



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

Processo nº 10380.732712/2011-89
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.333 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2016
Matéria Contribuição Previdenciária
Recorrente COMPANHIA ENERGÉTICA DO CEARÁ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2008

PLANO DE SAÚDE. ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA. DESNECESSIDADE DE PREVISÃO DE COBERTURA IGUAL PARA TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

O valor pago por assistência médica prestada por plano de saúde, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, não integra o salário-de-contribuição, ainda que os riscos acobertados e as comodidades do plano sejam diferenciados por grupos de trabalhadores.

ABONO PECUNIÁRIO.

Integra o salário de contribuição o abono pecuniário pago a funcionários em caráter habitual.

SEGURO DE VIDA EM GRUPO PARA DIRIGENTES.

Comprovada e reconhecida sua existência, os valores pagos por seguros de vida em grupo diferenciados para dirigentes devem compor o salário de contribuição.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DE DIRIGENTES

Não tendo sido observados os termos de lei específica, é devida a incidência da tributação previdenciária sobre os valores pagos a dirigentes a título de participação nos lucros ou resultados da empresa.

COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE.

Declarado inconstitucional o inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99, deve-se afastar a contribuição previdenciária que incidiu sobre os pagamentos efetuados às Cooperativas de trabalho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e no mérito, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir os valores incidentes sobre as notas fiscais/faturas de serviços prestados por cooperativas de trabalhos. Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir os valores pagos a título de assistência médica aos dirigentes. Vencidos os Conselheiros Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Relator), Denny Medeiros da Silveira (Suplente convocado). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra.

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator.

Daniel Melo Mendes Bezerra - Redator designado.

EDITADO EM: 09/11/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente Convocado), Maria Anselma Coscrato dos Santos (Suplente Convocada), Denny Medeiros da Silveira (Suplente Convocado), Daniel Melo Mendes Bezerra, Carlos Cesar Quadros Pierre, Ana Cecilia Lustosa Da Cruz.

Relatório

O presente processo trata de trata do Autos de Infração de contribuições previdenciárias, cuja ciência ao contribuinte se deu em 12 de dezembro de 2011 e dos quais originaram-se os seguintes débitos:

DEBCAD	PRINCIPAL	JUROS	MULTA DE OFÍCIO	MULTA DE MORA	TOTAL	FLS.
37.353.042-0	847.934,82	294.646,09	31.841,51	193.315,10	1.367.137,52	03 - 51
37.353.040-4	118.219,75	41.088,01	350,38	28.260,31	187.918,75	52 - 80
37.353.041-2	65.167,89	20.931,93		15.640,29	101.740,11	81 - 96
37.053.037-4	106.710,10				106.710,10	97
37.353.038-2	152,44				152,44	98

Em relação ao DEBCAD 37.353.038-2, o contribuinte recolheu o valor devido, restando extinto por pagamento (fl. 758 e 781).

Inconformado com os demais débitos, o sujeito passivo interpôs impugnação tempestiva ao lançamento (fls. 419/471 - DC 041-2; fls. 515/568 - DC 042-0; fls. 612/664 - DC 040-4; fls. 711/725 - DC 037-4), a qual foi analisada pela 14ª Turma de Julgamento da DRJ São Paulo, que assim relatou a demanda (fls 319/337):

O presente processo administrativo, lavrado pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe, é constituído pelos Autos de Infração (AI's) a seguir descritos, formalizados com base nos mesmos elementos de prova:

AIOP DEBCAD nº 37.353.042-0: Auto de Infração de Obrigação Principal, referente às contribuições devidas à

Seguridade Social, da parte da empresa, e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais, no montante de R\$ 1.367.737,52 (um milhão, trezentos e sessenta e sete mil e setecentos e trinta e sete reais e cinquenta e dois centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 01/2008 a 12/2008, consolidado em 06/12/2011;

AIOP DEBCAD nº 37.353.040-4: *Auto de Infração de Obrigação Principal, relativo às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos – Terceiros (Salário Educação e SEBRAE), incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados, no montante de R\$ 187.918,75 (cento e oitenta e sete mil e novecentos e dezoito reais e setenta e cinco centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 01/2008 a 12/2008, consolidado em 06/12/2011;*

AIOP DEBCAD nº 37.353.041-4: *Auto de Infração de Obrigação Principal, relativo às contribuições destinadas à Seguridade Social, da parte dos segurados empregados, incidentes sobre suas remunerações, cujo desconto da remuneração e correspondente recolhimento é de responsabilidade do Contribuinte, no montante de R\$ 101.740,11 (cento e um mil e setecentos e quarenta reais e onze centavos), incluindo juros e multa, relativo à competência 10/2008, consolidado em 06/12/2011;*

AIOA DEBCAD nº 37.353.037-4: *Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado por infração ao artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação da Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, e ao artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, código de fundamento legal 68, no montante de R\$ 106.710,10 (cento e seis mil e setecentos e dez reais e dez centavos), consolidado em 06/12/2011;*

AIOA DEBCAD nº 37.353.038-2: *Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado por infração ao artigo 32, inciso IV e parágrafo 6º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação da Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, e ao artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, código de fundamento legal 69, no montante de R\$ 152,44 (cento e cinquenta e dois reais e quarenta e quatro centavos), consolidado em 06/12/2011.*

1.1 O Relatório Fiscal de fls. 99 a 126, comum aos quatro Autos de Infração, informa que:

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

- Remunerações pagas aos segurados empregados, a título de abono decorrente de acordo coletivo, por liberalidade da empresa, em desacordo com o artigo 28, parágrafo 9º, alínea

“e”, item 7, da Lei nº 8212/91. As verbas foram apuradas na folha de pagamento, rubrica 3199 (indenização acordo);

- Pagamento de despesas com assistência médica e odontológica, a diretores empregados e não empregados e gerentes, em desacordo com o artigo 28, parágrafo 9º, alínea “q”, da Lei nº 8212/91;

- Pagamento de seguro de vida a dirigentes da empresa (diretores empregados e não empregados e gerentes), em desacordo com o artigo 214, parágrafo 9º, item XXV, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99;

- Pagamento a título de participação nos lucros e resultados a empregados dirigentes da empresa, em desacordo com o artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j”, da Lei nº 8212/91;

- Pagamentos efetuados como retribuição dos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho;

O Tópico 6.1.2 do Relatório Fiscal descreve com detalhes cada um dos fatos geradores e o método de apuração, e o Tópico 6.1.5 relaciona os elementos examinados, e que serviram de base para a apuração;

Tendo em vista a edição da Medida Provisória nº 449 de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11941/2009, bem como o princípio da norma mais benéfica, expresso no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional – CTN, foi feita a comparação das multas calculadas na forma da legislação vigente e na da legislação atual, para aplicar a multa mais benéfica para o Contribuinte. Nas competências 01/2008, 02/2008, 04/2008 a 09/2008 e 11/2008 a multa atual é mais benéfica, e nas competências 03/2008 e 10/2008 a multa apurada na legislação anterior é a mais benéfica;

No Tópico 7 do Relatório Fiscal são apresentados os Relatórios Fiscais da Infração e da Aplicação da Multa, dos Autos de Infração lavrados por descumprimento de obrigação acessória:

AI DEBCAD 37.353.037-4

- Tendo sido constatado que a empresa não declarou os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias nas competências 03/2008 e 10/2008, para as quais as penalidades anteriores à MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11941/2009 foram mais benéficas, foi lavrado este AI, por infração ao artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.528/97, e ao artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do RPS;

AI DEBCAD 37.353.038-2

- Tendo sido constatado que a empresa entregou suas GFIP's com erros nos campos relacionados a Outras Entidades – Terceiros, estabelecimento 07.047.251/0009-28, nas competências 03/2008 e 10/2008, para as quais as penalidades anteriores à MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11941/2009

foram mais benéficas, foi lavrado este AI, por infração ao artigo 32, inciso IV e parágrafo 6º da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei nº 9.528/97, e ao artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do RPS;

A fiscalização foi atendida pelo Sr. Antonio Rommel Souza Ferreira, analista tributário, a quem foram prestados todos os esclarecimentos necessários.

