20/98, todas as verbas recebidas com habitualidade pelo empregado, qualquer que seja a sua origem e título, passam a integrar, por força de norma constitucional, o conceito jurídico de SALÁRIO (Instituto de Direito do Trabalho) e, nessa condição, passam a compor obrigatoriamente o SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO (Instituto de Direito Previdenciário) do segurado, se sujeitando compulsoriamente à incidência de contribuição previdenciária e repercutindo no benefício previdenciário do empregado.

[...]

A norma constitucional acima citada não exclui da tributação, de maneira alguma, as rubricas recebidas em espécie de forma eventual. A todo ver, a norma constitucional em questão fez incorporar ao SALÁRIO (instituto de direito do trabalho) todos os ganhos habituais do empregado, a qualquer título. Ocorre, contudo, que o conceito de SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO (instituto de direito previdenciário) é muito mais amplo que o conceito trabalhista mencionado, compreendendo não somente o

SALÁRIO (instituto de direito do trabalho), mas, também, os INCENTIVOS SALARIAIS, assim como os BENEFÍCIOS.

Assim, as verbas auferidas de forma eventual podem se classificar, conforme o caso, ou como incentivos salariais ou como benefícios. Em ambos os casos, porém, integram o conceito de Salário de Contribuição, nos termos e na abrangência do art. 28 da Lei nº 8.212/91, observadas as excepcionalidades contidas em seu §9º.

Leinº8.212,de24 de julho de 1991

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, **quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa**: (Redação dada pela Lei nº9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)

[...]

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo obreiro, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

Advirta-se que o termo "remunerações" encontra-se empregado no caput do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Em verdade, até mesmo a remuneração referente ao tempo ocioso em que o empregado permanecer à disposição do empregador não escapa da amplitude do conceito de salário de contribuição.

Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o "total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título".

Nesses termos, compreendem-se no conceito legal de remuneração os três componentes do gênero, assim especificados pela doutrina:

1- Remuneração Básica - Também denominada "Verbas de natureza Salarial". Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o obreiro auferir de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.

2 Incentivos Salariais São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros,

3 Benefícios Quase sempre denominados como "remuneração indireta". Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou "in natura", que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

Nesse novel cenário, a regra primária importa na tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas que a própria lei excluir do campo de incidência. No caso específico das contribuições previdenciárias, a regra de excepcionalidade encontra-se estatuída no parágrafo 9º do citado art. 28 da Lei nº 8.212/91, o qual, dada a sua relevância, transcrevemos em sua integralidade:

[...]

Portanto, no caso dos autos, considero que a recorrente deveria ter obedecido o disposto no art. 28, § 9º, alínea "q", da Lei nº 8.212/91, vigente à época dos fatos geradores, estendendo a assistência médica a todos os seus segurados, de todos os estabelecimentos da empresa, a fim de que pudesse gozar da isenção disposta na Lei.

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias.