



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

Processo nº 19515.008432/2008-52
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.730 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de outubro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente TSL - TECNOLOGIA EM SISTEMAS DE LEGISLACAO S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2003, 2004

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DE 15% INCIDENTE SOBRE O VALOR DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF.

Quando do julgamento do Recurso Extraordinário 595838, afetado pela repercussão geral (Tema 166), o STF declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Portanto, é inconstitucional a contribuição previdenciária de 15% que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. RETENÇÃO DE 11%. EMPRESA PRESTADORA OPTANTE PELO SIMPLES. FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Em observância à decisão do STJ no RESP 1.112.467/DF, para que a contribuinte possa se eximir de reter os 11% sobre o valor bruto de notas fiscais de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, é necessário haja comprovação de que as empresas contratadas eram, à época, optantes pelo sistema de recolhimentos simplificado de impostos e contribuições federais - SIMPLES.

ASSISTÊNCIA MÉDICA. DESNECESSIDADE DE COBERTURA IGUAL E HOMOGÊNEA PARA TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. NECESSIDADE, CONTUDO, DE OFERTA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES SEM DISCRIMINAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

O valor pago por assistência médica prestada por plano de saúde, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, não

integra o salário de contribuição, ainda que os serviços sejam prestados por mais de um plano ou que os riscos acobertados e as comodidades do plano sejam diferenciados por grupos de trabalhadores. Contudo, cabe ao contribuinte o ônus da prova em demonstrar que todos os planos foram ofertados para todos os empregados e dirigentes para evitar discriminação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a exigência fiscal incidente sobre os pagamentos por serviços prestados por cooperativa de trabalho, vencidos os Conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (Relator), Douglas Kakazu Kushiyama e Daniel Melo Mendes Bezerra, que deram provimento parcial em maior extensão, exonerando, também, a exigência incidente sobre valores decorrentes de pagamentos a plano de saúde/assistência médica. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Douglas Kakazu Kushiyama, Marcelo Milton da Silva Risso, Dione Jesabel Wasilewski, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário de fls. 427/477, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo I /SP, de fls. 389/421, a qual julgou procedente o lançamento das contribuições sociais incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais (Empresa e SAT), conforme descrito no auto de infração DEBCAD nº 37.134.986-9, de fls. 2/53, lavrado em 23/12/2008, referente ao período fiscalizado de janeiro/2003 a dezembro/2004, com ciência do RECORRENTE em 23/12/2008, conforme assinatura no próprio auto de infração, fls. 2.

O auto de infração DEBCAD nº 37.134.986-9 é relativo às contribuições patronais devidas pela empresa incidentes sobre as verbas pagas objetos dos seguintes levantamentos: **(i)** Despesas Diversas Indedutíveis (Levantamento DDI); **(ii)** prestação de serviços por autônomos sem suporte documental (Levantamento AUT); **(iii)** Assistência Médica / plano de saúde diferenciado pago para os Diretores (Levantamento MED); **(iv)** Cartão pré-pago de Incentivo (Levantamento PRE); **(v)** Valores pagos a Cooperativas de Trabalho (Levantamento COO); **(vi)** Valores em que era tomadora de serviços terceirizados, sujeito à

retenção de 11% (Levantamentos RE1, RE2 e RE3); e **(vii)** também foi objeto da fiscalização os valores presentes na folha de pagamento e declarado em GFIP após o início da fiscalização, mas não recolhidos na época própria (Levantamento FOP). O fundamento legal dos lançamentos são os arts. 22, incisos I a IV, 31, 32, inciso IV e 33, todos da Lei nº 8.212/1991, no valor global histórico de R\$ 5.436.687,45 (cinco milhões quatrocentos e trinta e seis mil seiscientos e oitenta e sete reais e quarente a cinco centavos) já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de mora.

De acordo com o Relatório do Auto de Infração (fls. 54/69), quando da análise da documentação solicitada à contribuinte (livros, balanços e demonstrativos contábeis, folhas de pagamento, GFIP, etc.), constatou-se a não inclusão na GFIP das seguintes rubricas:

- Despesas Diversas Indedutíveis (Levantamento DDI):

Lançamento de valores constantes na conta “5.3.01.02.04 - DESPESAS DIVERSAS INDEDUTÍVEIS” referente aos valores pagos para o empregado Rodrigo Belo Marena sem a devida comprovação documental. De acordo com o resumo de despesas apresentados, entre os pagamentos realizados estavam valores que seriam decorrentes de despesas com a nova moradia do empregado conforme contrato de transferência, mas este contrato não foi apresentado pela empresa e entre os pagamentos havia a compra de móveis, televisão, refrigerador, fogão etc. Pelo fato de tais “reembolsos” serem feitos em mais de um mês, a fiscalização entendeu não se tratar de uma ajuda de custo paga em parcela única e recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT;

- Autônomos (Levantamento AUT):

Inclui os pagamentos presentes na conta “5.3.01.02.04 - DESPESAS DIVERSAS INDEDUTÍVEIS” referentes à prestação de serviços por autônomos sem suporte documental, além de alguns pagamentos alocados na conta “Serviços de Autônomos”, mas que não foram incluídos em GFIP;

- Assistência Médica (Levantamento MED):

Valores lançados nas contas “5.1.01.02.02 - Plano de Saúde” e “4.1.01.01.01 - CLT-Salários/Encargos/Benefícios” referente a um plano de saúde diferenciado que é pago para os Diretores da empresa. De acordo com a análise dos contratos de prestação de serviço de assistência médica, verificou-se que a contribuinte possuía dois planos de saúde: Amil Assistência Médica e Bradesco Saúde S/A, este último plano não é extensivo a todos os segurados, o que determina o seu enquadramento como parcela integrante do salário-de-contribuição dos diretores da empresa;

- Cartão de Incentivo (Levantamento PRE):

A fiscalização verificou que a contribuinte utilizou-se de uma forma de pagamento de gratificações e incentivos a seus funcionários por meio de cartão de crédito pré-pago ou cartão de incentivo, que nada mais seria do que outra forma de pagamento de um prêmio ou gratificação aos empregados que assim sendo deve ser considerada como salário-de-contribuição.

- Valores pagos a Cooperativas (Levantamento COO):

A fiscalização constatou que a contribuinte era Tomadora de Serviços Terceirizados por meio de Cooperativa de Trabalho, devendo assim cumprir com a obrigação previdenciária referente à contribuição de 15% incidente sobre o valor dos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, exigível desde a competência 03/2000, face à vigência da Lei nº 9.876/99. A contribuinte não declarou o valor dos serviços prestados por cooperativas de trabalho na GFIP, assim como não efetuou nenhum recolhimento. Por outro lado, provisionava o valor de 15% da contribuição a recolher nas contas denominadas “INSS Cooperativas”, mas nada recolhia. As Notas Fiscais relativas a cooperativas de trabalho encontram-se relacionadas nos anexos 04 e 05 (fls. 84/100), tendo sido considerado ocorrido o fato gerador no mês da emissão da NF/FAT/REC por cooperativa de trabalho. Assim sendo, os lançamentos foram feitos tendo em vista a data da emissão da NF, conforme demonstrado nos Anexos 06 e 07 (fls. 101/110).

- Retenção de 11% (Levantamentos RE1, RE2 e RE3):

Incluem os valores em que a contribuinte era tomadora de serviços de terceirizados, sujeitos à retenção de 11% incidente sobre o valor bruto da Nota Fiscal, Fatura ou Recibo, e deixou de efetuar o recolhimento da totalidade dos valores ou o fez a menor. A fiscalização esclareceu que a retenção sempre se presumirá feita pela contratante, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pelas importâncias que deixar de reter ou tiver retido em desacordo com a legislação. Mesmo quando efetuar pagamentos a empresas optantes pelo SIMPLES, referentes a serviços executados mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada, a empresa deverá proceder, também, a retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura.

No presente caso verificou-se que a empresa contribuinte era tomadora de 03 empresas que realizavam serviços de digitação sendo criado um levantamento para cada uma dessas empresas: Pro-Consulting Digitação Ltda. ME (Levantamento RE3), Jotaerre Digitação e Serviços S/C Ltda (Levantamento RE1), e DBDS Soluções e Comercio de Informática Ltda (Levantamento RE2).

De acordo com a IN MPS/SRP nº 03, de 14/06/2005, sobre os serviços de digitação e preparação de dados sempre haverá a retenção de 11%, tanto no caso de cessão de mão-de-obra como no caso de empreitada, salvo as exceções contidas na própria IN nº 03/2005.

Com relação à empresa DBDS Soluções e Comércio de Informática LTDA. (Levantamento RE2) foi localizada apenas uma NF (n. 958) cuja discriminação dos serviços era a “Prestação de Serviços de Digitação”, sem o destaque da retenção, o que não ilide a responsabilidade da tomadora de efetuar a retenção dos 11%.

Sobre o tema, replico as razões do relatório fiscal (fl. 64):

“59. Com relação à empresa DBDS Soluções e Comércio de Informática LTDA. (Levantamento RE2) foi localizada apenas uma NF (n. 958) cuja discriminação dos serviços era a “Prestação de Serviços de Digitação”, na NF não foi feito o destaque da retenção, mas como já destacado anteriormente tal fato não ilide a responsabilidade da tomadora de efetuar a retenção dos 11%.

60. Assim, como a contratante não efetuou o recolhimento do valor correspondente à retenção, foi constituído o crédito tomando-se como base de cálculo o valor bruto do serviço constante da nota fiscal.

61. Já no caso da Pro-Consulting Digitação LTDA ME (Levantamento RE3) foram localizadas diversas NF de prestação de serviços de digitação, no entanto a empresa não apresentou o contrato de prestação de serviços respectivo.

62. Também neste caso não houve o destaque da retenção dos 11% e a empresa não efetuou o destaque, mais uma vez sendo constituído o crédito com base no valor bruto de todas as NF encontradas uma vez que não foi entregue o contrato de prestação de serviços celebrado entre as partes.

63. Por último com relação à empresa Jotaerre Digitação e Serviços S/C LTDA. (Levantamento RE1) as NF apresentadas não possuíam o destaque da retenção, ou este destaque era feito a lápis, mas neste caso a empresa apresentou os recolhimentos dos valores retidos sobre estas NF.

64. No entanto, foi verificado que a base de cálculo da contribuição não foi corretamente considerada para a retenção dos 11%, uma-vez que a contribuição não foi calculada sobre o valor bruto da NF, mas apenas sobre 50% do valor da NF e não se enquadrava em nenhum caso de deduções legalmente permitidas.

65. De acordo com o discriminado em algumas NF apenas 50% do valor era referente ao fornecimento de Mão de obra, sendo os outros 50% referente a fornecimento de equipamentos e materiais.

66. Havendo fornecimento de **materiais** ou de **equipamentos** próprios ou de terceiros, exceto equipamentos manuais, para haver a dedução dos valores correspondentes deve:

a. Existir **previsão contratual** para tais fornecimentos; **E**

b. A NF/FAT/REC **discriminar** os valores fornecidos.

67. No presente caso o contrato de prestação de serviços não prevê o fornecimento de materiais e equipamentos. Considera-se discriminação no contrato a existência de valores nele consignados ou os previstos em planilha à parte, desde que esta seja parte integrante do contrato mediante cláusula nele expressa.

68. Sendo que os valores referentes ao fornecimento de materiais e equipamentos estão previstos apenas nas respectivas NF, e em alguns casos nem isso acontece, ou seja, não há a previsão de gastos com equipamentos nem sequer na NF, mas mesmo assim em todos os casos a empresa efetuou a retenção dos 11% sobre apenas 50% do valor contido na N

69. Como *não houver atendimento à regra geral para admissibilidade de deduções relativas a materiais e/ou equipamentos (previsão contratual e, CUMULATIVAMENTE, discriminação em NF/FAT/REC), foi considerado o valor bruto da NF/FAT/REC como base de cálculo da contribuição. Assim, foi levantada a diferença entre o que já havia sido recolhido e aquilo que efetivamente devia ter sido retido e recolhido.* _

70. Os valores referentes aos levantamentos RE1, RE2 e RE3 encontram-se no Anexo 08 - "Valores pagos para prestadoras de serviço sujeito a retenção de 11% (Digitação)."

(grifos e negritos no original)

- Valores declarados em GFIP durante a fiscalização (Levantamento FOP):

Inclui os valores presentes na Folha de Pagamento e declarados em GFIP após o início da ação fiscal, mas não recolhidos na época própria através de GPS.

Em face dos levantamentos DDI, MED, PRE, AUT incide a contribuição previdenciária para empresa na alíquota de 20% e, exclusivamente em relação aos levantamentos DDI e PRE incidiu também a contribuição devida ao SAT na alíquota de 2%.

Por sua vez, o Levantamento COO estava sujeito à alíquota de 15% e os Levantamentos RE1, RE2 e RE3 à alíquota de 11%.

A fiscalização também deu origem aos seguintes autos de infração, que não são objetos do presente processo administrativo:

RELAÇÃO DE PROCESSOS APURADOS

92. Auto de infração (AI):
- AI DEBCAD n. 37.041.228-1 – R\$ 1.254,89;
 - AI DEBCAD n. 37.081.304-9 – R\$ 12.548,77;
 - AI DEBCAD n. 37.081.305-7 – R\$ 12.548,77;
 - AI DEBCAD n. 37.081.309-0 – R\$ 1.254,89;
 - AI DEBCAD n. 37.134.984-2 – R\$ 740,00;
 - AI DEBCAD n. 37.134.986-9 – R\$ 5.436.687,45;
 - AI DEBCAD n. 37.185.162-9 – R\$ 314.297,28; e
 - AI DEBCAD n. 37.185.163-7 – R\$ 289.758,24;

Foi aplicada a multa variável prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação vigente à época dos fatos geradores, que determina que a multa variará entre 24% e 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento, dependendo do dia de pagamento.

Também nos termos do relatório fiscal, as informações frutos da fiscalização foram remetidas para o ministério público para que seja instaurada Representação Fiscal Para Fins Penais – RFFP.

Da Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 240/289, atestada como tempestiva pela DRJ de origem. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em São Paulo I /SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

O contribuinte foi cientificado pessoalmente do Auto de Infração 23/12/2008, fls. 01, e apresentou impugnação tempestiva através do instrumento de fls. 239/288, acompanhado de cópia de documentos às fls. 291/292. Alega, em síntese, que:

I - Dos fatos

Faz breve relato sobre a autuação, e alega que a mesma está pautada em ilegalidades e inconstitucionalidades, que impossibilitam a sua manutenção.

II - Improcedência do Lançamento

II.a. A contribuição social prevista na Lei nº 9.876/99 - 15% sobre a prestação de serviços de cooperativas

Decadência. Súmula 8 do STF. Ano de 2003. Aplicação

Devem ser extintos, por decadência, os créditos tributários do ano de 2003, quanto à tributação de 15% das notas fiscais decorrentes de prestação de serviços por cooperativas, em virtude da Súmula Vinculante nº8, do STF.

Mérito – Inexigibilidade da contribuição de 15% Inconstitucionalidade

A contribuição em análise tem como aspecto material da hipótese de incidência a contratação de serviços cooperativos pelas pessoas jurídicas. Com isso, para que a exigência da contribuição em foco seja possível, faz necessário o seu enquadramento em uma das fontes de custeio previstas no inciso I do artigo 195 da Constituição da República, o que não é possível.

Referida exigência deveria ter sido criada por meio de lei complementar, de conformidade com o artigo 154 e 195, §4º, da Constituição, eis que se trata de contribuição nova, não prevista nas hipóteses do art. 195, sendo verdadeiro exercício de competência tributária para criação de nova fonte de custeio da seguridade social.

Assim, a contribuição é inexigível quanto ao ano de 2004, em virtude da inconstitucionalidade da lei.

II.b. A contribuição social sobre a remuneração de autônomos - Inexigibilidade da contribuição

Aludida contribuição tem seu fundamento na Lei Complementar nº 84/96. No entanto, suas disposições não se sintonizam com as regras estatuídas nos artigos 195, §4º e 154, inciso I, da Constituição Federal.

II.c. A contribuição social sobre a folha de salários. Convênio Médico.

Motivo do lançamento

Segundo o Relatório Fiscal, exigiu-se a contribuição sobre folha de salários e remunerações por parte da empresa quanto ao pagamento de plano de saúde, pois para não integrar o salário de contribuição, referido benefício deve possuir cobertura e abrangência a todos os empregados e dirigentes da empresa. Assim, pelo relatório, a empresa possui um plano de saúde só para os diretores (Bradesco Saúde S/A) e outro para os demais empregados (Amil Assistência Médica), que não tinham acesso ao mesmo benefício que os diretores da empresa.

Improcedência da exigência

É preciso notar, ao se analisar com critério o relatório fiscal que a exigência não está pautada em lei, mas em decorrência de entendimento claramente de foro subjetivo do auditor fiscal, tentando extrair do texto da lei justificativa lá não inserida.

Isto porque o art. 458, §2º, inciso IV, da CLT exclui expressamente do conceito de salário a assistência médica mediante seguro saúde. O referido inciso, em momento algum traz qualquer ressalva na hipótese do empregador conceder o seguro saúde para que este não seja considerado salário.

Assim, o fato de existir mais de um tipo de convênio (Bradesco e Amil) não tira a natureza jurídica deste. O que diz a lei é que seguro saúde não é considerado salário, não impedindo, por exemplo, o fato de se conceder um para a Diretoria e outro para os demais empregados.

Além disso, é frágil tal exigência, pois se o texto legal, ao excluir o seguro médico do conceito de salário, não fez qualquer ressalva nos moldes preconizados pelo auditor fiscal, não cabe a este inovar a legislação, fazendo uma distinção inexistente.

Por fim, é fácil notar que o fiscal presume ser o seguro médico dado à Diretoria (Bradesco) melhor do que aquele dado aos demais empregados. Porém, ambas empresas são de amplo respeito no segmento de seguros de saúde, inexistindo qualquer alegação e prova de que o primeiro seria melhor que o segundo. Mera presunção, que é sua premissa para questionar eventual distinção quanto aos convênios médicos. Lembre-se ainda que o fiscal não comprovou, mas só alegou, que a empresa não ofereceu aos demais empregados.

De tal sorte, é de total improcedência o lançamento realizado.

II.d. A contribuição social sobre a folha de salário. Prêmio de incentivo.

Cerceamento de defesa. Devido processo legal.

No presente caso, há cerceamento de defesa da Impugnante, com consequente violação ao devido processo legal administrativo, previstos no art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal, vez que não houve, juntamente com o auto de infração e termo de verificação fiscal, a apresentação de uma planilha com a discriminação, mensalmente, no ano de 2004, dos valores pagos aos empregados a título de marketing de incentivo.

O que simplesmente existe nos autos são os pagamentos que a Impugnante fez para as pessoas jurídicas administradoras do cartão. Nada mais.

Sem a explicitação de todos os elementos que serviram de fundamento, em especial, a demonstração, um a um, dos pagamentos (período, beneficiário, valor) feitos pela pessoa jurídica responsável pela administração do cartão de marketing incentivo, Vá impedimento à plena defesa da Impugnante, principalmente quando se inverte o ônus em seu desfavor.

Nada disso foi feito, caracterizando, assim, o cerceamento de defesa da Impugnante, e a nulidade do lançamento realizado. Transcreve decisões do Conselho de Contribuintes.

Ademais, caberia ao Fisco se dirigir em diligência às empresas administradoras do cartão de incentivo, pois estas teriam exatamente os valores, períodos e beneficiados.

Aspectos peculiares em relação à presunção

O lançamento não deve prosperar, eis que há de se respeitar o art. 142 do CTN. Não basta a simples presunção e inversão legal do ônus da prova, como fez a fiscalização, para se exigir crédito tributário do contribuinte.

É preciso lembrar que não é a Impugnante que realiza os pagamentos, de modo que o correto por parte da fiscalização, independentemente do contribuinte fornecer informações ou não sobre esta questão, seria realizar diligências nas pessoas jurídicas prestadoras de tais serviços.

Assim, não é indício suficiente para a utilização de presunção para tributação sobre folha de salários o simples pagamento pela Impugnante de valores às pessoas jurídicas prestadoras do serviço de administração de cartão de incentivo.

Mérito. Cartão de Incentivo. Impossibilidade de tributação.

Delimitado o conteúdo semântico das expressões “salário” e “remuneração”, arts. 457 e 458 da CLT, convém confrontar tais conceitos com a ideia formulada acerca das premiações

ofertadas em razão da implementação de campanhas de marketing de incentivo.

As premiações aqui tratadas têm por escopo estimular o empregado ou colaborador em seu ambiente interno de trabalho. Em verdade, o simples emprego da expressão “prêmio” já nos remete a tal ideia, na medida em que é sinônimo de recompensa.

Não obstante, tais premiações também propiciam um maior comprometimento do indivíduo com toda a equipe, o que se reverte, por conseguinte, em benefício da empresa.

É por isso, pois, que é possível estipular a premiação para seus empregados como uma forma de incentivo. Trata-se, portanto, de uma liberalidade da empresa, com o escopo de aprimorar seu ambiente de trabalho e incrementar a sua produtividade.

