



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19740.000116/2009-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.389 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2020
Recorrente CAIXA DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA DOS SERVIDORES DA FUNDAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

A contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999, que incidia à alíquota de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente aos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n. 595.838/SP.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE SÚMULA CARF N. 2.

É vedado aos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade.

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA CONCEDIDA AOS DEPENDENTES DOS EMPREGADOS. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os valores despendidos pela cooperativa a título de assistência médica concedida aos dependentes dos empregados integram o conceito de salário-de-contribuição e, por isso mesmo, devem compor a base de cálculo das respectivas contribuições previdenciárias.

A legislação tributária exclui do conceito de salário-de-contribuição apenas os valores correspondentes à assistência médica prestada aos empregados e dirigentes da empresa.

ANÁLISE DOS FATOS E CIRCUNSTÂNCIAS CONSTANTES DOS AUTOS. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR. CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA.

DESNECESSIDADE. PEDIDO DE PERÍCIA. DOCUMENTOS CONTÁBEIS. NÃO CABIMENTO.

A valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre por parte da autoridade julgadora, sendo que a conversão do julgamento em diligência apenas deve ser realizado com o escopo de complementar ou de se obter esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos, de modo que nos casos em que o conjunto probatório constante dos autos é por demais suficiente e permite que o julgador forme sua convicção sobre as matérias que estão em litígio, a conversão do julgamento em diligência acaba se mostrando de todo desnecessária.

A perícia se revela como prova de caráter especial e apenas será cabível nas hipóteses em que a matéria de fato ou assunto de natureza técnica demandar juízo técnico especializado, revelando-se, portanto, prescindível naquelas hipóteses em que a matéria a ser analisada é de natureza puramente jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir da autuação o montante e seus consectários legais correspondente aos serviços executados por cooperados por intermédio da cooperativa de trabalho. Vencido o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, que deu provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, originalmente, de Auto de Infração consubstanciado no DEBCAD nº 37.179.490-0 que tem por objeto exigências de (i) Contribuições previdenciárias da empresa incidentes sobre a folha de salários (cota patronal), (ii) Contribuições destinadas ao financiamento do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT) e (iii) Contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor dos serviços prestados por cooperados por intermédio da cooperativa de trabalho, relativas às competências de 01.2004 a 12.2004, de modo que o crédito tributário foi apurado originalmente no montante total de R\$ 751.371, 25, incluindo-se aí o valor do principal, multa e juros (fls. 7/95, 97/134, 135/141 e 187/188).

Depreende-se da leitura do *Relatório Fiscal do Auto de Infração* de fls. 262/290 que a autoridade entendeu por lavrar o corresponde Auto de Infração com base nos principais motivos a seguir transcritos:

“1. INTRODUÇÃO

[...]

COOPERATIVAS DE TRABALHO NA ÁREA DE SAÚDE

[...]

1.13. CAPESAÚDE - A empresa na qualidade de gestora do plano de assistência médico-hospitalar (denominado CAPESAÚDE) oferecido aos participantes do seu Plano de Benefícios Assistenciais, conforme definições contidas no respectivo regulamento (Anexo Regulamento do Plano de Benefícios Assistenciais, fls. 287 a 296), efetuou a contratação de cooperativas de trabalho na área de saúde como parte da estratégia de implementação e administração do seu plano de assistência médico-hospitalar.

[...]

1.17. Batimento entre Portaria 42, NFS apresentadas e Memória de Cálculo da GFIP - Com as informações das NFS registradas na contabilidade da empresa, representadas pelo conjunto de dados informados no arquivo digital entregue no formato da Portaria 42, conjugados com as informações extraídas das cópias reprográficas das NFS apresentadas à Fiscalização, e, finalmente, com os valores dos serviços contidos nas NFS, informados nas GFIP's, por competência, para cada cooperativa de trabalho na área de saúde, esta Fiscalização, após efetuar um batimento, encontrou uma série de divergências entre estes três conjuntos de informações. Abaixo, segue um quadro comparativo entre os valores informados, nas respectivas competências, para a cooperativa tomada como exemplo.

Comp.	Port 42 (A)	NFS (B)	GFIP (C)	A – B	(B) – (C)	Cont.
200401	8.790,93	8.790,00	4.269,84	0,93	4.520,16	
200402	5.099,34	5.099,34	5.099,34	0,00	0,00	
200403	14.113,06	14.113,06	4.113,06	0,00	10.000,00	
200404	9.898,04	9.898,04	4.290,79	0,00	5.607,25	
200405	12.704,38	12.593,38	5.939,36	111,00	6.654,02	111,00
200406	13.229,73	13.229,73	9.964,73	0,00	3.265,00	
200407	10.536,59	10.536,59	1.651,89	0,00	8.884,70	
200408	9.936,66	9.936,66	9.430,72	0,00	505,94	
200409	11.690,37	11.690,37		0,00	11.690,37	
200410	9.166,67	9.166,67	9.461,03	0,00	-294,36	
200411	10.734,33	10.734,33	10.734,33	0,00	0,00	
200412	11.407,52	11.407,52	11.407,52	0,00	0,00	

1.17.1. Divergências - A coluna Port42(A) registra os valores consolidados das parcelas dos valores dos processos de atendimento que compõem as respectivas NFS emitidas nas competências assinaladas, registrados no arquivo digital entregue no formato da Portaria 42. A coluna NFS(B) representa o valor bruto da NFS extraído das cópias reprográficas destes documentos entregues pela empresa à Fiscalização. A coluna GFIP(C) representa o valor total dos serviços prestados pela cooperativa na respectiva

competência, informado na GFIP, que serviu de base de cálculo da contribuição calculada pela empresa.

