



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

Processo nº 11080.726596/2012-97
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.838 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Recorrente UNIMED PORTO ALEGRE - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/06/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. PRELIMINAR. PRESCRIÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Cabimento da regra de decadência do art. 173, inciso I, do CTN, que inicia a contagem do prazo decadencial no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

NULIDADE DO AUTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. DESCABIMENTO. O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o contribuinte revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, mediante impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. A empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo, no percentual de 15%, sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, de conformidade com o artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. ASSOCIAÇÕES DESPORTIVAS QUE MANTÊM EQUIPE DE FUTEBOL PROFISSIONAL. A empresa ou entidade que repassar recursos à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e

transmissão de espetáculo, é obrigada a reter e recolher o percentual de 5% da receita bruta, inadmitida qualquer dedução.

AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores referentes ao auxílio-educação, nos termos do voto.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Thiago Taborda Simões - Relator

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

Relatório

Trata-se de autos de infração resultantes de ação fiscal que, da análise dos documentos fornecidos pela Recorrente decidiu pela lavratura de AI DEBCAD nos seguintes termos:

1) AI DEBCAD nº 37.342.910-0: referente a contribuições previdenciárias patronais, incluindo SAT, tendo como base de cálculo a remuneração de segurados empregados constantes das folhas de pagamento da empresa; parte patronal incidente sobre valores pagos a contribuintes individuais que prestaram serviço à empresa; contribuição a cargo da empresa de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho; e retenção de 5% da receita bruta, por ter contrato de propaganda e publicidade assinado com associação desportiva que mantém clube de futebol profissional, nas competências 01/2007 a 12/2008;

2) AI DEBCAD nº 37.342.911-8: referente a contribuições de terceiros, tendo como base de cálculo valores pagos como auxílio-educação a segurados empregados constantes das folhas de pagamento da empresa, nas competências de 06/2007 a 12/2008;

3) AI DEBCAD nº 37.342.909-6: por descumprimento de obrigação acessória ao deixar de informar em GFIP dados relacionados a fatos geradores de contribuição previdenciária nas competências 01/2007, 02/2007, 04/2007 e 06/2007 a 11/2008;

Nos termos do relatório fiscal, foram agravadas as multas em atendimento ao disposto no art. 4º, § 1º, da Lei nº 9.430/96, na competência de 12/2008, no que diz respeito aos valores lançados nos levantamentos CO2 – Cooperativas de Trabalho, por deixar de prestar as informações em GFIP sabendo-se obrigada ao procedimento e PT2 – Propaganda e Publicidade, por uso de artifícios legais (contrato de permuta).

Cientificada do lançamento, a Recorrente apresentou impugnação tempestiva, a qual fora julgada improcedente em acórdão proferido às fls. 1834/1847, sob os seguintes fundamentos:

- 1) O reconhecimento de ilegalidade ou inconstitucionalidade não cabe na esfera administrativa;
- 2) Descabida aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN, uma vez que não comprovado pela empresa que houve recolhimento a menor dos valores referentes aos levantamentos “Publicidade e Propaganda” e “Cooperativas de Trabalho”;
- 3) Descabe a alegação de nulidade do lançamento por não ter sido produzida prova da incidência da hipótese legal, já que os lançamentos foram efetuados a partir de documentos apresentados pela empresa;
- 4) As pessoas físicas que prestaram serviços à Recorrente, na qualidade de plantonistas, auditores médicos e palestrantes, são segurados obrigatórios

da seguridade social como contribuintes individuais e, sobre a remuneração por eles percebida, incide contribuição previdenciária patronal;

- 5) Quanto aos membros do Conselho Fiscal, que a autuada alega não incidir contribuição sobre a remuneração, o art. 9º, XII, 'e' da IN/RFB nº 971/2009 determina deva recolher contribuições o membro de conselho fiscal de sociedade ou entidade de qualquer natureza, desde que receba remuneração decorrente de trabalho na empresa. O mesmo se aplica aos membros do Conselho de Administração, conforme item XIII do mesmo artigo;
- 6) Quanto aos plantonistas, a alegação de que estes não prestam serviços à Recorrente mas sim às contratantes de planos de saúde, já que os valores lançados foram obtidos por documentos apresentados pela Recorrente;
- 7) Nos termos do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91, as empresas tomadoras de serviços de trabalhadores cooperados, contratados por intermédio de cooperativas de trabalho, estão obrigadas ao recolhimento da contribuição de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura da prestação de serviço;
- 8) No que diz respeito ao auxílio-educação, a hipótese de isenção prevista em lei está adstrita apenas aos valores relativos a plano educacional a que todos os empregados e dirigentes tenham acesso. A limitação da empresa de que somente após um ano de vínculo empregatício o funcionário tem direito ao auxílio-educação fere a hipótese prevista;
- 9) Quanto a propaganda e publicidade de associação desportiva, é decisão das partes a forma como são efetuados os pagamentos dos contratos, mas esses valores constituem fatos geradores de contribuição previdência, de acordo com a legislação que rege a matéria, sendo mensuráveis através de contratos de propaganda e publicidade e das faturas de serviços médicos prestados pela autuada aos clubes de futebol. Assim, a substituição da pecúnia em serviços médicos não afasta a natureza de patrocínio e propaganda submetidos a norma;
- 10) Descabe o pedido de improcedência dos autos de infração de obrigação acessória nº 51.001.257-4 e 51.001.259-0, vez que integrantes de outro processo administrativo (PAF 11080.726596/2012-97);
- 11) Quanto às outras obrigações acessórias, foram aplicadas as multas mais benéficas ao contribuinte, nos termos do art. 106, II, 'c', do CTN e o cálculo foi efetuado conforme disposto pelo art. 476-A da IN RFB nº 971/2009;
- 12) Quanto a multa qualificada, restou constatado que a Recorrente utilizou-se dos contratos de permuta, em que os valores das prestações de serviços da cooperativa às associações desportivas era, segundo o Relatório de Procedimento Fiscal, superior aos valores acordados como pagamento para os espaços publicitários cedidos à Unimed, para mascarar o valor das contribuições previdenciárias devidas. Vislumbra-se fraude na medida em que o procedimento adotado pela impugnante com os contratos de

permuta firmados com clubes de futebol teve o intuito de modificar as características essenciais do fato gerador das contribuições. Portanto, correta a aplicação da multa de ofício.

Intimada do julgamento, a Recorrente, às fls. 1893/1922, apresentou recurso voluntário, segundo o qual:

- 1) Há decadência do crédito em relação as competências 01/2007 a 05/2007, uma vez que nestas a Recorrente preencheu as GFIPs e pagou as contribuições previdenciárias;
- 2) O que importa para fins de cálculo da decadência não é o pagamento referente aos levantamentos especificamente, mas sim o recolhimento a menor das contribuições previdenciárias como um todo nas respectivas competências;
- 3) Há contradição no julgado e na fiscalização na medida em que afirma vislumbrar o pagamento de verba salarial – atraindo o disposto no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212/91 – e impõe à Recorrente o disposto no art. 22, III, albergando fato gerador distinto (prestação de serviços). Portanto, cerceado o direito de defesa da Recorrente, uma vez que não é possível depreender a infração apontada. Há substancial diferença entre uma verba de natureza salarial e uma remuneração creditada mensalmente a um autônomo;
- 4) Dentre as características da atividade que o Estado exerce no desempenho da função administrativa judicante inexiste óbice a impedir a apreciação de temas constitucionais no âmbito administrativo;
- 5) Deve ser desfeita de plano a absurda premissa de que a Recorrente firmou contratos de permuta com o Sport Club Internacional e Grêmio Foot-ball Portoalegrense com a finalidade de burlar ou confundir o fisco. O contrato de permuta é dotado de completo sentido negocial, pois trata-se de uma alternativa criativa para conformar interesses recíprocos, que estão totalmente alheios do objetivo de burlar ou omitir fato tributário;
- 6) Por força da forma negocial adotada, a Recorrente se viu impossibilidade de fazer a retenção prevista pelo § 9º, art. 22 da Lei 8.212/91, uma vez que nas competências fiscalizadas não fez qualquer pagamento em pecúnia a Grêmio ou Inter por força de patrocínio;
- 7) Além disso, a obrigação de retenção não faz da recorrente contribuinte da obrigação tributária, que é devida pelas próprias associações desportivas que mantêm a equipe de futebol profissional justamente em substituição das contribuições patronais;
- 8) Quando muito, poderia ser cogitado que à Recorrente fosse imputada uma penalidade pela não retenção do tributo. Jamais, todavia, poderia admitir fosse autuada para exigência da obrigação principal da qual não é contribuinte;