1.2 Integram o presente processo administrativo: Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (fl. 02); IPC – Instruções para o Contribuinte (fls. 135/136); Relatório de Vínculos (fls. 137/138); RDA – Relatório de Documentos Apresentados (fls. 139/151); Recibos de Entrega de Arquivos Digitais (fl. 397/400); Recibo de Arquivos Entregues ao Contribuinte (fls. 401/403); Termos de Início de Procedimento Fiscal, Intimação Fiscal, de Ciência e de Continuidade (fls. 404/414); TEPF – Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (fls. 415/416).

1.3 Além do Relatório Fiscal, integram os Autos de Infração (fls. 03, 52, 81, 97, 98) os seguintes documentos: DD – Discriminativos do Débito (fls. 04/19, 53/62 e 82/85); RL – Relatórios de Lançamentos (fls. 20/36, 63/68, 86/88); RADA – Relatórios de Apropriação de Documentos Apresentados (fls. 37/48, 69/78, 89/94); FLD – Fundamentos Legais do Débito (fls. 49/51, 79/80 e 95/96); planilha “SAFIS – Comparação de Multas” (fls. 127/128); planilhas “Cálculo da Multa” (fls. 129/130 e 133/134); planilha “Cálculo Valor Auto de Infração CFL 78” (fls. 131/132).

1.4 A Fiscalização também fez junta dos seguintes documentos digitalizados: Procurações e documento de procurador (fls. 152/157); Estatuto Social e Atas de Reunião e Assembléia (fls. 158/207); Acordo Coletivo de Trabalho – 2008/2010 (fls. 208/265); Planilhas Demonstrativas (fls. 266/364; 302/304; 372/374); Contratos de prestação de serviços Odontológicos, Médicos e Contratos de Seguro de Vida em Grupo (305/364); Folhas de Pagamento (fls. 365/371); Relação de Notas Fiscais, e Notas Fiscais/Faturas (fls. 375/396).

DAS IMPUGNAÇÕES

2. Tendo sido cientificada dos Autos de Infração em 12/12/2011, conforme fls. 03, 52, 81, 97, 98, a Autuada apresentou impugnação para os seguintes Autos de Infração:

AI DEBCAD nº 37.353.041-2 – Impugnação às fls. 419/471, com junta, às fls. 472/514, de Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral – CNPJ, Estatuto, atas de reunião, Procuração, Substabelecimento, documentos dos procuradores, Parecer PGFN/CRJ/nº 2114/2011, e Tabela de incidência de contribuições previdenciárias;

AI DEBCAD nº 37.353.042-0 – Impugnação às fls. 515/568, com junta, às fls. 569/611, de Comprovante de Inscrição e de

Situação Cadastral – CNPJ, Estatuto, atas de reunião, Procuração, Substabelecimento, documentos dos procuradores, Parecer PGFN/CRJ/nº 2114/2011, e Tabela de incidência de contribuições previdenciárias;

AI DEBCAD nº 37.353.040-4 – Impugnação às fls. 612/664, com juntada, às fls. 665/710, de Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral – CNPJ, Estatuto, atas de reunião, Procuração, Substabelecimento, documentos dos procuradores, Parecer PGFN/CRJ/nº 2114/2011, e Tabela de incidência de contribuições previdenciárias;

AI DEBCAD nº 37.353.037-4 – Impugnação às fls. 711/725, com juntada, às fls. 726/750, de Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral – CNPJ, Estatuto, atas de reunião, Procuração, Substabelecimento, documentos dos procuradores.

3. Para os AI's por Descumprimento de Obrigações Principais. DEBCAD's nº's 37.353.040-4, 37.353.041-2, e 37.353.042-0, o Contribuinte faz um breve relato sobre as autuações, e apresenta, basicamente, as mesmas alegações, a seguir sintetizadas:

Da Sinopse Fática

Abonos Decorrentes de Acordo Coletivo

3.1 Como será explanado adiante, é ilegal a disposição contida no artigo 214, parágrafo 9º, alínea “j”, do Decreto nº 3048/99, por se tratar de verdadeira exigência restritiva aos direitos do Contribuinte. Há inovação jurídica por meio de Decreto, em afronta ao artigo 5º, II, da Constituição Federal de 1988.

Valores de Assistência Médica e Odontológica Pagos aos Dirigentes da Empresa (Diretores Empregados e Não Empregados e Gerentes)

3.2 O AFRB concluiu haver dois planos distintos e restritos quanto à abrangência: um destinado à cobertura dos empregados e outro destinado à cobertura dos dirigentes.

3.3 Entretanto, é indevida a autuação neste item pois nos moldes do artigo 28, parágrafo 9º, alínea “q”, da Lei nº 8212/91, o valor de assistência médica ou odontológica, própria ou conveniada, não integra o salário de contribuição.

Valores Relativos a Seguro de Vida Pagos aos Dirigentes da Empresa (Diretores Empregados e Não Empregados e Gerentes) em Pretensão Desacordo com a Legislação

3.4 Afirma que o AFRB verificou que existem duas modalidades de planos, um destinado à cobertura dos empregados e outro destinado à cobertura dos dirigentes, concluindo que a parte que “deveria” ser descontada dos dirigentes era objeto de incidência de contribuição previdenciária.

3.5 No entanto, não há na legislação previdenciária qualquer impedimento para a existência de planos distintos, exigindo-se somente que todos os empregados tenham o plano de seguro de vida, inclusive sendo esta a jurisprudência do CARF.

Valores Relativos a Participação nos Lucros e Resultados Pagos aos Dirigentes da Empresa (Diretores Empregados e Não Empregados e Gerentes) em Pretensão Desacordo com a Legislação

3.6 O Relatório Fiscal afirma que os pagamentos aos dirigentes da empresa a título de participação nos lucros não eram auferidos através de avaliação de desempenho, nem de critérios previstos em acordo coletivo.

3.7 Desta forma, a Fiscalização assemelhou tais pagamentos àqueles previstos na Lei nº 6404/76. No entanto, demonstra incerteza quando justifica a incidência “por haver maior semelhança com a participação nos lucros prevista na Lei nº 6.404/76”.

3.8 Argumenta que os entendimentos jurídicos foram aplicados equivocadamente, tornando a autuação nula.

Pagamentos Efetuados como Retribuição dos Serviços Prestados por Cooperados por Intermédio de Cooperativas de Trabalho

3.9 Transcreve trecho do item 6.1.2.5 do Relatório Fiscal e alega que a Fiscalização considerou, erroneamente, como fato gerador das contribuições de 15%, supostamente devidas pela empresa, a diferença dos valores das faturas em favor da cooperativa de saúde, nas quais não foi considerado como base de cálculo o percentual mínimo de 30%.

3.10 Afirma que a contribuição previdenciária prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8212/91 é inconstitucional, sendo que a matéria está aguardando o julgamento da ADIN nº 2.594 pelo STF.

3.11 A seguir, passa a demonstrar a insubsistência do auto de infração por inúmeras razões de direito:

Da Sinopse Jurídica

Da Impossibilidade de Incidência das Contribuições Previdenciárias Sobre Abono Salarial Indenizatório Decorrente de Acordo Coletivo

Da não Incidência da Contribuição Previdenciária Sobre as Chamadas Verbas de Natureza Indenizatórias. Artigo 195 da Constituição Federal de 1988. Abono Salarial Indenizatório por Ocasão dos Acordos Coletivos Celebrados

3.12 Discorre sobre o salário de contribuição e alega que a Lei nº 8212/91 afrontou o inciso I do artigo 195 da CF/88, na medida em que ampliou o conceito de salário. Cita renomado jurista e julgado do STF.

3.13 Conclui que qualquer quantia paga ao empregado que não tenha as características da habitualidade e da retributividade não podem ser base de incidência das contribuições previdenciárias.

3.14 Portanto, as verbas indenizatórias, que objetivam reparar uma perda, possuem natureza diversa do salário. Transcreve doutrina.

3.15 Apoiado no artigo 110 do CTN, artigos 457 e 458 da CLT, doutrina e jurisprudência, aduz que o abono em virtude de acordo coletivo tem natureza de indenização, não incidindo contribuições previdenciárias.