1.17.1.1. Divergência (A)-(B) - Esta coluna assinala a diferença entre o valor registrado no documento apresentado (NFS) e o valor lançado na contabilidade da empresa, informado na Portaria 42.

1.17.1.2. Divergência (B)-(C) - Esta coluna assinala a diferença entre o valor registrado no documento apresentado (NFS) e o valor dos serviços informados na GFIP, na respectiva competência, para a cooperativa em questão. Este último foi extraído da memória de cálculo dos valores informados de BC de cooperativas, apresentada pela empresa. Oportuno registrar que, a exceção do excesso de base de cálculo declarada na competência 10/2004, no valor de R\$ 294,36, as demais diferenças de valores representam valores de base de cálculo apuradas pela Fiscalização, as quais são objetos da presente apuração.

1.17.2. Apresentação das divergências apuradas para todas as cooperativas - Para cada competência do ano de 2004 (01/2004 a 12/2004) e para cada cooperativa de trabalho na área de saúde contratada, efetuou-se um batimento das informações prestadas pela empresa: (a) contabilidade (arquivo digital no formato da Portaria 42); (b) cópias das NFS entregues à Fiscalização; e (c) arquivo digital da memória de cálculo dos valores dos serviços de cooperativas informados nas GFIP's. Esta planilha de batimento está demonstrada no Anexo 8 - Batimento Portaria 42 X NFS apresentadas X GFIP (fls.2446 a 2519).

[...]

1.20. Ausência de esclarecimentos e documentos - Diante da ausência de esclarecimentos, acompanhados dos respectivos documentos, que explicassem as divergências evidenciadas na planilha contida no Anexo 8 - Batimento Portaria 42 X NFS apresentadas X GFIP (fls. 2446 a 2519), restou à Fiscalização a lavratura do Auto de Infração por descumprimento de obrigação acessória (apresentação de documentos) DEBCAD nº 37.179.497-8, e a categorização das divergências apuradas, seguidas dos respectivos lançamentos dos créditos previdenciários correlacionados, lançados no presente Auto de Infração.

[...]

ASSISTÊNCIA MÉDICA PAGA EM BENEFÍCIO DE DEPENDENTES

[...]

1.34. Custeio pela empresa da assistência médica em benefício dos dependentes - A legislação previdenciária exclui do conceito de salário de contribuição apenas os valores relativos a assistência médica prestada aos seus empregados e dirigentes, não alcançando, desta forma, as parcelas de valores da assistência médica prestada aos respectivos dependentes, custadas pela empresa. Tal entendimento está de acordo com a Lei nº 5.172, de 25/10/66 (DOU de 27/10/1966), denominado Código Tributário Nacional (CTN) que em seu capítulo IV (Interpretação e Integração da Legislação Tributária), artigo 111, inciso II dispõe que interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção (transcrição abaixo). Tais valores foram apresentados de forma englobada no Anexo III da sua Carta de Esclarecimentos PRE-1312.

[...]

1.35. Diante dos fatos e da documentação apresentada, esta Fiscalização concluiu que tais pagamentos se constituem em valores pagos aos seus segurados enquadrados no conceito de salário de contribuição previdenciário, sujeitos, portanto à incidência das contribuições previdenciárias.

[...]

“3. DOS FATOS GERADORES DAS CONTRIBUIÇÕES LANÇADAS

3.1. Cooperativas de trabalho na área da saúde - Constituem fatos geradores das contribuições lançadas, devidas pela empresa CAPESESP, os valores brutos das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio das cooperativas de trabalho contratadas por ela.

3.2. Assistência Médica paga em benefício dos dependentes dos empregados – Também constituem fatos geradores das contribuições aqui lançadas, as parcelas, custeadas pela empresa, relativas aos valores pagos em benefício dos dependentes dos seus empregados a título de assistência médica.

[...]

COOPERATIVAS DE TRABALHO NA ÁREA DE SAÚDE

4.2. Após análise da documentação apresentada pela empresa, relativa à contratação de serviços de cooperativas de trabalho na área de saúde, e em conformidade com esclarecimentos prestados em sua Carta PRE-1312, de 02/12/2008 (Anexo Carta de Esclarecimentos PRE- 1312, fls. 2520 a 2566), esta Fiscalização concluiu que a empresa adotou, para o cálculo da contribuição de quinze por cento, devida pela empresa contratante de serviços de cooperados intermediados por cooperativa de trabalho, o critério indicado no inciso II do artigo 154 da IN INSS/DC nº 71 (vigência até 31/03/2004) e inciso II do artigo 299 da IN INSS/DC nº 100 (vigência a partir de 01/04/2004), abaixo transcritos, ou seja, a base de cálculo da contribuição previdenciária será o valor dos serviços efetivamente realizados pelos cooperados, parcela esta integrante do valor bruto da nota fiscal apresentada.

[...]

