



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

Processo nº 10830.720670/2014-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-004.883 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2017
Matéria AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO SEM PAT
Recorrente UNIVERSIDADE ESTADUAL DE CAMPINAS - UNICAMP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SALÁRIO INDIRETO - AJUDA ALIMENTAÇÃO - *IN NATURA* - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação fornecidos *in natura* e vales-refeição, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN.

AUXÍLIO-TRANSPORTE PAGO HABITUALMENTE E EM DINHEIRO. NÃO INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA DO STF.

O valor do auxílio-transporte pago habitualmente em pecúnia aos segurados empregados tem natureza indenizatória; portanto, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias e das destinadas a terceiros.

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO DE 11%. EMPRESA PRESTADORA OPTANTE PELO SIMPLES. INCOMPATIBILIDADE. MATÉRIA SUBMETIDA AO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS PELO STJ.

A retenção de 11% sobre o valor bruto de notas fiscais de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra é incompatível com o sistema de recolhimentos simplificado de impostos e contribuições federais - SIMPLES (RESP 1.112.467/DF).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) por unanimidade de votos, dar parcial provimento para que sejam excluídos do lançamento os valores relativos a: a) aviso-prévio indenizado; b) auxílio-transporte, ainda que em pecúnia; e c) retenção de 11% sobre prestadores de serviços optantes pelo SIMPLES/SIMPLES NACIONAL; II) por voto de qualidade, a) dar parcial provimento para que sejam excluídos do lançamento os valores relativos a auxílio-alimentação pago in natura, compreendendo os vales-refeição e congêneres, vencidos os conselheiros Fábio Piovesan Bozza, Alexandre Evaristo Pinto e Maria Anselma Coscrato dos Santos que davam provimento em maior extensão; e b) negar provimento ao recurso na questão do agravamento da multa por reincidência, vencidos os conselheiros Fábio Piovesan Bozza, Alexandre Evaristo Pinto e Maria Anselma Coscrato dos Santos; e III) por maioria de votos, dar parcial provimento para que sejam excluídos do lançamento os valores relativos a bolsa de estudo a médicos residentes, bolsa FUNDAP e bolsa-trabalho paga a pesquisadores e auxílio-moradia, vencidos o conselheiro relator e a conselheira Andrea Brose Adolfo. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fábio Piovesan Bozza.

(assinado digitalmente)

Andréa Brose Adolfo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Julio Cesar Vieira Gomes – Relator

(assinado digitalmente)

Fábio Piovesan Bozza – Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: ANDREA BROSE ADOLFO, JULIO CESAR VIEIRA GOMES, FABIO PIOVESAN BOZZA, JORGE HENRIQUE BACKES, ALEXANDRE EVARISTO PINTO e MARIA ANSELMA COSCRATO DOS SANTOS.

Relatório

Tratam-se de recursos de ofício e voluntário interpostos contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal com ciência em 06/03/2014 sobre pagamentos de remunerações indiretas, bolsas a residentes médicos, pesquisadores e sobre retenção sobre cessão de mão de obra. Seguem transcrições de trechos da decisão recorrida:

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÃO A CARGO DA EMPRESA. CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. ALIMENTAÇÃO. RUBRICA SUB-ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA/VALE ALIMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Incide contribuição previdenciária sobre os pagamentos feitos em pecúnia/vale alimentação a título de alimentação, considerando-se parcela integrante do salário-de-contribuição.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A partir da vigência do Decreto nº 6.727/2009 (DOU 13/01/2009), o aviso prévio indenizado passou a fazer parte do salário-de-contribuição, incidindo contribuição previdenciária sobre tal valor.

VALE-TRANSPORTE EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores pagos pela empresa a título de vale-transporte, em desacordo com a lei, constituem fatos geradores da contribuição previdenciária.

MÉDICO RESIDENTE. VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE BOLSA DE ESTUDO E AUXÍLIO-MORADIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O médico residente recebe remuneração por serviço autônomo prestado a hospital sendo devida a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos.

BOLSA TRABALHO. VALORES PAGOS PELA EMPRESA A PESSOAS FÍSICAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores pagos pela empresa a título de bolsa trabalho, a pessoas físicas que lhe prestaram serviços sem vínculo empregatício, caracterizam-se como remuneração paga a segurados contribuintes individuais, havendo a incidência da contribuição previdenciária.

AI Debcad nº 51.052.431-1

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. RETENÇÃO INCIDENTE SOBRE VALORES DE MÃO-DE-OBRA CONTIDOS EM NOTAS FISCAIS/FATURA. RETIFICAÇÃO DO CRÉDITO. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO DE 11% DO VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

A cessão de mão-de-obra é a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com atividades normais da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra deverá reter 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, a importância retida.

Os valores de materiais ou de equipamentos, próprios ou de terceiros, exceto os equipamentos manuais, fornecidos pela contratada, discriminados no contrato e na nota fiscal, na fatura ou no recibo de prestação de serviços, não integram a base de cálculo da retenção, desde que comprovados. Não havendo discriminação na nota fiscal, não há redução da base de cálculo.

Os serviços de manutenção de instalações, de máquinas ou de equipamentos não estarão sujeitos à retenção quando não mantida equipe à disposição da contratante.

As empresas optantes pelo Simples Nacional que prestarem serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada não estão sujeitas à retenção de 11%, referida no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços emitidos, exceto a ME ou a EPP tributada na forma do Anexo IV da Lei Complementar nº 123/2006, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009.

Na cessão de mão-de-obra a prestação de serviço dá-se necessariamente nas instalações da tomadora ou na de terceiros, nunca nas da contratada, sob pena de restar descaracterizada a cessão de mão-de-obra.

A contratante fica dispensada de efetuar a retenção quando a contratada não possuir empregados, o serviço for prestado pessoalmente pelo titular ou sócio e o seu faturamento do mês anterior for igual ou inferior a duas vezes o limite máximo do salário de contribuição, cumulativamente. A relação dos serviços sujeitos à retenção é exaustiva.

ERRO DE FATO

Constatado equívoco no lançamento, cabe a sua retificação.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

A autoridade fiscal, por dever funcional, deve formalizar Representação Fiscal para Fins Penais sempre que, no exercício

de suas atribuições, identificar atos ou fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária.

Não cabe à autoridade julgadora em sede de contencioso administrativo manifestar-se acerca do cabimento, ou não, de Representação Fiscal para Fins Penais.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009 Debcad nº 51.046.503-0

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias configura infração à legislação previdenciária, ensejando a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

Debcad nº 51.052.432-0

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FOLHA DE PAGAMENTO. PREPARAÇÃO EM DESACORDO COM OS PADRÕES E NORMAS DISPOSTOS EM REGULAMENTO. REINCIDÊNCIA. AGRAVAMENTO DA MULTA.

Caracteriza reincidência a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou por seu sucessor, no prazo de cinco anos contados da data em que se tornar irrecorrível administrativamente a decisão condenatória, da data do pagamento ou da data em que se configurou a revelia, referentes à autuação anterior. Constatada a reincidência cabe o agravamento da multa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

...

Do Lançamento

O crédito abrange os Autos de Infração Debcads nºs 51.046.504-8, 51.052.429-0, 51.052.430-3, 51.052.431-1, relativos à obrigação principal e os Autos de Infração Debcads nºs 51.052.432-0 e 51.046.503-0 relativos à obrigação acessória.

1) O Auto de Infração Debcad nº 51.046.504-8 abrange o lançamento nas competências 01/2009 a 12/2009 da contribuição previdenciária da empresa e da contribuição para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa, incidentes sobre a remuneração de empregados e da contribuição previdenciária da empresa sobre a remuneração de

segurados contribuintes individuais. O montante do crédito, consolidado em 21/02/2014, corresponde a R\$ 3.337.345,72 (três milhões, trezentos e trinta e sete mil, trezentos e quarenta e cinco reais e setenta e dois centavos), fls. 04.