3.16 Afirma que a alteração efetuada pela Lei nº 9528/97 é inconstitucional.

Da Impossibilidade de Tributação Previdenciária Sobre Abonos Indenizatórios Expressamente não Vinculados aos Salários – Lei nº 8.212/91, Art. 28, § 9º, "7" c/c Art. 111, Id o CTN

3.17 Transcreve o artigo 195, I, "a", da CF/88, artigo 111 do CTN, artigo 28, I, e parágrafo 9º, item 7, da Lei nº 8212/91, além do parágrafo 9º do artigo 214 do RPS (Decreto nº 3048/99), e alega que somente no RPS consta a expressão "por força de lei".

3.18 Entretanto, nos termos do artigo 84, inciso IV, da CF, os decretos e regulamentos são exclusivamente para fiel execução das leis. Deste modo, inválido o parágrafo 9º do artigo 214 do RPS. Transcreve julgado.

3.19 Argumenta que o abono de 2008, decorrente de acordo coletivo, não possui vinculação ou natureza salarial. A própria CLT, no artigo 144, prescreve abonos de natureza indenizatória. Transcreve jurisprudência

3.20 Mencionando o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011 (anexo), e página da Receita Federal na internet, conclui que a própria Receita instrui os contribuintes a não recolher contribuições previdenciárias sobre abonos expressamente desvinculados de salários, nos termos da Lei nº 8212/91, artigo 28, parágrafo 9º, item 7. E não há citação do parágrafo 9º do artigo 214 do RPS, o que torna a exigência ilegal.

Da Impossibilidade de Tributação Previdenciária Sobre o Pagamento de Assistência Médica e Odontológica aos Dirigentes da Empresa - Art. 28, § 9º, "q" da Lei nº 8.212/91 c/c Art. 111 do CTN

3.21 Transcreve trecho do Relatório Fiscal e reafirma que nos termos do artigo 28, parágrafo 9º, "q", da Lei nº 8212/91, o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos,

óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, não integra o salário de contribuição, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

3.22 Como pode ser observado no Relatório Fiscal, o motivo da autuação não residiu no fato da assistência médica não ser extensiva a todos, requisito legal cumprido pela Impugnante, na forma do artigo 111 do CTN, mas sim pelo fato de existirem contratos distintos.

3.23 Entretanto, a Lei nº 8212/91 não fez referência à necessidade de igualdade entre os planos. Transcreve jurisprudências do CARF e do STJ.

Da Impossibilidade de Tributação Previdenciária Sobre o Pagamento de Seguro de Vida em Grupo aos Dirigentes da Empresa - Art. 214 § 9º, XXV do Decreto nº 3.048/99 (RPS)

3.24 A Fiscalização considerou devida a contribuição previdenciária sobre as quantias pagas a título de seguro de vida aos dirigentes da empresa, por estar em desacordo com a legislação, já que existem 2 tipos distintos. Transcreve trecho do Relatório Fiscal e o artigo 214, parágrafo 9º, inciso XXV, do RPS.

3.25 Mas não há impedimento legal para a existência de contratos de seguro de vida distintos, devendo ser aplicado o princípio da legalidade, artigo 5º, inciso II, da CF.

3.26 Além do que, os valores pagos às seguradoras não constitui importância efetivamente recebida ou creditada aos empregados, nem configura “ganhos habituais sob a forma de utilidades”. Somente constituem ganho efetivo se concretizar a situação de invalidez ou morte, não são contrapartida pela atividade laboral.

3.27 Aduz que o artigo 457 da CLT não inclui a parcela paga a título de seguro de vida em grupo.

3.28 Reproduz jurisprudências e conclui pela improcedência da “NFLD” (sic).

Da Impossibilidade de Tributação Previdenciária Sobre Bônus de Meta/Participação de Lucros de Dirigentes Expressamente não Vinculados aos Salários - Lei nº 8.212/91, Art. 28, § 9º, "e", "7" c/c Art. 111, I do CTN

3.29 Transcreve trecho do Relatório Fiscal e argumenta que o Auditor não pode justificar a incidência simplesmente “por

haver maior semelhança com a participação nos lucros prevista na Lei nº 6404/76”.

3.30 Cita o artigo 7º, inciso XI, da CF/88, e artigo 28, parágrafo 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8212/91, discorre sobre as gratificações, e afirma que o pagamento de “bônus” por meta atingida pelos dirigentes não pode ter incidência de contribuições previdenciárias.

3.31 Estes valores, como demonstram os documentos anexos ao Auto de Infração, são relativos a bônus oriundos da lucratividade da empresa, e esporádicos. Transcreve jurisprudência,

3.32 Apoiado no artigo 111 do CTN, artigo 28, I, e parágrafo 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8212/91 e parágrafo 9º do artigo 214 do RPS (Decreto nº 3048/99), e alega que somente no RPS consta a expressão “por força de lei”.

3.33 Os ganhos dos dirigentes a título de “Bônus por Cumprimento de Metas” têm caráter de participação nos lucros, e são totalmente desvinculados do salário, em conformidade com o citado artigo 28, I, e parágrafo 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8212/91.

3.34 Em que pese o artigo 457 da CLT, os bônus pagos a título de indenização ou lucros não possuem natureza salarial.

3.35 Apresenta julgados administrativos e conclui que os bônus distribuídos aos dirigentes não integram o salário de contribuição.

Pagamentos Efetuados a Cooperativas de Trabalho Médico e Odontológico. Retribuição dos Serviços Prestados por Cooperados. Das Ilícitudes da Exigência

Do Tratamento Especial das Cooperativas na Órbita Constitucional

Da Afronta ao Art. 154, I da CF/88. Imprescindibilidade de Lei Complementar para Instituir Novas Bases de Cálculo

3.36 Transcreve o inciso IV do artigo 22 da Lei nº 8212/91 e afirma que este dispositivo legal é inconstitucional, na medida em que a incidência recai sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura de prestação de serviços, e não sobre as hipóteses previstas no inciso I do artigo 195 da CF/88.

3.37 A relação se dá entre a cooperativa e a tomadora de serviços, e assim, qualquer responsabilidade advinda do contrato de prestação de serviços deve ser assumida pela cooperativa. A empresa não contrata com o cooperado, nem tem vínculo com ele.

3.38 Reproduz trecho da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.5941/600 e conclui que na instituição da contribuição previdenciária prevista no artigo 22, IV da Lei nº 8212/91, pela

Lei Ordinária nº 9876/99, foi criada nova fonte de custeio por Lei ordinária, o que afronta o artigo 154, I, da CF/88.

3.39 Também ocorre violação ao princípio da isonomia, pois as pessoas jurídicas que optam por contratar cooperativas têm tratamento desigual em relação às que contratam outras empresas.

3.40 Discorre sobre o tratamento dado pela Constituição às cooperativas, e aduz que a autuação deve ser anulada.

Princípio Processual da Eventualidade. Do Ilícito bis in idem de Incidir, Sobre os Mesmos Fatos Geradores, Multas Denominadas “Moratórias” e “Penalidades”

3.41 Pelo princípio da eventualidade, no caso da manutenção do lançamento, insurge-se contra a incidência de multas moratórias e de ofício sobre os mesmos fatos geradores. Não se pode aplicar, sobre uma mesma conduta, uma duplicidade de penas.

3.42 Discorre sobre infrações, citando renomado jurista, afirma que no presente caso, por força do artigo 112 do CTN, aplica-se a penalidade mais favorável ao Contribuinte.

3.43 No Auto de Infração é indiscutível a existência de bis in idem, pois consta no lançamento uma multa denominada moratória, cumulada com outra multa, denominada de ofício, para os mesmos fatos geradores.

3.44 Pelo exposto, se mantida a autuação, deve ser aplicada somente a multa de ofício, em conformidade com os artigos 112 e 142 do CTN.

Dos Pedidos

3.45 Pelo exposto, requer:

I) Que a defesa seja recebida com suspensão de exigibilidade, pela aplicação dos artigos 151, III e 206 do CTN, especialmente para fins de emissão da CPD-EN;

II) Que o Auto de Infração seja julgado improcedente;

III) Pelo princípio da eventualidade, caso mantida a autuação, que seja aplicada somente a multa de ofício, pois o lançamento é de ofício, na forma do artigo 142 do CTN, e o artigo 112 do mesmo código determina que na dúvida, deve ser imposta a penalidade mais benéfica ao Contribuinte.