- 9) Sobre o auxílio-educação, o programa está disponível a todos os funcionários da UNIMED, bastando para tanto que esses implementem as condições para a sua fruição estabelecida no Regulamento do programa, condições essas que são acessíveis a todos os funcionários e dirigentes. Portanto, o plano é acessível a todos os funcionários, desde que esses, evidentemente, preencham as condições para acessá-lo;
- 10) Além disso, o art. 458, § 2º, II, da CLT exclui o auxílio-educação do conceito de salário e, no mesmo sentido, a não incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio educação está pacificada no STJ;
- 11) Quanto às alegações de não incidência de contribuições sobre os valores pagos aos conselheiros de administração e conselheiros fiscais da cooperativa, tais não foram enfrentadas na decisão recorrida, devendo o julgamento ser anulado para que o processo retorne à DRJ e sejam tais questões analisadas;
- 12) A aplicação da multa mais benigna, nos termos do art. 106, II, do CTN não foi observada.

Os autos foram remetidos ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Thiago Taborda Simões

Conhecimento

O recurso voluntário atende a todos os requisitos de admissibilidade, inclusive a tempestividade, portanto dele conheço.

Prejudicial do Mérito – Decadência

Alega a Recorrente a decadência do crédito tributário nas competências 01/2007 a 05/2007, sob o fundamento de que, por ter recolhido contribuições previdenciárias nessas competências, dever-se-ia aplicar a contagem de prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

Ao tratar do prazo decadencial aplicável aos tributos sujeito a lançamento por homologação, com recolhimento a menor pelo contribuinte, o Código Tributário Nacional estabelece:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por outro lado, quando se refere aos lançamentos de ofício – quando não verificado qualquer recolhimento – a lei tributária prevê:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito

tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Pois bem. Na decisão recorrida, a autoridade julgadora, concordando com a fiscalização, justificou seu entendimento quanto à inexistência de decadência com a afirmação de que a Recorrente não teria recolhido qualquer contribuição referente às rubricas destacadas – “Patrocínio e Propaganda” e “Cooperativas de Trabalho”.

O Recorrente, por sua vez, alegou em impugnação que o que importa para fins de aplicação do disposto no art. 150, § 4º, do CTN, é o recolhimento de contribuições patronais em geral nas competências apontadas e não apenas aquelas referentes às rubricas sob discussão nestes autos.

Não merece guarida a alegação.

A alegação de recolhimento das contribuições previdenciárias patronais – dispostas nos incisos I e II do art. 22, Lei nº 8.212/91 – seria considerada para fins de aplicação do prazo decadencial dos lançamentos por homologação se a matéria em discussão nos presentes autos se referisse a contribuições incidentes sobre a folha de salários e, a partir daí, demonstrasse a Recorrente ter efetivamente cumprido parte da obrigação.

Entretanto, nos presentes autos o que se discute é a incidência de contribuições previdenciárias com base de cálculo distinta destas, com fatos geradores que não se confundem com o disposto pelo art. 22, I.

Sendo assim, não havendo comprovação pela Recorrente de recolhimentos a menor de contribuições incidentes sobre “Patrocínio e Propaganda” (art. 22, §9º, Lei nº 8.212/91) e “Cooperativas de Trabalho” (art. 22, IV), aplicável ao caso a contagem do prazo decadencial nos termos do art. 173, I, do CTN.

Preliminar

Pretende a Recorrente a declaração de nulidade do auto de infração por suposto cerceamento de defesa, uma vez que no relatório da fiscalização seria verificada contradição no sentido de que trata inicialmente de verba salarial e, após, se refere à prestações de serviços para cálculo do tributo devido.

Descabida a alegação.

A alegação de que a fiscalização foi contraditória, impossibilitando o exercício do direito de defesa, não serve para justificar a pretensão da Recorrente.

Como se pode notar, tanto da impugnação apresentada quanto do Recurso ora em análise, a Recorrente tem plena ciência da matéria da autuação, sendo inclusive capaz de debatê-la ponto a ponto.

O cerceamento de defesa é verificado nas situações em que ao contribuinte autuado não é dada a oportunidade de rebater as afirmações da autoridade autuante ou, ainda, nos casos em que o Auto de Infração como um todo impossibilita que o contribuinte verifique a razão pela qual tenha sido autuado.