*2) O **Auto de Infração Debcad nº 51.052.429-0** abrange a contribuição dos segurados empregados e dos contribuintes individuais, no período de 01/2009 a 12/2009. O montante do crédito, consolidado em 21/02/2014 corresponde a R\$ 1.422.202,97 (um milhão, quatrocentos e vinte e dois mil, duzentos e dois reais e noventa e sete centavos), fls. 18.*

*3) O **Auto de Infração Debcad nº 51.052.430-3** abrange os valores de retenção sobre notas fiscais/faturas de serviços prestados no período de 01/2009 a 12/2009 mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/1991 com as alterações da MP nº 1.663-15/1998, convertida na Lei nº 9.711/1998. Tais valores foram apurados com base na nota fiscal de prestação de serviço ou documento equivalente, contrato de prestação de serviços e arquivos digitais contábeis e, consoante informa o item 19.4 do Relatório Fiscal, foram retidos e não foram recolhidos pelo sujeito passivo, caracterizando **apropriação indébita**. O montante do crédito, consolidado em 21/02/2014, corresponde a R\$ 132.281,02 (cento e trinta e dois mil, duzentos e oitenta e um reais e dois centavos), fls. 29.*

*4) O **Auto de Infração Debcad nº 51.052.431-1** abrange os valores que deveriam ter sido retidos sobre notas fiscais/faturas de serviços prestados no período de 01/2009 a 12/2009 mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada nos termos do art. 31 da Lei nº 8.212/1991 com as alterações da MP nº 1.663-15/1998, convertida na Lei nº 9.711/1998. O montante do crédito, consolidado em 21/02/2014, corresponde a R\$ 1.875.690,76 (um milhão, oitocentos e setenta e cinco mil, seiscentos e noventa reais e setenta e seis centavos), fls. 40.*

*5) O **Auto de Infração Debcad nº 51.052.432-0**, às fls. 84, foi lavrado em razão do sujeito passivo ter descumprido obrigação acessória prevista na legislação previdenciária pelo fato de não ter preparado as folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço de acordo com os padrões e normas estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB. O item 18 do Relatório Fiscal consigna que a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais, exceção feita aos médicos residentes, não constou discriminada nas folhas de pagamento no período de 01/2009 a 12/2009. Esta infração é identificada nos sistemas informatizados desta Instituição sob o Código de Fundamento Legal - **CFL nº 30**.*

A multa prevista nos artigos 92 e 102 da Lei nº 8.212/1991, combinado com os artigos 283, I, “a” e 373 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, corresponde a R\$ 1.812,87 (um mil, oitocentos e doze reais e oitenta e sete centavos).

A autoridade lançadora identificou a existência de circunstância agravante – uma reincidência genérica, que elevou a multa em duas vezes, totalizando R\$ 3.265,74 (três mil, duzentos e sessenta e cinco reais e setenta e quatro centavos).

6) O Auto de Infração Debcad nº 51.046.503-0, às fls. 02, foi lavrado em razão do sujeito passivo ter descumprido obrigação acessória prevista na legislação previdenciária ao apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP da competência 03/2009 com omissão de informação de 53 (cinquenta e três) segurados contribuintes individuais, identificados no item 17.1 do Relatório Fiscal (fls. 304).

Esta infração é identificada nos sistemas informatizados desta Instituição sob o Código de Fundamento Legal - CFL nº 78.

A multa aplicada de R\$ 500,00 (quinhentos reais), fls. 02, está capitulada no artigo 32-A, caput, inciso I e parágrafos 2º e 3º da Lei nº 8.212/1991, incluídos pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

...

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera as alegações trazidas na impugnação. Serão aqui transcritas apenas os trechos objeto de recurso:

Explica que a Universidade Estadual de Campinas - UNICAMP é uma Autarquia de regime especial do Governo do Estado de São Paulo, criada pela Lei Estadual nº 7.655, de 28 de dezembro de 1962, constituindo-se em ente da Administração Pública Estadual. Conforme disposto no artigo 2º de sua lei de criação, tem por finalidade ministrar o ensino universitário e pós-graduado, promover a pesquisa pura e aplicada e formar e treinar técnicos de nível médio e superior. Também no ato de constituição há previsão de que a Universidade Estadual de Campinas gozará de autonomia didática, administrativa, financeira e disciplinar, o que foi elevado à norma constitucional em 1988 através do artigo 207 da Constituição Federal.

Relata que a UNICAMP exerce atividade inerente à finalidade do Estado, prestando serviço público, haja vista a previsão da própria Constituição Federal no inciso V do artigo 208 de que o dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um.

É um ente da Administração Pública Estadual, possuindo todos os deveres e as prerrogativas que são característicos às pessoas jurídicas de direito público.

Diferencia-se, ainda, das demais autarquias, pela autonomia que a caracteriza como uma "autarquia em regime especial", tal como consta do texto da Lei de sua criação. Desse modo, os benefícios instituídos e pagos aos servidores públicos, lato sensu,

devem refletir essa situação, sempre observando a supremacia do interesse público sobre o particular.

Aduz que a Universidade Estadual de Campinas institui as suas próprias normas internas, programas e benefícios, com fundamento na autonomia que lhe confere a sua lei de criação e a própria Constituição Federal, como passa a demonstrar.

2. DO AUXILIO ALIMENTAÇÃO

A Universidade Estadual de Campinas, autarquia pública em regime especial, no pleno exercício da autonomia universitária que lhe foi conferida não só pela sua lei de criação como também pela Constituição Federal, no artigo 207, instituiu o Programa de Auxílio Alimentação em 2004, que foi alterado pela Deliberação CONSU-A-36/2008, nos seguintes termos:

"O Reitor da Universidade Estadual de Campinas, na qualidade de Presidente do Conselho Universitário, tendo em vista o decidido em sua 108a Sessão Ordinária, realizada em de 05.08.2008, baixa a seguinte Deliberação:

Artigo 1º - O Programa de Auxílio Alimentação instituído pela Deliberação CONSU-A-030/2004 de 14 de dezembro de 2004, passa a vigorar pelo disposto nesta deliberação.

Artigo 2º - O auxílio será concedido de acordo com a seguinte distribuição e valores:

...

Explica que os valores pagos a título de auxílio alimentação o são por força da referida norma, instituída com fundamento na autonomia que a Constituição Federal lhe conferiu e não por previsão em contrato de trabalho ou decorrência de costume. Relata que a Universidade concedeu prioridade ao atendimento de seus empregados de baixa renda (aqueles com referência menor receberam auxílio alimentação em valores mais altos) e que além de oferecer refeições diárias a seus servidores, concede auxílio alimentação na forma de vale alimentação, que pode ser utilizado para a compra de gêneros alimentícios em toda a rede de estabelecimentos credenciados.

Destaca que a Consolidação das Leis do Trabalho, em seu artigo 458, considera salário não só o pagamento efetuado em dinheiro, mas também a alimentação e outras prestações "in natura" que o empregador fornecer habitualmente ao empregado por força do contrato ou de um costume, o que não seria o caso, não havendo como se considerar salário a alimentação concedida aos seus empregados, na forma de auxílio alimentação, instituído por programa próprio desta Universidade.

A Lei nº 6.321/1976, ao dispor sobre a dedução, do lucro tributável para fins de imposto de renda das pessoas jurídicas, do dobro das despesas realizadas em programas de alimentação do trabalhador, prevê expressamente no artigo 3º que não se inclui como salário de contribuição a parcela paga "in natura" pela empresa nos programas de alimentação aprovados pelo

Ministério do Trabalho. Nesse sentido, consolidou-se o entendimento no Tribunal Superior do Trabalho, por meio da Subseção de Direitos Individuais I, na Orientação Jurisprudencial nº 133: "a ajuda alimentação fornecida por empresa participante do programa de alimentação ao trabalhador, instituído pela Lei nº 6.321/1976, não tem caráter salarial.

Portanto, não integra o salário para nenhum efeito legal".

Entende que a exigência formal de ser inscrita no Programa de Alimentação ao Trabalhador não pode representar óbice à concessão de um benefício ao próprio empregado, devendo levar-se em conta o objetivo precípuo da norma inscrita no artigo 28, §9º da Lei nº 8.212/1991, a saber, oferecer um incentivo fiscal aos empregadores que concedam alimentação aos seus empregados.

Assevera que a forma de atendimento do programa auxílio alimentação desta Universidade está também de acordo com o que prevê o PAT - Programa de Alimentação ao Trabalhador do Ministério do Trabalho, considerando que o empregador pode atender a seus empregados através de (i) serviço próprio, responsabilizando-se pela aquisição dos alimentos e por seu preparo; (ii) fornecimento de alimentação coletiva, contratando uma empresa e terceirizando o serviço ou (iii) prestação de serviço de alimentação coletiva, contratando uma empresa para operacionalizar o sistema de documentos de legitimação, tais como tíquetes, vales, cartões eletrônicos, etc.

Por todos esses motivos, entende que estando a norma interna da Universidade que instituiu o programa próprio do auxílio alimentação em conformidade com o PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador, observando, inclusive, seus pressupostos de implementação, os valores pagos a tal título não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Entende que o desembolso realizado pela Impugnante com o pagamento do auxílio alimentação aos seus empregados há que ser considerado uma despesa operacional, e que os valores não podem ser considerados complemento salarial ou comporem o salário de contribuição.

Conclui que os valores "in natura" pagos aos empregados da Impugnante não podem sofrer a incidência de contribuição previdenciária, ainda que esta Universidade não estivesse, no ano de 2009, cadastrada no Programa de Alimentação ao Trabalhador.

Colaciona ementário de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que não é necessária a inscrição do empregador no PAT - Programa de Alimentação ao Trabalhador para a não incidência da contribuição previdenciária.