4.3. BC apurada - A partir das divergências apuradas (Anexo 8 - Batimento Portaria 42 X NFS apresentadas X GFIP, fls. 2520 a 2566) entre as informações registradas: (a) no arquivo digital entregue no formato da Portaria 42; (b) nas NFS apresentadas à Fiscalização; e (c) nas bases de cálculo declaradas em GFIP para cada cooperativa de trabalho nas respectivas competências, foram apuradas diferenças de bases de cálculo de cooperativas de trabalho a serem lançadas no presente auto de infração. Estas diferenças foram classificadas segundo suas características comuns identificadas e as totalizações efetuadas por estabelecimento filial, nas respectivas competências, foram demonstradas na planilha contida no Anexo 22 - Base de Cálculo Apurada - Consolidação das Diversas Parcelas (fls. 2567 a 2666).

4.4. Sobras de BC na GFIP a serem apropriadas - As sobras de bases de cálculo de cooperativas a serem consideradas na presente autuação foram também classificadas segundo sua natureza e consolidadas por estabelecimento filial, nas respectivas competências, e os totais apurados foram demonstrados na planilha contida no Anexo 29 - BC declarada em GFIP - Consolidação das Diversas Parcelas (fls. 2686 a 2690).

4.5. BC a ser lançada - O batimento entre as duas consolidações, visando a apropriar as sobras de valores de BC's declaradas em GFIP's 'pela empresa, foi demonstrado na planilha contida no Anexo 30 - BC Lançada (BC Apurada - Sobra BC da GFIP), fls. 2691 a 2698. Importante registrar que somente foram consideradas as diferenças positivas oriundas do batimento efetuado entre o valor da BC apurado e o valor da sobra de BC declarado em GFIP.

4.5.1. Safis - Os valores resultantes do batimento, consolidados por estabelecimento filial e por competência, no Anexo 30 acima, representam os valores das bases de cálculo, lançadas no presente crédito tributário, e foram apropriados no Sistema de Auditoria Fiscal (SAFIS) através do levantamento-SAFIS identificado pelo código COP (COOPERATIVA TRABALHO SAÚDE), com valores lançados no período de 01/2004 a 12/2004.

ASSISTÊNCIA MÉDICA PAGA EM BENEFÍCIO DOS DEPENDENTES EMPREGADOS

4.6. Assistência Médica - A consolidação dos valores apresentados pela empresa por estabelecimento filial e por competência, Anexo 32 - Assistência Médica Custeada pela Empresa para os Dependentes de Empregados - Totais (fls. 2816 a 2832), representam os valores das bases de cálculo apurados, e foram apropriados no Sistema de Auditoria Fiscal (SAFIS) através do levantamento-SAFIS identificado pelo código AME (ASSIST MÉDICA DEPEND EMP), com valores lançados no período de 01/2004 a 12/2004.”

A ora recorrente foi devidamente intimada da autuação fiscal e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 2.985/3.009 em que suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

- Que havia ocorrido decadência do período de janeiro a abril de 2004 nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional;
- Que a fiscalização equivocou-se ao não excluir da base de cálculo os valores referentes ao material utilizado na prestação de serviços e que a exclusão tinha por base o artigo 229, inciso II da Instrução Normativa INSS/DC n. 100/2003, bem assim que alguns dos hospitais não apresentavam natureza de cooperativa de trabalho, e, ainda, que alguns pagamentos de faturas emitidas foram glosados, de modo que as contribuições acabaram incidindo sobre o valor efetivamente pago às cooperativas;
- Que a cobrança das contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos realizados às cooperativas de trabalho é inconstitucional e que a Procuradora Geral da República já havia opinado pela inconstitucionalidade em Parecer juntado à ADIN 2.594/DF; e
- Que não havia se falar na incidência das contribuições sobre valores pagos a empregados referentes à assistência médica prestada aos seus dependentes, uma vez que não apresentam natureza de remuneração pagas em contraprestação aos trabalhos exercidos pelos funcionários, mas, sim, tratam-se de verbas indenizatórias, de acordo com diversos julgados proferidos pelo Poder Judiciário.

Os autos foram encaminhados à autoridade competente para que peça impugnatória fosse apreciada e, aí, em Acórdão de fls. 3.505/3.514, a 13ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro – RJ entendeu por julgá-la parcialmente procedente, uma vez que, em decorrência da declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, os créditos apurados originalmente deveriam ser imediatamente revistos em fase de cobrança administrativa, sendo que, ao final, a Turma entendeu por considerar devido o crédito tributário remanescente no montante principal de R\$ 329.882,81. A propósito, o referido Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL SALARIO DE CONTRIBUIÇÃO.

É devida a contribuição à Seguridade Social incidente sobre a remuneração paga aos segurados (art. 20 e art. 22, I II e III da Lei 8 212/91).

Entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades (art. 28, inciso I, da Lei n 8 212/91)

Integram o salário- de- contribuição, base de incidência das contribuições sociais a cargo da empresa e de seus empregados, os valores remuneratórios pagos a título de Plano de Assistência Médica para dependentes de empregados não- coincidentes em descrição com aquele da hipótese prevista na legislação previdenciária.

TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO PRAZO DECADENCIAL SÚMULA VINCULANTE Nº 08 DO STF REVISÃO DO

Com a declaração de inconstitucionalidade do art 45 da Lei n 8 212/91, o prazo decadencial das contribuições previdências passa a ser regido pelo Código Tributário Nacional, fato que implica a revisão imediata dos créditos em fase de cobrança administrativa.

