



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18088.000150/2010-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.090 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de abril de 2021
Recorrente LUPO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. SÚMULA CARF Nº 28.

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

VÍCIOS DE CONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2. NÃO CONHECIMENTO.

Segundo disposto na Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ASSISTÊNCIA MÉDICA. ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA. DESNECESSIDADE DE OFERECIMENTO DE COBERTURA IGUAL. EXCLUSÃO DA INCIDÊNCIA.

Por serem as isenções literalmente interpretadas, nos termos do art. 111 do CTN, não há necessidade de ofertar todos os planos a todos os segurados, para o gozo da isenção prevista na al. “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, bastando que a cobertura dos planos abranja a totalidade dos dirigentes e empregados.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR MEIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE.

É inconstitucional a contribuição previdenciária prevista no art. 22, IV, da Lei 8.212/1991, que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho (Tese 166, STF, RE nº 595.838).

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESPESAS COM PROMOÇÃO DE VENDAS. DESPESAS COM VIAGEM E ESTADIA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Não tendo sido apresentada documentação que comprovasse a natureza das despesas que supostamente teriam dado origem a pagamentos realizados a

segurados, não é possível sua exclusão da base cálculo da contribuição previdenciária.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. AUSÊNCIA DE ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 12, DE 20/12/11. ART. 62, §1º, II, C DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

Não incide contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de seguro de vida em grupo, ainda que a concessão do benefício não tenha sido prevista em acordo ou convenção coletiva de trabalho, conforme entendimento veiculado no Parecer PGFN/CRJ nº 2.119/11, no Ato Declaratório PGFN nº 12, de 20/12/11 e na Nota SEI nº 11/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME. Em observância ao art. 62 §1º, inciso II, os membros das turmas de julgamento do CARF devem observar em suas decisões a existência de dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DIFERENÇAS COM DESEMBOLSO DE VALE-TRANSPORTE. DESCONTO MENOR DO QUE AUTORIZADO PELA LEI. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

A lei não impede que seja deduzido valor inferior a 6% (seis por cento) do salário básico do empregado a título de participação no custeio do vale-transporte, não incidindo contribuição previdenciária sobre diferenças resultantes do desconto inferior ao autorizado pela legislação.

RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA 119 DO CARF.

O verbete sumular de nº 119 deste Conselho determina a aplicação da retroatividade benigna, no caso de descumprimento de obrigações acessórias vinculadas à GFIP e de obrigações principais referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Conforme artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo do lançamento os valores referentes à cooperativa médica, ao seguro de vida em grupo e à diferença do vale-transporte; e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe parcial provimento, também, para que sejam excluídos dessa base de cálculo os valores relativos à assistência médica, vencidos os conselheiros Mário Hermes Soares Campos, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Sonia de Queiroz Accioly e Ronnie Soares Anderson, que, nessa matéria, negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (Relatora), Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Ronnie Soares Anderson (Presidente), Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Sônia de Queiroz Accioly e Virgílio Cansino Gil (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela LUPO S.A. contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), que *rejeitou* a impugnação apresentada para manter a exigência de R\$ 4.523.217,22 (quatro milhões, quinhentos e vinte e três mil, duzentos e dezessete reais e vinte dois centavos), por ter deixado de recolher contribuições sociais devidas pela empresa (20%, SAT/RAT e adicional RAT de aposentadoria especial), relativas a valores pagos a segurados empregados, contribuintes individuais e Cooperativa de Trabalho no período de 01/2005 a 12/2007. (f. 131)

De acordo com o relatório fiscal (f. 131/160), constatada a ocorrência de fatos geradores da contribuição previdenciária não declarados nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social (GFIP), quais sejam, **(i)** pagamento de assistência médica, **(ii)** pagamento à Cooperativa de Trabalho Médico, **(iii)** pagamento de seguro de vida em grupo, **(iv)** diferenças em razão de desconto a menor a título de vale transporte, **(v)** despesas com promoção de vendas; e, **(vi)** despesas com viagens e estadias. Os fatos geradores foram assim discriminados:

- A1, A11, A4, A41, A5 e A51 - A parcela do custo suportado pela empresa referente aos Convênios Médicos de seus segurados empregados, individualizado pela empresa.
- A2, A21 - A parcela do custo suportado pela empresa referente aos Convênios Médicos de seus dirigentes (contribuintes individuais), individualizado pela empresa.
- A3 e A31 - A diferença entre o valor contido nas Notas Fiscais de Serviço da Unimed Araraquara e Benemed e o custo individualizado por segurado, apresentado pela empresa.
- CM1 e CM11- Os valores contidos nas Notas Fiscais de Serviço da Unimed referentes a Atos Cooperativos Principais.
- P1, P11, P2, P21, P4, P41, P5, P51 - Os valores referentes a reembolso de despesas não comprovadas, lançados na conta contábil "Despesas com Promoção de Vendas".
- P3, P31 - Os valores constantes nas relações intituladas "Prêmios a Demonstradoras e em Solicitações de Pagamento lançadas na conta contábil "Despesas com Promoção de Vendas".

- S1, S11, S2, S21, S3, S31 - Ônus arcado pela empresa referente Seguro de Vida em Grupo de seus segurados empregados.
- T1, T11, T2, T21, T3, T31- a diferença entre o valor do desconto relativo ao Vale Transporte previsto em Lei (6%) e o percentual descontado do empregado, pela empresa (4%).
- V1, V11 - Os valores pagos referentes a despesas de viagens, não comprovadas, a membros do conselho de administração da empresa, lançados na a débito da conta 30203010500012- Viagens e Estadias.
- V2 e V21 - Pagamentos efetuados à Flório Confecções, sem qualquer documento fiscal, lançados a débito da conta 30103010500012 de Viagens e Estadias.
- V3 e V31- Os valores pagos aos contribuintes individuais, Luis Eduardo, Virginia Pereira Leite e Patrícia Bayerlein, a título de reembolso de despesas, constantes em Relatórios de Despesas ou Recibos e lançados a débito da conta 302030205000012- Viagens e Estadias, para os quais não foram apresentados comprovantes fiscais. (f. 155/156)

A multa foi aplicada a partir da comparação entre a multa prevista na MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, com aquela prevista à época dos fatos geradores. (f. 156 e 4680/4681) – “ex vi” da al. “c” do inc. II do art. 106 do CTN.