Informa que, de boa-fé, providenciou o seu cadastro no PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador do Ministério do

Trabalho e Emprego no ano corrente, evitando-se, assim, apontamentos futuros.

3. DO SUBSÍDIO ALIMENTAÇÃO

Alega que o d. Relatório Fiscal apontou irregularidade também no pagamento em pecúnia de "subsídio alimentação" a alguns trabalhadores desta Universidade.

O Superior Tribunal de Justiça tem consolidado em sua jurisprudência o entendimento de que o valor concedido pelo empregador a título de vale-alimentação não se sujeita à contribuição previdenciária mesmo nas hipóteses em que o benefício é pago em dinheiro (REsp 1185685/SP, Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 10/05/2011).

Explica que a Universidade Estadual de Campinas, além de conceder o auxílio alimentação a seus empregados na forma "in natura", o que é feito tanto através dos vales-alimentação (auxílio alimentação, tratado no capítulo precedente), quanto mediante o preparo e o fornecimento das refeições aos seus empregados nas dependências do campus universitário (nos restaurantes universitário, administrativo e do Hospital de Clínicas), também auxilia certos empregados, que não realizam suas refeições em nenhum desses restaurantes por estarem impossibilitados de fazê-lo, com o pagamento de subsídio alimentação.

Exemplifica através dos servidores administrativos que exercem as suas atividades no escritório da Universidade na capital do Estado (localizado na Rua Simão Álvares, nº 356, 4º andar, em São Paulo) ou dos profissionais da área da saúde que laboram diariamente no Hospital Municipal Mario Gatti, com o qual a Impugnante mantém convênio, e que se localiza do outro lado da cidade. Esses empregados não conseguem, como fazem todos os outros empregados que trabalham no campus universitário, se alimentar nos restaurantes em que a Universidade oferece refeições diárias.

Alega que o pagamento de tais valores a certos servidores nada mais é do que a extensão da alimentação "in natura" a aqueles que não podiam, de fato, se alimentar nos restaurantes nas dependências do campus universitário e necessitavam, por esse motivo, da ajuda desta Universidade para subsidiar suas refeições. Aduz que essa exposição afasta o caráter salarial conferido à verba por esta auditoria, de modo que não se justifica a incidência de contribuição previdenciária sobre tais valores.

Consolidou-se no Superior Tribunal de Justiça o posicionamento do Min. Luiz Fux, atualmente ministro do STF, no sentido de que "o valor concedido pelo empregador a título de vale-alimentação não se sujeita à contribuição previdenciária, mesmo nas hipóteses em que referido benefício é pago em dinheiro".

Traz os ensinamentos do Professor Carraza para esclarecer que a remuneração para o trabalho não se confunde com o conceito de salário, seja direto (em moeda), seja indireto ("in natura").

Seja na hipótese anterior em que a alimentação é fornecida "in natura" para os empregados na forma autorizada pelo Programa de Alimentação do Trabalhador (em que pese neste não haver cadastro), seja na hipótese do presente capítulo, em que a alimentação é fornecida em pecúnia aos empregados que não fazem suas refeições nos restaurantes desta Universidade (por trabalharem noutro local ou por se ativarem em jornada na qual não são servidas refeições nos restaurantes universitários), alega que não há como serem considerados complemento salarial o auxílio alimentação e subsídio alimentação fornecido pela Impugnante a seus servidores.

Conclui que devem ser afastadas as contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores mencionados, considerando que a ausência de inscrição (concernente ao auxílio alimentação) ou previsão (relativamente ao subsídio alimentação) no PAT - Programa de Alimentação do Trabalhador, não desvirtua a natureza jurídica desses benefícios.

4. DO SUBSÍDIO TRANSPORTE

Alega que a Receita Federal entendeu que a verba paga a título de subsídio transporte aos empregados desta Universidade, por se encontrar em desacordo com a Lei nº 7.418/1985, compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária.

A legislação do vale transporte estabelece, no artigo 4º, que "a concessão do benefício implica a aquisição pelo empregador dos vales transporte necessários aos deslocamentos do trabalhador no percurso residência-trabalho e vice-versa, no serviço de transporte que melhor se adequar".

A Universidade Estadual de Campinas, todavia, ao invés de adquirir e fornecer "vales transporte" a seus servidores coloca à disposição destes um serviço de transporte em regime de fretamento contínuo, o qual consiste em um sistema de transporte fretado contratado pela UNICAMP que objetiva atender o deslocamento de seus servidores da residência ao trabalho e vice-versa.

Para usufruir desse serviço, franqueado a todos os servidores da Universidade, o interessado deve previamente se cadastrar, o que só ocorre nas linhas atendidas e em que houver lugares disponíveis. Havendo disponibilidade, os estagiários remunerados e não remunerados, os empregados da FUNCAMP, da ADUNICAMP e do STU - Sindicato dos Trabalhadores da UNICAMP, nessa ordem, também podem utilizar o transporte.

O pagamento do subsídio transporte surge no contexto em que servidores desta Universidade, que não conseguiriam utilizar o serviço de transporte fretado em virtude de que este não atende a todo o percurso da residência ao trabalho, justamente por residirem muito distante do ponto de embarque, passam a contar com auxílio prestado pela Impugnante no valor equivalente ao

custo da passagem do transporte urbano multiplicado pelo número de viagens realizadas em um mês.

Explica que o subsídio transporte nada mais é do que uma extensão do serviço de transporte fretado fornecido pela Universidade a seus servidores, estando adequada a alternativa encontrada pela Impugnante de prestar a aqueles empregados, até então impossibilitados de utilizar o serviço de fretamento.

Alega que não há irregularidade no procedimento adotado, pois ainda que não esteja totalmente de acordo com a legislação do vale transporte sob o ponto de vista da d.

Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil, o STF já decidiu a respeito, consolidando o entendimento de que, mesmo quando pago em pecúnia, não incidem contribuições previdenciárias sobre o vale transporte.

Alega que esse benefício, que é de interesse social e não constitui salário para todos os efeitos, não podendo, pois, sofrer incidência tributária, ainda nas situações em que for pago em dinheiro ao trabalhador, destacando que tanto a Lei Estadual nº 6.248/1988 quanto a Lei Federal nº 7.418/1985 expressamente declaram que o auxílio transporte não tem natureza salarial.

Independentemente da forma de pagamento do vale transporte, esse benefício detém natureza indenizatória. Nessa senda decidiu o STF, enfatizando que a questão constitucional envolvida ultrapassa os interesses subjetivos da causa e salientando que o artigo 2º da Lei 7.418/1985, instituidora do vale transporte, estabelece inequivocamente que esse benefício não tem natureza salarial, nem se incorpora à remuneração para todos os efeitos; não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou de FGTS e não se configura como rendimento tributável do trabalhador.

A discussão no julgamento realizado pelo STF e reproduzido pelo STJ consistiu em perquirir se a substituição da entrega do benefício em vales-transporte pela sua concessão em dinheiro teria o condão de lhe atribuir caráter salarial e concluiu-se, com precisão, que, independentemente de o benefício ser pago em vale transporte ou em moeda, isso em nada afeta o caráter não salarial do auxílio transporte. Entendeu-se que a cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago em pecúnia a título de vales-transporte afronta a Constituição Federal em sua totalidade normativa.

Por essas razões, não concorda com o d. Relatório Fiscal no tocante à incidência de contribuição previdenciária sobre o fornecimento do subsídio transporte aos trabalhadores desta Universidade que, por residirem em local não atendido pelo serviço de transporte fretado oferecido a seus servidores ou muito distante dos pontos do sistema de fretamento, são indenizados pela Impugnante para que consigam fazer uso desse serviço, assim como os seus pares.

Consolidado, portanto, o entendimento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que não incide contribuição social sobre o vale transporte pago em pecúnia, não há como os valores pagos

a título de subsídio transporte aos empregados desta Universidade serem considerados salário e comporem a base de cálculo da contribuição previdenciária.

5. DO AVISO PRÉVIO INDENIZADO

O Relatório Fiscal identificou pagamentos a título de aviso prévio indenizado nas competências de janeiro, abril, novembro e dezembro de 2009 que não foram declarados em GFIP e não sofreram o recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias.

Entende que os pagamentos efetuados a título de aviso prévio indenizado não possuem natureza salarial, tendo em vista que não existe contraprestação devida ao serviço prestado, mas sim o recebimento de verba indenizatória em razão da rescisão do contrato de trabalho. Esse entendimento é o que sempre prevaleceu na vigência da alínea "f", inciso V do §9º do artigo 214 do Decreto nº 3.048/1999 e persiste atualmente, não obstante tenha havido a revogação daquele dispositivo pelo artigo 1º do Decreto nº 6.727/2009, a qual não tem o condão de autorizar a cobrança de contribuições previdenciárias sobre tais valores.