Neste sentido, é o posicionamento do CARF:

“Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ano-calendário: 2006 NULIDADE, CERCEAMENTO DO DIREITO

DE DEFESA INOCORRÊNCIA. Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, de sorte a oportunizar ao contribuinte o direito à ampla defesa, não há se falar em nulidade do lançamento. INFORMAÇÕES PRESTADAS NA DIRF. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE PELA VERACIDADE DAS INFORMAÇÕES A declaração de rendimentos é obrigação e responsabilidade do contribuinte e não de profissional da área contábil contratado. Ninguém pode se escusar de cumprir a lei tributária, alegando que não a conhece. (...)”

(CARF – Processo nº 10215.720249/2008-39, Acórdão nº 2802-001.402)

“Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007, 2008 LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. O cerceamento de direito de defesa ocorre quando o sujeito passivo teve prejudicado seu acesso ao processo fiscal, no qual encontram-se as informações que norteiam o lançamento a ser contestado, ou se a descrição dos fatos é insuficiente ou deficiente, de tal forma, a impedi-lo de apresentar impugnação. Situações estas que não se encontram nos presentes autos. Erros na determinação das bases de cálculos, devidamente comprovados, podem ser corrigidos e não implicam em nulidade do lançamento. (...) Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em Parte.”

(CARF, Proc. nº 16327.000260/2010-12, Acórdão 1402-001.029, Relator Antonio José Praga de Souza)

Portanto, não há que se falar em nulidade do auto de infração.

No Mérito

Das cooperativas de trabalho – Alegação de inconstitucionalidade

A Recorrente alega inconstitucionalidade da legislação previdenciária que dispõe sobre a incidência de contribuições na contratação de serviços de cooperativa de trabalho. Incabível seria sua análise na esfera administrativa.

Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis os preceitos regulados na Lei 8.212/1991.

Dessa forma, quanto à inconstitucionalidade na cobrança das contribuições previdenciárias, não há razão para a Recorrente. Como dito, não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional, razão pela qual são exigíveis as contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados de cooperativas de trabalho.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, ou seja declarada suspensa pelo Senado Federal nos termos art. 52, X, da Constituição Federal, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la.

Nesse sentido, o Regimento Interno (RI) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, e o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 2 (Portaria MF 383, publicada no DOU de 14/07/2010), transcrito a seguir:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Da incidência de contribuições sobre serviços prestados por Cooperados

A contribuição a cargo da tomadora sobre o valor bruto da nota fiscal/fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho está previsto no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, com redação conferida pela Lei 9.876/1999, nestes termos:

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. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

Uma vez que a Recorrente tomou serviços das cooperativas de trabalho (UNIODONTO Porto Alegre, SOS SINOS, COOPERFILA, COOPM, MEDICALCOOP e COOPSEM Méd – fls. 46), deveria ter contribuído para a seguridade social com a alíquota de 15% sobre as respectivas notas fiscais ou fatura.

Em face da constatação da existência de pagamentos, caracterizado está o fato imponível (fato jurídico tributário, situação fática) da contribuição social.

Logo, não há respaldo na alegação da Recorrente de que há cobrança indevida da contribuição social previdenciária incidente sobre a contratação de serviços de cooperativa de trabalho.

Das contribuições incidentes sobre Patrocínio e Propaganda

Pretende a Recorrente o cancelamento da autuação no que se refere ao patrocínio por ela prestado a associações desportivas sob as seguintes alegações: i) não houve retenção e recolhimento da contribuição em razão da inexistência de patrocínio em pecúnia aos clubes de futebol, ii) houve permuta entre a Recorrente e as associações no sentido de, ao invés de patrocínio em pecúnia em troca de propaganda, o patrocínio se efetivaria mediante outros serviços (provavelmente médicos), iii) não pode ser imputada à Recorrente obrigação tributária da qual esta figura apenas como responsável pela retenção, sendo as associações as reais contribuintes do tributo.

Passemos então à análise da legislação que trata do assunto e conflito com as alegações apresentadas pela Recorrente.

A Lei nº 8.212/91, ao tratar das contribuições previdenciárias a cargo da empresa, especificamente no que tange aos patrocínios concedidos a associações desportivas, estabelece:

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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.

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

(...)