Em sua peça impugnatória (f. 4689/4719), alegou, em apertada síntese, que: **(i)** a incidência de contribuição social sobre os custos de seguro saúde, constitui manifesta inconstitucionalidade; **(ii)** o fornecimento de assistência médica não integra o salário-contribuição, uma vez que não se amolda ao conceito estabelecido pelo inc. I do art. 28 da Lei n.º 8.212/91; **(iii)** “(...) presta serviço médico próprio de atendimento a todos os seus funcionários, através de ambulatório médico em suas dependências que funciona ininterruptamente” (f. 4694), além de proporcionar aos empregados a contratação e plano de saúde em grupo operados pela Unimed, Beneficência Portuguesa de Araraquara-Benemed e Sul América; **(iv)** o contrato firmado com a Unimed que contempla os contramestres e funcionários oferece benefícios idênticos aos dois grupos; **(v)** quanto ao contrato com a Unimed que beneficia os diretores e gerentes, as diferenças nos benefícios decorrem da natureza das atividades que exercem, que exigem deslocamentos em viagens fora da área de atuação do seguro médico dos demais funcionários; **(vi)** o contrato firmado com a Benemed atinge somente a unidade de fabricação de peças íntimas e seria idêntico para todos os empregados; **(vii)** os acordos coletivos firmados em 2006 e 2007 estabelecem as regras para a gestão do Convênio Médico Benemed; **(viii)** todos os funcionários estavam amparados por planos de saúde, ainda que alguns planos contemplassem apenas determinado grupo; **(ix)** a lei exige apenas que a cobertura abranja a totalidade dos seus empregados e dirigentes da empresa, não impedindo que os planos protejam de forma diferenciada; **(x)** não ocorreu prestação de serviços de cooperados a atrair a aplicação do art. 22, inc. IV, da Lei n.º 8.212/91, tratando-se de mera contratação de seguro de saúde; **(xi)** a obrigação contida no art. 22, inc. IV, da Lei n.º 8.212/91 é inconstitucional; **(xii)** o seguro de vida não integra o salário, conforme art. 458, § 2º, inc. V, da CLT, art. 28, § 9º, al. 'p' da Lei n.º 8.212/91 e entendimento jurisprudencial; **(xiii)** somente leis podem criar ou majorar de tributos, bem como fixar alíquota ou base de cálculo do tributo, não podendo o fisco utilizar base de cálculo prevista em regulamento, sob pena de violação ao princípio da legalidade; **(xiv)** no que se refere ao seguro de saúde em grupo operado pela Sul América, e que abrangia os membros do conselho de administração e diretores da empresa, a fiscalização erroneamente considerou a totalidade dos

valores pagos à seguradora, incluindo os valores relativos a terceiros que não lhe prestavam serviço, quais sejam, “familiares acionistas”, devendo os valores serem excluídos da base de incidência, por não se enquadrarem na hipótese preconizada no art. 28 da Lei nº 8.212/91 (f. 4711); **(xv)** “[q]uando o legislador reportou-se ao percentual de 6%, foi, unicamente, para esclarecer que o valor que exceder este valor será suportado pelo empregador” (f. 4712); **(xvi)** se o empregador paga a título de vale transporte montante que não atinge os 6% (seis por cento), seja por sua capacidade de negociação, seja por sua localização geográfica, deverá descontar somente o que efetivamente pagou; **(xvii)** a aferição da base de cálculo, no que se refere aos gastos com assistência médica, foi equivocada por tributar a diferença entre os valores individualizados e os apresentados na contabilidade, uma vez que “[n]a rubrica contábil não se registram somente os valores pagos à Unimed e Benemed, mas todos os custos com despesas médicas suportados pela Impugnante, inclusive os custos decorrentes de seu ambulatório médico” (f. 4713); **(xviii)** algumas das despesas de promoção de vendas são de impossível ou impraticável comprovação, mas todas são reembolsadas mediante relatórios e após a conferência da sua veracidade; **(xix)** “[s]eria uma inconsequência aprovar despesas de viagens que não aconteceram” (f. 4713); **(xx)** o pagamento de prêmios a demonstradoras não constitui fato gerador da contribuição previdenciária; **(xxi)** fornece prêmios aos representantes que, para incrementar as vendas, optam pela contratação de promotores de venda; **(xxii)** as despesas de viagens e estadias dos membros do Conselho de Administração são notórias e insuscetíveis de serem documentalmente demonstradas; **(xxiii)** a multa de 75% (setenta e cinco por cento) não se encontrava prevista no fundamento legal apontado à época do fato gerador; **(xxiv)** não houve prática penal, vez que ausente dolo específico; e, **(xxv)** necessária a realização de perícia para apuração dos fatos e valores, e pra tanto, indica os quesitos e nomeia perito.

Na oportunidade, anexou diversos documentos, dentre os quais destaco os seguintes: Laudo de Existência de Ambulatório Médico e Convênio Médico para Atendimento de Funcionários da Empresa Lupo S/A; Planos Coletivos Empresariais da Unimed Araraquara; Contratos de Prestação de Serviços Médico-hospitalares firmado com a Unimed Araraquara e aditivos; Contrato de Operação de Plano Privado de Assistência à Saúde firmado com S.C.M.N.S.F. e Beneficência Portuguesa de Araraquara e aditivos; Apólice de Seguro Grupal de Assistência Médica e/ou Hospitalar Sul América Aetna Seguros e Previdência-S.A, cláusulas adicionais e emendas; Convenções Coletiva de Trabalho 2004/2005 e 2005/2006; Acordos Coletivos de Trabalho; Faturas de serviço emitidas pela Unimed Araraquara, Demonstrativo com separação entre base de cálculo relativa ao plano de assistência médica de diretores e não diretores; Relação de segurados diretores e valores pagos a título de assistência médica; tabela de limites de despesas viagens 2007, 2006, 2005, cópia de e-mail, proposta de consultoria feita por Bernhoeft Consultoria Societária; quesitos formulados para a perícia, cópia de ementa proferida no julgamento de apelação cível pelo TRF-2 no bojo do processo nº 2001.51.01.011412-0; Carta nº 470/99; cópia do acórdão proferido pela 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social relativo ao NFLD 32.394.314-4 – “vide” f. 4720/4951.

Colaciono tão-somente a ementa do acórdão recorrido que, por ora, suficiente à compreensão da controvérsia devolvida a esta instância revisora:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**
Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

VERBAS REMUNERATÓRIAS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Integram o salário de contribuição previdenciário os pagamentos efetuados aos segurados a serviço da empresa, em remuneração ao trabalho prestado, não incluídos nas exceções legais previstas nas alíneas do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91.

CONTRIBUIÇÃO SOBRE VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA DE COOPERATIVA DE TRABALHO

É devida por parte da empresa tomadora (contratante) a contribuição de 15% (quinze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO. AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTANCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

MOMENTO DO CÁLCULO.

Por ocasião do pagamento ou do parcelamento do débito, deve ser realizada nova comparação para determinação da multa mais benéfica. (f. 4963)

Intimada do acórdão, a recorrente apresentou, em 08/10/2010, recurso voluntário (f. 4982/5019), replicando as mesmas teses suscitadas em sede de impugnação.