3.46 Requer provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, especialmente apresentação de novos documentos, diligências e perícias.

4. Para o AI por Descumprimento de Obrigação Acessória, DEBCAD nº 37.353.037-4, o Contribuinte faz um breve relato sobre a autuação e alega, em síntese, que:

Do Direito**Preliminares****Da Tempestividade do Presente Petítório**

4.1 Destaca a tempestividade da Impugnação, nos termos do artigo 10 do Decreto nº 70235/72.

Da Necessária Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário em Discussão. Aplicação Imediata do Art. 151, III, c/c 205 e 206, Todos do CTN

4.2 Transcreve os artigos 111 e 151 do CTN, e o artigo 5º, inciso LV, da CF/88 e aduz que a suspensão de exigibilidade do crédito viabiliza a apresentação da defesa administrativa, tendo em vista que o Contribuinte não será impedido de obter Certidão de Regularidade Fiscal.

4.3 Apresenta doutrina e jurisprudência e requer que seja declarada a suspensão da exigibilidade até o trânsito em julgado, não sendo óbice à regularidade fiscal do Contribuinte, nos termos dos artigos 205 e 206 do CTN.

Mérito**Do Ilícito Bis in Idem de Incidir, Sobre os Mesmos Fatos Geradores, Multas denominadas “Moratórias” e “De Ofício” e Ainda Multa por Descumprimento de Obrigação Acessória. Conduta-Meio (Não-Autônoma) para Consecução da Conduta-Fim (Autônoma, Pretensa Ausência de Recolhimento do Tributo)**

4.4 Transcreve trechos do Relatório Fiscal e alega que os mesmos fatos geradores considerados pela Fiscalização para a lavratura do presente Auto de Infração também serviram de base para a lavratura de outros Autos de Infração, nos quais estão sendo exigidos o crédito principal acrescido de juros moratórios, bem como multas de mora e de ofício sobre o principal.

4.5 Ou seja, para o mesmo fato gerador, imputou-se multa moratória através de Auto de Infração de obrigação principal, e multa acessória através de outro Auto de Infração, numa punição em duplicidade (bis in idem).

4.6 Argumenta que a conduta-meio que está sendo imputada no Auto de Infração em epígrafe é, exclusivamente, oriunda das condutas-fins dos Autos de Infração nºs 37.353.042-0, 37.353.041-2 e 37.353.040-4. Assim, se os outros 3 Autos de Infração forem julgados indevidos, as pretensas obrigações acessórias punidas também cairão.

4.7 Não se pode aplicar, sobre uma mesma conduta, uma duplicidade (ou triplicidade, como no presente caso) de penas – multa moratória, de ofício e por descumprimento de obrigação acessória.

4.8 Discorre sobre infrações, citando renomado jurista, afirma que no presente caso, por força do artigo 112 do CTN, aplica-se a penalidade mais favorável ao Contribuinte.

4.9 No Auto de Infração é indiscutível a existência de *bis in idem*, pois consta no lançamento uma multa denominada *moratória*, cumulada com outra multa, denominada de *ofício*, para os mesmos fatos geradores.

4.10 Pelo exposto, se mantida a autuação, deve ser aplicada somente a multa de *ofício*, em conformidade com os artigos 112 e 142 do CTN.

Princípio Processual da Eventualidade. Da Expressa Aplicação do Art. 32-A da Lei 8.212/91. Alterações da Lei 11.941/09. Parecer 433/2009 da PGFN. Multa Mais Benéfica ao Contribuinte. Art. 106 do CTN

4.11 Pelo princípio da eventualidade, no caso da manutenção do lançamento, insurge-se contra a incidência de penalidade mais severa sob o prisma de ser a mais benéfica ao Contribuinte.

4.12 Destaca as diversas alterações promovidas pela MP nº 449/08 (convertida na Lei nº 11941/2009) na Lei nº 8212/91, no tocante às penalidades por descumprimento de obrigações principais e acessórias.

4.13 Transcreve o artigo 32-A, incluído pela Lei nº 11941/2009 e alega que a nova penalidade é mais benéfica.

4.14 Argumenta que na planilha apresentada pela Fiscalização, verifica-se que o parâmetro utilizado para a comparação das multas está equivocado. Deveria ter sido usado o estabelecido no artigo 32-A da Lei nº 8212/91, a fim de respeitar o princípio da retroatividade benigna disposto no artigo 106 do CTN (transcreve).

4.15 Menciona a Portaria Conjunta nº 14/2009, artigo 3º, parágrafo 1º, e requer que sejam refeitos os cálculos para aplicação da multa mais benéfica ao Contribuinte, utilizando-se o disposto no artigo 32-A da Lei nº 8212/91 (aplicação de multa de R\$ 20,00 para cada grupo de 10 erros ou omissões), bem como demonstrando a apuração dos erros encontrados na declaração apresentada.

Dos Pedidos

4.16 Pelo exposto, requer:

I) Que a defesa seja recebida com suspensão de exigibilidade, pela aplicação dos artigos 151, III e 206 do CTN, especialmente para fins de emissão da CPD-EN;

II) Que o Auto de Infração seja julgado improcedente;

III) Que seja afastado o *bis in idem* que é o presente Auto de Infração, e seja aplicada somente a multa de *ofício* aos autos principais, pois o lançamento é de *ofício*, na forma do artigo 142 do CTN, e o artigo 112 do mesmo código determina que na dúvida, deve ser imposta a penalidade mais benéfica ao Contribuinte;

III) Pelo princípio da eventualidade, caso mantida a autuação, que sejam refeitos os cálculos para aplicação da multa mais benéfica ao Contribuinte, utilizando-se o disposto no artigo 32-A da Lei nº 8212/91 (acrescentado pela Lei 11.941/2009 - aplicação de multa de R\$ 20,00 para cada grupo de 10 erros ou omissões), em atenção ao princípio da retroatividade benigna, bem como demonstrando a apuração dos erros encontrados na declaração apresentada.

4.17 Requer provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, especialmente apresentação de novos documentos, diligências e perícias.

DO PAGAMENTO DO AI DEBCAD nº 37.353.038-2

5. No que se refere ao AI DEBCAD nº 37.353.038-2, foi baixado por pagamento, a teor da tela juntada à fl. 755, e petição de fls. 758/759.

O Delegacia da Receita Federal de Julgamento, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos da ementa abaixo:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

AUTOS DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS.

Os Autos de Infração (AI's) encontram-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigidos nos termos da Lei.

ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. INCAPACIDADE DE ALTERAR OBRIGAÇÕES DEFINIDAS EM LEI.

Os Acordos Coletivos de Trabalho comprometem empregadores e empregados, não possuindo capacidade de alterar as normas legais que obrigam terceiros, ou de isentar o Contribuinte de suas obrigações definidas por Lei.

PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS.

A apresentação de provas e/ou requerimento perícias e diligências, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, com observância das determinações previstas no art. 57, III e IV, §§1º e 4º, alíneas "a", "b" e "c", todos do Decreto nº 7.574/2011.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Impugnante, a realização de diligências, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a arrecadar e recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições da parte dos segurados empregados e contribuintes individuais, bem como recolher as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados a seu serviço.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. EXCLUSÕES LEGAIS.

Entende-se por salário de contribuição, para o segurado empregado e contribuinte individual, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Em relação às contribuições previdenciárias, somente as exclusões arroladas exaustivamente na legislação não integram o salário de contribuição.

ASSISTÊNCIA MÉDICA.

Os valores pagos pela empresa a título de assistência médica e seguro de vida enquadram-se no conceito de salário-de-contribuição quando seu fornecimento não atende todos os requisitos legais de isenção das contribuições previdenciárias devidas.

SEGURO DE VIDA EM GRUPO.

O valor (prêmio) relativo a seguro de vida em grupo, pago pela empresa, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias se não previsto em convenção ou acordo coletivo, e não esteja também disponível a todos os empregados e dirigentes.