O mesmo não ocorre com o salário e a remuneração. Como vimos, a contratação de um funcionário/colaborador, independentemente destes cumprirem com suas obrigações, demanda o pagamento do salário/remuneração, ainda que com a devida ressalva.

Tal fato, por si só, já seria elemento mais do que suficiente para demonstrar que as premiações ofertadas em razão de campanhas de marketing de incentivo não se confundem nem com salário, nem com remuneração, na medida em que não se confundem nem com salário nem com remuneração na medida em que não representa um caráter obrigatório.

Um dos elementos essenciais para a configuração de salário ou remuneração, é a habitualidade quanto ao pagamento do mesmo, isso porque visa o adimplemento de um determinado contrato de trabalho ou de prestação de serviço.

Isso já não ocorre na hipótese de premiação decorrente da programação de campanhas de marketing de incentivo, vez que tal premiação é vista como um plus, como um algo mais que se encontra fora dos limites do contrato de trabalho ou prestação de serviço.

Convém esclarecer que no presente caso, inexistiu prova de habitualidade por parte do fisco, eis que a simples apresentação de uma planilha com os pagamentos entre a Impugnante e as pessoas jurídicas prestadoras, em valores globais e totalmente distintos de um mês para outro, não caracteriza habitualidade a fim de configurar a sua natureza jurídica distinta de salário e remuneração. -

É preciso ressaltar que a habitualidade a ser alegada, demonstrada e comprovada pelo Fisco é em relação aos pagamentos (premiações) realizadas aos empregados, e não quanto ao repasse de valores às pessoas jurídicas. Isto não configura, de forma alguma, habitualidade.

Cumpra ainda destacar que tais premiações não se confundem com as gorjetas, as quais são pagas por terceiros, ainda que "destacadas em" notas de serviço, enquanto que os prêmios decorrentes de campanha de incentivo são ofertados pelo empregador.

Em tais hipóteses, não há que se falar em incidência da contribuição previdenciária capitulada no art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, eis que valores recebidos a título de ganhos eventuais não estão sujeitos à incidência previdenciária. É o que reza o art. 28, §9º, item 7, da referida lei. Ainda nesse diapasão, é o teor do art. 72, inciso VI, alínea "j" da IN MPS/SRP nº 3/2005.

Desta forma, resta patente a impossibilidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre as premiações ofertadas em razão dos implementos de campanhas de marketing de incentivos.

II.e. Retenção de 11%. Lei nº 9.711/98

Primeiro aspecto

Desde logo, é preciso verificar se não houve pagamento pelas pessoas jurídicas prestadoras do serviço para, posteriormente, exigir-se da Impugnante. Como não existiu tal diligência, há evidente inexigibilidade dos valores.

Impossibilidade de retenção. Optantes pelo SIMPLES

De outra parte, é improcedente o lançamento em questão, pois as empresas citadas no lançamento eram optantes pelo SIMPLES no período.

As empresas optantes pelo SIMPLES foram submetidas aos efeitos da retenção de 11% de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98 por conta da recente Instrução Normativa nº 80, cujo artigo 8º revogou o artigo 119, inciso VII, da IN DC/INSS nº 71, que isentava aqueles contribuintes dessa antecipação.

Ocorre, porém, que a retenção de 11% em relação às empresas optantes pelo SIMPLES é um despropósito jurídico, já que submete a Impugnante ao recolhimento da exação por dois regimes jurídicos distintos (SIMPLES e INSS).

Não bastasse isso, a retenção em foco não encontra apoio no art. 128 do CTN. O responsável tributário indicado no caput do art. 31 da Lei nº 8.212/91, no caso o tomador do serviço, não tem nenhuma vinculação direta com o fato gerador da obrigação devida pela empresa contratada ao INSS, que é ter folha salarial.

Assim, ainda que a Impugnante devesse contribuir para o INSS pela folha salarial, a retenção seria ilegal, na medida em que o tomador do serviço não teria qualquer vinculação com aquele fato gerador.

Se a obrigação tributária devida ao INSS tem origem na folha salarial, resta evidente que a retenção de 11% retrata uma nova fomia de custeio da previdência, hipótese em que deveria ter observado o disposto no art. 195, §4º, da Constituição, o que não se sucedeu, daí sua inconstitucionalidade

Outras considerações sobre a retenção

Por outro lado, o serviço de digitação não se enquadra na possibilidade de retenção da Lei nº 9.711/98. Isto porque a digitação caracteriza-se como contrato de empreitada, e não como locação de serviços ou cessão de mão-de obra.

II.f. SAT. Exigência acessória aos valores decorrentes do cartão de incentivo

Em termos jurídicos, a contribuição ao SAT, prevista no inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, por ser distinta da contribuição prevista no inciso I, do art. 22, da mesma lei, é indevida, porquanto sua instituição não observou o disposto no art. 154, I, da Constituição Federal, que se aplica às contribuições de seguridade social por expressa disposição do art. 195, §4º.

Além disso, a referida contribuição revela-se inconstitucional uma vez que tanto as atividades econômicas, como os respectivos graus de riscos de acidente do trabalho não estão previstos em lei, mas sim em Decreto, pelo que restou violado o art. 195, I, da Constituição Federal.

Também há violação ao princípio da igualdade, vez que a estrutura de tributação do SAT não leva em consideração o risco de acidente, mas sim a atividade econômica, o que faz com que dois fatos idênticos venham a ser tributados de forma distinta, em manifesta violação ao art. 5º, caput, e ao art. 150, II, ambos da CF

III. Juros e Multa.

III.a. Taxa SELIC - Inexigibilidade

Os juros são devidos à razão de 1% ao mês, nos termos do art. 161, §1º, do CTN. Tal entendimento tem como pressuposto o fato de que a taxa de 1% prevista no referido dispositivo legal é limite máximo para sua fixação, e não mero parâmetro para tanto.

Ainda que assim não seja, quando menos, a taxa de juros precisa estar quantificada em lei. Admitir, em matéria tributária, que os juros sejam equivalentes à taxa do mercado financeiro, implica admitir também que o valor final da obrigação seja fixado pelo próprio Ente Tributante, que controla aludido mercado, e não pelo Poder Legislativo, numa demonstração inequívoca de desrespeito ao art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

III.b. Multa Aplicada - Ilegalidade c confiscatoriedade

A multa aplicada é indevida, pois não foi prevista em Lei, não foi idealizada pelo Congresso Nacional, mas sim pelo próprio Órgão interessado no crédito que está sendo exigido, por meio do Decreto.

Por outro lado, a multa aplicada no Auto de Infração ofende aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade (art. 5 inciso LIV) e da proibição do confisco (art. 150, inciso IV) previstos na Constituição Federal.

Portanto, forçoso o cancelamento da “multa imposta, ou tendo em vista seu caráter confiscatório, esta deve ser reduzida, no mínimo ao patamar de 20%, de conformidade com o art. 61, §2º, da Lei nº 9.430/96, retificando-se o auto de infração lavrado.

IV. Pedido

Posto isso, a Impugnante requer seja julgada procedente a impugnação, cancelando-se o lançamento, ou ao menos seja julgado improcedente.

DO REQUERIMENTO

Em 24/04/2009, a empresa protocolizou o documento de fls. 321/322, acompanhado de cópia da impugnação e requerimento para juntada de procuração, substabelecimento e CND com validade até 27/04/2009, fls. 323/376.