Passados dez dias do manejo da peça recursal pediu a juntada de cópia do acórdão n.º 12-30.669, proferido pela 10ª Turma da DRJ/RJ1, e de trecho da Revista Dialética de Direito Tributário, em que consta cópia do acórdão n.º 9202-00.295, proferido pela 2ª Turma do Conselho de Recursos da Previdência Social (f. 5023/5043).

É o relatório.

Voto

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

O inc. III do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72 determina sejam todas as razões de defesa e provas apresentadas na impugnação, sob pena de preclusão, salvo se tratar das hipóteses previstas nos incisos do § 4º daquele mesmo dispositivo. A cópia do acórdão n.º 12-30.669 proferido pela 10ª Turma da DRJ/RJ1 além do trecho da Revista Dialética de Direito

Tributário em que consta cópia do acórdão n.º 9202-00.295 proferido pela 2ª Turma do Conselho de Recursos da Previdência Social (f. 5023/5043), foram juntados após findo o prazo do manejo recursal. Além disso, em nada influenciam no deslinde da controvérsia, razão pela qual **indefiro a juntada**.

Registro, por oportuno, falecer este eg. Conselho de competência tanto “(...) para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais” – “ex vi” da Súmula CARF n.º 28 – quanto para “(...) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.” – “ex vi” da Súmula CARF n.º 2.

Conforme autoriza a jurisprudência consolidada do col. Superior Tribunal de Justiça – a título exemplificativo, cf.: EDcl no AgRg no REsp n.º 1.338.133/MG, REsp n.º 1.264.897/PE, AgRg no Ag. 1.299.462/AL, EDcl no REsp n.º 811.416/SP, EDcl no n.º MS 21.315 – será dado enfoque às questões imprescindíveis à resolução da controvérsia em apreço, de forma que prescindível a manifestação acerca de todos os pontos suscitados, desde que expostos os fundamentos que escoram a decisão.

Em que pese afirmar haver preliminar de necessidade de produção de prova pericial, da leitura das razões declinada entendo se tratar de pedido de natureza subsidiária, razão pela qual passo à análise do mérito.

I – DA ASSISTÊNCIA MÉDICA

I.1 – DA (IM)POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

De acordo com a fiscalização,

8.1.1 A empresa, atendendo solicitação fiscal, apresentou relatório de benefícios concedidos aos segurados. Com referência à Assistência Médica, informou possuir os seguintes convênios:

- “Sul América: concedido aos diretores/gerentes/chefes, que tinham necessidade de um benefício que abrangesse uma rede credenciada nacional e ainda internacional...
- Unimed Máster: implantada no lugar da Sul América, para grupo de trabalhadores que podem necessitar de assistência mais abrangente...
- Unimed plano contramestres, líderes e supervisores...
- Unimed Trabalhadores em geral: abrange todos demais trabalhadores (da Matriz). Nesse convênio, para que a consulta seja por conta da Lupo, os funcionários precisam solicitar a autorização no ambulatório.
- Unimed agregados ... O respectivo custo é suportado pelo trabalhador.
- Benemed. - é o plano existente na unidade de confecções...”

8.1.2. Pela verificação de lançamentos contábeis, foi confirmada a existência de pagamentos efetuados à Unimed de Araraquara-Cooperativa de Trabalho Médico, S.C.M.N.S.F. e Beneficência Portuguesa de Araraquara (Benemed) e Sul América Aetna Seguros e Previdência S/A, sendo solicitados, através de Termo de

Intimação Fiscal, os contratos de assistência médica firmados pela pessoa jurídica.

8.1.3. Atendendo à solicitação Fiscal, a empresa disponibilizou os seguintes contratos:

o Dois contratos firmados pela pessoa jurídica com a S.C.M.N.S.F e Beneficência Portuguesa de Araraquara em 05/08/2005 e 01/08/2004, apenas para o estabelecimento 43.948.405/0016-45.

o Dois contratos firmados com a Unimed Araraquara.

o Um contrato com a Sul América Aetna Seguros e Previdência S/A.

8.1.4. Os contratos firmados com a Unimed Araraquara excluem os funcionários com vínculo na filial Fábrica de Cuecas.

8.1.5. Vide abaixo transcrição do item 3.1 do contrato com a Unimed.

"3.1— TITULARES

São considerados usuários titulares os diretores e gerentes com vínculo empregatício da CONTRATANTE, e suas empresas coligadas.....

Parágrafo Único: Não serão incluídos nesta avenca diretores e funcionários do Melusa Clube, do Hotel Fazenda Salto Grande e da Fábrica de Cuecas da CONTRATANTE "

8.1.6. Os dois contratos da Unimed diferem entre si, sendo um ofertando plano Básico - A e outro plano Master - B, o primeiro acessível somente a diretores e funcionários com vínculo empregatício, com cobrança de co-participação e acomodação em quarto coletivo e o último aos diretores e gerentes com vínculo empregatício, acomodação em apartamento, não possui valor de co-participação nas consultas.

8.1.7. O plano "Básico - A" traz, em seu sub item 15.3, ainda a discriminação entre funcionários operários e funcionários encarregados, com valores diferentes para cada qual.

8.1.8. O plano com a operadora Sul América beneficiou os membros do conselho de administração e diretores da empresa, sem co-participação dos mesmos, conforme verifica-se na planilha de individualização por segurado, apresentada pela empresa e anexa a este Relatório Fiscal.

(...)

8.1.10. Entretanto, conforme relatado pela empresa, a pessoa jurídica faz distinção entre seus prestadores de serviço no momento da concessão do benefício, com diferentes co-participações.

8.1.11. Os contratos com a Unimed, excluindo segurados de um estabelecimento e com distinção de acomodação e co-participação entre os beneficiários dele, o contrato com a Benemed firmado apenas com um estabelecimento da empresa e o convênio com Sul América que beneficia apenas diretores e membros do Conselho de Administração da empresa, apenas ratificam o acima exposto.

8.1.12. Tal fato por si só desnatura o intento do legislador e a conseqüente exclusão dos valores da base de contribuição para exação previdenciária.

(...)

8.1.14. Convém ressaltar que tampouco foi oportunizado aos empregados optarem pelo plano que melhor se adequasse às suas realidades, conforme menção no esclarecimento da empresa e nos contratos apresentados.