ABONO ÚNICO.

Os abonos pagos com habitualidade têm natureza jurídica salarial e integram a base de cálculo das contribuições devidas à

Seguridade Social, não se enquadrando nas hipóteses taxativas de exclusão do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

O pagamento a segurado empregado de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

COOPERATIVA DE TRABALHO DA ÁREA DA SAÚDE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

A empresa que contrata prestação de serviços de cooperativa de trabalho da área da saúde deve recolher a contribuição prevista no artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991, incidente sobre os serviços por meio dele prestados, contidos em nota fiscal ou fatura de prestação de serviços emitida em seu nome.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

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

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

Em decorrência dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Outras Entidades - Terceiros, incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei 8.212/91.

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 01/03/2008 a 31/03/2008, 01/10/2008 a 31/10/2008

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AIOA - CFL 68.

Apresentar a empresa Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Efetuada a ciência da decisão de 1ª instância em 12 de fevereiro de 2014, conforme AR de fl. 855, em 10 de março de 2014 o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, fl. 857, no qual, em síntese, reafirma as razões expostas em sede de impugnação fl. 863:

É o relatório necessário.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo

Por ser tempestivo e por apresentar as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Em sede preliminar, além de considerações sobre a tempestividade, a qual já resta reconhecida, o contribuinte requer que seu recurso voluntário seja recebido e processado com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nele discutido. Contudo, em casos dessa natureza, por entender que a tramitação da demanda nos termos do Decreto 70.235/72 leva necessariamente à suspensão da exigibilidade do crédito tributário questionado, não vislumbro quaisquer motivos para nos debruçarmos sobre o tema, já que, em momento algum, esse direito do contribuinte esteve ameaçado, sendo certo que, até que findo o trâmite administrativo, os valores lançados estão suspensos.

Do Mérito

Do abono salarial decorrente de Acordo Coletivo

Nos termos do Relatório fiscal, fl. 103, a ação fiscal considerou que o "abono indenizatório" previsto no Acordo Coletivo 2008/2010, fl. 208, tem natureza salarial, já que se presta a repor perdas salariais.

A Autoridade Administrativa valeu-se do art. 28 da Lei 8.212/91 e dos termos da alínea "j", do inciso V do § 9º, do art. 214 do Decreto 3048/99, para afirmar que deve incidir contribuição previdenciária social sobre tais valores, por inexistência de permissivo legal para sua exclusão da base de cálculo previdenciária.

Salutar, portanto, rever os exatos termos de tais preceitos:

Lei 8.212/91

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 nº 9.528, de 10.12.97) (...)

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

e) as importâncias: (...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998). Grifou-se

Decreto 3.048/99

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

I - para o empregado e o 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; (...)

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

V - as importâncias recebidas a título de: (...)

*j) ganhos eventuais e **abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei**; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999) Grifou-se*

Acerca da tributação do abono pago na competência 02/2007, alega o sujeito passivo se tratar de parcela paga em razão de acordo coletivo, que foi repassada de forma eventual e extraordinária. Aduz que se tratava de valor fixo, não se alterando em razão do cargo exercido ou do salário auferido, o que lhe retira a natureza de contraprestação pelo trabalho.

Objetivando clarear ainda mais a controvérsia sobre a questão, relevante destacar os termos do Parágrafo Primeiro da Cláusula Segunda do Acordo Coletivo de Trabalho - 2008/2010 celebrado entre a Companhia Energética do Ceará e o Sindicato dos Eletricitários do Ceará, no qual se verifica existência da previsão de pagamento de abono salarial nos seguintes termos:

Parágrafo Primeiro:

A COELCE, a título de indenização pela diferença de ganho real postulada e a concedida, pagará aos empregados, em Novembro de 2.008 e Outubro de 2.009, abono indenizatório e sem qualquer integração salarial, nos seguintes valores: 60% (sessenta por cento) do salário base do empregado percebido em 31 de outubro de 2008, com um valor mínimo de R\$1.400,00 (hum mil e quatrocentos reais), a ser pago no 5º dia útil após a assinatura do presente acordo e 60% (sessenta por cento) do salário base do empregado percebido em 31 de outubro de 2009, com um valor mínimo de R\$1.400,00 (hum mil e quatrocentos reais), cujo pagamento se dará até 31 de outubro de 2009. Grifou-se.

Inconformada com o entendimento da fiscalização, inicialmente, a contribuinte questiona a constitucionalidade da lei 8.212/91, alegando que esta teria ampliado o conceito de salário, em afronta ao inciso I do art. 195 da CF/88.

Sobre a inconstitucionalidade suscitada pela recorrente, trata-se de questão sobre a qual este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou, uniforme e

reiteradamente, tendo sido editada Súmula, de observância obrigatória, nos termos do art. 72 do RICARF, cujo teor destaco abaixo:

Súmula CARF nº 2:

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

Portanto, de modo a não alongar a presente análise enveredando por aspectos não contidos na esfera de competência dessa Corte Administrativa, as alegações de inconstitucionalidade de leis serão desconsideradas. Não obstante, eventuais argumentos sobre a inaplicabilidade ao caso concreto dos diplomas destacados serão, decerto, avaliados.

Continuando sua argumentação com o fim de demonstrar que o "abono indenizatório" em discussão não tem natureza salarial, a requerente alega que "*verba indenizatória não é forma de retribuição de trabalho, na medida que objetiva reparar uma perda, repondo o patrimônio do ofendido ao estado que se encontrava antes da lesão*", afirmando expressamente que "*indenização, portanto, é coisa diametralmente oposta, pois destina-se, com dito, a reparar um direito malferido*", fl. 872.

Aduz, ainda, que "*não se pode querer validamente equiparar o recebimento de uma indenização à obtenção de salário*", motivo pelo qual entende que não pode incidir a contribuição previdenciária.

Apresenta precedentes judiciais, administrativos, manifestação da PGFN e informações disponíveis no sítio da RFB na Internet que, em sua avaliação, dariam sustentação ao seu entendimento de que os abonos não integram o conceito de salário.

Aparentemente, a preocupação da requerente se manteve fixa à tese de que estamos diante de uma indenização, sem cunho salarial, sobre a qual seria descabida a incidência da tributação previdenciária.

Contudo, não me parece ser este o cerne da questão. Inicialmente, não vejo configurada no caso em tela a tal "indenização" apregoada pelo contribuinte. O fato de ter sido assim nomeada não altera sua natureza.

Nota-se que o valor do "abono indenizatório" previsto no acordo coletivo não teve e não tem o objetivo de reparar qualquer perda, já que não repõe nada ao patrimônio de ninguém. Nos exatos termos do Acordo Coletivo em comento, conforme citado alhures, o valor seria pago a título de "indenização" pela diferença de ganho real postulado e o concedido aos empregados.

Querer dizer que o objetivo seria recomposição de patrimônio, conduziria-nos ao entendimento de que aquilo que foi postulado pelos empregados, ressalte-se a título de ganho real, pelo simples fato de ter sido postulado, já integraria o patrimônio do postulante. Naturalmente, resta absolutamente descabida tal associação. Portanto, não há que se falar em recomposição de "*um direito malferido*".

Ainda que diante de tal avaliação equivocada, entendo razoável o argumento de que o preceito contido no Decreto 3.048/99, que exclui da base de cálculo os *ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei*, restringe os

termos da lei 8.212/91, para a qual não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

Assim, ainda que desconsideremos a exigência que extrapola a competência regulamentar, fixando-nos estritamente aos termos legais, impõe reconhecer que estamos diante de verba prevista em norma coletiva do trabalho, expressamente não vinculada ao salário do trabalhador, carente, ainda, de verificação quanto ao caráter de eventualidade.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, em razão da existência de decisões reiteradas de ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça – STJ no sentido de que o abono único, disposto em Convenção Coletiva de Trabalho, quando desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não é passível de incidência de contribuição previdenciária, emitiu o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114/2011, cuja conclusão merece ser destacada:

"Assim, presentes os pressupostos estabelecidos pelo art. 19, inciso II, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 5º do Decreto nº 2.346, de 1997, recomenda-se sejam autorizadas pela Senhora Procuradora-Geral da Fazenda Nacional a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outro fundamento relevante, nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária."