FATO EXTINTIVO. ÔNUS DA PROVA

Os fatos extintivos ou modificativos, arguidos como matéria de defesa, devem ser demonstrados pelo contribuinte mediante produção de provas, a fim de que possam provocar a extinção ou a alteração do crédito tributário

INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE

Não é o foro administrativo o apropriado para as discussões relativas a inconstitucionalidade ou ilegalidade dos dispositivos legais utilizados nos lançamentos de créditos tributários.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

Na sequência, a ora recorrente foi devidamente intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 23.10.2009 (fls. 3.588) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 3.589/3.619, protocolado em 24.11.2009, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

Observo, de logo, que a empresa recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

- (i) Do erro na apuração da base de cálculo das contribuições incidentes sobre os valores pagos às cooperativas de trabalho que lhe prestam serviços, previstas no artigo 22, IV, da Lei n. 8.212/91:

- Que as bases de cálculo foram corretamente apuradas pela recorrente com base no artigo 299, inciso II da Instrução Normativa INSS/DC n. 100/2003 que prevê as seguintes deduções:

- (a) dedução dos valores do material utilizado na prestação de serviços;
- (b) dedução dos valores pagos aos hospitais que não são cooperativas de trabalho; e
- (c) dedução das glosas realizadas pela recorrente em relação aos pagamentos das faturas emitidas pelas cooperativas – os valores cobrados pelas cooperativas estavam equivocados e a recorrente entendeu por glosar ou excluir os valores equivocados, de modo que as contribuições incidiram sobre os valores efetivamente pagos às cooperativas; e

- Que o erro da autuação ao incluir os respectivos valores na apuração da base de cálculo das contribuições exigidas pode ser comprovado, por amostragem, através do *Anexo I – Portaria 42 – NFS de Cooperativas de Trabalho na Área de Saúde – Detalhes dos Processos* – elaborado pela própria autoridade autuante, sendo que a prova em relação a todas as operações deverá ser realizada a partir da perícia que será requerida adiante.

(ii) Da inconstitucionalidade e da ilegalidade da cobrança das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos realizados às cooperativas de trabalho:

- Que a cobrança das contribuições incidentes sobre os pagamentos realizados às cooperativas de trabalho é inconstitucional por violação ao artigo 195, I, “a” e § 4º c/c artigo 152, I e artigos 174, § 2º e 146, III, “a”, todos da Constituição Federal, bem como acaba violando a Lei n. 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

(iii) Da não incidência das contribuições sobre os valores pagos aos empregados correspondentes à assistência médica concedida aos seus dependentes:

- Que os valores pagos aos funcionários da cooperativa a título de assistência médica prestada aos seus dependentes não podem sofrer a incidência das contribuições pelas seguintes razões:

- (a) Não apresentam natureza de retribuição do serviço prestado e, portanto, não se enquadram no fato gerador nem compõe a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social a cargo da empresa;
- (b) O artigo 28, § 9, alínea “q” da Lei n. 8.212/91 afasta expressamente a incidência das contribuições sobre os valores mencionados nas hipóteses em que a assistência médica é oferecida a todos os funcionários, sendo que a própria autoridade julgadora de 1ª instância acabou reconhecendo essa questão ao consignar o seguinte: “*embora*

haja indícios de que tenha sido ofertado a todos os empregados e dirigentes”, sem contar que o Manual do Empregado e o Relatório de Folha de Pagamento também comprovam que a assistência médica é ofertada a todos os funcionários; e

- (c) O artigo 458, § 2º, inciso IV da CLT não considera a assistência médica prestada aos empregados como salário.

Com base em tais alegações, a ora recorrente requer que a Turma julgadora dê provimento ao presente Recurso Voluntário para que o Acórdão n. 12-26.263, proferido pela DRJ do Rio de Janeiro – RJ, seja reformado na parte em que manteve a autuação, de modo que essa parte deve ser declarada nula, e, alternativamente, que a Turma entenda pela conversão do julgamento em diligência para que a autoridade competente possa realizar a prova pericial de acordo com os quesitos citados anteriormente.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados.

1. Da Declaração de Inconstitucionalidade da Contribuição prevista no artigo 22, inciso IV da Lei n. 8.212/91

De início, verifique-se que o Supremo Tribunal Federal proferiu decisão nos autos do Recurso Extraordinário n. 595.838/SP, julgado sob a sistemática da Repercussão Geral, e acabou declarando a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.876/1999, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“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. 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.

(RE 595838, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/04/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-196 DIVULG 07-10-2014 PUBLIC 08-10-2014).” (grifei).

O Supremo Tribunal Federal acabou firmando a Tese de Repercussão Geral n. 166 nos seguintes termos:

“É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.”

Seguindo essa linha de raciocínio, note-se que o artigo 62, § 1º, inciso I e II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343/2015, prescreve que os conselheiros estão vedados de afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, a menos que o crédito tributário tenha sido objeto de decisão definitiva do Supremo sob o rito do artigo 543-B do Código de Processo Civil de 1973 ou de acordo com os artigos 1.036 a 1.041 do Novo Código de Processo Civil. Veja-se:

“Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015

“**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.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal.

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos 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, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).”

A propósito, registre-se que desde então a jurisprudência deste Tribunal administrativo tem encampado a tese firmada pelo STF nos autos do Recurso Extraordinário n. 595.838/SP, conforme se observa da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário:2009

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERATIVA DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O art. 22, IV da Lei 8.212, de 1991, que prevê a incidência de contribuição previdenciária nos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho foi julgado inconstitucional, por unanimidade de votos, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no RE 595.838/SP, paradigma da Tese de Repercussão Geral 166: “É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, com redação dada pela Lei 9.876/1999, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho”.