§ 6º A contribuição empresarial da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional destinada à Seguridade Social, em substituição à prevista nos incisos I e II deste artigo, corresponde a cinco por cento da receita bruta, decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos.

(...)

§ 9º No caso de a associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional receber recursos de empresa ou entidade, a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos, esta última ficará com a responsabilidade de reter e recolher o percentual de cinco por cento da receita bruta decorrente do evento, inadmitida qualquer dedução, no prazo estabelecido na alínea "b", inciso I, do art. 30 desta Lei.

Em complemento e regulamentando a norma, a Instrução Normativa SRP nº 3 de 2005 – vigente à época dos fatos geradores – prevê:

Art. 65. Constitui fato gerador da obrigação previdenciária principal: (...)

d) o licenciamento de uso de marcas e símbolos, patrocínio, publicidade, e propaganda e transmissão de espetáculos

desportivos, a título oneroso, se associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, inclusive para participar do concurso de prognóstico de que trata a Lei nº 11.345, de 14 de setembro de 2006;

Art. 66. *Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos: (...)*

III - em relação à empresa: (...)

g) no mês em que auferir receita a título de patrocínio, de licenciamento de uso de marcas e símbolos, de publicidade, de propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos, quando se tratar de associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional;

Art. 71. *As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:*

VI - a receita obtida com o licenciamento de uso de marcas e símbolos, patrocínio, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos, se associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, inclusive aquela de que trata o inciso II do artigo 2º da Lei nº 11.345, de 2006.

Art. 92. *A empresa é responsável: (...)*

VII - pela arrecadação, mediante desconto, e pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta decorrente de qualquer forma de patrocínio, de licenciamento de uso de marcas e símbolos, de publicidade, de propaganda e transmissão de espetáculos desportivos, devida pela associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, conforme disposto no inciso III do art. 323, observado, quando for o caso, o disposto no art. 324;

Art. 320. *Considera-se:*

I - clube de futebol profissional, a associação desportiva que mantenha equipe de futebol profissional, filiada à federação de futebol do respectivo Estado, ainda que mantenha outras modalidades desportivas, e que seja organizada na forma da Lei nº 9.615, de 1998;

(...)

III - empresa ou entidade patrocinadora, aquela que destinar recursos à associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional a título de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos.

Seção II

Contribuições

Art. 321. *A contribuição patronal, destinada à Previdência Social, a cargo da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional, em substituição às contribuições previstas*

nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, corresponde a:

(...)

III - para fatos geradores ocorridos a partir de 25 de setembro de 1997:

(...)

b) cinco por cento da receita bruta decorrente de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos.

Parágrafo único. Considera-se receita bruta:

(...)

II - o valor recebido, a qualquer título, que possa caracterizar qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e transmissão de espetáculos desportivos.

Art. 323. A responsabilidade pelo recolhimento das contribuições sociais será:

(...)

III - da empresa ou entidade patrocinadora que enviar recursos para a associação desportiva que mantém o clube de futebol profissional, na hipótese da alínea "b" do inciso II e da alínea "b" do inciso III, todos do caput do art. 321, inclusive no caso do concurso de prognóstico de que trata a Lei nº 11.345, de 2006;

Art. 324. Responsabilizar-se-á pelo desconto e pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta auferida nos espetáculos desportivos, independentemente da modalidade, quando pelo menos um dos participantes do espetáculo esteja vinculado à uma associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional:

(...)

II - a empresa ou a entidade patrocinadora em relação a parte da receita bruta definida no inciso II do parágrafo único do art. 321 destinada ao participante vinculado a uma associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional.

Assim, da análise da legislação que trata da matéria, é possível verificar que a norma é clara quanto à obrigatoriedade de a empresa patrocinadora de associação desportiva efetuar o desconto e conseqüente recolhimento das contribuições previdenciárias por esta devida.

Fica evidente, ainda, que para fins de incidência da contribuição previdenciária sobre o patrocínio, não importa ao Fisco a forma pela qual este se dará, uma vez que a IN SRP nº 3 de 2005, em seu art. 321, parágrafo único, inciso II, é expressa no sentido de

que a incidência dos 5% deva ocorrer sobre “o valor recebido, a qualquer título, que possa caracterizar qualquer forma de patrocínio”.