De tal Parecer, após aprovação do Sr. Ministro de Estado da Fazenda, decorreu o Ato Declaratório n. 16/2011, nos seguintes termos:

"A PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL (...)

DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outro fundamento relevante "nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária".

Assim, temos que, para que os efeitos do Ato Declaratório nº 16/2011 fossem aplicados ao presente caso, é mister verificarmos se a situação fática tratada no presente processo se enquadra perfeitamente aos termos prescritos pela PGFN, a saber:

1º - Estamos diante de um abono único?

2º - A verba está prevista em Convenção Coletiva de Trabalho?

3º - O valor está expressamente desvinculado do salário?

4º - O pagamento é feito com habitualidade?

Quanto ao segundo e terceiro questionamentos, não há qualquer dúvida. Pois, de fato, o valor está previsto em Convenção Coletiva, com expressa desvinculação de salários.

Em relação ao primeiro questionamento, vemos que a recorrente se comprometeu a pagar aos empregados, em Novembro de 2.008 e Outubro de 2.009 um valor que varia de acordo com o salário base de cada um, limitado a um mínimo fixado. Ou seja, não há unicidade de pagamento.

Já em relação ao quarto e, no meu sentir, mais importante questionamento, este sim diretamente vinculado ao caráter não eventual previsto no art. 28 da Lei 8.212/91 e ao preceito Constitucional contido no § 11º do art. 201, segundo o qual os ganhos habituais, a qualquer título, integram o salário para efeito de contribuição previdenciária, as cópias dos acordos coletivos presentes nos autos, dos anos de 2008/2010, fl. 208, e 2006/2008, fl. 228, evidenciam, de maneira inequívoca, que a prática de concessão da "indenização" decorrente da diferença de ganho real postulado não se afigura eventual, mas habitual, já que todos os anos tais valores são pagos aos beneficiários.

Assim, o valor pago pelo contribuinte a este título não se enquadra na exceção objeto do Ato Declaratório PGFN nº 16/2011, tampouco na exceção contida no art. 28, § 9º, alínea "e", item 7 da Lei 8.212/91.

Assim, pelo exposto, não merece acolhida as alegações do contribuinte, devendo-se manter a inclusão do abono pecuniário na base de cálculo previdenciária, conforme preceitua o inciso I do art. 28 da Lei 8.212/91.

Da assistência médica e odontológica aos dirigentes da empresa.

Inconformada com as conclusões da fiscalização, a recorrente questiona a tributação previdenciária sobre os valores pagos pelos planos de assistência médica e odontológica disponibilizados para os seus dirigentes, cuja cobertura diferenciada não era extensiva aos demais empregados da empresa.

Argumenta que a autuação é indevida, já que tais valores não integram o salário de contribuição. Ademais, sustenta que, embora existam contratos com coberturas diferenciadas, todos os seus empregados possuem assistência médica e odontológica, o que importaria a exclusão dos valores pagos a este título por expressa previsão do art. 28, § 9º, alínea "q" da Lei 8.212/91.

Para fundamentar seus argumentos, além do próprio texto legal, cita decisões judiciais e administrativas que, em sem entendimento, amparam o seu pleito.

Para melhor entendimento da questão, oportuno destacar o preceito legal relacionado ao tema :

Lei 8.212/91 (...)

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 nº 9.528, de 10.12.97) (...)

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

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas medicohospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; Grifou-se.

Uma análise simples do texto legal acima, é suficiente para evidenciar que, em regra, qualquer vantagem habitual concedida ao empregado em retribuição ao seu trabalho integra o salário de contribuição.

Contudo, existem exceções. E a discutida no presente caso é a contida na alínea "q" do § 9 do mesmo art. 28, segundo a qual o valor relativo à assistência prestado por serviço médico ou odontológico não integra o salário de contribuição. Ocorre que o texto não termina aí. Se o legislador pretendesse excluir todos os dispêndios dessa natureza do campo de incidência da tributação previdenciária, não precisaria ter restringido a benesse fiscal como o fez com a expressão "*desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa*".

Ou seja, está claro que não é qualquer despesa com assistência médica e odontológica que não integraria o salário-de-contribuição, mas tão só aquelas em que A COBERTURA abranja a totalidade dos empregados e dirigentes. Ou seja, o que se tem é que não há espaços para coberturas diferenciadas, optando o legislador por privilegiar o tratamento isonômico entre os trabalhadores, evitando incentivar a criação de castas superiores mediante dispositivo legal de renúncia tributária.

Naturalmente, nada impede a empresa de conceder quaisquer tratamentos diferenciados aos seus dirigentes. Contudo, deve considerar tais regalias no momento de calcular o montante devido a título de contribuição previdenciária, sob pena se desvirtuar uma das faces do tributo, transformando-o, inaceitavelmente, em instrumento de promoção de desigualdade social.

Quanto aos precedentes judiciais e administrativos citados pelo contribuinte, estes não vinculam a presente análise, sendo certo que de outro modo a matéria foi decidida, como se vê no recente julgado da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão 9202-003.846, de 09 de março de 2016, cuja ementa assim tratou o tema:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ASSISTÊNCIA À SAÚDE. DIVERSIDADE DE PLANOS E COBERTURAS.

Os valores relativos a assistência médica integram o salário-de-contribuição, quando os planos e as coberturas não são igualitários para todos os segurados

Portanto, comprovada e reconhecida a existência de planos diferenciados para dirigentes, em homenagem à literalidade prevista no inciso II do art. 111 da Lei 5.172/66 (CTN), não merece acolhida as alegações do contribuinte, devendo-se manter, neste item, integralmente o lançamento guerreado.

Do seguro de vida em grupo dos dirigentes da empresa.

A recorrente questiona a tributação previdenciária sobre quantias pagas a título de seguro de vida aos dirigentes da empresa, as quais foram consideradas pela fiscalização como em desacordo com a legislação, em razão da existência de dois tipos distintos de seguros contratados com condições diferenciadas para dirigentes e empregados, sem que fosse possível a opção por uma ou outra categoria.

Mais uma vez, o argumento da empresa vem no sentido de que a benesse fiscal que prevê a exclusão de valores desta natureza do salário-de-contribuição apenas exige que haja previsão em acordo coletivo e que o seguro esteja disponível à totalidade de seus empregados.

Cita os termos do Inciso XXV do § 9 do art. 214 do Decreto 3.048/99 (RPS) e respeitáveis manifestações jurisprudenciais, objetivando lastrear seus argumentos. Por fim, afirma que é irrelevante se existe distinções na cobertura assistencial, pois onde a norma não fixa regras, não é o aplicador da lei que pode fazê-lo.

Assim, vale destacar a regra que dá suporte a alegada procedência da exclusão dos valores pagos relativos a prêmio de seguros de vida em grupo do salário-de-contribuição:

Decreto 3.048/99 (...)

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

I - para o empregado e o 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; (...)

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

XXV - o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho. (Incluído pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Ora, vê-se que, da mesma forma como já explanado no tema anterior (assistência médica e odontológica), a legislação restringiu o favor fiscal, neste caso, às

situações em que os valores efetivamente pagos relativos a seguro de vida em grupo estivessem previstos em acordo ou convenção coletiva de trabalho e fossem disponibilizados à totalidade de seus empregados e dirigentes.

No caso em questão, cumpre destacar que os acordos coletivos que integram a presente lide administrativa, fl 208 e fl. 228, não contemplam os diretores e gerentes da requerente, em razão de expressa exclusão prevista nas respectivas Cláusulas Sétimas. Assim, de plano, já vemos que não há amparo normativo para o intento da contribuinte.

Ainda que eventualmente o Acordo Coletivo em comento, para o fim em questão, a despeito da expressa exclusão citada no parágrafo precedente, alcançasse diretores e gerentes, é lógico que eventuais gastos com prêmios deveriam estar restritos às coberturas acordadas e franqueadas a todos os beneficiários, sendo inimaginável aceitar que o favor fiscal pudesse beneficiar os nobres dirigentes da empresa com cobertura diversa e mais vantajosa que aquela prevista para os demais empregados e reais beneficiários do instrumento coletivo. Mais uma vez, admitindo tal situação, reconheceríamos benefícios àqueles que, em regra, menos precisariam de favores decorrente da renúncia fiscal em tela, o que, como dito acima, resultaria em desvirtuação de uma das faces do tributo, transformando-o, inaceitavelmente, em instrumento de promoção de desigualdade social.