DECISÕES DEFINITIVAS DO STF E STJ. SISTEMÁTICA PREVISTA PELOS ARTIGOS 543-B E 543-C DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

Nos termos do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria/MF 343, de 2015, art. 62 §2º, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil (Lei nº 5.869, de 1973), deverão ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

(Processo n. 10380.725149/2014-35. Acórdão n. 2301-005.076. Conselheiro Relator João Bellini Júnior. Sessão de 05.07.2017. Acórdão publicado em 17.07.2017).”

Tendo em vista que o STF declarou a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária prevista no artigo 22, inciso IV da Lei n. 8.212/91, entendo que o montante correspondente à incidência da alíquota de 15% sobre os valores brutos das notas fiscais ou faturas de prestação de serviços executados por cooperados por intermédio da cooperativa de trabalho deve ser excluído da presente autuação.

2. Das alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade e da aplicação da Súmula CARF n. 2

Destaque-se, de plano, que as alegações de inconstitucionalidade aos artigos 195, inciso I, alínea “a” e § 4º, 152, inciso I, 174, § 2º e 146, inciso III, alínea “a”, todos da Constituição Federal, bem como as alegações de ilegalidade à Lei n. 5.764, de 16 de dezembro de 1971, não podem ser aqui apreciadas, já que o próprio Decreto n. 70.235/72 veda que os órgãos de julgamento administrativo fiscal afastem a aplicação ou deixem de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade e ilegalidade. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Em consonância com o artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, o artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343 de junho de 2015, também prescreve que é vedado aos membros do CARF afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015

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.”

A Súmula CARF n. 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

“Súmula CARF n. 2

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

Por essas razões, as alegações de suposta inconstitucionalidade aos artigos 195, inciso I, alínea “a” e § 4º, 152, inciso I, 174, § 2º e 146, inciso III, alínea “a”, todos da Constituição Federal, bem como as alegações de ilegalidade à Lei n. 5.764, de 16 de dezembro de 1971, não podem ser aqui apreciadas por força dos artigos 26-A do Decreto n. 70.235/72 e 62 do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343/2005 e à luz da Súmula CARF n. 2.

3. Do enquadramento no conceito de salário-de-contribuição dos valores despendidos pela empresa a título de assistência médica concedida aos dependentes dos empregados

As alegações de que as contribuições previdenciárias não devem incidir sobre os valores pagos aos funcionários da cooperativa a título de assistência médica prestada aos seus dependentes devem ser analisadas a partir da análise do artigo 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal, a despeito de sabermos que as normas ali constantes não têm o condão de irromper efeitos concretos sobre as condutas intersubjetivas e, no caso, apenas acabam outorgando competências tributárias aos respectivos entes públicos. Mas é bem verdade que a Constituição traça os limites formais e materiais os quais não podemos perder de vista.

Pois bem. Nos termos do artigo 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal, a contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ela equipara na forma da lei incidirá sobre 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. Confira-se:

“Constituição Federal de 1988

Capítulo II - Da Seguridade Social

Seção I - Disposições Gerais

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: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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).” (grifei).

O artigo 201, § 11 da Constituição Federal, por sua vez, dispunha que os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária. Veja-se:

“Constituição Federal de 1988

Seção III - Da Previdência Social

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) (Vide 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 dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).”

A título de informação, note-se que sob a égide da redação original do art. 195, inciso I da Constituição Federal tributava-se apenas a folha de salários, ou seja, os pagamentos feitos a empregados a título salarial. Reforçava-se, assim a interpretação no sentido de se pressupor a relação de emprego. A expressão “folha de salário” pressupunha, portanto, “salário, ou seja, remuneração paga a empregado como contraprestação pelo trabalho desenvolvido em caráter não eventual e sob a dependência do empregador.

Todavia, com o advento da Emenda Constitucional n. 20 de 1988 houve a reestruturação do inciso I mediante o acréscimo das alíneas “a”, “b” e “c”, sendo que, nos termos da alínea “a”, conforme transcrevi acima, não há dúvida de que a Constituição acabou por outorgar competência para a instituição de contribuição da seguridade social sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física independentemente de vínculo empregatício. Quer dizer, a competência não se limita mais à instituição de contribuição sobre a folha de salários, ensejando, agora, que sejam alcançadas, também, outras remunerações pagas por trabalho prestado que não necessariamente salários e que não necessariamente em função de relação de emprego.

Em aprofundado estudo sobre a abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias, Elias Sampaio Freire¹ dispõe que após a promulgação da Emenda Constitucional n. 20 de 1988 a incidência das contribuições previdenciárias não se restringe aos conceitos de salário e de remuneração previstos na CLT. Veja-se:

“(…) com a promulgação da EC nº 20, de 1998, o atual texto constitucional que trata destas contribuições menciona que sua incidência dar-se-á “sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pelo

¹ FREIRE, Elias Sampaio. A abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias: folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física. 266 f. Dissertação (Mestrado). Centro Universitário de Brasília. Brasília: 2016, P. 56.

empregador, pela empresa ou pela entidade a ela equiparada, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, o que tornou possível a lei ordinária fazer incidir contribuições sociais previdenciárias sobre parcelas remuneratórias destinadas a pessoas físicas que prestem serviços sem vínculo empregatício.

