



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

Processo nº 13864.000363/2009-73
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-004.947 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2017
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente ENGESEG - EMPRESA DE VIGILÂNCIA COMPUTADORIZADA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Reconhece-se a higidez da base de cálculo apurada obtida através da escrituração contábil da própria empresa, não havendo que se falar em nulidade do lançamento.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL PARA VERIFICAÇÃO DA CONTABILIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

Súmula CARF nº 8: O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS. ART. 127, II, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INAPLICABILIDADE AO CASO CONCRETO.

Mostra-se correto o procedimento fiscal de lançamento no estabelecimento matriz quando a empresa deixa de apresentar documentos impossibilitando a determinação exata do fato gerador em cada estabelecimento.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por conhecer do recurso voluntário, para acolher apenas, e parcialmente, a preliminar de vinculação processual para determinar a apensação do processo nº 13864.000363/2009-73 ao processo nº 13864.000362/2009-29, rejeitando as demais preliminares, e, no mérito, negar provimento ao Recurso interposto.

(assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo - Presidente em exercício e Relatora.

EDITADO EM: 17/03/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Alexandre Evaristo Pinto, Andrea Brose Adolfo (Presidente em exercício e Relatora), Fábio Piovesan Bozza, Jorge Henrique Backes (suplente convocado), Julio Cesar Vieira Gomes e Maria Anselma Coscrato dos Santos (suplente convocada).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Obrigação Principal - DEBCAD nº 37.180.844-8, lavrado pela fiscalização contra a empresa em epígrafe, no montante R\$ 151.813,97 (cento e cinquenta e um mil, oitocentos e treze reais e noventa e sete centavos).consolidado em 29/09/2009, relativo às contribuições previdenciárias devidas pelos segurados empregados, incidentes sobre as remunerações relativas à assistência médica e odontológica, no período de 01/2005 a 12/2005, não declaradas nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 11/18) os fatos geradores foram agrupados no Levantamento AM2 - Assistência Médico Odontológica, decorrente de verificação nos registros contábeis o pagamento de assistência médica/odontológica a apenas parte dos segurados da empresa, contrariando o disposto no art. 28, §9º, 'q' da Lei nº 8.212/1991.

Conforme informação da empresa "a assistência medica é conferida a todos os funcionários, dos diferentes; estabelecimentos da empresa, situados no Estado de São Paulo, quais sejam São José dos. Campos e São Caetano do Sul, em virtude da observância da Convenção Coletiva da categoria a que está jungindo, situação esta diversa nos estabelecimentos situados nos Estados do Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul, em que as Convenções Coletivas não contemplam tal auxilio aos funcionários."

Intimada a apresentar a relação nominal dos beneficiários da assistência médica/odontológica/plano de saúde, discriminando por estabelecimento (CNPJ), competência (mês) e nome do empregado (nome do beneficiário e outros dados identificadores do mesmo), a empresa não atendeu à intimação sob a alegação de que as faturas não individualizam os funcionários eventualmente beneficiados.

As bases de cálculo das contribuições previdenciárias foram obtidas através dos lançamentos contábeis nas contas de despesas com assistência médica e odontológica e atribuídas ao estabelecimento centralizador (matriz), uma vez que a empresa não forneceu as informações que permitissem a vinculação a cada um dos estabelecimentos envolvidos, estando discriminados na Planilha 2 (anexa ao AI).

Também em decorrência da falta de informação por parte da empresa, foi necessário determinar as contribuições dos segurados empregados por meio de aferição indireta, mediante a aplicação da alíquota mínima de 8% .

A contabilidade foi fornecida à fiscalização em meio digital no padrão MANAD - Manual de Arquivos Digitais, conforme solicitação fiscal. Foram considerados apenas os valores despendidos pela própria empresa, excluindo-se os valores lançados como participação (desconto) dos segurados empregados

A multa aplicada foi de 75%, nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, com redação dada pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, por mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, c, CTN) comparada às multas previdenciárias vigentes na época da ocorrência dos fatos geradores. Tal comparativo encontra-se na Planilha 1 anexa ao AI.

Cientificada em 15/10/2009, a autuada apresentou impugnação de e-fls. 109/130, com juntada de documentos de e-fls. 131/145, onde traz as alegações à seguir sintetizadas, nos termos do relatório do acórdão atacado:

- as normas sindicais dos Estados do Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul não dispõem sobre a assistência médica/odontológica;

- houve erro material na apuração da base de cálculo, como se verifica do cotejo das folhas de pagamento com a Planilha 2, parte integrante do Auto de Infração;

- deve ser reconhecida a incompetência material do Auditor-Fiscal para proceder a análise de escrituração contábil, uma vez que o mesmo não possui vínculo junto ao Conselho de Contabilidade;

- há conexão do presente com os processos nº 13864.000362/2009-29 e nº 13864.000364/2009-18, razão pela qual devem ser julgados em conjunto;

- o legislador complementar, ao tratar das situações jurídicas tributárias afetas aos diferentes estabelecimentos, colacionou, no inciso II, do artigo 127 do Código Tributário Nacional, expressa autonomia e independência jurídica, sobretudo nas situações capazes de ensejar o nascimento de obrigação tributária;

- o inciso IV do § 2º do art. 458 da CLT afastou, expressamente, qualquer tentativa de configurar assistência médica/odontológica como resqúcio de salário in natura; e

- as decisões dos Tribunais têm sido nesse sentido, ou seja, que a assistência médica/odontológica possui natureza indenizatória.

A 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas - DRJ/CPS, em sessão de 21/10/2011, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 05-35.526, assim redigido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

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

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

FISCALIZAÇÃO. AUDITOR-FISCAL. COMPETÊNCIA. HABILITAÇÃO EM CONTABILIDADE. EXIGÊNCIA INCABÍVEL.

A competência do Auditor-Fiscal para o exame da contabilidade da empresa é decorrente da lei, a qual não exige habilitação para tanto.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão em 10/11/2011 (e-fls. 163), apresentou Recurso Voluntário em 09/12/2011 (e-fls. 168/190), repisando as alegações da impugnação.

Em 23/01/2013, os membros da 3ª Turma Especial da Segunda Seção de Julgamento resolveram converter o julgamento em diligência, nos termos da Resolução nº 2803-000.155 (e-fls. 194/196), para que autoridade lançadora manifeste-se sobre o confronto informação a informação que fundamentou o lançamento com a documentação e diferenças das bases de cálculo apuradas e apontadas pela Recorrente.

Em 07/01/2016 a autoridade autuante anexou Informação Fiscal de e-fls. 200/206 (e anexos e-fls. 207/218), na qual ratifica as bases de cálculo utilizada no Auto de Infração, concluindo que **"5.2. Ficou demonstrado que a determinação das bases de cálculo feita pelo Auditor-Fiscal possui plena correção e materialidade, pois são fiéis aos lançamentos contábeis apresentados (item 3, e seus sub-itens, da presente IF)."**

3. Do Método de apuração das bases de cálculo pelo Auditor-Fiscal, quando da ação fiscal. Uma vez que se trata de remuneração indireta, em forma de utilidades custeadas pelo contribuinte, o modo de estabelecer seu valor monetário é determinar o valor de custo para o contribuinte. Tal determinação foi obtida pela maneira tecnicamente correta e legalmente prevista: por meio da verificação das contas de despesas do contribuinte; de modo a constatar-se o quanto foi reconhecido, em sua contabilidade, como despesa com a assistência médica/odontológica, fornecida aos seus empregados.

3.1. As bases de cálculo apuradas foram explicitadas, nos autos de infração, por meio de planilha contendo lançamentos contábeis em contas relacionadas às despesas do contribuinte com o fornecimento de assistência médico/odontológica aos segurados empregados. Para facilitar a localização e a referência aos dados contidos nessa planilha de bases de cálculo, repetimos a mesma nesta IF, sob a denominação de **Planilha 1 - Determinação das bases de cálculo** (anexa), contendo três páginas.

3.1.1. Os lançamentos contábeis foram obtidos por meio de arquivos digitais, fornecidos pelo contribuinte, contendo os lançamentos feitos em seus livros-diário. Para maiores detalhes remete-se, uma vez mais, aos Relatórios Fiscais dos autos de infração, presentes nos citados processos.

3.1.2. As contas, relacionadas às despesas com o fornecimento de assistência médico/odontológica aos segurados empregados, localizadas, foram:

Cód Conta	Descrição da Conta
410202001	Convenio Médico Odont. - Oper
410202036	Assit. Médica Particular- Custo Oper
420203074	Convênio Médico Odont. - Adm

3.1.3. Para que se possa evidenciar, ainda mais, a correção e materialidade das bases de cálculo apuradas, presentes na **Planilha 1**, são anexadas planilhas com o razão das contas referidas no item anterior (3.1.2), extraídos a partir dos arquivos digitais fornecidos pelo contribuinte, contendo os lançamentos contábeis feitos em seus livros-diário. Tais planilhas foram denominadas: **Planilha 2** (2 páginas); **Planilha 3** (1 página) e **Planilha 4** (1 página).

3.1.4. Conforme se pode constatar dos históricos dos lançamentos presentes nas planilhas citadas (3.1.3), os valores à débito, das referidas contas, correspondem aos pagamentos feitos pela empresa aos planos/fornecedores de assistência médico/odontológica. Por outro lado, os valores contábeis à crédito, das referidas contas, corresponderiam a descontos, na remuneração dos empregados, das participações dos mesmos, no custeio de parte da assistência médico/odontológica fornecida pela empresa/contribuinte. Assim, os saldos das contas (débitos menos créditos) correspondem aos valores de despesas efetivamente arcados pela empresa; com o custeio da assistência médico/odontológica, fornecida a seus empregados; ou seja, descontada a participação própria do empregado. (grifos no original)

A recorrente apresentou nova manifestação (e-fls. 227/232) alegando que "o agente fiscal limitara-se a ratificar o trabalho realizado ao longo do procedimento fiscalizatório, todavia, as incongruência apresentadas pelo contribuinte e, como inclusive fora observada pelo Ilustre Relator Sr. Antonio Flávio Silveira Morato, às fls. 6.666 dos autos, no

que se refere a confirmação quanto a existência de divergência entre os valores lançados pela fiscalização e as folhas de pagamentos, evidencia a existência de erro incorrido na apuração da base de cálculo jungida ao lançamento (...) resulta na hialina nulidade do levantamento fiscal".

É o relatório.

Voto

Conselheira Andrea Brose Adolfo - Relatora

Admissibilidade

Verificados os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto e passo à sua análise.

Preliminares

Nulidade da autuação. Erro na apuração da base de cálculo. Vício material.

A recorrente pugna, em preliminar, pela nulidade do levantamento fiscal, em decorrência de erro material na determinação da base de cálculo das contribuições previdenciárias apurada pela fiscalização, uma vez que não teriam sido computados todos os valores descontados dos segurados referente a assistência médica/odontológica conforme folhas de pagamento.

Sustenta que tal erro ficaria evidente no cotejo entre os valores lançados e os valores constantes das folhas de pagamento.

Baixados os autos em diligência para manifestação do Auditor-fiscal autuante, especialmente em razão da expressiva quantidade de documentos acostados junto com a impugnação, este manifestou-se pela correção das bases de cálculo lançadas concluindo que :

5.1. As diferenças entre os valores de bases de cálculos apuradas pelo Auditor-Fiscal, quando da ação fiscal, e os apresentados pelo contribuinte, em sua impugnação, se devem exclusivamente aos valores considerados das participações dos empregados no custeio de parte da assistência médico/odontológica fornecida (item 4, e seus sub-itens, da presente IF). O Auditor-Fiscal apurou-as com base em lançamentos contábeis. O impugnante com base na folha de pagamentos.

5.1.1. O contribuinte, na impugnação, apresentou os seus cálculos, alegando tomar por base as folhas de pagamentos. Entretanto, não explicitou que rubricas considerou para chegar aos valores consolidados que apresenta em sua impugnação. Face a essa omissão do contribuinte, foi necessário, para atender às determinações do Carf, que o Auditor-Fiscal, em um trabalho de "engenharia reversa", determinasse um conjunto de rubricas que permitisse chegar aos mesmos resultados que o contribuinte, quanto aos valores considerados das participações

*dos empregados no custeio de parte da assistência médico/odontológica fornecida. Então, nesses termos, pode-se afirmar que estes valores apresentados pelo contribuinte possuem materialidade **no estrito sentido de que corresponderiam às folhas de pagamentos acostadas na impugnação** (exceto pela divergência na competência 10/2005, citada no item 4.2.3.3, da presente IF). **Entretanto, os mesmos carecem de correção, pois estão, conforme demonstrado, em desconformidade com os lançamentos contábeis.***

5.2. Ficou demonstrado que a determinação das bases de cálculo feita pelo Auditor-Fiscal possui plena correção e materialidade, pois são fiéis aos lançamentos contábeis apresentados (item 3, e seus sub-itens, da presente IF).