Quanto aos precedentes judiciais e administrativos citados pelo contribuinte, estes não vinculam a presente análise.

Assim, não estando o seguro de vida em grupo dos dirigentes amparados pelo Acordo Coletivo juntado aos autos, é forçoso considerar tais dispêndios como integrante da regra geral do salário de contribuição prevista no inciso I do art. 28 da Lei 8.212/91, não merecendo prosperar a pretensão da requerente, devendo-se manter, neste ponto, integralmente o valor lançado.

Do bônus de meta/participação de lucros de dirigentes.

A recorrente se insurge contra a ação fiscal que considerou devida contribuição previdenciárias sobre valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados da empresa.

A Autoridade Fiscal, após pontuar que a empresa paga corretamente a Participação nos Lucros e Resultados aos seus empregados, de acordo com a Lei 10.101/2000, destacou que os valores fixados para pagamento de Participação nos Lucros aos dirigentes não guardavam a mesma proporção relativamente à remuneração fixada para os empregados não dirigentes (fl. 111). Ademais, afirma que a empresa não apresentou qualquer previsão formal de avaliação de desempenho para os empregados dirigentes.

Aduz a recorrente, citando o inciso XI do art. 7º da CF/88, que a participação nos lucros constitui verba desvinculada da remuneração, não devendo integrar o salário-de-contribuição, lastreando ainda seus argumentos no item 7, alínea "e", § 9 do art. 28 da Lei 8.212/91 (fl 896).

Após conceituar algumas espécies do gênero "gratificações", o contribuinte afirma que os valores pagos a dirigentes são relativos a "bônus" oriundos da lucratividade da empresa, sendo, portanto, esporádicos.

Em sua conceituação, *afirma que bônus é a premiação pelo esforço do empregado ou grupo deles, diretamente associado ao crescimento da empresa, sendo destinado a recompensar a eficiência na prestação de serviços, correspondendo a um ganho*

eventual desvinculado do seu salário, mas visando um melhor rendimento do empregado em favor da empresa.

Cita decisões judiciais e administrativas que, em seu entendimento, poderiam colaborar para a defesa de sua tese sobre a não incidência de tributação previdenciária sobre os valores em discussão.

Questiona a legalidade da alínea "j", § 9º do art. 214 do Decreto 3.048/99, o qual teria exorbitado sua competência regulamentar, impondo restrição não prevista em lei, citando doutrina e jurisprudência sobre o tema.

Por fim, afirmando que os bônus distribuídos aos dirigentes são desprovidos de periodicidade, uniformidade e habitualidade, requer que seja reconhecida a não incidência da contribuição previdenciária.

Embora a requerente afirme se tratar de participação nos lucros, esforça-se para lastrear a exclusão da base de cálculo previdenciária utilizado o permissivo contido no item 7, alínea "e", § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91. Não obstante, é cristalino que a questão está melhor capitulada na alínea "j" do mesmo parágrafo, segundo a qual a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

Assim, oportuno nos socorrer ao texto legal em questão, para melhor entendimento do tema. Já que a incidência das contribuições previdenciárias sobre pagamentos realizados pela empresa a seus empregados, relativa à participação nos lucros e resultados, deve observar todas as regras estabelecidas em lei específica:

Lei nº 10.101/2000 (texto em vigor na época dos fatos)

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

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.

§ 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: (...)

A análise dos autos indica que a participação dos lucros ou resultados dos empregados não dirigentes tem amparo nos excertos legais acima citado, conforme cláusulas

específicas e anexos III contidos nos Acordos Coletivos 2006/2008, 2008/20010 (fls. 208, 225, 229 e 244).

Já em relação aos valores pagos aos empregados dirigentes a título de PLR, estes carecem de definições e formalidades que os ajustem aos preceitos legais em tela. Ressaltando a informação contida no Relatório Fiscal e já citada acima de que a empresa não apresentou qualquer previsão formal de avaliação de desempenho para os empregados dirigentes. Juntamente a isso, limitou-se a requerente a argüir questões de direito relacionadas ao tema, sem nada juntar que demonstrassem a regularidade ao ajuste que levou ao pagamento dos valores contidos em fl. 356 a 371.

Assim, considerando que o pagamento não se deu nos termos de lei específica, não há que se falar em exclusão de incidência da tributação previdenciária, até porque, nos termos da própria afirmação da requerente, trata-se de bônus destinado a recompensar a eficiência na prestação de serviços, o que nos remete à regra geral prevista no inciso I do art. 28 da Lei 8.212/91, segundo a qual entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos pagos destinado a retribuir o trabalho.

Portanto, entendo que não merece prosperar a pretensão da requerente, devendo-se manter, neste ponto, integralmente o valor lançado.

Dos pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho

Inconformado com o lançamento efetuado a partir das diferenças apuradas pela auditoria fiscal, no qual foi observado o percentual mínimo previsto para contratos por valor determinado, nos termos da alínea "a" do inciso I, do art. 291, da IN MPS/SRP nº 3/2005 (base de cálculo não inferior a 30% do valor bruto da Nota Fiscal), o contribuinte limita seus argumentos à suposta inconstitucionalidade da Lei 8.212/91, em particular nas alterações promovidas pela Lei 9.876/99, que incluiu o inciso IV ao art. 22, o qual teria inserido nova base de cálculo para a contribuição social (valor bruto da nota fiscal ou fatura emitida por cooperativas), em seu julgamento estranha àquelas previstas no art. 195 da CF/88.

Lei 8.212/91

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (...)

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

CF/88

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: :

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;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

O comando legal acima estaria prevendo contribuição previdenciária não sobre as remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas sobre a relação contratual estabelecida entre a Cooperativa e a pessoa jurídica domadora do serviço, no que estaria extrapolando a base constitucional do tributo.

O Supremo Tribunal Federal – STF, no julgamento do Recurso Extraordinário – RE 595.838/SP, tema com repercussão geral reconhecida, declarou inconstitucional a contribuição social em análise, conforme se vê:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 22, INCISO IV, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.876/99. SUJEIÇÃO PASSIVA. EMPRESAS TOMADORAS DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERADOS POR MEIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. BASE DE CÁLCULO. VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA. TRIBUTAÇÃO DO FATURAMENTO. BIS IN IDEM. NOVA FONTE DE CUSTEIO. ARTIGO 195, § 4º, CF.

O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99 ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Grifou-se.

Portanto, considerando que as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e STJ em matéria infraconstitucional, na sistemática de repercussão geral, deverão ser reproduzidas pelos Conselheiros do CARF, na forma do art. 62, § 1º, II, “b” do Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF343/2015, impõe-se afastar os valores relativos às autuações referentes às contribuições das cooperativas de trabalho.

Da incidência concomitante de multas de mora e de ofício e da aplicação de multa mais benéfica

A requerente questiona a aplicação de multas de mora e de ofício sobre as mesmas infrações, sejam principais ou acessórias e requer a aplicação de retroatividade benigna em razão das alterações promovidas pela lei 77.941/09.

De início cumpre destacar que os artigos da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Lei nº 9.528, de 1997, que previam as penalidades por descumprimento de obrigações principais e acessórias, tinham a seguinte redação:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:(...)

IV informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de

contribuição previdenciárias e outras informações de interesse do INSS. (...)

§4º. A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no

art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo. (...)

§ 7º. A multa de que trata o § 4º sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue. (...)

Art. 35. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º e abril de 1997, sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...)

II. para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;

c) vinte por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRP;

d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.”

Assim, no caso em apreço, considerando-se que houve aplicação de multas pelo descumprimento de obrigações principais e acessórias, no contexto de lançamento de ofício, o entendimento desta CSRF é no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixava dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício.