Assevera que é pacífico o entendimento do Tribunal Regional Federal da 3ª Região no sentido de que a revogação da alínea "f", inciso V, § 9º, artigo 214 do Decreto nº 3.048/1999 pelo artigo 1º do Decreto nº 6.727/2009 não autoriza a cobrança de contribuições previdenciárias sobre o valor do aviso prévio indenizado, pois, diante da ausência de previsão legal e constitucional para tanto, não cabe ao Executivo, por meio de mero decreto, "forçar" a integração de pagamentos a título de aviso prévio indenizado à base de cálculo da exação.

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça vem ao encontro do quanto exposto e corrobora o procedimento adotado pela Impugnante no sentido de que não incide contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado em virtude de seu caráter indenizatório.

Com base nos mesmos fundamentos, o Egrégio TRT da 3ª Região e o STJ têm entendido que não incide contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado porque o seu pagamento não tem natureza salarial, já que não é feito a título de contraprestação de serviços, mas a título de indenização pela rescisão do contrato de trabalho sem o cumprimento do prazo previsto em lei.

Conclui que o aviso prévio não compõe parcela do salário do empregado e não tem caráter salarial, possuindo, ao contrário, natureza de compensação, pois é pago com a finalidade de ressarcir o patrimônio do empregado dispensado sem justa causa, de modo que não se justifica, por qualquer ângulo que se analise a hipótese presente, a incidência da contribuição previdenciária.

6. DO AUXÍLIO MORADIA

No que diz respeito ao pagamento de bolsa de estudo aos médicos residentes da Universidade, a fiscalização teria verificado que são efetuados pagamentos de valores a título de (i) Bolsa Fundap - rubrica 77, (ii) Complemento da Bolsa Fundap - rubrica 199 e (iii) Auxílio Moradia - rubrica 686.

Explica que a Bolsa Fundap é paga aos médicos residentes pela Secretaria de Saúde do Estado, através da própria Fundação de Desenvolvimento Administrativo de São Paulo e o recolhimento da devida contribuição previdenciária deve ser efetuado por tal instituição, nada podendo ser atribuído à Impugnante.

Sobre a complementação à Bolsa Fundap recebida pelos médicos residentes, paga sob a rubrica 199, reconhece ser devida a contribuição previdenciária, o que teria realizado do período de abril a dezembro de 2009.

Relata que efetuou o recolhimento da contribuição previdenciária a contar da competência 04/2009, de modo que, nas competências 01, 02 e 03/2009, deixou a Universidade de recolhê-la e estaria, neste momento, efetuando o pagamento dos valores devidos a tal título, acrescida dos juros legais e da multa reduzida a 50% na forma do artigo 6º da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pelo artigo 28 da Lei nº 11.941/2009.

Ressalva, desde já, que na impossibilidade de fazê-lo, isto é, sendo cerceado o direito desta Universidade de efetuar o pagamento pretendido junto ao Atendimento ao Contribuinte, requer seja determinada por esta Delegacia Regional da Receita Federal do Brasil a expedição da competente guia.

*Quanto aos valores pagos aos médicos residentes da Universidade a título de **auxílio moradia**, alega que não são devidas contribuições previdenciárias, tendo em vista a natureza indenizatória dessa verba, que é paga a alunos - médicos residentes - e não empregados - dos programas de Residência Médica da Faculdade de Ciências Médicas da UNICAMP.*

Os médicos residentes recebem bolsas pagas pela Secretaria de Saúde do Estado de São Paulo, administradas pela Fundap, que são complementadas pela Impugnante.

Muitos dos médicos residentes não são cidadãos campineiros. Para amparar esses jovens, que, recém-chegados a Campinas, não tinham onde se hospedar, a Universidade Estadual de Campinas alugou alguns apartamentos para que seus alunos (e não empregados, frise-se) pudessem morar enquanto permanecessem estudando e atuando nos programas de Residência Médica da Faculdade de Ciências Médicas.

Essa providência, todavia, tornou-se insuficiente para atender a todos os alunos médicos residentes que dela necessitavam e o Magnífico Reitor da Universidade à época, atendendo ao pleito do Diretor da Faculdade de Ciências Médicas, deferiu o pagamento do que se passou a chamar "auxílio moradia" como uma forma de indenização para aqueles alunos que não se beneficiavam da moradia "in natura" pela Universidade e,

ainda assim, necessitavam desse subsídio para que pudessem continuar seus estudos e exercer as suas atividades na Faculdade de Ciências Médicas.

Nesse contexto, o auxílio-moradia disponibilizado aos alunos médicos residentes nasceu de uma condição específica, isto é, trata-se de verba destinada especificamente a compensar a aqueles alunos pelo alto custo da moradia na cidade de Campinas, sobretudo no Distrito de Barão Geraldo, onde deveriam residir para se dedicarem à sua Residência Médica na Faculdade de Ciências Médicas da UNICAMP.

Diante dessa natureza indenizatória é que não se admite a incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento efetuado a título de auxílio moradia pela Universidade, visando a indenizar seus alunos que, não se beneficiando do aluguel, têm a necessidade de se manter em uma cidade na qual o custo de vida é elevado para o desenvolvimento de suas atividades no programa de Residência Médica da UNICAMP.

O auxílio moradia, pago aos alunos desta Universidade como uma forma de contribuir, compensar seus gastos com aluguel, não pode ser tratado como salário-utilidade, porque não se está tratando de empregados, mas sim de alunos residentes médicos.

Ainda que se considerassem empregados os residentes médicos, o que somente se admite por amor à argumentação deve-se levar em consideração que o não recolhimento da contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos alunos a título de auxílio moradia está fundamentado também na alínea "m" do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, segundo a qual "não integram o salário-de-contribuição os valores correspondentes a transporte, alimentação e HABITAÇÃO fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, POR FORÇA DA ATIVIDADE, EXIJA DESLOCAMENTO E ESTADA" (destacamos).

Sujeitando-se a uma jornada de residência médica integral e à realização de plantões, de modo que não podem residir em outro local, o que igualmente justifica o pagamento do auxílio moradia efetuado como forma de compensação.

Cita ainda a seu favor o disposto na Medida Provisória nº 1.858-9/1999, reeditada sucessivamente até a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, em seu artigo 25: "o valor recebido de pessoa jurídica de direito público a título de auxílio moradia, não integrante da remuneração do beneficiário em substituição ao direito de uso de imóvel funcional, considera-se da mesma natureza deste direito, não se sujeitando à incidência do imposto de renda, na fonte ou na declaração de ajuste".

Os valores pagos por pessoa jurídica de direito público como a UNICAMP, entidade autárquica do Estado de São Paulo, a título de auxílio moradia não constituem acréscimo patrimonial,

possuindo natureza indenizatória. Nesse sentido se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 615625.

A Ministra Relatora Denise Arruda, seguida pelos demais Ministros da Primeira Turma do STJ, ilustrou que a Exposição de Motivos 746, que acompanha a proposta de alteração da MP 1.858-8/1999, a qual, após sucessivas reedições, foi substituída pela MP 2.158-35/2001, esclarece expressamente o tratamento diferenciado conferido ao auxílio moradia prestado por um ente de direito público e um ente particular. Nessa última hipótese, os valores pagos a título de auxílio moradia têm natureza remuneratória, o que não ocorre quando o pagamento é efetuado por pessoa jurídica de direito público, por expressa previsão no ordenamento jurídico. Daí a impossibilidade de o auxílio moradia pago aos médicos residentes ser considerado para a base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas pela Impugnante, haja vista, de um lado, a condição de alunos e, de outro lado, o caráter incontroverso indenizatório de tal benefício.

Argumenta que a Consolidação das Leis do Trabalho permite em seu artigo 458 o pagamento do salário em utilidades.

Para a Orientação Jurisprudencial nº 131 da Seção de Direitos Individuais do Tribunal Superior do Trabalho, "as vantagens previstas no art. 458 da CLT, quando demonstrada a sua indispensabilidade para o trabalho, não integram o salário do empregado ", o que foi consagrado pela própria legislação previdenciária (na Lei nº 8.212/1991, artigo 28, § 9º, alínea "m").

Por todas as perspectivas de exame da matéria, não subsiste razão para a incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos efetuados a título de auxílio moradia aos alunos médicos residentes desta Universidade, reconhecido seu caráter indenizatório e não salarial.

7. DA "BOLSA TRABALHO"

O d. Relatório Fiscal apontou o pagamento de valores a alunos pesquisadores na Nota de Liquidação de Despesa nas competências de 03 a 07 e 12/2009 e considerou tal pagamento como "remuneração a contribuintes individuais", devendo compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias, em razão de que os valores foram declarados na Declaração de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte.

Explica que a Universidade, por um equívoco, declarou na DIRF, sob o código 0588 - rendimento de trabalho sem vínculo empregatício, os valores do auxílio financeiro prestado aos estudantes "bolsistas", valores estes que não eram passíveis de retenção. Esclarece que a retenção do IR realizada pela Impugnante foi indevida e está sendo retificada a DIRF por esta Universidade, conforme faz prova documento anexo, para que a devolução dos valores retidos indevidamente possa ser solicitada à Fazenda Estadual e a restituição aos alunos bolsistas possa ser providenciada.