Sendo assim, a alegação da Recorrente de que não teria descontado e recolhido a contribuição previdenciária sobre os valores despendidos a títulos de patrocínio aos clubes mencionados em razão de este não ter ocorrido em pecúnia, não é suficiente a justificar a não incidência e o não recolhimento das contribuições ora devidas.

Pelo contrário. Uma vez que restou incontroversa a concessão de patrocínio e publicidade pela Recorrente aos clubes, independentemente da forma como foi fornecido, este existiu e, portanto, devida a contribuição.

Quanto à alegação de que nesta situação a Recorrente não figuraria como contribuinte, uma vez que mera responsável pelo cumprimento da obrigação na forma da lei, não merece acolhida.

O Código Tributário Nacional, ao tratar dos sujeitos passivos da obrigação tributária, dispõe:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Ou seja, tanto o contribuinte como o responsável são sujeitos passivos da obrigação tributária, sendo que este último depende de disposição expressa em lei quanto à sua responsabilidade.

No caso em tela, dos dispositivos anteriormente transcritos é possível verificar que tanto a Lei Previdenciária quanto a instrução normativa a ela referente são claras quanto à responsabilidade da empresa concedente de patrocínio a associações desportivas.

Sendo assim, não restam dúvidas de que, na qualidade de responsável, a Recorrente figura como sujeito passivo da obrigação tributária, sendo, nesta hipótese, igualada ao contribuinte.

Da incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-educação

A fiscalização, posteriormente ratificada pela DRJ, entendeu pela pendência de obrigação tributária em razão do não recolhimento dos valores pagos pela empresa Recorrente a seus empregados a título de auxílio-educação.

De acordo com a fiscalização, apesar da norma de isenção trazida pelo art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, quanto ao auxílio-educação, no caso em tela a isenção não se aplica pois o benefício é concedido apenas aos funcionários que possuam mais de um ano de vínculo empregatício.

Peço vênia para discordar.

A Lei nº 8.212/91, ao estabelecer as hipóteses de isenção das contribuições previdenciárias prevê:

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

(...)

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

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e:

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior;

Em complemento, a Instrução Normativa nº 3 de 2005 – vigente à época dos fatos geradores – estabelece:

Art. 72. Não integram a base de cálculo para incidência de contribuições: (...)

XX - o valor relativo ao plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 1996, e a cursos de capacitação e de qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e desde que todos empregados e dirigentes tenham acesso a esse valor;

No caso em tela, o acordo coletivo de trabalho da empresa, fls. 1818/1824, assim como o Regulamento do Auxílio Educação Universitário a que ele faz referência (fls. 1825/1828) prevêem a concessão de auxílio educação equivalente a 50% da mensalidade universitária de seus funcionários, estabelecendo, entretanto, alguns critérios e regras a serem atendidos pelo empregado para que este possa gozar do benefício.

Um dos critérios adotados pela Recorrente é que o empregado possua mais de um ano de vínculo empregatício com a empresa.

A fiscalização, conforme já mencionado, fundamentou a autuação sobre tais valores por entender que a concessão do benefício apenas aos funcionários com vínculo empregatício superior a um ano fere a hipótese de isenção, uma vez que esta somente poderia ser aplicada se o auxílio atendesse a todos os funcionários da empresa.

De fato a legislação previdenciária estabelece critérios para que a norma de isenção possa ser gozada pelo empregador. São eles: i) que esteja vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa; ii) que não seja utilizado em substituição de parcela salarial; iii)

que o valor mensal não ultrapasse 5% da remuneração do segurado; iv) que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao benefício.

Pois bem. O fato de a legislação prever como condição de isenção o alcance do benefício a todos os funcionários da empresa não significa que esta não possa estabelecer critérios de concessão desse benefício. O prazo mínimo de vínculo empregatício é um desses critérios.

Ressalte-se, entretanto, que apesar da aparente exclusão que a exigência impõe (exclui todos aqueles que possuem menos de um ano de vínculo), em verdade o benefício não deixa de estar a disposição de todos os empregados. Isto porque, o critério estabelecido é aplicável a todos aqueles que pretendam obter o benefício, sem exceção.

Estar-se-ia diante de uma irregularidade em razão de exclusão se, por exemplo, o acordo coletivo previsse que somente uma categoria de empregados teria direito ao benefício ou, ainda, se somente uma categoria tivesse que atender ao requisito de tempo mínimo de vínculo. Não é o caso.