Alega que apresentou impugnação tempestiva em face do lançamento tributário (AI nº 37.134.986-9), no entanto, por ocasião do requerimento de CND, o setor responsável se negou a emití-la, sob alegação de que não se encontrava com suspensão da exigibilidade no sistema referido crédito tributário.

Assim, como há evidente suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN), requer, com urgência, a inserção no sistema de tal situação fática e jurídica a fim de possibilitar o mais breve a expedição da certidão positiva com efeitos de negativa, bem como evitar cobranças indevidas e inúmeros prejuízos ao contribuinte.

Da Decisão da DRJ em São Paulo I/SP

Quando do julgamento do caso, a DRJ em São Paulo I /SP, as fls. 389/421, julgou improcedente a impugnação apresentada, através de acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

CONTRIBUICOES PREVIDENCIARIAS. EMPRESA.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título,

aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço

DECADENCIA. INOCORRÊNCIA.

Após a publicação da súmula Vinculante nº 8 do STF, via de regra o prazo decadencial a ser aplicado no caso das contribuições previdenciárias, e' aquele previsto no artigo 173, I, do CTN, sendo aplicado o prazo decadencial do artigo 150, §4º, do CTN somente quando o sujeito passivo antecipa o pagamento de contribuições previdenciárias, mesmo que parcialmente.

SERVIÇOS PRESTADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHADOR. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A prestação de serviços por intermédio de cooperativa de trabalho é fato gerador de contribuição previdenciária a cargo da' empresa tomadora dos serviços, no valor de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços pelos cooperados.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. ASSISTÊNCIA MÉDICA.

Os valores pagos pela empresa a título de assistência médica enquadram-se no conceito de salário-de-contribuição quando não extensíveis à totalidade dos empregados e dirigentes.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PREMÍOS VINCULADOS À PRODUTIVIDADE. CARTÕES DE PREMIAÇÃO.

Tem natureza salarial, sendo base de cálculo de contribuição previdenciária, o pagamento de verba para estímulo ao aumento de produtividade dos segurados, e portanto, com característica de prêmio.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste cerceamento de defesa quando o Auto de Infração e seus anexos obedecem a todos os requisitos essenciais de validade: Crédito Tributário Mantido em Parte

SERVIÇOS PRESTADOS MEDIANTE CESSÃO DE MÃO DE OBRA/EMPREITADA. RETENÇÃO.

A empresa e de serviços de digitação executados mediante cessão de mão-de-obra empreitada é obrigada a reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, e a recolher o valor retido à Previdência Social.

RETENÇÃO. EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES.

A empresa optante pelo SIMPLES, que prestar serviços mediante cessão de mão-de-obra ou empreitada não está sujeita à retenção sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do

recibo de prestação de serviços emitido somente no período de 01/01/2000 a 31/08/2002. SAT/RAT. Todos os parâmetros da exação fiscal atinentes ao Seguro Acidente do Trabalho encontram-se delineados na lei.

TAXA SELIC.

É lícita a aplicação da taxa SELIC para as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pela Receita Federal, em atraso, incluídas em Auto de Infração.

MULTA DE MORA. NATUREZA DE NÃO CONFISCO.

O valor da multa aplicada decorre do disposto na Lei, tendo em vista a mora do contribuinte, ao deixar de efetuar o recolhimento das contribuições previdenciárias

ILEGALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe em sede de processo administrativo a discussão sobre legalidade ou constitucionalidade de lei.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A DRJ de origem entendeu, preliminarmente, pela não ocorrência da decadência das contribuições sobre o levantamento COO, pois não houve sequer pagamento parcial relativo a referidas verbas, apto para atrair a regra do art. 150, §4º do CTN, razão pela qual o prazo decadencial deve ser contado de acordo com os termos do art. 173, I do CTN. Portanto, os créditos tributários de competência de janeiro/2003 a novembro/2003 não foram atingidos pela decadência no momento do lançamento em 23/12/2008.

No mérito entendeu a DRJ de origem pela legalidade da inclusão de todas as rubricas, sob o fundamento que todas elas são respaldadas por lei vigente e a DRJ não é competente para declarar a inconstitucionalidade de norma. Sob este mesmo argumento, a DRJ manteve a aplicação da taxa SELIC.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 20/01/2010, conforme AR de fls. 424, apresentou o Recurso Voluntários de fls. 427/477 em 04/02/2010 (carimbo dos Correios à fl. 426). Em suas razões de recurso, reiterou os argumentos da Impugnação.

Do Parcelamento

A RECORRENTE, as fls. 481, apresenta pedido de desistência parcial do recurso em razão da adesão ao parcelamento previsto na Lei nº 11.941/2009.

De acordo com o TETRA – Termo de Transferência (fl. 489) e com o DADD – Discriminativo Analítico do Débito Desmembrado (fls. 490/500), foram transferidos para o DEBCAD nº 37.321.991-1, em razão do parcelamento da Lei nº 11.941/2009, os débitos oriundos dos seguintes Levantamentos:

- Despesas Diversas Indedutíveis (Levantamento DDI);
- Autônomos (Levantamento AUT);
- Cartão de Incentivo (Levantamento PRE);
- Valores declarados em GFIP durante a fiscalização (Levantamento FOP); e
- Diferença de Acréscimos Legais (Levantamento DAL).

Assim, foram mantidos neste processo apenas os créditos tributários não parcelados, ou seja, aqueles originários dos seguintes Levantamentos:

- Assistência Médica (Levantamento MED);
- Valores pagos a Cooperativas (Levantamento COO); e
- Valores em que era tomadora de serviços terceirizados (Levantamentos RE1, RE2 e RE3)

A RECORRENTE, em 01/07/2015, atravessou a petição de fls. 509/510 por verificar, no e-CAC, a existência de um comunicado relativo ao DEBCAD 37.321.991-1, o qual informava a existência de pendências junto ao CADIN. Assim, apontou ser indevida tal cobrança pois o débito do processo administrativo nº 19515.008432/2008-52 encontra-se parcelado, estando com a sua exigibilidade suspensa, conforme documentos de fls. 511/553. Portanto, requereu que a autoridade administrativa se abstinhasse de incluir o seu nome do CADIN.

Conforme a comunicação nº 103/2011 de fls. 511 o lançamento foi desmembrado em razão do pedido de parcelamento parcial. A parte incontroversa do crédito previdenciário foi transferida para o DEBCAD 37.321.991-1 (processo nº 16151.000023/2011-91).

Este recurso voluntário compôs lote, sorteado para este relator, em Sessão Pública.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINAR

Decadência

Conforme da Súmula Vinculante nº 08 do STF, abaixo transcrita, o prazo decadencial aplicável às contribuições previdenciárias é quinquenal e não decenal:

Súmula Vinculante 8: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

No que tange aos efeitos da súmula vinculante, cumpre lembrar o texto do artigo 103-A, caput, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”.

Dessa forma, é possível concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

No que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733/SC (2007/0176994-0), em 12 de agosto de 2009, com acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel.

Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."*

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

A partir da análise do caso concreto, verifica-se que o lançamento se refere ao período compreendido entre 01/2003 a 12/2004 e foi efetuado, com ciência do RECORRENTE, em 23/12/2008 (fl. 2).

Conforme se depreende do RADA – Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados elaborado pela autoridade fiscal (fls. 38/45), em todos os períodos houve o recolhimento parcial da contribuição previdenciária, o que atrai a regra do art. 150, §4º, do CTN para a aplicação do prazo decadencial. Ou seja, o prazo decadencial é contado da ocorrência do fato gerador do tributo:

“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.”

Então, no presente caso, débitos referentes a fatos geradores ocorridos no período de 01/2003 a 11/2003 poderiam ser lançados até 11/2008. Ocorre que a RECORRENTE tomou ciência do lançamento em 23/12/2008 (fl. 2). Portanto, ocorreu a decadência relativa ao lançamento das contribuições previdenciárias até a competência 11/2003. Ressalto que as únicas verbas compreendidas no período de 01/2003 a 11/2003 são aquelas oriundas do Levantamento COO.

A DRJ de origem até reconheceu que em havendo antecipação de pagamento de contribuições previdenciárias, mesmo que parcialmente, deve ser aplicado o prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN. Contudo, deixou de aplicar tal regra por entender que o pagamento antecipado deve guardar relação com o crédito lançado. Neste sentido, reconheceu que as competências 01/2003 a 11/2003 do Levantamento COO – Valores pagos a Cooperativas poderiam eventualmente estar abrangidas pela decadência, no entanto verificou que a RECORRENTE “*não efetuou qualquer recolhimento relativo às contribuições lançadas no referido levantamento*”.

Com a devida vênia, discordo do posicionamento adotado pela autoridade julgadora de primeira instância, pois a regra de pagamento para fins de aplicação da regra decadencial não faz distinção sobre a que título o valor recolhido foi pago. Ou seja, se durante o período fiscalizado a contribuinte efetuou pagamentos de contribuição previdenciária a seu cargo (patronal), então tais recolhimentos devem ser assimilados para fins de aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º, do CTN.

Neste sentido é o teor da Súmula nº 99 do CARF:

Súmula CARF nº 99:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Ademais, ainda que este não fosse o entendimento a ser adotado, verifico no RADA que, durante o ano-calendário 2003 (exceto na competência de 04/2003), a fiscalização apropriou valores de contribuições pagas pela RECORRENTE ao Levantamento COO, o que pode ser entendido como um pagamento efetuado pela contribuinte a tal título, de forma a atrair a regra do art. 150, §4º, para o período.

Portanto, restam atingidas pela decadência as verbas compreendidas no período de 01/2003 a 11/2003 oriundas do Levantamento COO.

MÉRITO

Valores pagos às cooperativas de trabalho

Quanto às contribuições previdenciárias referente aos pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho (Levantamento COO), destaca-se o reconhecimento da inconstitucionalidade de tal cobrança conforme decisão proferida pelo STF, nos autos do RE nº 595838 (repercussão geral – Tema 166), inclusive com resolução do Senado nº 10, de 30/03/2016, suspendendo a execução do art. 22, IV, da Lei nº 8.212/91. Segue abaixo ementado o RE nº 595838:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 22, INCISO IV, DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 9.876/99. SUJEIÇÃO PASSIVA. EMPRESAS TOMADORAS DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COOPERADOS POR MEIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. BASE DE CÁLCULO. VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA. TRIBUTAÇÃO DO FATURAMENTO. BIS IN IDEM. NOVA FONTE DE CUSTEIO. ARTIGO 195, § 4º, CF. 1/

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

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

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

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

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

Por ter sido proferido com a repercussão geral reconhecida, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do já citado art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Note-se que quando do julgamento do caso pela DRJ de origem em 18/09/2009, o STF não havia proferido a sua decisão sobre o tema (acórdão transitou em julgado no dia 11/03/2015) e, conseqüentemente, não havia a Resolução do Senado nº 10, de 30/03/2016.

Desta forma, imperioso concluir pelo afastamento das contribuições previdenciárias sobre os valores objetos do levantamento COO.

Retenção de 11%

Afirma a RECORRENTE ser indevida a exigência da retenção de 11% (onze por cento), relativa aos prestadores de serviços terceirizados, posto que os serviços terceirizados são contratados através de pessoas jurídicas e o recolhimento da contribuição previdenciária ficam a cargo das mesmas. Além disso, todas as pessoas jurídicas prestadoras são optantes pelo SIMPLES, o que, segundo a RECORRENTE, afasta o dever de reter 11% de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/1991.

A retenção dos 11% sobre o valor da nota fiscal de prestação de serviços tem previsão expressa no artigo 31 da Lei 8.212/91. Vejamos:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei.

§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.

§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:

(...)

Por sua vez, o artigo 219 do Decreto 3.048/99, assim determina:

Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216.

A partir de então, a regra é que a empresa, contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada.

E ainda, por força do § 5º do artigo 33 da mesma Lei 8.212/91, passou a pouco importar, para fins dessa obrigação de reter, se o prestador do serviço (contratado) recolheu, ou não, a contribuição devida sobre sua folha de salários ou ainda se não promoveu compensação com as “antecipações” não retidas.

Do acima exposto, é possível constatar que a empresa não se exime do tributo caso a empresa contratada efetue o recolhimento. Portanto, inadmissível a alegação da

RECORRENTE de que as empresas contratadas já efetuaram o pagamento das contribuições previdenciárias. Ainda neste sentido, destaca-se que o contribuinte não trouxe aos autos quaisquer provas de que as empresas já contratadas já recolhem as contribuições previdenciárias no teto legal.

No presente caso, diferentemente do que tenta imputar a RECORRENTE, a tomadora de serviços não é sujeito passivo da obrigação tributária, mas sim mera responsável tributária por substituição. Os valores retidos podem ser compensados pelos estabelecimentos cedentes de mão-de-obra e inclusive objeto de restituição, portanto, os argumentos do contribuinte de que a regra de responsabilidade tributária prevê que o terceiro apenas responderá pelo crédito quando estiver vinculado ao fato gerador, com base no art. 128 do CTN, não merecem prosperar.

Ora, a regra consubstanciada no art. 31 da Lei nº 8.212/1991 não implica em responsabilização de terceiro pelo crédito tributário, apenas na sistemática de recolhimento tributário por substituição, mecanismo plenamente válido no ordenamento jurídico brasileiro.

Havia na época do fato gerador previsão infralegal expressa determinando que o serviço de digitação estava sujeito ao mecanismo de substituição tributária por retenção, nos termos do art. 145, inciso V, da IN MPS/SRP nº 3/2005, portanto plenamente válido o lançamento ante a ausência de comprovação das devidas retenções.

Neste sentido, considerando, com base no supramencionado §5º do art. 33 da Lei nº 8.212/1991, que a retenção se presume feita pela contratante, imputando a este a responsabilidade tributária pelos créditos que deixar de recolher, considerando também que há previsão legal determinando a retenção de 11% sobre a cessão de mão-de-obra dos serviços de digitação, e que tal retenção não foi realizada, correto foi o lançamento sobre tais verbas.

Alega também a contribuinte a inconstitucionalidade da retenção com base no art. 195, §4º, da CF. Conforme será aduzido, o CARF é incompetente para afastar a aplicação de norma válida com base em argumento de inconstitucionalidade, se a lei dispõe sobre a regra de retenção, eventual afastamento de tal regra passaria necessariamente pela constatação de sua inconstitucionalidade. Portanto, também não merece prosperar tal argumento.

Por fim, aduz o RECORRENTE a incompatibilidade da retenção de 11% com a sistemática do SIMPLES.

É de conhecimento que o STJ já pacificou tal matéria, sob a sistemática dos recursos repetitivos do art. 543-C do antigo CPC/1976, entendendo pela ilegitimidade da retenção de 11% quando a empresa prestadora do serviço é optante pelo simples (Tema 171), *in verbis*:

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. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/08 (recurso especial nº 1.112.467/DF).

Na ocasião, a tese firmada foi de que “a retenção da contribuição para a seguridade social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo Simples”.

Todavia, não há nos autos elementos que demonstrem que as empresas contratantes eram do SIMPLES na época das prestações de serviços. As notas fiscais de fls. 214/229 não fazem qualquer menção no sentido de que as empresas Pro-Consulting Digitação Ltda. ME (Levantamento RE3), Jotaerre Digitação e Serviços S/C Ltda (Levantamento RE1) e DBDS Soluções e Comercio de Informática Ltda (Levantamento RE2) eram optantes pelo SIMPLES na época da prestação dos serviços.

Também não foram acostados contratos sociais ou certidões que demonstrem efetivamente que referidas empresas contratadas pela RECORRENTE eram optantes pelo SIMPLES à época dos fatos (ano-calendário 2004).

Ademais, percebe-se que no Relatório Fiscal também não há nenhuma afirmação conclusiva de que as três empresas citadas eram do SIMPLES.

Necessário ter em mente que cabe ao contribuinte apresentar fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito do Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário. Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Considerando ser ato volitivo do próprio contribuinte, cabe à empresa RECORRENTE comprovar que, à época da contratação dos serviços, as mencionadas empresas objeto dos Levantamentos RE1, RE2 e RE3 eram optantes pelo SIMPLES. Ausente a comprovação, não há que se falar em aplicação do precedente do STJ (REsp 1.112.467/DF), devendo ser mantido o lançamento já que existe o dever legal da autoridade fiscalizadora de lançar o tributo, ante a expressa imposição legal contida art. 31 da Lei 8.212/91 e art. 142 do CTN.

Registro que, para o próprio contribuinte deixar de fazer a retenção dos 11% determinada pela regra vigente à época, ele mesmo deveria ter em seu poder o registro de que as empresas contratadas eram do SIMPLES e que, lastreado em tal motivo, não estaria efetuando a retenção da contribuição previdenciária. Portanto, a documentação comprobatória do direito da RECORRENTE é (ou deveria ser) de fácil obtenção.

Sendo assim, ante a ausência de comprovação, é de rigor a manutenção do lançamento das contribuições previdenciárias referentes aos Levantamentos RE1, RE2 e RE3.

Do plano de saúde/assistência médica.

Quanto ao Levantamento MED – Assistência Médica, a autoridade fiscalizadora entendeu que o pagamento de plano de saúde diferenciado em razão do cargo/função atrai a incidência das contribuições previdenciárias.

Pois bem. Dispõe a Lei nº 8.212/1991, ao definir o conceito de salário-de-contribuição, que há incidência tributária sobre todas as verbas de caráter contraprestacional, qualquer que seja a denominação atribuída, apenas se excluindo aquilo que a lei expressamente consignar que não compõe o salário-de-contribuição.

Nesses termos, a própria lei determina que não há incidência sobre os valores pagos a título de assistência médica, com a condição exclusiva de que a assistência médica **seja ofertada a todos os empregados e dirigentes da empresa** com a mesma cobertura.

"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 qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (...)

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

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (...)" (destaques não constam do texto da lei)

A Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, por sua vez, desde a Lei nº 10.243, de 19/06/2001, passou a não considerar como de natureza salarial os valores pagos a título de assistência médica, *in verbis*:

"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 bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (...)

§ 2º *Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador*

(...)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001).

Percebe-se que a própria lei trabalhista reconhece o caráter não remuneratório das verbas pagas a título de assistência médica, sem fazer qualquer ressalva quanto a abrangência da cobertura ofertada, tampouco determinar a obrigatoriedade da concessão igualitária de planos de saúde a funcionários e dirigentes.

Destaca-se que o conceito de salário e remuneração, apesar de constante na lei tributária, é um conceito jurídico eminentemente de direito trabalhista. Nesta toada, a legislação tributária tem seu conteúdo e alcance limitados pela definição estipulada pela legislação trabalhista, nos termos dos artigos 109 e 110 do CTN:

"Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias."

Com a alteração promovida pela Lei nº 13.467/2017, não mais se discute o caráter não remuneratório do auxílio saúde, inclusive para fins previdenciários, visto que tal alteração acrescentou o parágrafo 5º ao mencionado artigo 458 da CLT, que assim determina:

*"§ 5º O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio ou não, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares, **mesmo quando concedido em diferentes modalidades de planos e coberturas, não integram o salário do empregado para qualquer efeito nem o salário de contribuição, para efeitos do previsto na alínea 'q' do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.**" (grifos e negritos nossos)*

Apesar da modificação legislativa ser posterior ao fato gerador das obrigações tributárias, seu caráter meramente interpretativo é latente, sendo aplicável ao presente caso, conforme autoriza o art. 106, inciso I do CTN. Isto porque tal regra é de não incidência tributária, e não de isenção. Ou seja, não é uma isenção que passou a ser prevista somente a partir da Lei nº 13.467/2017 (que deveria ser interpretada de forma literal, nos termos do art. 111, II, do CTN), mas sim uma norma que visou esclarecer uma regra de não incidência tributária.

Desta mesma forma entende o CARF:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

ASSISTÊNCIA MÉDICA. DESNECESSIDADE DE COBERTURA IGUAL E HOMOGÊNEA PARA TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. NÃO INCIDÊNCIA.

O valor pago por assistência médica prestada por plano de saúde, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, não integra o salário de contribuição, ainda que os serviços sejam prestados por mais de um plano ou que os riscos acobertados e as comodidades do plano sejam diferenciados por grupos de trabalhadores. Inteligência dos artigos 458, §2º, IV, CLT c/c 110 do CTN Não incidência tributária.

(Acórdão nº 2201-004.469; Sessão de 8 de maio de 2018)

Ante o exposto, dou provimento aos argumentos do contribuinte para afastar as contribuições previdenciárias incidentes sobre o Levantamento MED.

Da constitucionalidade da legislação tributária

Alega o contribuinte, em diversos momentos e de forma extremamente genérica, que a legislação tributária é inconstitucional, em especial a multa aplicada, bem como a contribuição para o SAT (art. 22, inciso II da Lei nº 8.212/1991) e a retenção de 11% estipulada pelo art. 31 da Lei nº 8.212/1991. Não se pode admitir os argumentos do Recorrente.

Não cabe à Administração Pública discutir a constitucionalidade de lei vigente. Tal missão, de vulto dentro de um Estado Democrático de Direito, é reservada ao Poder Judiciário, consoante as disposições dos artigos 101 a 103 da Carta Magna.

Nesse sentido, impende esclarecer que não cabe aos Órgãos Julgadores do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF afastar a aplicação da legislação tributária em vigor, nos termos do art. 62 do seu Regimento Interno (Portaria MF nº 343, de 2015), a saber:

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.

É nesse sentido a Súmula CARF nº 2:

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

Não é outro o balizado pronunciamento do professor Hugo de Brito Machado (Temas de Direito Tributário, Vol. I, Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 1994, p. 134) sobre a matéria:

"(...) Não pode a autoridade administrativa deixar de aplicar uma lei ante o argumento de ser ela inconstitucional. Se não cumpri-la sujeita-se à pena de responsabilidade, artigo 142, parágrafo único, do CTN. Há o inconformado de provocar o Judiciário, ou pedir a repetição do indébito, tratando-se de inconstitucionalidade já declarada."

Esclareça-se, também, que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, devendo a autoridade fiscal agir conforme estabelece a lei, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

Logo, aplicável tal entendimento, no sentido da inexistência de efeito confiscatório da multa, sendo seu lançamento exigível inclusive sob pena de responsabilidade funcional. Ademais, pelos mesmos argumentos, não se pode entender por inconstitucional a retenção dos 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços pela empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, disposta no art. 31 da Lei nº 8.212/1991, tampouco a contribuição para o SAT estipulada pelo inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

Taxa Selic

A RECORRENTE alega ser indevida a aplicação da correção do crédito tributária pela SELIC.

No entanto, de acordo com a Súmula nº 04 deste CARF, sobre os créditos tributários, são devidos os juros moratórios calculados à taxa referencial do SELIC, sendo a conferir:

“SÚMULA CARF Nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Portanto, não se pode requerer que a autoridade lançadora afaste a aplicação da lei, na medida em que não há permissão ou exceção que autorize o afastamento dos juros moratórios. A aplicação de tal índice de correção e juros moratórios é dever funcional do Fisco.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, conforme razões acima apresentadas, para afastar as contribuições previdenciárias incidentes sobre os Levantamentos COO e MED.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Redator designado

1 - Após análise dos autos, e não obstante o esclarecedor e fundamentado voto do ilustre Juiz Relator – a quem rendo as minhas homenagens –, ousou divergir com a

devida venia de seu posicionamento, apenas e tão somente em relação ao quanto ao levantamento sobre **o plano de saúde/assistência médica** do crédito tributário lançado de ofício, pelas razões que passo a expor.

2 - Ocorre que no caso para ser considerado como benefício, e não uma remuneração, a empresa teria que comprovar que ambos os planos estavam à disposição tanto para os diretores quanto para empregados, por mais que ambos fossem diversos entre si.

3 - Entendo que possam coexistir planos diferentes, contudo, caberia ao contribuinte o ônus *probandi* em identificar através de plano de política de recursos humanos de benefícios ou outro qualquer tipo de documento, que os planos, por mais que fossem diferentes, era extensível a todos os colaboradores.

4 - No caso a motivação do lançamento se deu da seguinte forma nesse tópico às fls. 57 *verbis*:

17. Depois de intimada para tanto a empresa apresentou os contratos de prestação de serviço de assistência médica e os respectivos comprovantes de pagamento. De acordo com a sua análise a empresa possuía dois planos de saúde: Amil Assistência Médica e Bradesco Saúde S/A, este último plano não é extensivo a todos os segurados.

18. A assistência médica fornecida pela empresa aos seus funcionários é um benefício, que para não integrar o salário de contribuição deve possuir cobertura que abranja a todos os empregados e dirigentes da empresa.

19. Conforme já mencionado a empresa possui um plano de saúde só para os diretores (Bradesco Saúde S/A) e outro para os demais empregados (Amil Assistência Médica) que não tinham acesso ao mesmo benefício que os Diretores da empresa.

20. O intuito da Previdência Social é que a empresa tenha um tratamento equânime em relação a todos os seus empregados e dirigentes. Portanto, a empresa poderá fornecer planos médicos/odontológicos diferenciados para seus empregados e dirigentes, **mas desde que os mesmos possam optar pelo plano que desejem.**

21. **O pagamento do benefício em função do cargo ou salário, ou seja, a concessão do benefício em desconformidade com a legislação uma vez que apenas os diretores podiam optar pelo plano de saúde da Bradesco Saúde, determina o seu enquadramento como parcela integrante do salário-de-contribuição dos diretores da empresa.**

5 - O cerne da questão e da inteligência interpretativa da legislação indicada pelo ilustre Relator está bem pontuada no item 20 acima indicada pela ilustre autoridade lançadora.

6 - Esse redator já teve oportunidade de julgar caso similar, contudo, o contribuinte havia comprovado que os diversos tipos de planos de saúde era dado a opção a todos os colaboradores de se beneficiar do mesmo, por mais que tivessem que arcar com algum tipo de co participação, mas o cerne da questão é a comprovação de dispor dos diversos planos e "abrir-los" tanto a empregados quanto a diretores.

7 - A respeito do tema é de se destacar a Solução de Consulta COSIT nº 77 de 28 de Março de 2014 que assim é ementada, sem grifos no original:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
PLANO DE SAÚDE DISPONIBILIZADO A TODOS*

EMPREGADOS E DIRIGENTES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

O valor relativo a plano de saúde pago por empresa a cooperativa médica não integra o salário de contribuição, desde que a empresa disponibilize o referido plano à totalidade dos seus empregados e dirigentes, ainda que alguns deles, por motivos particulares, manifestem por escrito que não pretendem participar de plano.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, § 9º, "q".

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL CONSULTA SOBRE DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

É ineficaz a consulta que versar sobre fato definido ou declarado em disposição literal de lei, bem como a consulta que versar sobre fato disciplinado em ato normativo, publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, V e VI do art. 52, e os incisos VII e IX do art. 18 da IN RFB nº 1.396, 2013.

8 – A Lei assegura ao contribuinte a fruição da não incidência da contribuição previdenciária, em caso que haja o benefício com cobertura total a todos os empregados e dirigentes da empresa, não condicionando a não incidência a qualquer outro elemento, como homogeneidade ou equivalência na cobertura, bem como em mesma modalidade de plano a todos, o que a Lei visou conceder foi a que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo benefício, fato não comprovado pelo contribuinte.

9 - Tanto a decisão utilizada pelo I. Relator no Ac nº 2201-004.469 j. em 8/05/18 quanto ao relatado por esse Redator designado no Ac. 2201.003.736 j. 04/07/17 ambos tem a mesma ementa e elas são claras no sentido de que a inteligência dos artigos 458 da CLT e 28, I, §9º, "q" da Lei 8.212/91 levam na necessidade do contribuinte demonstrar que o plano ou planos de saúde, por mais que haja diversas modalidades, devem ser oferecidos a todos os colaboradores de forma irrestrita, sob pena de não ser considerado como um benefício mas integrar a remuneração.

10 - Ante o exposto, Nego Provimento a esse ponto do recurso voluntário do contribuinte para manter o lançamento relativo às contribuições previdenciárias incidentes sobre o Levantamento MED do auto e no mais acompanho o ilustre Relator nas demais matérias.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Redator designado