5.2.1. Considerando-se o Capítulo IV - Da Escrituração, do Código Civil, artigos de 1.179 a 1.195, em especial os artigos:

"Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.

Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.", e

"Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individuação, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa."

*e, também, o Art. 33 da Lei 8.212/91; fica evidente que, **havendo conflito de informações entre a escrituração contábil e outras fontes, prevalecerá a escrituração contábil.** De forma alguma poderia o Auditor-Fiscal desprezar as informações dos lançamentos contábeis, que são o objeto, por excelência, da atividade de auditoria.*

5.2.2. Transcreve-se a manifestação da DRJ/CPS (Acórdão 05-35.542 - 9a. Turma da DRJ/CPS - Fl. 6663, do processo 13864.000362/2009-29), nos processos sob comento, que, entende-se, muito bem abordou e esclareceu de forma taxativa a questão:

"Nos termos do art. 1.177 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), a escrituração contábil, quando formalmente elaborada, observando-se os princípios contábeis e requisitos essenciais de registro, tem valor probante para todos os efeitos judiciais e extrajudiciais. Com efeito, ainda que as folhas de pagamento juntadas apresentem valores diversos aos tomados pela fiscalização, isto é, diferentes dos constantes em sua escrituração contábil, como pretende fazer crer a Autuada, temos que somente a comprovação de que promoveu a devida e necessária retificação do lançamento contábil é que permitiria

modificar o lançamento, uma vez que os valores utilizados pela fiscalização foram extraídos dos registros contábeis do sujeito passivo.

Entretanto, nada comprovou nesse sentido, ou seja, que promoveu retificação e/ou estorno dos lançamentos (registros) contábeis correspondentes, conforme exige a Resolução nº 596, de 14-06-1985 (vigente à época), do Conselho Federal de Contabilidade."

5.3. Em síntese, nos termos do que consta na presente IF, refutadas as alegações do contribuinte, restou demonstrada a integral correção e materialidade das bases de cálculo apuradas quando da ação fiscal.

Nota-se que o lançamento foi efetuado com base nos livros contábeis apresentados pela empresa e que, apesar de o auditor-fiscal ter conseguido verificar quais as rubricas compunham os valores apresentados pela recorrente, esta não demonstrou a existência dos lançamentos contábeis correspondentes. Ou seja, como bem ressaltado pela autoridade lançadora, a discrepância de valores origina-se na forma de apuração - pela contabilidade regular ou pela folha de salários.

Assim, verificada a higidez da base de cálculo apurada, uma vez que a mesma foi obtida com base na própria escrituração contábil da empresa, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Competência Do Auditor-Fiscal Para Verificação Da Contabilidade. Matéria Sumulada.

A recorrente, apesar de reconhecer que tal matéria já está sumulada por este Conselho, insiste na alegação de nulidade por incompetência material do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil para proceder a análise da escrita contábil por não possuir vínculo junto ao Conselho de Contabilidade.

A súmula CARF nº 8 trata do assunto:

Súmula CARF nº 8: O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

Por força do Regimento Interno do CARF (art. 72, Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015) as súmulas são de observância obrigatória pelos seus membros.

Portanto, também não acolho essa preliminar de nulidade.

Apensamento dos autos

Com relação a esta preliminar, cabe esclarecer que o processo nº 13864.000364/2009-18 (que trata das contribuições para outras entidades e fundos) já está apenso ao processo nº 13864.000362/2009-29 (contribuições previdenciárias patronais).

Por outro lado, o presente processo (nº 13864.000363/2009-73 - que trata das contribuições previdenciárias dos segurados), não, e tendo em vista que os documentos acostados aos autos do processo nº 13864.000362/2009-29 servem também para o processo ora analisado, entendo que os mesmos devem ser apensos.

Assim, acolho a preliminar, para que seja apensado ao processo nº 13864.000362/2009-29, o processo de nº 13864.000363/2009-73.

Todavia, estando todos os processos pautados para esta mesma sessão de julgamento, em obediência ao Regimento Interno do CARF, em especial o art. 6º, que trata da vinculação processual, não há nenhum prejuízo à recorrente.

Mérito

Do conceito legal de estabelecimento: inteligência do inciso II do artigo 127 do CTN.

A empresa, por força de convenção coletiva de trabalho, "promove o pagamento do auxílio médico/odontológico a totalidade de seus funcionários, inclusive diretores vinculados ao estabelecimento da **matriz** e de São Caetano do Sul, (...) situação esta que não se repete nos estabelecimentos (filiais) instalados nos Estados do Rio Grande do Sul e Rio de Janeiro (...)"(e-fl. 188).