Sendo assim, considerando que o critério apontado pela fiscalização como impeditivo de gozo da isenção previdenciária pela empresa Recorrente, em verdade, é exigido de forma igualitária de todos os empregados, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre tais valores.

Neste sentido, o CARF já se pronunciou:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/06/2003 a 31/03/2007

AUXÍLIO DOENÇA. VERBAS RECEBIDAS NOS 15 (QUINZE) PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO POR MOTIVO DE DOENÇA. BENEFÍCIO DE NATUREZA PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. AUXÍLIO ESCOLAR E PROGRAMA DE INCENTIVO EDUCACIONAL. Não incide a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado, durante os primeiros dias do auxílio-doença, uma vez que tal verba não tem natureza salarial. Os valores relativos ao auxílio escolar e à programa de incentivo educacional não possuem natureza salarial, deixando, portanto, de integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, pois os benefícios se revestem de características próprias no sentido de que são para o trabalho e não pelo trabalho. SALÁRIO-MATERNIDADE. PREVISÃO EXPRESSA DO § 2º DO ARTIGO 28 DA LEI 8.212/91. IMPOSSIBILIDADE DE AFASTAMENTO. SUMULA CARF 02. SUBSIDIO ESPOSA. NULIDADE. VICIO MATERIAL Ausência da demonstração da configuração da verba paga a título de “subsídio esposa” como retribuição pela prestação de serviço laboral. Verificado que o vício, in casu, é na motivação do ato tem-se que lhe é atribuída a característica de ser material

(CARF, PAF 13962.000186/2007-55, Acórdão 2301-003.397, Rel. Cons. Damião Cordeiro de Moraes)

O Superior Tribunal de Justiça também já pacificou entendimento:

PREVIDENCIÁRIO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO. BOLSA DE ESTUDO. VERBA DE CARÁTER INDENIZATÓRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA SOBRE BASE DE CÁLCULO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. O STJ tem pacífica jurisprudência no sentido de que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. É verba utilizada para o trabalho, e não pelo trabalho. 2. In casu, a bolsa de estudos é paga pela empresa para fins de cursos de idiomas e pós-graduação. 3. Agravo Regimental não provido.

(STJ, AgRg no AREsp 182495/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 07/03/2013)

Da incidência de contribuições sobre os valores pagos a cooperados que atuam como plantonistas, auditores médicos e médicos palestrantes

A Recorrente sofreu autuação pois verificada pela fiscalização a existência de pagamentos a cooperados em razão de serviços como plantonistas, auditores e palestrantes. A Recorrente, em sede de Recurso Voluntário, não apresentou fundamentos técnicos para justificar a não incidência das contribuições sobre tais valores, limitando-se a alegar cerceamento de defesa em razão de contradição cometida pela fiscalização.

Em relação ao cerceamento de defesa, já apresentamos fundamentos capazes de justificar seu descabimento no tópico de análise de preliminar de nulidade, razão pela qual se mantém a decisão da DRJ neste ponto.

Da incidência de contribuições sobre os valores pagos a Conselheiros Fiscais e de Administração da Cooperativa

Em recurso voluntário, limitou-se a Recorrente a requerer a anulação do acórdão proferido pela DRJ em razão de não apreciação da questão, deixando de apresentar seus fundamentos ao cancelamento da autuação neste ponto.

De toda forma, esclarecemos que, nos termos do art. 12, da Lei nº 8.212/91, são contribuintes obrigatórios do RGPS:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: (...)

V - como contribuinte individual: (...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração;

Em complemento, o art. 22 da mesma Lei prevê:

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

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

Tratando-se de hipótese clara de incidência da contribuição previdenciária, é a jurisprudência sobre o tema:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO NO RECURSO ESPECIAL. CÉDULA DE PRESENÇA. MEMBROS DO CONSELHO FISCAL E DE ADMINISTRAÇÃO DE COOPERATIVAS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. "Os cargos de direção existentes nas cooperativas, desde que pelo seu exercício venham a ser remunerados, qualquer que seja o nome dado a essa remuneração, se pro-labore ou honorários, estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias, mesmo que essa função, nessas circunstâncias, seja exercida por cooperados, pois o exercício de atividade remunerada vem a ser a condição preponderante, no direito previdenciário, da filiação do regime de que trata o caso" (AgRg no REsp 1.117.023/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 19/8/10). 2. Agravo regimental não provido.