8.1.15. Pelo exposto, uma vez que a Lupo discrimina o acesso aos diversos planos de saúde oferecidos de acordo com a posição/ocupação do segurado dentro da pessoa jurídica, o procedimento adotado pela fiscalizada enquadra-se inequivocamente no conceito de salário de contribuição. (f. 134/142, sublinhas deste voto)

O ponto nodal para a exclusão da verba do salário-de-contribuição estaria assentado no fato de que, a depender da posição/ocupação do segurado dentro da pessoa jurídica, defesa a escolha pelo plano que melhor se adequasse às suas realidades – ausência de preenchimento dos requisitos definidos na al. “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Ao sentir da recorrente, “[a] circunstância de um plano alcançar todos os funcionários e outros somente um grupo, não compromete a conclusão de que todos eles estão sob o pálio desta proteção social” (f. 4989), uma vez que todos os funcionários estariam amparados por algum plano de saúde. A diferenciação nos benefícios concedidos, sem que os segurados pudessem escolher entre os diferentes tipos de planos é inconteste, porquanto se limita a defender que todos os segurados eram contemplados ao menos por um dos planos contratados – “vide” f. 4988/4996 e 176/180.

O retromencionado dispositivo estabelece que será decotado da base de cálculo das contribuições previdenciárias

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.**(sublinhas deste voto)

A lei, portanto, na redação vigente à época dos fatos geradores, estabelece uma condicionante: abranja a cobertura a totalidade dos dirigentes e empregados da empresa. Ainda que a cobertura e as participações sejam diversas, não vislumbro qualquer afronta à isenção prevista na Lei nº 8.212/91, uma vez que inexistente previsão de que todos os planos sejam postos à disposição dos segurados, e sim que seja fornecido algum tipo de cobertura a todos eles. Não desconheço que a eg. Câmara Superior deste Conselho entendeu que “[o]s valores relativos a assistência médica integram o salário-de-contribuição, quando os planos e as coberturas não são igualitários para todos os segurados” (CARF. Acórdão nº 9202-006.484, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Rel. Maria Helena Cotta Cardozo, sessão de 31/01/2018); entretanto, com a devida vênia, por serem as isenções literalmente interpretadas – “ex vi” do art. 111 do CTN – ame parece haver extrapolação do conteúdo da norma quando estabelecido ser imprescindível ofertar todos os planos para o gozo da isenção. Em idêntico sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA. COBERTURA. ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA. EXIGÊNCIA

ÚNICA. DESNECESSIDADE DE PREVISÃO DE COBERTURA IGUAL PARA TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

A condição estabelecida no art. 28, § 9º, alínea “q” da Lei 8.212/91 para que não se incluam no salário de contribuição e não sejam objeto de incidência de contribuição previdenciária os valores relativos à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, é que exista cobertura abrangente a todos os empregados e dirigentes da empresa.

A condição imposta pelo legislador para a não incidência da contribuição previdenciária é, simplesmente, a existência de cobertura que abranja a todos os empregados e dirigentes, não cabendo ao intérprete estabelecer qualquer outro critério discriminativo. (CARF. Acórdão n.º 2301-008.485, Cons.ª Rel.ª Letícia Lacerda de Castro, sessão de 02/12/2020; sublinhas deste voto)

Acolho, por esses motivos, a tese suscitada.

Registro, por oportuno, que recorrente questiona a inserção na base de cálculo dos valores pagos a título de seguro de saúde firmado com a Sul América relativos a pessoas que não eram funcionárias da empresa, tampouco lhe prestavam serviço – “familiares acionistas”. Para corroborar suas alegações anexa levantamento, no qual identifica despesas de assistência médica relativas a não funcionários (família de acionistas e diretores), no total de R\$ 2.031.218,43 (dois milhões, trinta e um mil reais, duzentos e dezoito reais, quarenta e três centavos) (f. 4929/4930).

O relatório fiscal apenas identifica, no item 8.1.8, que “[o] plano com a operadora Sul América beneficiou os membros do conselho de administração e diretores da empresa, sem co-participação dos mesmos, conforme verifica-se na planilha de individualização por segurado, apresentada pela empresa e anexa a este Relatório Fiscal.” (f. 136), não fazendo qualquer referência a valores despendidos pela empresa com familiares de conselheiros e diretores, o que demonstra a carência de interesse recursal e de interesse de agir, uma vez que a defesa extrapola os limites da própria autuação.

Caso tivesse sido incluída na base de cálculo montantes destinados arcar com assistência médica de dependentes, por força da interpretação literal da regra contida na al. “q” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, exclui-se do salário-de-contribuição apenas os valores relativos à assistência médica com cobertura à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, não estendendo a isenção aos valores relativos a planos de saúde proporcionados aos familiares dos empregados e dirigentes da empresa.

I.2 – DOS PAGAMENTOS À COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO

Consabido que o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), no bojo do Recurso Extraordinário (RE) n.º 595.838, sob o rito de repercussão geral, declarou ser “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”.

Trata-se, exatamente, do dispositivo utilizado para fundamentar a exigência da contribuição previdenciária de 15% (quinze por cento), incidente sobre o valor de notas fiscais ou faturas de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

Complementarmente à decisão do STF, o Senado Federal aprovou a Resolução nº 10, de 30 de março de 2016, que conferiu à decisão o efeito “erga omnes”. No mesmo sentido dispuseram a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Nota PGFN/CASTF nº 174, de 24 de fevereiro de 2015) e a Receita Federal do Brasil (Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 25 de maio de 2015).

Desta forma, por força do art. 62 §2º do Regimento Interno deste Conselho, a decisão definitiva de mérito proferida pelo STF no RE nº 595.838 deve ser neste âmbito reproduzida, razão pela qual **afasto a autuação**.

II – DAS DESPESAS COM PROMOÇÃO DE VENDAS

Antes de adentrar ao mérito, hei por bem melhor delimitar a controvérsia.

A recorrente afirma ter efetuado o recolhimento do crédito tributário referente à incidência de contribuição previdenciária sobre as despesas com promoção de vendas-contribuinte individual (f. 4690). No entanto, os Discriminativos de Débito (f. 4953/4959) indicam que houve exclusão *apenas* dos valores relativos a despesas com viagens e estadia lançados nas contas nºs 30203020500012 (Levantamentos V3 e V31) e 30103010500012 (Levantamentos V2 e V21). Remanesce controverso os valores despendidos com prêmios a demonstradoras (f. 4715/4717), lançados na conta contábil “Despesas com Promoção de Vendas”, pagos não só a segurados empregados, mas também a outros contribuintes individuais.