Aduz que o art. 127, II do CTN consagra a independência e autonomia dos estabelecimentos, portanto a parte final do art. 28, § 9º, q, da Lei nº 8.212/1991 - obrigatoriedade de extensão do benefício à "totalidade de empregados e dirigentes **da empresa**" - deve ser interpretada como totalidade de empregados e dirigentes do **estabelecimento**.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

A alínea 'q' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 dispõe que não integra o salário-de-contribuição. o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa

Ocorre que o legislador resolveu instituir hipótese de não incidência da contribuição previdenciária ao valor relativo à assistência médica ou odontológica, condicionando-a à extensão do benefício à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Por sua vez, o art. 15 da Lei de Custeio da Seguridade Social conceitua empresa como a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, assim como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional, e a ela equipara: o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

Importa salientar, ainda, que, por se tratar de regra isentiva, a norma deve ser interpretada literalmente, a teor do disposto no artigo 111, II, da Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional CTN, sob pena de violação aos princípios da reserva legal e da isonomia.

Por seu turno, no presente caso, como registrado no Relatório Fiscal, o lançamento foi efetuado no estabelecimento matriz por falta de apresentação da relação

nominal dos beneficiários da assistência médica/odontológica/plano de saúde, **discriminando por estabelecimento (CNPJ)**, competência (mês) e nome do empregado.

Assim, ao deixar de apresentar a relação dos segurados abrangidos pela assistência médica/odontológica, a recorrente impossibilitou a correta identificação da base de cálculo pertencente a cada estabelecimento e também não apresentou os valores correspondentes a cada estabelecimento nas peças recursais.

Portanto, sem razão a recorrente.

Natureza Jurídica do Auxílio Assistência Médica/Odontológica.

Por fim, a recorrente alega que a os valores pagos a título de assistência médica/odontológica/convênio não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias por não integrarem o conceito de verba salarial, ao contrário, possuem natureza indenizatória.

Nesta toada, cabe transcrever os ensinamentos do Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, em seu voto proferido no Acórdão nº 2401-004.286 (sessão de 13/04/2016):

Grassa no seio dos que operam no mêtier do Direito do Trabalho a serôdia ideia de que a remuneração do empregado é constituída, tão somente, por verbas representativas de contraprestação de serviços efetivamente prestados pelos empregados. A retidão de tal concepção poderia até ter sua primazia aferida ao tempo da promulgação do DecretoLei nº 5.452/43 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho. Hoje, não mais.

(...)

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo “remuneração” esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT. O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fincada na própria Constituição Federal, cujo art. 195, I, alínea “a”, estabelece:

Constituição Federal de 1988

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

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

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

Do marco primitivo constitucional deflui que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o salário, mas, sim, a “folha de salários”, propositadamente no plural, a

*qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, por todos os lançamentos efetuados em favor do trabalhador em contraprestação direta pelo trabalho efetivo prestado à empresa, acrescido dos “**demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício**”, parcela esta que abraça todas as demais rubricas devidas ao trabalhador em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.*

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

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

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

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

Constituição Federal de 1988

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

(...)

§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição

previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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

(...)

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

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

Leinº8.212,de24 de julho de 1991

Art. 28. Entendese por saláriodecontribuição:

I para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

(...) (grifos no original)

Importa salientar, ainda, que, por se tratar de regra isentiva, a norma deve ser interpretada literalmente, a teor do disposto no artigo 111, II, da Lei nº 5.172, de 1966, Código Tributário Nacional CTN, sob pena de violação aos princípios da reserva legal e da isonomia.

Apesar de reconhecer o caráter assistencialista promovido pela recorrente, somente com a extensão do benefício aos empregados e dirigentes das demais filiais poder-se-ia afastar a incidência das contribuições previdenciárias sobre o auxílio médico/odontológico fornecido pela empresa.

Conclusão

Por todo o exposto, conheço do recurso voluntário, para acolher apenas, e parcialmente, a preliminar de vinculação processual para determinar a apensação do processo nº 13864.000363/2009-73 ao processo nº 13864.000362/2009-29, rejeitando as demais preliminares, e, no mérito, negar provimento ao Recurso interposto.

É como voto.

Andrea Brose Adolfo - Relatora