Ressalta que o auxílio financeiro aos estudantes (ou bolsa-trabalho, se assim se preferir chamar) é pago sem compromisso de carga horária ou outra característica de contraprestação, não possuindo nenhum viés salarial. Consiste em uma assistência concedida a alunos desta Universidade que se dedicam ao desenvolvimento de estudos e pesquisas de natureza científica.

Cuida-se de um benefício pago eventualmente, isto é, sem habitualidade, o que se verifica no d. Relatório Fiscal ao apontar o seu pagamento apenas nas competências 03/2009 a 07/2009 e 12/2009.

Tratando-se de "ganho eventual", assim conceituado pela legislação previdenciária não incide a contribuição ao INSS, tendo em vista o disposto no artigo 28, §9º, alínea "e" da Lei nº 8.212/1991: "não integram o salário-de-contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculadas do salário".

Arrematando a questão, o §2º do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, ao dispor sobre a contribuição patronal, elucida que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do artigo 28 da mesma lei.

Conclui que não podem ser considerados como remuneração os valores pagos aos alunos pesquisadores, não devendo, por conseqüente, comporem a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

8. DAS RETENÇÕES - Lei nº 9.711/1998

Afirma que o Relatório Fiscal apontou irregularidades relacionadas à retenção fiscal determinada pela Lei nº 9.711/1998, não realizada pela Impugnante, na qualidade de tomadora de serviços mediante cessão de mão-de-obra, ou presumidamente realizada e não repassada à Previdência Social, em todas aquelas notas fiscais arroladas nos Anexos VII e VIII.

O Auto de Infração DEBCAD nº 51.052.431-1 refere-se às contribuições presumidas retidas pela Universidade (anexo VII) e o Auto de Infração DEBCAD nº 51.052.430-3 refere-se às supostamente retidas e não recolhidas (anexo VIII), que em tese configurariam a prática do crime de apropriação indébita previdenciária.

8.1 Notas fiscais em duplicidade e notas fiscais não encontradas *Relaciona às fls. 7430 notas fiscais que teriam sido lançadas em duplicidade e às fls. 7431 elenca notas fiscais que não teria encontrado, apesar de terem sido procuradas em todos os arquivos contendo documentos atinentes aos contratos, segundo afirma.*

8.2. Da inoccorrência de apropriação indébita previdenciária *Esclarece que o procedimento adotado pela Universidade, de maneira alguma, corresponde à conduta típica descrita no artigo*

168-A do Código Penal, pois não houve a retenção (pelas justificativas adiante expostas) dos valores que, entendem a fiscalização, deveriam ter sido retidos e recolhidos à Previdência Social.

E, se não houve a retenção, pois considerada indevida pela Impugnante, afasta-se a possibilidade de enquadrá-la como incursa nas sanções do tipo penal supracitado, diante da ausência de um de seus elementos objetivos, qual seja, a retenção.

Afirma que das diversas situações retratadas na planilha anexa, na qual foi analisada, em cada uma das notas, a irregularidade apontada pela d. Auditora da Receita Federal do Brasil e foi apresentada uma justificativa para a não retenção, é necessário deixar claro que, em nenhum caso, houve a retenção de valores pela Impugnante e o seu não recolhimento à Previdência Social.

Dito de outra forma, ainda nos casos em que o valor da contribuição previdenciária foi destacado na nota fiscal apresentada para pagamento pela contratada, a Impugnante pagou integralmente à contratada o valor naquela constante, inclusive o valor que, segundo entende o d. Relatório Fiscal, era devido à Previdência Social, jamais retendo valores e deixando de recolhê-los ao INSS, deles se apropriando indevidamente.

A não apropriação indevida de valores pertencentes à Previdência Social pode ser verificada da confrontação entre a nota fiscal paga à contratada e a nota de liquidação de despesa, documento que comprova que os valores constantes da nota fiscal ou fatura foram sempre pagos na íntegra à contratada, mesmo naqueles casos em que o valor do INSS está em destaque na nota fiscal, não havendo que se falar, assim, na configuração do crime previsto no artigo 168-A do Código Penal.

Estaria a demonstrar, através da planilha anexa, a qual integra a presente impugnação e esclarece, caso a caso, o porquê da não retenção da contribuição previdenciária, seja sobre o valor total da nota fiscal/fatura, seja sobre parte dele, ou seja, os fundamentos de fato e de direito que embasaram a não retenção dos valores devidos à Previdência Social em cada uma das hipóteses apontadas pelo Relatório Fiscal.

Afirma que não ocorreu em nenhum caso a apropriação de quaisquer valores pela Impugnante (que, se não recolheu à Previdência Social, foi exatamente porque não fez a retenção dos valores nos casos que entendia indevida).

Frisa que a planilha anexa apresenta a justificativa para a não retenção e, ao lado, a indicação dos documentos (igualmente em anexo) que têm o condão de comprovar o embasamento da não retenção em cada um dos casos analisados.

8.3. Dos valores de materiais não integrantes da base de cálculo

Explica que nos contratos administrativos celebrados pela Impugnante para execução de obras, o objeto da contratação consiste não só na mão-de-obra como também em todo o material necessário à execução dos serviços contratados.

Conquanto a Lei nº 8.212/1991, em seu artigo 31, estabeleça que a base de cálculo para a retenção consiste no valor bruto da nota fiscal ou fatura, a Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005, no artigo 149, § 3º, trouxe uma exceção àquela regra, prevendo que os valores dos materiais ou equipamentos discriminados no contrato, nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços não integram a base de cálculo da retenção.

Em novembro de 2009, houve a revogação daquele instrumento pela Instrução Normativa RFB nº 971/2009 que, no artigo 121, caput, manteve a mesma redação e, no §3º, acrescentou que se consideram discriminados no contrato os valores consignados relativos a material ou equipamentos, ou previstos em planilha à parte, desde que esta integre o contrato mediante cláusula expressa.

Ressalta que em 89 dos casos analisados existia expressa previsão na cláusula terceira do contrato de que o objeto consistia em material e mão-de-obra, sendo a retenção realizada sobre o valor da mão-de-obra verificada na medição. Em um único caso, na ausência de instrumento contratual, a retenção, igualmente realizada sobre o valor da mão-de-obra, foi destacada na nota fiscal e proposta.

A Impugnante, prevendo expressamente em cláusula contratual que o objeto do contrato era composto pela mão-de-obra e pelos materiais ou constando a medição da nota fiscal e proposta, atendeu às determinações constantes das Instruções Normativas para que a retenção ocorresse sobre a mão-de-obra e não sobre o valor total da nota fiscal ou fatura, deixando fundamentadamente de incluir na base de cálculo da contribuição previdenciária os valores dos materiais empregados na execução da obra.

Explica que o pagamento da contratada é feito sobre a parte da obra efetivamente executada, o que só é possível se verificar através de sua medição, condição para o próprio pagamento inclusive, conforme fazem prova os contratos, as medições, as notas fiscais e as notas de liquidação de despesa em anexo. E, sendo o cálculo da retenção efetuado no momento em que será realizado o pagamento da contratada, depois da medição da obra, obviamente não se incluem os valores relativos aos materiais empregados para executá-la.

Deve ser afastada a pretensão do d. Relatório Fiscal de fazer incidir as contribuições previdenciárias sobre o valor total da nota fiscal ou fatura, porque a hipótese presente se enquadra perfeitamente à exceção prevista nas Instruções Normativas, que foi reconhecida pela própria d. Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil, tendo em vista os valores de materiais fornecidos pela empresa contratada não integrarem a base de cálculo da contribuição previdenciária.

8.4. Das empresas contratadas enquadradas no Simples Nacional

Alega que não existe qualquer irregularidade no pagamento efetuado sem a retenção dos valores devidos ao INSS pela Impugnante àquelas empresas que não se sujeitam à retenção legal devido ao seu enquadramento no Simples Nacional.

Nos contratos administrativos celebrados pela Impugnante com microempresa ou empresa de pequeno porte enquadradas no Simples Nacional, não é devida retenção, nos termos dos artigos 274-C da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03/2005 e 191 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009: "as ME e EPP optantes pelo Simples Nacional que prestarem serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada NAO estão sujeitas à retenção referida no art. 31 da Lei nº 8.212 de 1991 sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços emitidos".

Portanto, entende como correto o procedimento que adotou, ao deixar de efetuar a retenção e pagar o valor integral à empresa contratada, justamente por ser esta microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, o que foi devidamente verificado por esta Universidade seja pela declaração entregue pela própria contratada (15 casos), seja através de consulta realizada no site da Receita Federal, que esclarece, inclusive, se a empresa, à época, era optante pelo Simples Nacional e se enquadrava na norma que autoriza a não retenção (44 casos).