Transcrevo, por oportuno, o que consta no relatório fiscal:

8.5.1. **Através de Termo de Intimação Fiscal, emitido em 20/08/2009, foram solicitados os documentos que deram origem aos lançamentos na conta contábil 302030200029- despesas c/ Promoção e Vendas.**

8.5.2. Em atendimento à solicitação, a empresa apresentou:

- a. Relatórios de Despesas de Viagem, emitidos pela empresa, contendo supostos montantes gastos por segurados.
- b. Relações elaboradas pela própria empresa, contendo o nome do segurado e valores de supostos deslocamentos e outras despesas.
- c. Relações, elaboradas pela própria empresa, contendo a razão social de alguns representantes comerciais e com o título "Prêmio a Demonstradoras", a data a que fazia referência, coluna com valor, outra com quantidade e uma terceira com observações. Nesta última há anotações como “Free lances”, “Absorveu 1 Lupo”, etc.
- d. Solicitações de Pagamento, emitidas pela empresa, contendo razão social, incompleta (exemplo: Leader e Carrefour, Benevides Repres) e em alguns a destinação do pagamento (exemplo: despesas c/transporte, complementação verba promotoras, rescisão promotora).

8.5.3. Relatórios de Despesas de Viagem e Relações apresentadas (letras "a" e "b" do item 8.5.2)

8.5.3.1. Na análise dos documentos citados nas letras a e b do item anterior, conclui-se que são referentes a valores pagos a pessoas físicas a título reembolsos de supostas despesas, contraídas na execução de serviços relacionados à área de promoção de vendas, principalmente relativas a viagens e deslocamentos dos trabalhadores.

8.5.3.2. As despesas de viagens ou deslocamentos são inerentes a segurados empregados e, devidamente comprovadas através de relatório acompanhado dos respectivos comprovantes fiscais, não integram a remuneração, inexistindo, nesta situação, a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores reembolsados devidamente comprovados.

8.5.3.3. Com relação à prestação de serviços eventuais, executados por contribuintes individuais, os gastos necessários à consecução dos serviços contratados (alimentação, transporte, hospedagem, materiais, etc.) custeados pela empresa, não integram a sua remuneração, quando devidamente comprovados.

8.5.3.4. Porém, não foi o verificado na documentação apresentada pelo sujeito passivo, estando os relatórios apresentados totalmente desacompanhados de comprovantes ou contendo parte deles.

8.5.3.5. Face ao exposto, todos os documentos referentes à conta Despesas com Promoção de Vendas foram verificados, sendo a diferença entre o recebido a título de reembolso de despesas e o efetivamente comprovado, contidos nos Relatórios de Despesas ou Relações apresentadas, caracterizado como salário de contribuição. (f. 148/150, sublinhas deste voto)

Sem apresentar qualquer nova documentação repisa apenas que “deve ser lembrado que a respeito de despesas de viagens existem valores que pela natureza são insuscetíveis de comprovação, mas que nem por isto pode se duvidar da sua existência.” (f. 5013) Os relatórios de despesas de viagem (f. 5389/5526), elaborados pela própria recorrente, foram instruídos com parcos comprovantes fiscais. Além disso, o relatório limita-se a indicar os nomes das demonstradoras/promotoras e os valores que supostamente lhe foram pagos (f. 5530/5806), sendo eles inaptos comprovar as despesas lançadas. Por não ter se desincumbido do ônus de comprovar as despesas com promoção de vendas que teriam sido reembolsadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, além daquelas já reconhecidas às f. 4350/4478, não é possível a exclusão das verbas do salário-de-contribuição.

No tocante aos pontos “c” e “d” do item 8.5.2, asseverado pela autoridade lançadora o seguinte:

8.5.4.1. As relações referentes “Prêmios a Demonstradoras e Solicitações de pagamento” citadas nas letras c e d do item 8.5.2 deste Relatório Fiscal, também foram apresentadas sem qualquer comprovante anexo.

8.5.4.2. Através de Termo de Intimação Fiscal, emitido em 16/11/2009, foi feita a seguinte solicitação.

"4- Com relação a valores lançados como reembolso ou pagamento a pessoas jurídicas, apropriadas nas contas de despesas intituladas "Viagens e Estadias" e "Despesas com Promoção de Vendas", a título de "Prêmios a Demonstradoras e

outros pagamentos e/ou reembolsos cujos únicos documentos apresentados (Relatórios, Solicitação de Pagamento, Relatório de Despesas de Viagem), são da Lupo S/A ou foram por ela elaborados, estando desacompanhados de qualquer documento fiscal, apresentar: contratos, notas fiscais ou outros documentos que justifiquem os pagamentos efetuados."

8.5.4.3. Em resposta ao solicitado, a empresa informou o seguinte:
"Em resposta ao item 4 do contexto do termo de intimação, mais especificamente quanto ao contido na rubrica contábil 30203030900029, esclarecemos que os valores lançados correspondem aos prêmios concedidos às pessoas jurídicas de Representação Comercial, como forma de incrementar as vendas. Com respeito às despesas de viagem de representantes referem-se a reembolsos de eventos realizados."

8.5.4.4. Nenhum documento fiscal ou contrato foi apresentado.

8.5.4.5. Conclui-se pelo contido nos relatórios de "Prêmios a Demonstradoras e solicitações de pagamento" apresentados e ainda pela declaração da própria empresa, que estes valores referem-se a pagamentos efetuados a pessoas físicas que prestam serviços a seus representantes comerciais, não constituindo, qualquer forma de relação entre as empresas, uma vez que não estão amparados por qualquer documento fiscal.

8.5.4.6. Pelos esclarecimentos oferecidos e documentos apresentados fica demonstrado, ainda, que o repasse foi efetuado a pessoas físicas sem vínculo empregatício com a Lupo S/A, sendo os montantes considerados como pagamentos efetuados a contribuintes individuais.

8.5.4.7. Diante da impossibilidade de individualização dos valores por segurado, faz-se necessário trazer à tona o artigo 233 do Decreto 3048/99.

"Art. 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira. "(grifo nosso).

8.5.4.8. Os valores apurados encontram-se discriminados no presente Auto de Infração nos códigos de levantamento P3 e P31. (f. 150/151, sublinhas deste voto)

Na tentativa de decotar os valores da base de cálculo, esclarece que [o] que foi considerado prêmio de demonstradoras, não é prêmio pago pela Recorrente.

Trata-se de prêmio pago por seus representantes (que mantém relação jurídica própria) às suas demonstradoras. Não são demonstradoras da Recorrente. Mas demonstradoras de seus

representante (sic) legais, registrados como empregadas destes representantes legais.

Aliás, os representantes comerciais já recolhem a contribuição que lhes pertine quanto às suas demonstradoras e, agora, pretende-se a mesma exação da Recorrente.

Com efeito, apontou-se no auto de infração:

"Conclui-se pelo contido nos relatórios de "Prêmios" a Demonstradoras e solicitações de pagamento apresentados e ainda pela declaração da própria empresa, que estes valores referem-se a pagamentos efetuados a pessoas físicas que prestam serviços a seus representantes comerciais, uma vez que não estão amparados por documento fiscal" (item 8.5.4.5).

Reconheceu-se nesta passagem, primeiramente, que o pagamento do prêmio foi feito pelo representante comercial (pagamento efetuados a pessoas físicas que prestam serviços a seus representantes comerciais).