Isso corrobora o entendimento de que a sua incidência não se restringe aos conceitos de salário e de remuneração previstos na CLT. Não se trata de alteração no conteúdo técnico de expressão jurídica, e sim, de ampliação da hipótese de incidência prevista na própria Constituição, que não se restringe mais à amplitude conceitual de folha de salários, que decorre de relação de emprego disciplinada pela CLT.

Verifica-se, dos dispositivos transcritos, que a contribuição pode incidir, na autorização constitucional, sobre salários e, também, demais rendimentos do trabalho, conceito do qual não discrepa a Lei: “incide sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho”. (grifei).

A regra-matriz das Contribuições Previdenciárias encontra suas hipóteses de incidência e respectivas bases de cálculos delineadas nos artigos 22, inciso I e 28, inciso I da Lei n. 8.212/91, cujas redações encontram-se transcritas a seguir:

“Lei n. 8.212/91

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: ⁶

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).” (grifei).

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

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

Seguindo essa linha de entendimento, destaque-se, ainda, que o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, cuidou de definir o conceito de salário-de-contribuição em relação aos empregados segurados, conforme se pode observar adiante:

“Decreto n. 3.048/99

Capítulo VII – Do Salário-de-Contribuição

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

I - para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;”

Como se pode constatar, a contribuição a cargo da empresa tem por base de cálculo o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços. A propósito, apenas estão excluídas da folha de salários aquelas parcelas previstas nos artigos 28, § 9 da Lei n. 8.212/91 e 214, § 9º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99.

Fixadas essas premissas iniciais, registre-se que o ponto nuclear da presente discussão e que aqui nos interessa diz com os valores despendidos pela empresa a título de assistência médica concedida aos dependentes dos empregados. A rigor, observe-se que os artigos 28, § 9º, alínea “q” da Lei n. 8.212/91 e 214, § 9º, inciso XVI do RPS² dispõem sobre os valores relativos à assistência médica prestada aos empregados e dirigentes da empresa. É ver-se:

“Lei n. 8.212/91**Capítulo IX – Do Salário-de-Contribuição****Art. 28. (omissis).**

[...]

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

[...]

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

Decreto n. 3.048/99**Capítulo VII – Do Salário-de-Contribuição****Art. 214. (omissis).**

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

² Saliente-se que ainda que o artigo 28, § 9º, alínea “q” tenha sido alterada pela Lei n. 13.467/2017 e o artigo 214, § 9º, inciso XVI do RPS tenha sido modificado Decreto nº 10.410, de 2020, decerto que as respectivas redações originais é que devem ser analisadas, haja vista que nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional, “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

[...]

XVI - o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou com 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;” (grifei).

Pelo que se pode notar, a legislação tributária exclui do conceito de salário-de-contribuição apenas os valores correspondentes à assistência médica prestada aos empregados e dirigentes da empresa, de modo que os valores despendidos pela empresa a título de assistência médica concedida aos dependentes dos empregados não estão ali compreendidos e acabam integrando o conceito de salário-de-contribuição para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

A propósito, registre-se que a jurisprudência deste Tribunal administrativo é uníssona no sentido de considerar que os valores despendidos pela empresa com assistência médica concedidas aos dependentes dos empregados integram o salário-de-contribuição, conforme se pode observar das ementas transcritas abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2007

ASSISTÊNCIA À SAÚDE DOS DEPENDENTES DOS SEGURADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Não há autorização legal para que se exclua do salário-de-contribuição as despesas com assistência médica fornecidas pelo empregador aos dependentes dos segurados.

[...]

(Processo n. 13971.004295/2009-02. Acórdão n. 2401-003.692. Conselheiro Relator Kleber Ferreira de Araújo. Sessão de 10.09.2014. Data da publicação: 15.10.2014).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. REGIME ABERTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE REMUNERAÇÃO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A LC nº 109/2001 alterou a regulamentação da matéria antes adstrita à Lei nº 8.212/1991, passando a admitir que no caso de plano de previdência complementar em regime aberto a concessão pela empresa a grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria não caracteriza salário-de-contribuição sujeito à incidência de contribuições previdenciárias.

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. EXCLUSÃO DOS TRABALHADORES QUE RECEBEM ABAIXO DO TETO DO RGPS.

Não restou violada a norma contida no art. 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212/1991, por considerar que, não obstante o plano de previdência complementar ser voltado tão somente aqueles que percebam remuneração superior ao limite do RGPS.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA E ODONTOLÓGICA EM CONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO.

Estando os benefícios concedidos aos empregados e dirigentes em conformidade com o estatuído com o art. 28, §9º, "q", da lei 8.212/91, deve ser afastado o lançamento do crédito tributário por estas não constituírem parcelas integrantes do salário de contribuição.

PLANO DE SAÚDE. INCLUSÃO DE DEPENDENTES. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores despendidos pela empresa com planos de saúde relativos a dependentes de seus empregados e dirigentes integram o salário de contribuição.

(Processo n. 15586.000656/2009-11. Acórdão n. 2202-004.822. Conselheiro Relator Martin da Silva Gesto. Redator Designado Marcelo de Sousa Sateles. Sessão de 06.11.2018. Data da publicação: 13.02.2019)." (grifei).

A jurisprudência mais recente também tem se manifestado nesse sentido, conforme se verifica abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SUMULA CARF Nº 02

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA INCLUSÃO DE DEPENDENTES. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores despendidos pela empresa com assistência médica relativa a dependentes de seus empregados integram o salário de contribuição.