8.5 Das equipes das contratadas não mantidas à disposição da contratante

Nos contratos administrativos celebrados pela Impugnante tendo por objeto a manutenção de máquinas e equipamentos, não houve a retenção em virtude de que, nesses casos, não se configura a cessão de mão-de-obra tendo em vista que a equipe da empresa contratada não se manteve à disposição da contratante.

De fato, conceituam os artigos 143 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03/2005 e 115 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 que se entende por cessão de mão-de-obra a colocação à disposição da contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com sua atividade fim, quaisquer que sejam a natureza e forma de contratação, inclusive através de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019/1974.

E o § 3º desses artigos expressamente estabelecem que se entende por colocação à disposição da contratante a cessão do trabalhador em caráter não eventual, respeitados os limites do contrato.

Desse modo, não há como se considerar cessão de mão-de-obra os serviços que eventualmente foram prestados pela empresa contratada à contratante, tendo em vista que não se encontrava a equipe daquela à disposição desta, sendo correto o pagamento efetuado integralmente pela Impugnante às empresas contratadas para a manutenção de máquinas e equipamentos sem a retenção apontada pelo d. Relatório Fiscal.

Acrescente-se, que para estes contratos em que a equipe da contratada não estava à disposição da contratante, o que afasta a caracterização da cessão de mão-de-obra, existem quatro situações:

a) em 12 casos analisados, a Universidade reteve e recolheu os valores destacados na nota à Previdência Social, não obstante entenda não serem devidos;

b) em 129 casos, não foi feita a retenção e os valores devidos ao INSS sequer estavam destacados na nota fiscal;

c) em 24 casos, a Universidade deixou de reter a contribuição previdenciária porque, na nota fiscal apresentada, a empresa apontou que não era devida a retenção e d) em 6 casos, os dados da nota fiscal referente ao mês de competência não conferem com aqueles apresentados no Relatório Fiscal, todavia, sendo possível verificar se tratar da presente hipótese, se esclarece que, pelos motivos expostos, não era devida a retenção.

Em todos os casos os valores constantes da nota fiscal/fatura foram pagos integralmente à contratada, inclusive os valores devidos ao INSS, pois, não se configurando a cessão de mão-de-obra, não havia a obrigatoriedade de retenção.

Conclui que inexistiu a incorreção apontada quanto a não retenção pela Universidade dos valores devidos à Previdência Social pela contratada, que não cedeu mão-de-obra à contratante.

8.6. Dos serviços realizados pelos proprietários das empresas

Nas notas fiscais/faturas relativas a serviços prestados pelo próprio proprietário da empresa contratada, não houve a retenção justamente porque esta é dispensada, nos termos dos artigos 148 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005 e 120 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, que cuida das hipóteses de dispensa da retenção.

O inciso II desses artigos dispõe expressamente que a contratante fica dispensada de efetuar a retenção e a contratada de registrar o destaque da retenção na nota fiscal, fatura ou recibo quando a contratada não tiver empregados, o serviço for prestado pessoalmente pelo titular ou sócio e o faturamento do mês anterior for de até duas vezes o limite máximo do salário de contribuição. E o parágrafo 1º exige a apresentação pela contratada à contratante de declaração, assinada por seu representante legal, de que não possui empregados e de que o seu faturamento nos meses anteriores atendeu ao limite previsto no inciso II, sob as penas da lei.

Conforme informado na planilha anexa, existem quatro casos em que a retenção foi corretamente dispensada em virtude de ter sido o serviço prestado pelo proprietário da empresa que declarou não possuir empregados.

Da documentação anexa constata-se que a declaração exigida por lei foi devidamente entregue pelas empresas contratadas, inexistindo, assim, irregularidade nos pagamentos efetuados pela Impugnante sem a retenção da contribuição previdenciária ante a expressa previsão legal da dispensa.

8.7. Dos serviços executados na sede da empresa contratada

Nos contratos administrativos em que a prestação de serviços é desenvolvida na sede da empresa contratada, não se dá a cessão de mão-de-obra e não há, por consequência, obrigação de a contratante reter os valores devidos por aquela à Previdência Social.

Isso porque o artigo 143, § 3º da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005, com idêntica redação o artigo 115, §1º da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, logo após conceituar cessão de mão-de-obra como sendo a colocação à disposição da contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de trabalhadores que realizem certos serviços, esclarece de maneira clara que "dependências de terceiros" são aquelas indicadas pela contratante que não sejam as suas próprias e não pertençam à empresa prestadora dos serviços.

Alega que em se tratando de serviços prestados na sede da empresa contratada, que não se confunde com "dependências de terceiros", não se verifica a cessão de mão-de-obra e, por consequente, em 17 casos analisados, enquadrados à hipótese presente, correto o procedimento da Impugnante ao deixar de reter valores quando do pagamento da empresa contratada.

8.8. Da natureza dos serviços não enquadrada no rol sujeito à retenção

Nos contratos administrativos celebrados pela Impugnante em que a natureza do serviço contratado não se enquadra no rol de serviços sujeitos à retenção previsto nos artigos 145 e 146 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005 e 117 e 118 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, não havia justificativa para que tivesse a Impugnante retidos os valores apurados pela fiscalização no momento em que efetuou o pagamento à empresa contratada.

Alega que sendo exaustiva a relação dos serviços sujeitos à retenção, conforme previsão dos artigos 147 e 119 das Instruções Normativas MPS/SRP nº 3/2005 e RFB nº 971/2009, respectivamente, e não se encontrando os serviços contratados apontados em 38 casos no rol dos artigos supracitados, corretamente não ocorreu a retenção da contribuição previdenciária pela contratante, sendo o pagamento efetuado integralmente à contratada, a quem compete efetuar os devidos recolhimentos previdenciários.

8.9. Da dispensa de retenção em função do valor dos serviços

Relata que nos pagamentos efetuados pela Impugnante em que o valor correspondente a 11% dos serviços contidos em cada nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços era inferior ao limite mínimo estabelecido pela Secretaria da Receita Federal

do Brasil para recolhimento em documento de arrecadação, dá-se a dispensa de retenção autorizada pelo artigo 148, I da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03/2005.

Explica que em dois casos analisados, estava dispensada de reter a contribuição previdenciária (e a empresa contratada de registrar o destaque da retenção da nota fiscal, fatura ou recibo) em razão de que o valor equivalente a 11% da mão-de-obra (já que os valores dos materiais e equipamentos não entram no cálculo da contribuição previdenciária) era inferior ao limite mínimo previsto para o recolhimento em documento arrecadatório.

Assim, necessária se faz a interpretação concomitante dos artigos 148, I e 149, §3º da Instrução Normativa MPS/SRP nº 03/2005 para se concluir que, em ambos os casos analisados, está correto o procedimento adotado pela Impugnante, ao deixar de efetuar a retenção dos valores devidos ao INSS porque diante de causa expressa de dispensa.

8.10. Dos serviços de transporte em regime de fretamento

Não foi objeto de recurso

...

9. DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Auto de Infração Debcad nº 51.046.503-0 - CFL 78 – R\$ 500,00.

Não foi objeto de recurso

Auto de Infração Debcad nº 51.052.432-0-CFL 30

Não foi objeto de recurso

*Não obstante, a Impugnante **não reconhece a circunstância agravante** prevista no artigo 290, V do Regulamento da Previdência Social que supostamente teria autorizado a elevar a acima mencionada multa em duas vezes.*

Alega que não tem conhecimento de que se trata o Auto de Infração ao qual o d. Relatório Fiscal fez referência ao mencionar ser a Impugnante "reincidente genérica", em relação ao qual apenas foi anexada tela do sistema corporativo, que não identifica o caso e em nada esclarece sobre qual ação fiscal está se referindo, impossibilitando, inclusive, a defesa da Impugnante no que diz respeito ao agravamento da multa que lhe foi imposta.

Ademais, mesmo sem saber de que se trata a infração, constata-se que o respectivo auto foi lavrado em 14/07/2009 e o pagamento se deu em 26/08/2009, o que afasta qualquer entendimento de que as infrações ora autuadas possam ser agravadas por aquela infração.

Alega que se em 26/08/2009 ocorreu o pagamento do AI lavrado em 14/07/2009, dentro do prazo de 5 anos a contar daquela data é que, praticando o contribuinte uma nova infração, poderá ser considerado reincidente, específica ou genericamente. No d. Relatório Fiscal são apuradas contribuições relativas ao período abrangido na mesma competência, a saber, 2009. Assim, não há como infração concomitante ou anteriormente praticada seja considerada reincidência se, para tanto, se faz necessária a ocorrência de "nova infração".

Afirma que essa é a conclusão a qual se chega a partir do disposto no parágrafo único do artigo 290 do Decreto nº 3.048/1999, ao caracterizar a reincidência como "a prática de nova infração a dispositivo da legislação por uma mesma pessoa ou por seu sucessor, dentro de cinco anos da data da data do pagamento da autuação anterior".