Portanto, não pode subsistir o entendimento adotado no Julgamento de que não se provou que os valores eram pagos pelos representantes comerciais (fls. 2722-verso).

Portanto, se afirma-se que se tratam de pagamentos a pessoas físicas que prestam serviços a seus representantes, portanto, não prestam serviços à Impugnante, inexistente fato gerador.

(...)

Há representantes que para incrementar as vendas e receber mais comissão, optam pela contratação de promotores de vendas.

Trata-se de iniciativa do representante comercial que investe nesta área para aumentar o volume de vendas e com isto obter vantagem financeira com o aumento do valor das comissões.

(...)

Como a contratação de promotores é facultativa, os representantes que contratam este tipo de profissional acabam recebendo da Recorrente um prêmio.

Não se trata de valor pago ao promotor ou demonstrador de vendas, pois este é empregado do Representante. É um mero estímulo pago ao representante em face do empenho demonstrado na divulgação do produto.

Estes prêmios são creditados aos representantes que mantêm promotores ou demonstradores de vendas.

Contudo, não configuram fato gerador de contribuição previdenciária.

Não corresponde a pagamento de serviço prestado, tanto que não se emite nota fiscal ou recibo com esta natureza.

O valor é, efetivamente, de estímulo pelo empenho do representante em promover o produto da Impugnante, incrementando as vendas, o que é comum nesta área da atividade comercial. (f. 5014/5016, sublinhas deste voto)

A própria narrativa da recorrente parece contraditória: em um momento afirma que os prêmios são pagos por seus representantes às demonstradoras – “[t]rata-se de prêmio pago por seus representantes (que mantém relação jurídica própria) às suas demonstradoras” (f. 5014) – em outro, “[é] um mero estímulo pago ao representante em face do empenho demonstrado na divulgação do produto.” (f. 5016) Não foi acostada documentação que comprovasse a natureza

dos prêmios tampouco que pagamentos eram efetuados a pessoas jurídicas (demonstradoras). Mais uma vez, as planilhas elaboradas “Prêmio a demonstradores” e “Solicitações de pagamento” (f. 5810/5946) não estão amparadas por qualquer documento fiscal ou contrato. Inclusive, como bem apontado no relatório fiscal, constam algumas anotações de “free lancer” na Relação de Prêmios a Demonstradoras (f. 148) À míngua de provas, **mantenho a autuação.**

III – DAS DESPESAS COM VIAGEM E ESTADIA

Conforme relatado, o Termo de Juntada (f. 4961) confirma a apresentação de GPS no valor recolhido de R\$ 148.610,85 (cento e quarenta e oito mil, seiscentos e dez reais e oitenta e cinco centavos), referente a “despesas com promoção de vendas-contribuinte individual, viagens e estadas conta 30103010500012, viagens e estadas conta 30203010500012.” (f. 4690) Controverso o montante que diz respeito aos reembolsos realizados a Luis Eduardo Freitas, Virginia Pereira Leite e Patrícia Bayerlein (f. 153/155 e 4676/4679).

Segundo o relatório fiscal, “no campo finalidade da viagem consta ‘Reunião do Conselho’ e anotado no campo outras despesas ‘Viagem’ ou ‘despesas’, sem qualquer comprovante anexo.” (f. 152) Em sede de impugnação, na tentativa de elidir a pretensão fiscal, acostou proposta de consultoria empresarial que tinha como finalidade o acompanhamento da estrutura de governança da empresa (f. 4935/4939). De forma categórica, aduz em seu recurso voluntário que “embora sem comprovantes, é inegável que as despesas têm legitimidade, em face da sua efetiva realidade.” (f. 5017) Os relatórios de despesa de viagem (f. 5950/6147) foram apresentados desacompanhados de comprovantes que explicassem a origem das despesas, coincidentemente, os valores mensalmente reembolsados eram sempre R\$ 400 (quatrocentos reais) ou R\$ 1000,00 (um mil reais). Por não ter se desincumbido do ônus que sobre seus ombros recaía, **rejeito a tese suscitada.**

IV – DAS DESPESAS COM SEGURO DE VIDA EM GRUPO

Da análise do relatório fiscal resta evidenciado que a ausência de previsão do seguro de vida em convenções à época dos fatos geradores deu azo à autuação – f. 144/146. Apenas na Convenção datada de 06/12/2006, com vigência a partir de 01/11/2006, foi prevista a concessão do seguro de vida, de tal forma que os valores pagos no período de 01/2005 a 10/2006 integraria o salário-contribuição.

A recorrente afirma que o seguro de vida não integraria o salário do empregado, conforme o art. 458, § 2º, inc. V, da CLT e o art. 28, § 9º, al. 'p' da Lei nº 8.212/91. Defende que apenas a lei poderia estabelecer a alíquota e base de cálculo de tributo e que houve previsão dos benefícios nas Convenções Coletivas de Trabalho de 2004/2005 e 2005/2006, uma vez que “(...) expressamente estabelece[ram] que a empresa que tiver Seguro de Vida em Grupo, estão dispensadas dos pagamentos das verbas que prevê, de sorte que nos termos da legislação acima referida não pode incidir a contribuição previdenciária.” (f. 5008)

No entanto, a discussão acerca da necessidade de previsão de seguro de vida em acordo ou convenção coletiva para exclusão da verba do salário-se-contribuição ganhou novos contornos com a publicação do Parecer PGFN/CRJ nº 2.119/11 e do Ato Declaratório PGFN nº 12, de 20/12/11.

O Parecer PGFN/CRJ nº 2.119/11 concluiu pela “dispensa de contestação, interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, dede que inexistia outro

fundamento relevante, nas ações judiciais que discutam a incidência de contribuição previdenciária quanto ao seguro de vida em grupo contratado pelo empregador, sem que haja a individualização do montante que beneficia cada um deles.” Em razão da publicação do Parecer PGFN/CRJ n.º 2.119/11, foi editado Ato Declaratório PGFN n.º 12, de 20/12/11 e, posteriormente, a Nota SEI n.º 11/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que concluiu ser irrelevante a previsão em acordo ou convenção coletiva para afastar a incidência de contribuição previdenciária em caso de o seguro de vida em grupo, com arrimo na jurisprudência do col. Superior Tribunal de Justiça.

Assim, dado que a dispensa legal de constituição ou Ato da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional aprovado por Ministro de Estado da Fazenda vincula os membros deste e. Conselho, por força do art. 62, §1º, II, c do Regimento Interno do CARF, conclui-se que deve ser decotada da base de cálculo os valores pagos a título de seguro de vida em grupo. A título exemplificativo, confira-se os seguintes julgados, todos proferidos por este eg. Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/1999 a 30/01/2006
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA COLETIVO. AUSÊNCIA DE ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. PARECER PGFN/CRJ N.º 2119/2011 APROVADO PELO MINISTRO DA FAZENDA. ART. 62, §1º, II, C, DO RICARF.