(Processo n. 15586.001530/2007-74. Acórdão n. 2301-007.163. Conselheiro Relator Cleber Ferreira Nunes Leite. Sessão de 04.06.2020. Data da publicação: 16.06.2020)." (grifei).

No meu entendimento, independentemente da natureza jurídica da norma constante do artigo 28, § 9º, alínea “q” da Lei n. 8.212/91, o fato é que os valores despendidos pela empresa a título de assistência médica e odontológica concedida apenas aos seus empregados e dirigentes foram excluídos do campo de incidência das contribuições previdenciárias com a finalidade de incentivar as empresas a disponibilizarem assistência médico-odontológica aos seus empregados e, sobretudo, como forma de propiciar às empresas um quadro funcional saudável. Essa é, pois, a finalidade da norma jurídica em evidência.

Agora, quando a extensão desse benefício é ofertado aos dependentes dos empregados e diretores a situação se apresenta de modo um tanto diferente. Em casos tais, os valores despendidos pela empresa a título de assistência médica e odontológica concedida aos dependentes dos empregados e dirigentes acabam apresentando natureza remuneratória indireta na medida em que tais dispêndios não mais serão realizados com a finalidade de que as empresas apresentem um quadro funcional saudável e, aí, a finalidade da norma não é alcançada.

De todo modo, o que deve restar claro é que as normas jurídicas constantes dos artigos 28, § 9º, alínea “q” da Lei n. 8.212/91 e 214, § 9º, inciso XVI do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, dispõem que apenas os valores relativos à assistência prestada por serviços médicos ou odontológicos aos empregados e dirigentes da empresa é que não devem integrar o conceito de salário-de-contribuição e, por conseguinte, não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias. E tanto é

assim que o próprio artigo 214, § 10 do RPS dispõe que “*as parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis*”.

Por essas razões, entendo que os valores despendidos pela cooperativa a título de assistência médica concedida aos dependentes dos empregados integram o conceito de salário-de-contribuição nos termos dos artigos 28, inciso I da Lei n. 8.212/91 e 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99 e, por isso mesmo, devem compor a base de cálculo das respectivas contribuições previdenciárias.

4. Da desnecessidade da realização de diligências e perícias e da inteligência do artigo 29 do Decreto n. 70.235/72

Decerto que a autoridade fiscal tem o dever de buscar a verdade material em razão de estar vinculada à legalidade. É pela verdade material que os fatos e provas são valorados. Aliás, sobre a verdade material Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López³ dispõem o seguinte:

“Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado (...).

[...]

Contudo, mesmo no processo administrativo fiscal, não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos, valendo-se da discussão travada de forma dialética no processo. As partes trazem suas provas e o julgador as examina, podendo requerer outras se julgar necessário. As regras processuais vêm no sentido de auxiliar o julgador na condução do processo e na obtenção de um grau de certeza que lhe permita solucionar o litígio. São regras de fixação formal da prova. No processo administrativo, há uma maior liberdade na busca das provas necessárias a formação da convicção do julgador sobre os fatos alegados no processo. Essa busca, no entanto, não pode transformá-lo num inquisidor sob pena de prejudicar a imparcialidade (...).” (grifei).

Quer dizer, é pela “verdade material” que a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção sobre fatos praticados pelo contribuinte. Todavia, agir em nome da verdade material não equivale a agir em nome da verdade absoluta, porque, como visto, a verdade absoluta encontra-se no campo da utopia, do ideal. Aliás, pela verdade material não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se, isso sim, apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos.

³ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

Seguindo essa linha de raciocínio, note-se que o artigo 29 do Decreto n. 70.235/72, que dispõe que a autoridade julgadora formará livremente sua convicção quando da apreciação da prova e poderá determinar as diligências que entender necessárias. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.”

Trata-se do princípio do livre convencimento motivado do julgador segundo o qual a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos deve ser realizada de forma livre, não se cogitando da existência de critérios prefixados de hierarquia de provas, os quais, aliás, poderiam acabar determinando quais provas apresentariam maior ou menor peso no julgamento da lide.

É nesse sentido que dispõem Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López⁴:

“[...] Por este princípio, a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos é feita, livremente, pelo julgador, não havendo vinculação a critérios prefixados de hierarquia de provas, ou seja, não há preceito legal que determine quais as provas devem ter maior ou menor peso no julgamento da lide.

No momento de prolação da sentença, o julgador poderá, segundo o seu convencimento pessoal, formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, adotar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material no que concerne tão somente aos fatos que constituem o processo. Em assim sendo, tem-se que o julgador é soberano na análise das provas produzidas nos autos, devendo decidir conforme o seu convencimento. Mas o livre convencimento não se confunde com arbítrio, não podendo, por exemplo, o julgador discordar simplesmente do previsto na norma legal sem argumentos jurídicos consistentes, nem indeferir provas sem que diga a razão, tampouco desconhecer as presunções e ficções legais aplicáveis ao caso concreto. Pelo princípio da persuasão racional, exige-se que o livre convencimento seja motivado, devendo o julgador declinar as razões que o levaram a valorar uma prova em detrimento de outra. A motivação equivale a uma justificativa, que no nosso entender deverá ser razoável e lógica, de forma a permitir a satisfação do processo administrativo.”