Resta perquirir se as alterações posteriores à autuação, implementadas pela Lei nº 11.941, de 2009, representariam a exigência de penalidade mais benéfica ao Contribuinte, hipótese que autorizaria a sua aplicação retroativa, a teor do art. 106, II, do CTN.

Para tanto, porém, é necessário que se estabeleça a exata correlação entre as multas anteriormente previstas e aquelas estabelecidas pela Lei nº 11.941, de 2009, e ver se efetivamente seria o caso, e em que condições aplicar-se-ia a retroatividade benigna.

As alterações promovidas pela Lei nº 11.941, de 2009, nos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, no sentido de uniformizar os procedimentos de constituição e exigência dos créditos tributários, previdenciários e não previdenciários, são as seguintes:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses

órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (...)

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (...)

Art. 32A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da

declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (...)

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 35A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

E o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, por sua vez, assim estabelece:

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; (grifou-se)

Destarte, com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, o lançamento de ofício envolvendo a exigência de contribuições previdenciárias, bem como a verificação de falta de declaração do respectivo fato gerador em GFIP, sujeita o Contribuinte a uma única multa, no percentual de 75%, sobre a totalidade ou diferença da contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Com efeito, a interpretação sistemática da legislação tributária não admite a instituição, em um mesmo ordenamento jurídico, de duas penalidades para a mesma conduta, o que autoriza a interpretação no sentido de que as penalidades previstas no art. 32A não são aplicáveis às situações em que se verifica a falta de declaração/declaração inexata, combinada com a falta de recolhimento da contribuição previdenciária, eis que tal conduta está claramente tipificada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Diante dessas considerações, prestigiando o comando contido no art. 16, inciso II, alínea "c" da Lei 5.172/66 (CTN), há que se verificar qual critério seria mais benéfico ao contribuinte, a saber: a soma das multas vigentes à época do fato gerador ou a multa de 75% prevista no inciso I do art. 44, da Lei 9.430/96.

Contudo, a análise das informações contidas em fls. 127 a 134 demonstra que foram levadas a termo pela Autoridade Administrativa tais comparações, restando lançados valores de penalidades tanto pela sistemática atual quanto pela anterior, o que explica a apenas aparente concomitância de multas de mora e de ofício questionada pelo contribuinte. Na verdade, tal situação decorre exatamente da utilização da legislação mais benéfica ao contribuinte, pelo quê deve ser mantida a forma de cálculo utilizada no lançamento, não merecendo prosperar, neste ponto, as alegações da recorrente.

Do pedido de perícia

Por fim, pugna o sujeito passivo pela produção de provas periciais, contudo, por tudo que está acima exposto, fica bastante claro que o cerne da celeuma fiscal está basicamente restrito a matérias de direito, evidenciando a desnecessidade de prova pericial, razão pela qual indefiro o pedido, nos termos do art. 18 do Decreto 70.235/72.

Assim, tendo em vista tudo que conta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que constam do presente, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de suspensão do crédito tributário, por inexistência de objeto, indeferir a produção de provas periciais e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para:

Conclusão

Assim, tendo em vista tudo que conta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que constam do presente, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de suspensão do crédito tributário, por inexistência de objeto, indeferir a produção de provas periciais e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para:

I - afastar a pretensão fiscal no que se relaciona às obrigações lançadas incidentes sobre o valor bruto das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços emitidas por cooperativas de trabalho;

II - manter, quanto ao "abono pecuniário", ao "plano de saúde e seguro de vida em grupo para dirigentes", à suposta "concomitância de multas de mora e de ofício", à aplicação da "retroatividade benigna", os termos integrais dos lançamentos contestados.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Relator

Voto Vencedor

Daniel Melo Mendes Bezerra - Redator designado.

Em que pese o brilhantismo do voto do insigne Relator, peço vênica para divergir quanto a um dos seus fundamentos, que é a incidência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos efetuados pelo sujeito passivo, em relação ao plano de saúde não disponibilizado de forma igualitária para todos os empregados e dirigentes da empresa.

Prevê o art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/91:

(...)

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

(...)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

A autoridade lançadora entendeu que a diferenciação de planos ou seguros de saúde para determinados grupos de empregados não atende ao comando da norma de isenção. No entendimento do Fisco e da decisão recorrida, a cobertura não abrangeu a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

A cobertura deve ser entendida como a garantia de proteção contra o risco de determinado evento. Já o risco é um evento futuro, incerto e que independe da vontade das partes. Para o custeio de um plano, cada risco deve ser considerado isoladamente, devendo o prêmio ou contribuição a ser pago pelo segurado (ou pela empresa, ou por ambos) ser calculado conforme os riscos contratados.

Os planos de saúde costumam se diferenciar por algumas comodidades. Além dos riscos envolvidos, deve ser considerado para a formação do preço a ser custeado pela empresa e/ou pelo empregado tais benefícios. Todavia, dizer que a cobertura deve abranger todos os segurados e dirigentes da empresa, não significa dizer que a empresa deve disponibilizar planos de saúde rigorosamente iguais para todos os seus empregados e dirigentes.

É certo que um plano de saúde deve atender às necessidades mínimas de consultas, emergência e internação hospitalar. Do contrário, estaria desconfigurado como uma assistência médica. Entretanto, a legislação isentiva supra transcrita não obriga que a empresa disponibilize o mesmo tipo de plano de saúde. Nada impede, portanto, que um determinado número de empregados tenha atendimento diferenciado em um determinado hospital, de acordo com a sua capacidade de custeio, o que não pode acontecer é a empresa não conceder o atendimento mínimo esperado de uma assistência médica, vez que estaria caracterizada uma burla à legislação.

Destarte, não existe óbice legal à oferta de planos diferenciados para determinados trabalhadores, desde que sejam oferecidos a todos.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais, já se manifestou acerca dessa matéria conforme julgado transcrito a seguir (Acórdão 9202-003.256 – Conselheiro Relator Gustavo Lian Haddad):

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA / PLANO /SEGURO SAÚDE. COBERTURA. ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA.EXIGÊNCIA ÚNICA. DESNECESSIDADE DE PREVISÃO DE COBERTURA IGUAL PARA TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

A condição estabelecida no art. 28, § 9º, alínea “q” da Lei 8.212/91 para que não se incluam no salário de contribuição e não sejam objeto de incidência de contribuição previdenciária os valores relativos à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico hospitalares e outras similares, é que exista cobertura abrangente a todos os empregados e dirigentes da empresa. Exigir que haja cobertura a todos os empregados e dirigentes da empresa é diferente de exigir que haja a mesma cobertura a todos estes funcionários. A condição imposta pelo legislador para a não incidência da contribuição previdenciária é, simplesmente, a existência de cobertura que abranja a todos os empregados e dirigentes, não cabendo ao intérprete estabelecer qualquer outro critério discriminativo.

No mesmo sentido o Acórdão 2301-004.241 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, julgado em 2/12/14, da lavra do Conselheiro Relator Adriano Gonzáles Silvério:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PLANO DE SAÚDE. COBERTURA. ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA. EXIGÊNCIA ÚNICA. DESNECESSIDADE DE PREVISÃO DE COBERTURA IGUAL PARA TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

A condição estabelecida no art. 28, § 9º, alínea “q” da Lei 8.212/91 para que não se incluam no salário de contribuição e não sejam objeto de incidência de contribuição previdenciária os valores relativos à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado é que exista cobertura abrangente a todos os empregados e dirigentes da empresa. Exigir que haja cobertura a todos os empregados e dirigentes da empresa é diferente de exigir que haja a mesma cobertura a todos estes funcionários. A condição imposta pelo legislador para a não incidência da contribuição previdenciária é, simplesmente, a existência de cobertura que abranja a todos os empregados e dirigentes, não cabendo ao intérprete estabelecer qualquer outro critério discriminativo.

Em conclusão, a condição estipulada pelo legislador na Lei 8.212/91, art. 28, § 9º, alínea “q” foi atendida, não cabendo ao intérprete exigir condições adicionais não empregadas no texto legal.

Diante do exposto, Voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir do campo de incidência da contribuição previdenciária os valores pagos pela empresa a título de plano de saúde/assistência médica.

Assinado digitalmente

Daniel Melo Mendes Bezerra - Redator do Voto Vencedor