(STJ, AgRg no AREsp 177968/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe 18/12/2012)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. INOCORRÊNCIA. SOCIEDADE COOPERATIVA. VERBAS RECEBIDAS PELOS MEMBROS DO CONSELHO FISCAL E ADMINISTRATIVO. INCIDÊNCIA. 1. Inexiste violação do art. 535, II, do CPC quando o acórdão questionado apresenta, de forma inequívoca, fundamentação sobre as questões necessárias ao deslinde da controvérsia. 2. Por ocasião do julgamento do AgRg no REsp 1.117.023/RS, Rel. Min. Humberto Martins, DJ de 19/8/2010, a Segunda Turma do STJ decidiu: "Os cargos de direção existentes nas cooperativas, desde que pelo seu exercício venham a ser remunerados, qualquer que seja o nome dado a essa remuneração, se pro-labore ou honorários, estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias, mesmo que essa função, nessas circunstâncias, seja exercida por cooperados, pois o exercício de atividade remunerada vem a ser a condição preponderante, no direito previdenciário, da filiação do regime de que trata o caso." 3. É devida a incidência de contribuição previdenciária em face do pagamento realizado aos membros do Conselho Administrativo e Fiscal das Sociedades Cooperativas a título de cédula de presença, tendo em vista a natureza remuneratória da referida verba. 4. Agravo regimental não provido.

(STJ, AgRg no AREsp 188083/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 08/10/2012)

TRIBUTÁRIO – ART. 22 DA LEI N. 8.212/91 – MEMBROS DO CONSELHO FISCAL E ADMINISTRATIVO – COMPARECIMENTO A REUNIÕES – INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INDEPENDENTE DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO. 1. Cinge-se a controvérsia à incidência ou não da contribuição previdenciária sobre a remuneração paga aos membros do conselho fiscal e de administração pelo comparecimento em reuniões. 2. Os cargos de direção existentes nas cooperativas, desde que pelo seu exercício venham a ser remunerados, qualquer que seja o nome dado a essa remuneração, se pro-labore ou honorários, estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias, mesmo que essa função, nessas circunstâncias, seja exercida por cooperados, pois o exercício de atividade remunerada vem a ser a condição preponderante, no direito previdenciário, da filiação do regime de que trata o caso. 3. As funções de Diretor e de Conselheiro Fiscal, por serem remuneradas, in casu, são consideradas como integrantes do salário-de-contribuição; estão incluídas do regime previdenciário urbano. Agravo regimental improvido.

(STJ, AgRg no Resp 1117023/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 19/08/2010)

Da multa aplicada

Alega a Recorrente erro na capitulação da multa aplicada. De acordo com ela, deve-se aplicar o disposto no art. 32-A para o caso, considerando-se a hipótese de aplicação de multa mais benéfica.

No que tange a capitulação da multa, não há que se alterar da decisão recorrida.

À época dos fatos geradores era vigente o art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91 que assim dispunha:

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

(...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.”

A Lei nº 11.941/09, por sua vez, estabeleceu nova forma de aplicação de multa em relação às obrigações acessórias descumpridas, dispondo que nos casos em que o descumprimento da obrigação ocorrer de forma isolada – sem descumprimento da obrigação principal – a multa seja calculada nos termos do art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Por outro lado, nos casos em que o contribuinte cumular o descumprimento da obrigação acessória com o da obrigação principal, a penalidade deve ser aplicada nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91 que, por sua vez, determina aplicação do disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96:

Lei nº 8.212/91:

Art. 35-A. 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.

Lei nº 9.430/96:

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;

Pois bem. O Código Tributário Nacional, nos termos do art. 106, II, 'c', prevê a possibilidade de aplicação retroativa de dispositivos relativos à penalidades, se estes forem mais favoráveis ao sujeito passivo.

Nesse sentido, configurada a hipótese descrita pelo art. 35-A da Lei nº 8.212/91 e sendo esta a penalidade mais benéfica em relação à vigente quando dos fatos geradores, conclui-se pela aplicação da multa de 75%, conforme art. 44, I, da Lei nº 9.430/96.

Conclusão

Por todo o supra exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário e a ele dou parcial provimento para excluir da autuação os valores referentes ao auxílio-educação nos termos do voto.

É como voto.

Thiago Taborda Simões.