Não incide contribuição previdenciária sobre valor pago a título de seguro de vida em grupo, independentemente da existência ou não de convenção ou acordo coletivo de trabalho.

Nos termos do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria/MF 343, de 2015, art. 62 §1º, inciso II, os membros das turmas de julgamento do CARF devem observar em suas decisões a existência de dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos artigos 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002. (CARF. Acórdão n.º 2201-004.797, Rel. Daniel Melo Mendes Bezerra, sessão de 23/05/2019, sublinhas deste voto)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008
CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. AUSÊNCIA DE ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. PARECER PGFN/CRJ 2119/2011. ATO DECLARATÓRIO 12/2011. NOTA SEI 11/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

É incabível a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de seguro de vida em grupo, independentemente da existência de convenção ou acordo coletivo de trabalho. (CARF. Acórdão n.º 9202-009.313, Rel. João Victor Ribeiro Aldinucci, sessão de 16/12/2020; sublinhas deste voto)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/10/1998 a 31/12/2004
(...)
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA COLETIVO. AUSÊNCIA DE ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. PARECER PGFN/CRJ N.º 2119/2011 APROVADO PELO MINISTRO DA FAZENDA. ART. 62, §1º, II, C DO RICARF.

O valor pago à título de seguro de vida em grupo, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, independentemente da existência ou não de convenção ou acordo coletivo de trabalho. (CARF. Acórdão n.º 2201-006.141, Rel. Douglas Kakazu Kushiya, sessão de 03/02/2020, sublinhas deste voto)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA COLETIVO. AUSÊNCIA DE ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. PARECER PGFN/CRJ N.º 2119/2011 APROVADO PELO MINISTRO DA FAZENDA. ART. 62, §1º, II, C DO RICARF.

Não incide contribuição previdenciária sobre valor pago à título de seguro de vida em grupo, independentemente da existência ou não de convenção ou acordo coletivo de trabalho. (CARF. Acórdão n.º 9202-008.273, Rel. Ana Paula Fernandes, sessão de 23/10/2019)

Afasto a autuação, pois.

V – DAS DIFERENÇAS COM O DESEMBOLSO DE VALE-TRANSPORTE

Atraiu a atenção das autoridades fazendárias o fato de o

o contribuinte desconta[r] somente o percentual de 4% do vencimento de seus segurados empregados, além disso inexistente qualquer previsão acerca da matéria nos acordos/convenções coletivas apresentados a esta auditoria, portanto **a diferença entre o percentual preconizado nos ditames legais (6%) e o ônus arcado pelo beneficiário (4%) constitui salário de contribuição.** (f. 148; sublinhas deste voto)

Em sua defesa esclarece que

[q]uando o legislador reportou-se ao percentual de 6%, foi, unicamente, para esclarecer que o valor que exceder este valor será suportado pelo empregador.

Não determinou que se deva descontar do empregado este percentual, mas dispôs unicamente que o valor que exceder será suportado pelo empregador.

(...)

O Decreto não discrepa desta orientação. Todavia, mesmo que contivesse regras diversas, não poderia prevalecer por força da hierarquia das normas.

Como se vê, a referência ao percentual feita na lei foi unicamente para estabelecer que o valor que exceder a 6% será suportado pelo empregador.

Se paga mais pelo vale transporte, suporta a diferença. Se paga menos pelo vale transporte, deverá ser descontado unicamente o que paga. (f. 5011; sublinhas deste voto)

A al. “f” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91 exclui do salário-contribuição “a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria” que, no caso, é a Lei n.º 7.418/85, que estabelece no parágrafo único do art. 4º que “o empregador participará dos gastos de deslocamento do trabalhador com a ajuda de custo equivalente à parcela que exceder a 6% (seis por cento) de seu salário básico.”

A lei estabelece, portanto, que o empregador poderá descontar até 6% (seis por cento) do salário básico do empregado, sem que impeça ser deduzido dos empregados valor inferior a 6% (seis por cento) a título de participação no custeio do benefício. A Câmara Superior deste eg. Conselho, no acórdão n.º 9202-005.385, em caso idêntico envolvendo, inclusive, a própria recorrente, houve por bem afastar a autuação, valendo-se, para tanto, do seguinte argumento:

Reza a Súmula CARF n.º 89, de 10/12/12:

Súmula CARF n.º 89: *A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.*

Entendo que, diante do teor da Súmula, a incidência da contribuição previdenciária dependeria de demonstração robusta do ônus do deslocamento (de/para o serviço) ter sido não do segurado, mas sim do contribuinte empregador, uma vez que na forma da Súmula, passa a se poder admitir, por exemplo, a não incidência mesmo no caso de inexistência de qualquer desconto em folha, com os valores até 6% da remuneração sendo disponibilizados ao contribuinte em pecúnia, desde este faça jus a despesas de transporte com tais valores adicionais recebidos.

No caso em questão, note-se, a acusação da autoridade fiscal se limita a estabelecer que o diferencial de 2% objeto de lançamento não foi descontado dos segurados (note-se que foi concluído, mas não foi explicitamente demonstrado que foi o empregador autuado que suportou o ônus deste montante), tendo sido, assim, tal diferencial sido considerado salário de contribuição, verbis (vide e-fls. 192/193):

"(...)

79 *Conforme pré -anotado o contribuinte desconta somente o percentual de 4% do vencimento de seus laboradores, além disso inexistente qualquer previsão acerca da matéria nos acordos/convenções coletivas apresentados a esta auditoria, portanto a diferença entre o percentual preconizado nos ditames legais (6%) e o ônus arcado pelo beneficiário (4%) constitui salário de contribuição. (...)*

82 *Conferido por amostragem o percentual de desconto aplicado, confirmou-se a aplicação dos 4%, por isso a auditoria com base nos montantes descontados dos segurados realizou o cálculo dos 2% restantes, para atingimento dos 6% preconizados na norma legal, cujo ônus foi arcado pelo contribuinte e considerado salário.*

"(...)"

O que entendo, a partir da Súmula supra, é que até mesmo a totalidade dos 6%, legalmente estabelecidos como ônus máximo dos segurados, poderia ter sido disponibilizada em pecúnia aos beneficiários, sem desconto em folha, sem que se pudesse cogitar da incidência das contribuições em tela, a menos que a autoridade fiscal trouxesse aos autos provas/indícios capazes de demonstrar que houve, na verdade, efetivo recebimento de remuneração, dentro deste percentual máximo de ônus suportável pelos beneficiários, desnaturado assim seu caráter indenizatório.

Ou seja, a propósito, de se concluir que a Súmula CARF n.º. 89 referida:

a) não estabelece restrições quanto ao percentual mínimo de desconto junto aos empregados até o limite de 6%, percentual que a meu ver, representa, em linha com a argumentação do contribuinte, o teto do ônus a ser suportado pelo beneficiário mediante desconto ou não - e não percentual mandatório de desconto, este último facultativo (conforme se depreende claramente da autorização contida no parágrafo único do referido art. 9º. do Decreto n.º. 95.247, de 1987)

b) Assim, permitido o pagamento em pecúnia do benefício em questão sem incidência das contribuições previdenciárias, em linha

com o entendimento adotado pelo STF no RE 478.510/SP, é de se concluir pela não incidência de contribuições previdenciárias sobre os 2% aqui objeto de litígio, os quais, note-se, poderiam, in casu, ter sido pagos em pecúnia e de forma direta aos empregados, sem que se pudesse cogitar de sua tributação, caso os custos de deslocamento tivessem sido efetivamente desembolsados pelo beneficiário (caracterizando assim sua natureza indenizatória e não remuneratória), hipótese não devidamente refutada pela autoridade fiscal.

Na mesma linha, a Advocacia Geral da União – AGU já havia anteriormente editado a Súmula n.º 60, de 08/12/2011, aqui aplicada em plena linha com o permissivo contido art. 26A, §6º, II, "b", do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, e que, em meu entendimento, ajuda a compreender o correto entendimento da posteriormente editada Súmula CARF n.º 89, verbis:

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba. (grifei)
Assim, a partir da edição das Súmula CARFs e AGU citadas, a mera inexistência de desconto nas remunerações dos segurados, em percentual diferente, aquém dos 6% legalmente citados, não é suficiente para que se conclua acerca da incidência das contribuições previdenciárias, tal como se admitiu no Acórdão paradigma, uma vez, repita-se, permitido, na forma das Súmulas, o recebimento em pecúnia para que os segurados, posteriormente, fizessem frente às suas despesas de transporte.

Daí entender este Conselheiro que a tributação aqui baseada somente na existência de desconto em percentual diferente dos 6%, mesmo quando acompanhada, no paradigma, de rejeição do caráter indenizatório da verba não poderia, à luz da Súmula CARF n.º 89, subsistir e, assim, voto, por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional. (sublinhas deste voto)

Em idêntico sentido manifestei-me, na qualidade de vogal, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004
NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei. Inexistindo demonstração de preterição do direito de defesa, especialmente quando o contribuinte exerce a prerrogativa de se contrapor a acusação fiscal ou aos termos da decisão de primeira instância que lhe foi desfavorável, não se configura qualquer nulidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004
SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO UTILIDADE. VALE-TRANSPORTE. DESCONTO MENOR DO QUE O

AUTORIZADO PELA LEI. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Não incide contribuição social previdenciária de segurado empregado e de contribuinte individual sobre valores pagos a título de vale-transporte, ainda que não ocorra o desconto de até 6% da remuneração paga, que é faculdade prevista na legislação para fins do referido custeio. A ausência de desconto ou o desconto menor do que o autorizado não implicam descaracterizar o benefício, portanto o vale-transporte não integra o salário de contribuição.

(...) (CARF. Acórdão n.º 2202-007.027, Rel. Leonam Rocha de Medeiros, sessão de 03/08/2020; sublinhas deste voto)

VI – DOS PEDIDOS SUBSIDIÁRIOS

VI.1 – DA (IM)POSSIBILIDADE DE REDUÇÃO DA MULTA

Segundo a recorrente,

[f]oi aplicada em considerável parte do levantamento a multa de 75%, reportando-se o auto aos termos do artigo 35, incisos I, II e III, da Lei n.º 8212/91.

Porém, não se observa nestas passagens vigorantes ao tempo dos fatos geradores considerados, a previsão de multa de 75%.

Devem ser, portanto, as multas reduzidas observando-se a legislação da época.

Este tema, no Julgamento, acabou sendo delegado para o momento do pagamento do tributo.

Contudo, em que pese a orientação, deve a multa ser revista, alterando-se o percentual de incidência para que, em eventual recolhimento, não paire desentendimentos de capitulação. (f. 5017/5018; sublinhas deste voto)

Quanto à aplicação da multa, convém lembrar que Medida Provisória n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, alterou as regras do cálculo da multa no caso de descumprimento das obrigações acessórias e obrigações principais. Com a superveniência da nova norma, as penalidades aplicadas em razão do descumprimento de obrigações acessórias vinculadas a GFIP e de obrigações principais, encontram-se agora previstas nos arts. 32-A, 35 e 35-A da Lei n.º 8.212/91.

Considerando que os fatos geradores discutidos nos presentes autos ocorreram em período anterior à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, imperiosa a retroatividade benigna, nos estritos termos do verbete sumular de n.º 119 deste Conselho:

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a

multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

O comparativo para aplicação da multa mais benéfica já fora realizado – “vide” f. 4680/4681 e f. 156 – e, como bem destacou a DRJ, quando da execução do acórdão após o trânsito em julgado da decisão, deverá autoridade observar os termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 04/12/2009, e conferir, mais uma vez, a aplicação da penalidade mais benéfica, prevista al. c, do inc. II, do art. 106 do CTN – cf. f. 4978/4979. Não me convenço estramos diante de “desentendimentos de capitulação”, mas de observância aos princípios e regras norteadores da atividade de lançamento. **Rejeito, pois, a alegação.**

VI.2 – DA (DES)NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA

A recorrente requer seja “(...) anulado o acórdão para a realização de prova pericial, ou ser o julgamento convertido em diligência para a produção desta prova.” (f. 5019) Para rechaçar o pleito, asseverou a DRJ que “(...) os elementos contidos nos autos são suficientes à formação da convicção necessária à prolação do presente Voto (...)” (f. 4970).

De acordo com o disposto no art. 18 do Decreto n.º 70.235/72,

[a] autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine. (sublinhas deste voto)

Não por outra razão, determina o inc. IV do art. 16 do Decreto n.º 70.235/75, que, na impugnação, deve-se apresentar “(...) as diligências, ou perícias (...) pretenda sejam efetuadas, **expostos os motivos que as justifiquem**, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.”

A matéria ora sob escrutínio prescinde da realização de prova pericial, bastando para tanto a carrear aos autos a documentação apta a comprovar as despesas que ensejaram a autuação. **Deixo, por esse motivo, de acolher o pedido.**

VII – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **dou parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo os valores referentes à assistência médica, à cooperativa médica, ao seguro de vida em grupo e à diferença do vale-transporte.**

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Fl. 22 do Acórdão n.º 2202-008.090 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 18088.000150/2010-46