Do pedido final

Diante do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal nos pontos impugnados, requer a Universidade Estadual de Campinas seja acolhida a presente impugnação, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

Impugnação em duplicidade

A impugnação foi repetida às fls. 7610/7664.

Recolhimentos

O sujeito passivo requereu a juntada aos autos de comprovantes de pagamento das guias de recolhimento discriminadas em planilha anexa, em relação aos valores por ele reconhecidos como devidos. Tais pagamentos teriam sido efetuados com base na atual redação do art. 6º, inciso I, da Lei nº 8.218/1991, com redução de multa em 50% (fls. 7665/7666).

Para os demais valores lançados, permanece a impugnação.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Procedimentos formais

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.

1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216).

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

No mérito

Auxílio-Alimentação

Segundo o relatório fiscal são fatos geradores os benefícios de alimentação fornecida aos segurados empregados *in natura* ou vale-refeição pelo fato de que a recorrente não se inscreveu no programa de alimentação do trabalhador – PAT.

Sobre esse matéria, através do Ato Declaratório nº 03/2011, publicado no D.O.U. de 22/12/2011, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN acolheu o entendimento da jurisprudência pacificada no âmbito do STJ:

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24.11.2011, **DECLARA** que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária".

O fornecimento de refeições, ou seja, alimentação *in natura* não integra o salário de contribuição independente de a empresa ter ou não efetuado inscrição no PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador.

Assim, inclino-me à jurisprudência do STJ acolhida pela PGFN para afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio-alimentação que não tenha sido oferecido em dinheiro, mas através das modalidades previstas pela legislação, como alimentação *in natura* e vales-refeição ou congêneres.

Assim, ainda que prevista em lei, auxílio-alimentação em pecúnia, como é o caso o subsídio-alimentação, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias. A regra de incidência é da competência do sujeito ativo, no caso a União. A previsão legal para o pagamento em pecúnia não se incompatibiliza com a incidência sobre as parcelas, eis que não se trata de infração, mas de fato gerador da obrigação tributária.

Auxílio-transporte

Trata-se de matéria com trânsito em julgado no Supremo Tribunal Federal em 24/02/2012, que declarou a inconstitucionalidade da cobrança ainda quando o benefício é pago em pecúnia. Segue ementa do acórdão:

RE 478.410 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA.

1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.

2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional.

3. *A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial.*

4. *A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado.*

5. *A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor.*

6. *A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa.*

Recurso Extraordinário a que se dá provimento.

Assim, em cumprimento ao artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, inclino à tese da Suprema Corte para que sejam excluídos do lançamento os valores correspondentes ao benefício em exame:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

...

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Auxílio-moradia, bolsa de estudo a médicos residentes, bolsa FUNDAP e bolsa-trabalho paga a pesquisadores

Trata-se de matéria sobre a qual ainda não houve pronunciamento definitivo de nossos tribunais superiores. Conforme artigo 62 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, fica vedado a este CARF afastar o artigo 28 da Lei nº 8.212/91 sob fundamento de inconstitucionalidade:

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

(...)

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Ressalta-se também o artigo 458 da CLT tem regra literal quanto a natureza salarial do fornecimento de moradia ao empregado:

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

Tratando-se de contribuinte individual, no caso o médico-residente ou pesquisador sem vínculo empregatício, o valor relativo ao benefício integra a remuneração pelo serviço. Também é o entendimento que deve ser aplicado aos pagamentos bolsa de estudo a médicos residentes, bolsa FUNDAP e bolsa-trabalho paga a pesquisadores a esses profissionais sem vínculo empregatício com o recorrente.

Nesse sentido, pela incidência da bolsa de estudos paga a médicos-residentes, transcrevo a solução de consulta COSIT nº 217, de 18/08/2015:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
EMENTA: Contribuição Patronal. Base de cálculo. Residência médica.*

A bolsa de estudos paga ou creditada ao médico-residente, participante do programa de que trata a Lei nº 6.932, de 1981, integra a base de cálculo da Contribuição Social Previdenciária da empresa.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº8.212, de 1991, art. 12, inciso V, alíneas “g” e “h”, e art. 22, inciso III; Decreto nº3.048, de 1999, art. 9º, inciso V, alíneas “j” e “l”, § 15, inciso X, e art. 201, incisos II e III, § 2º; Instrução Normativa RFB nº971, de 2009, arts. 6º, inciso XXV; 9º, inciso XVIII, e 57, incisos I e II, e § 2º.

Com efeito, outro não poderia ser o entendimento, a própria que disciplina as atividades do médico residente cuidou de incluí-los na condição de contribuintes individuais da previdência social, o que afasta eventual isenção de outros tributos sobre as bolsas de estudos ou outras ajudas financeiras em pecúnia ou *in natura* que lhes sejam oferecidas e se caracterizem como salário de contribuição:

LEI No 6.932, DE 7 DE JULHO DE 1981.

Dispõe sobre as atividades do médico residente e dá outras providências

...

Art. 4º Ao médico-residente é assegurado bolsa no valor de R\$ 2.384,82 (dois mil, trezentos e oitenta e quatro reais e oitenta e dois centavos), em regime especial de treinamento em serviço de 60 (sessenta) horas semanais. (Redação dada pela Lei nº 12.514, de 2011)

§ 1º O médico-residente é filiado ao Regime Geral de Previdência Social - RGPS como contribuinte individual. (Redação dada pela Lei nº 12.514, de 2011)

Ressalta-se que a constituição federal veda o emprego da analogia para a concessão de isenção tributária, impondo a edição de lei específica e o código tributário nacional, a adoção de interpretação literal do dispositivo legal que outorga isenção:

Artigo 150 (...)

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

Código tributário nacional

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Do contrário, teríamos mais um caso de renúncia fiscal, em que benefícios da previdência social seriam concedidos relativamente a determinado período aquisitivo para o

qual não houvera contribuição, o que também violaria o princípio contributivo do sistema de previdência social, artigo 201 da constituição federal:

*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:*

...

Quanto à alegação de que a bolsa FUNDAP teria sido paga pela Secretaria de Estado de Educação de São Paulo, trouxe às fls. 7.980 recibos de pagamento para o beneficiário Gabriel Moulin Gouvea, fls. 7.983, que não consta da lista anexa ao relatório fiscal às fls. 361, também trouxe declaração da própria recorrente e legislação do Estado de São Paulo com a informação sobre a instituição de pagamento do benefício. Assim, não apresentou contraprova que modificasse nesse parte o lançamento fiscal.

Retenção sobre a cessão de mão de obra

Quanto às notas fiscais emitidas em 12/2009, nos valores de R\$ 7.495,68, R\$ 5.164,48 e R\$ 7.782,40, não é falta de juntada nos autos que modificaria o lançamento que se apoiou na escrituração contábil do recorrente. Inclusive, essas notas fiscais foram emitidas pelos mesmos prestadores de serviços cujas cópias dos documentos constam dos autos. Foram extraídas de lançamentos contábeis, com toda uma presunção de veracidade em favor do fisco. Caso, de fato, não se tratasse de serviços sujeitos a retenção, caberia ao recorrente fazer prova do contrário.

Quanto à alegação de ausência de retenção a afastar a representação fiscal para fins penais - RFFP, esse órgão carece de competência para o exame acerca da prática, em tese, do crime, conforme Súmula CARF nº 28. O fato de o recorrente, na condição de contratante, ter efetuado o pagamento integral da nota fiscal de serviço não modifica o lançamento tributário, terá repercussão sob a análise da RFFP:

Súmula CARF nº 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Quanto à previsão contratual de fornecimento de material e equipamento, com efeito, ambas as instruções normativas, artigo 149 da IN MPS/SRP nº 03/2005 e art. 121 da IN RFB nº 971/2009, exigem que nota fiscal de serviço discrimine material ou equipamento para que a retenção somente incida sobre os serviços propriamente ditos, mesmo quando o contrato discrimina o valor do material e do equipamento. É a nota fiscal que comprova a que se refere o pagamento. A ausência de valores correspondentes ao material eventualmente empregado significa, como prova *juris tantum*, que não foi repassado o custo ao contratante. Em relação às notas fiscais mantidas no lançamento, o recorrente não apresenta outro documento que não o contrato e medições de obra, mas não outro documento relativo ao desembolso financeiro, nem mesmo um lançamento contábil onde pudesse ter escriturado separadamente valores relativos a material e equipamento.

Quanto a ausência de características para a subsunção ao conceito de cessão de mão de obra, como bem reconheceu o recorrente às fls. 7.906, a decisão recorrida foi

diligente em excluir do lançamento todos os serviços comprovadamente prestados sem continuidade ou no próprio estabelecimento do cedente da mão de obra.

Em relação ao contrato 40748307, o recorrente alega ter trazido aos autos o documento; no entanto, verifico que a numeração é diferente e também que o objeto, fls. 8.009, ao contrário do que se afirma, indica a manutenção de equipamentos instalados no hospital das clínicas da UNICAMP. Mesma constatação em relação ao contrato com a Toshiba Medical do Brasil Ltda, com o seguinte objeto:

O objeto da presente é a contratação de prestação de serviços de manutenção preventiva e corretiva, bem como a assessoria técnica para o equipamento de Raio X, instalado no GASTROCENTRO, conforme especificações detalhadas no Anexo I

Quanto às prestadoras de serviços enquadradas no SIMPLES, a decisão recorrida já excluiu todas as demais empresas que não tenham como objeto social construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de sub-emprego, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores e serviço de vigilância, limpeza ou conservação, conforme preceitua o artigo 191 da IN RFB nº 971/2009.

Contudo, a jurisprudência do STJ se consolidou na extensão para todas as empresas optantes pelo SIMPLES/SIMPLES NACIONAL – Sistema de Pagamento Simplificado de Impostos e Contribuições Federais. A matéria foi apreciada pelo plenário do STJ sob rito dos recursos repetitivos, artigo 543-C do CPC, tendo assim decidido:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO OPTANTES PELO SIMPLES. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA. PRECEDENTE DA 1ª SEÇÃO (ERESP 511.001/MG).

1. A Lei 9.317/96 instituiu tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, simplificando o cumprimento de suas obrigações administrativas, tributárias e previdenciárias mediante opção pelo SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições. Por este regime de arrecadação, é efetuado um pagamento único relativo a vários tributos federais, cuja base de cálculo é o faturamento, sobre a qual incide uma alíquota única, ficando a empresa optante dispensada do pagamento das demais contribuições instituídas pela União (art. 3º, § 4º).

2. O sistema de arrecadação destinado aos optantes do SIMPLES não é compatível com o regime de substituição tributária imposto pelo art. 31 da Lei 8.212/91, que constitui "nova sistemática de recolhimento" daquela mesma contribuição destinada à Seguridade Social. A retenção, pelo tomador de serviços, de contribuição sobre o mesmo título e com a mesma finalidade, na forma imposta pelo art. 31 da Lei 8.212/91 e no percentual de 11%, implica supressão do benefício de pagamento unificado destinado às pequenas e microempresas.

3. Aplica-se, na espécie, o princípio da especialidade, visto que há incompatibilidade técnica entre a sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária instituída pela Lei 9.711/98, que elegeu as empresas tomadoras de serviço como

responsáveis tributários pela retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, e o regime de unificação de tributos do SIMPLES, adotado pelas pequenas e microempresas (Lei 9.317/96).

4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08 (recurso especial nº 1.112.467/DF).

Assim, por aplicação do artigo 62-A da Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 devem ser excluídos do lançamento os valores relativos a prestadores de serviços comprovadamente optantes pelo SIMPLES/SIMPLES NACIONAL:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Quanto ao serviço mantido no lançamento apesar da alegação na impugnação de que teria sido prestado diretamente pelos sócios, não foi matéria do recurso.

Também sustenta a recorrente que o serviço mantido no lançamento relativo a empresa Jodmac Campinas Mont. E Inst. Ltda não estaria previsto na lei como sujeito a retenção; no entanto, trata-se de serviços de construção civil que sempre sujeitam-se à retenção (art. 145, III da IN MPS/SRP nº 03/2005). Até porque não existe a hipótese de não ser prestado sem os elementos da cessão de mão de obra.

Quanto a inclusão na base de cálculo do material empregado na obra, também vale os fundamentos acima. Sempre quando não há discriminação do material ou equipamento na nota fiscal de serviço a retenção incide sobre o valor bruto.

Também alega o recorrente ser caso de aplicação do artigo 148, I da IN SRP nº 03/2005; contudo, vê-se que sustenta sua afirmação na hipótese de que a incidência não seja sobre o valor bruto da nota fiscal. Como já aqui examinado, as notas fiscais não discriminaram o custo com material ou equipamento e o valor bruto supera o limite previsto no ato normativo:

Art. 148. A contratante fica dispensada de efetuar a retenção e a contratada de registrar o destaque da retenção na nota fiscal, na fatura ou no recibo, quando:

I - o valor correspondente a onze por cento dos serviços contidos em cada nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços for inferior ao limite mínimo estabelecido pela SRP para recolhimento em documento de arrecadação;

Aviso-prévio indenizado

De fato, a jurisprudência do STJ em recurso repetitivo é no sentido da não incidência sobre o aviso-prévio indenizado. O entendimento no Resp nº 1.230.957 tornou-se definitivo com a publicação da decisão do STF pelo não conhecimento da matéria por ausência de repercussão geral; trânsito em julgado em 06/10/2014:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957 - RS (2011/0009683-6)

*RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL PROCURADOR :
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRENTE : HIDRO JET EQUIPAMENTOS
HIDRÁULICOS LTDA/ ADVOGADO : LUCAS BRAGA
EICHENBERG E OUTRO(S)*

*RECORRIDO : OS MESMOS INTERES. : ASSOCIACAO
NACIONAL DE BANCOS - ASBACE ADVOGADO : FÁBIO DA
COSTA VILAR E OUTRO(S)*

*INTERES. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE MANTENEDORAS
DE ENSINO SUPERIOR - ABMES ADVOGADO : FÁBIO DA
COSTA VILAR EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS
ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO.*

*CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA
EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL.
DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE
AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE
FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO
PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO;
IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM
O AUXÍLIO-DOENÇA.*

...

*REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
COM AGRAVO 745.901 PARANÁ*

RELATOR :MIN. TEORI ZAVASCKI

*ADV.(A/S) :JORGE WADIIH TAHECH EMENTA:
PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM
AGRAVO. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. INCIDÊNCIA DE
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NATUREZA JURÍDICA
DA VERBA. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA
DE REPERCUSSÃO GERAL.*

1. A controvérsia relativa à incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de aviso prévio indenizado, fundada na interpretação da Lei 8.212/91 e do Decreto 6.727/09, é de natureza infraconstitucional.

2. É cabível a atribuição dos efeitos da declaração de ausência de repercussão geral quando não há matéria constitucional a ser apreciada ou quando eventual ofensa à Carta Magna ocorra de forma indireta ou reflexa (RE 584.608 RG, Min. ELLEN GRACIE, DJe de 13/03/2009).

3. Ausência de repercussão geral da questão suscitada, nos termos do art. 543-A do CPC.

Decisão: O Tribunal, por maioria, reconheceu a inexistência de repercussão geral da questão, por não se tratar de matéria constitucional. Não se manifestou o Ministro Gilmar Mendes.

Assim, em cumprimento ao artigo 62-A da Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 assiste razão ao recorrente:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Agravamento por reincidência

Comparando-se o pagamento do Auto de Infração Debcad nº 37.210.347-2, 26/08/2009, com a data de ciência do Auto de Infração sob exame, 06/03/2014, constata-se que não havia decorridos cinco anos, caracterizando-se, assim, a reincidência:

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

- I - tentado subornar servidor dos órgãos competentes;*
- II - agido com dolo, fraude ou má-fé;*
- III - desacatado, no ato da ação fiscal, o agente da fiscalização;*
- IV - obstado a ação da fiscalização; ou*
- V - incorrido em reincidência.*

Correta a aplicação de agravante da multa.

Por tudo, voto pelo provimento parcial para que sejam excluídos do lançamento os valores relativos a:

- a) auxílio-alimentação pago *in natura*, compreendendo os vales-refeição e congêneres;
- b) aviso-prévio indenizado;
- c) auxílio-transporte, ainda que em pecúnia; e
- d) retenção de 11% sobre prestadores de serviços optantes pelo SIMPLES/SIMPLES NACIONAL.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

Voto Vencedor

Conselheiro Fábio Piovesan Bozza

Com as vênias ao conselheiro relator, no presente voto analiso tão somente a questão atinente à exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores relativos a bolsa de estudo a médicos residentes, bolsa FUNDAP e bolsatrabalho paga a pesquisadores e auxílio-moradia.

Em comum, tais verbas carecem da característica principal exigida pelo art. 195, inc. I, alínea “a” da Constituição Federal de 1988 para se submeterem à incidência das contribuições previdenciárias: serem consideradas *rendimentos do trabalho*.

Ora, a Recorrente é entidade pública de ensino que auxilia financeiramente estudantes – e não empregados – a estudar, sem compromisso de carga horária e sem executar atividades contraprestacionais em benefício da “empregadora”. Tal característica afasta a natureza jurídica de tais verbas como retribuição laboral, aproximando-as a uma doação com o encargo de estudar.

Por essas razões, considero que a exigência fiscal não se sustenta, devendo ser cancelada nessa parte.

É como voto.

Fábio Piovesan Bozza – Redator designado