O processo administrativo fiscal é regido pelo princípio da verdade material, de modo que não existe, aqui, limitação relativamente às provas que podem ser produzidas. Mas, de fato, saliente-se que o livre convencimento do julgador está adstrito às questões trazidas aos autos.

O ponto que deve ser destacado é que ainda que o artigo 29 do Decreto n. 70.235/72 autorize a autoridade julgadora a determinar a realização de diligências que entender necessárias com a finalidade de complementar ou obter esclarecimentos sobre as provas que já foram trazidas aos autos, o fato é que o conjunto probatório constante dos autos é por demais suficiente e permite que o julgador forme sua convicção sobre as matérias que estão em litígio, de modo a conversão do julgamento em diligência acaba se mostrando de todo desnecessária.

⁴ NEDER, Marcos Vinícius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

Nesse contexto, destaque-se que as perícias apresentam como destinatária final a autoridade julgadora e, por isso mesmo, apenas ela pode avaliar sua pertinência para a solução da lide, de modo que a prova pericial se mostra útil apenas quando não houver possibilidade de se encontrar a verdade material por outra forma mais simples. A perícia se revela, pois, como prova de caráter especial e apenas será cabível nos casos em que a interpretação dos fatos demande juízo técnico, daí por que simples pedidos de perícia que têm por objeto a análise de documentação contábil e fiscal desacompanhados da devida justificativa de que se trata de medida imprescindível para o deslinde da questão são considerados, via de regra, como solicitações meramente protelatórias⁵.

A jurisprudência deste Tribunal tem sustentado que a realização de perícia é necessária apenas quando a apreciação das provas demande conhecimento técnico especializado que se encontra além do conhecimento jurídico da autoridade autuante, conforme se pode verificar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL ITR

Exercício: 1999

NULIDADE DA DECISÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INDEFERIMENTO DO PEDIDO PARA REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. A realização de perícia não é direito subjetivo da defesa e não se presta à produção de prova que deveria ter sido juntada pelo sujeito passivo para contrapor à acusação fiscal. A autoridade julgadora de primeira instância determinará a sua realização se entender que tal medida é necessária para a apreciação das provas apresentadas, cuja compreensão exija conhecimento técnico especializado, fora do seu campo de atuação. O indeferimento fundamentado para a sua realização descaracteriza o alegado cerceamento do direito de defesa.

[...]

(Processo n. 10821.000386/2004-81. Acórdão n. 2101-01.847, Conselheiro Relator José Raimundo Tosta Santos. Sessão de 18.09.2012. Publicado em 25.01.2013).” (grifei).

Sobre a necessidade de realização de perícia técnica destinada a esclarecer qualquer ponto obscuro e relevante ao deslinde da questão, Luiz Henrique Barros de Arruda⁶ dispõe o seguinte:

“Embora não explicitado no Decreto em apreço, deve-se concluir somente justificável a formulação de pedidos de diligência ou perícias, pelo Reclamante, quando a matéria de fato, ou assunto de natureza técnica, cuja comprovação não possa ser feita no corpo dos autos, quer pelo volume de papéis envolvidos na verificação, quer pela impossibilidade de se deslocar os elementos examináveis (v.g., máquinas, veículos, construções, exame do processo de produção), quer pela localização da prova (v.g., escrituração, documentos, ou informação em poder de terceiros, outros processos fiscais existentes, documentos de órgãos públicos), quer pela espécie de exame necessário (v.g., análise grafotécnica, análise química). Por conseguinte, revela-se prescindível a diligência ou perícia sobre aspecto que poderia ser comodamente trazido à colação com a inicial, ou sobre matéria de natureza puramente jurídica. De outra parte, é de conveniência, para reforçar a possibilidade de êxito do pedido e afastar suspeitas quanto ao seu caráter

⁵ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

⁶ ARRUDA, Luiz Henrique Barros de. Processo Administrativo Fiscal/Manual, 1ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1993, pp. 56/7 e 59.

protelatório, acompanhar o requerimento, sempre que possível, de amostragem ou qualquer forma de evidenciação dos aspectos cuja apreciação se requer nesse exame.” (grifei).

A partir dessa linha de entendimento, conclui-se que a perícia se revela como prova de caráter especial e apenas será cabível nos casos em que a interpretação dos fatos demande juízo técnico especializado, daí por que, ainda que o Decreto n. 70.235/72 não tenha assim explicitado, a realização de perícia somente se justifica quando a matéria de fato ou assunto de natureza técnica demanda comprovação que não pode ser realizada no corpo dos autos, quer pelo volume dos papéis envolvidos na verificação, quer pela impossibilidade de deslocamento dos documentos examináveis (v.g., máquinas, veículos, construções, exame do processo de produção etc.), *quer pela localização da prova* (v.g. escrituração, documentos ou informações em poder de terceiros), quer, ainda, pela espécie de exame necessário (v.g. análise grafotécnica, análise química etc.).

Portanto, tendo em vista que a perícia se revela como prova de caráter especial e somente se justifica quando a interpretação da matéria ou dos fatos demande juízo técnico cuja comprovação não pode ser realizada no corpo dos autos, entendo que no caso em apreço a realização da perícia tal qual formulada é um tanto desnecessária, já que os documentos ora juntados não demandam conhecimento técnico especializado que extrapola o conhecimento técnico-jurídico das autoridades autuante e julgadora.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e entendo por dar-lhe provimento parcial para excluir da autuação o montante e seus consectários legais correspondente aos serviços executados por cooperados por intermédio da cooperativa de trabalho.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega