



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12898.000144/2010-78  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2003-003.897 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 24 de novembro de 2021  
**Recorrente** DOMINGUES E PINHO CONTADORES LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. AI. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. SEGURO DE VIDA EM GRUPO NÃO PREVISTO EM ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. NÃO INCIDÊNCIA. PARTE PATRONAL. SÚMULA CARF N 182

O seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, não se inclui no conceito de remuneração, não estando sujeito à incidência de contribuições previdenciárias, ainda que o benefício não esteja previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho. .

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. AI. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. CURSOS DE CAPACITAÇÃO. NÃO ABRANGÊNCIA DE TODOS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA. PARTE PATRONAL.

Constitui base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas, os valores relativo a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas, além da doutrina, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão. CTN - Artigo 100

LEGALIDADE E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. SUMULA CARF Nº 2. ATIVIDADE FISCAL VINCULADA E OBRIGATÓRIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei tributária. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência suscitada, e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar os lançamentos consubstanciados com base na rubrica “seguro de vida em grupo”.

*(assinado digitalmente)*

Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Ricardo Chiavegatto de Lima - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente), Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Wilderson Botto e Ricardo Chiavegatto de Lima (Relator).

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (e-fls. 326/325), interposto contra o Acórdão n.º 12-32.596 da 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I/RJ – DRJ/RJ1 (e-fls. 292/300), que por unanimidade de votos julgou procedente em parte a Impugnação do contribuinte (e-fls. 211/228) impetrada face a Auto de Infração – AI DEBCAD 37.243.563-7 (e-fls. 03/22), parte patronal, referente a contribuições devidas à Seguridade Social incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais, bem como pelas contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, consolidado em 24/02/2010 no valor originário de R\$13.343,31, a sofrer incidência dos respectivos consectários legais, cientificado pessoalmente ao contribuinte interessado em 26/02/2010 (e-fl. 03), com valor remanescente de R\$10.766,38.

2. Adoto, em sua essência, o Relatório do Acórdão da 13ª Turma da DRJ/RJ1, por esclarecer os fatos da lide, com a devida vênia cabível:

### **Relatório:**

(...)

2. O Relatório Fiscal de fls. 35/40 informa que as bases de cálculo da exação, obtidas após o exame dos Livros Diário e Razão e documentos de caixa, correspondem à concessão de seguro de vida aos empregados e sócios sem previsão em acordo coletivo de trabalho, bem como pagamentos de anuidades do Jockey Club em nome de um dos sócios da empresa, de anuidades do Conselho Regional de Contabilidade para os sócios e uma empregada, e de cursos de inglês para alguns dos sócios, configurando remuneração indireta.

3. Os pagamentos referidos não foram informados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP nem geraram recolhimentos em GPS - Guia da Previdência Social.

4. Em consonância com o princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, foi aplicada, para todas as competências do lançamento, a multa de ofício de 75%, determinada pela MP 449/2008, posteriormente convertida na Lei 11.941/2009, e descartada a multa de mora, bem como a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, previstas na legislação vigente à época dos fatos geradores.

5. ... impugnação de fls. 206/223, ...:

- 5.1. o presente auto de infração fiscal deve ser julgado em conjunto com o relativo à obrigação acessória conexa, uma vez que a eventual improcedência do primeiro acarretará a extinção do segundo.
- 5.2. ocorreu a decadência do direito de lançamento em relação aos meses de janeiro e fevereiro de 2005.
- 5.3. o art. 28 § 9º, "p" da Lei 8.212/91 não poderia estabelecer requisitos para exclusão do seguro de vida em grupo da base de cálculo do salário-de-contribuição, no caso a necessidade de disponibilização desse benefício à totalidade dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica, porque o mesmo não se enquadra no conceito de salário.
- 5.4. ainda que se entenda legal a referida exigência, a presente autuação não foi embasada nesse artigo de lei e sim no art. 214 § 9º, XXV, do Decreto n.º 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social - RPS), que condiciona a não caracterização do seguro devida em grupo como salário-de-contribuição à previsão desse benefício em acordo ou convenção coletiva de trabalho, o que extrapola nitidamente o seu poder regulamentar.
- 5.5. além disso, o art. 28 § 9º, "p" da Lei 8.212/91 faz remissão ao art. 9º da CLT, o qual dispõe expressamente que "serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação".
- 5.6. O Decreto 3.265/99 (art. 214 § 9º XXV do RPS), ao criar mais um requisito, não previsto em lei, para a exclusão do valor do seguro de vida contratado em grupo do salário de contribuição violou expressamente o disposto no art. 458 § 2º, V da CLT e, por conseguinte, deve vir a ser declarada a sua nulidade nos termos do art. 9º consolidado.
- 5.7. não incide contribuição previdenciária sobre os valores do curso de inglês, mesmo não tendo sido disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, uma vez que esses valores não têm natureza salarial.
- 5.8. a multa de ofício de 75% tem caráter confiscatório, uma vez que equivale à quase totalidade da obrigação tributária.
- (...).

3. Julgando a Impugnação, a DRJ proferiu o Acórdão de Primeira Instância no qual manteve parcialmente o crédito tributário, e que restou assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE N.º 08 DO STF. REVISÃO DO LANÇAMENTO.**

Com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/91, o prazo decadencial das contribuições previdenciárias passa a ser regido pelo Código Tributário Nacional, fato que implica a revisão imediata dos créditos em fase de cobrança administrativa.

**SEGURO DE VIDA EM GRUPO.**

A não-incidência de contribuições sobre os valores pagos a título de seguro de vida em grupo ocorre apenas quando observadas as disposições do art. 214 §9º, inciso XXV do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

4. A procedência parcial prolatada pela DRJ envolveu o acolhimento parcial da prejudicial de decadência, para excluir do crédito em exame a competência 01/2005. A Decisão de Primeira Instância apontou também que as matérias “anuidades para o Jockey Club e para o Conselho Regional de Contabilidade” não foram impugnadas, o que caracterizou tais matérias como preclusas.

### Recurso Voluntário

5. Intimado do Acórdão *a quo* em 17/10/2011, por via Postal (AR de e-fls. 303/304), o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 16/11/2011 (protocolo de e-fl. 306). Argumenta em síntese, após clamar pela tempestividade de sua peça e apresentar aperada síntese dos fatos:

- preliminarmente insiste na decadência dos fatos geradores relativos à competência fevereiro de 2005;

- passando ao mérito, retoma sua indisposição face à incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de seguro de vida em grupo, entendendo não possuírem natureza salarial;

- retoma ainda seu entendimento acerca da não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos relativos a cursos de inglês, embora assuma que não foram disponibilizados para todos os seus empregados e dirigentes, por considerar que não e revestem de natureza salarial;

- retoma por fim sua aceção acerca do descabimento da multa de ofício de 75%, por confiscatória, devendo ser no mínimo minorada;

- expõe Jurisprudência e Doutrina que entende lhe favorecer.

6. Seu pedido final envolve o integral provimento do seu recurso voluntário, a reforma do Acórdão guerreado no que lhe foi desfavorável e o cancelamento integral do débito e da multa de ofício.

7. Apresentados Memoriais em 05/11/2021, onde o interessado repisa seus argumentos recursais. Recorde-se que Memoriais não devem possuir o condão de apresentação de novos argumentos recursais, uma vez caracterizada a preclusão, cf. disposto no Decreto nº 70.235/1972, art. 16, inciso III e § 4º.

8. É o Relatório.

### Voto

Conselheiro Ricardo Chiavegatto de Lima - Relator

9. O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade intrínsecos, uma vez que é cabível, há interesse recursal, o recorrente detém legitimidade e inexistente fato impeditivo, modificativo ou extintivo do poder de recorrer. Além disso, atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos, pois há regularidade formal e apresenta-se tempestivo. Portanto dele tomo **conhecimento**.

10. Inicie-se apontando que, em relação à **Jurisprudência** e à **Doutrina** trazidas aos autos, é de se observar o disposto no artigo 506 da Lei 13.105/2015, o novo Código de Processo Civil, o qual estabelece que “*a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros*”. Não sendo parte nos litígios objetos dos Acórdãos, o

interessado não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são "inter partes" e não "erga omnes". E mais, tais Decisões, e mesmo a excelsa Doutrina apresentada, não são normas complementares como as tratadas o art. 100 do CTN, motivo pelo qual não vinculam as decisões das Instâncias Julgadoras Administrativas.

11. Em sede **Preliminar**, descabida a pretensão do contribuinte no sentido de extensão da **decadência** para a competência fevereiro de 2005. Tal impertinência já foi claramente combatida e esclarecida pela Decisão a quo, cf. excerto colacionado abaixo:

#### DA PREJUDICIAL DE DECADENCIA

...

8. Para melhor compreensão do tema, segue abaixo, em seu inteiro teor, o enunciado editado:

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

9. Em nosso entendimento, a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. **No caso das contribuições previdenciárias, a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, amoldando-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173, I do CTN) para encontrar respaldo no §4º do art. 150, do mesmo código, hipótese em que o prazo de cinco anos tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador.** (ora grifado e sublinhado)

10. Todavia, com a edição do Parecer PGFN/CAT n.º 1617/2008, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 18.08.2008, a forma de contagem do prazo decadencial dos tributos federais sujeitos a lançamento por homologação passou a observar regramento uniforme, por força do disposto no art. 42 da Lei Complementar n.º 73/93. Para facilitar a compreensão, traz-se à colação excertos do referido Parecer:

" (...)

28. *As contribuições previdenciárias de que dispõe a Lei n.º 8.212, de 1991, são espécies do gênero tributo. Isto é, segue o critério de classificação dos tributos [que] está na consistência do aspecto material da hipótese de incidência<sup>1</sup>. E é tributo vinculado, no sentido clássico da expressão, isto é, é relevante para sua compreensão a exata percepção e dimensão do destino dos valores cobrados. Contribuições previdenciárias são lançadas por homologação, "(...) que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévia exame da autoridade administrativa"<sup>2</sup>.*

(...)

40. *Do que, então, emerge mais uma conclusão: o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN,; a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra do art 173 do CTN. para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência. Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias. (g.n.)*

(...)

49. *Lembrando que nem toda a Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980, cuida somente de créditos tributários, e que, portanto, para efeitos daquela norma deve-se atentar à especificidade dos créditos, as observações aqui elencadas promovem síntese pontual, da forma que segue:*

(...)

*b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);*

*c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;*

(...)

12. Em consulta aos recolhimentos do sujeito passivo, observa-se a existência de pagamento antecipado, em todas as competências contempladas pelo lançamento, de sorte que a contagem do prazo decadencial deve obedecer ao disposto no art. 150 § 4º do CTN.

13. No caso em exame, trata-se de exigência relativa ao período de 01/2005 a 12/2005, sendo que o lançamento tornou-se eficaz em 26/02/2010, data da ciência do sujeito passivo, portanto, quando já se encontrava extinto o direito de lançar as contribuições relativas à competência 01/2005.

14. *Expositis*, acolho parcialmente a prejudicial de decadência para excluir do crédito em exame a competência 01/2005.

12. Passando ao **Mérito**, verifica-se inicialmente que encontram-se ao longo da peça recursal indisposições acerca de **fundamento legal** apontado no Auto e na Decisão combatida, e indicação de contrariedade em relação à Constituição Federal de 1988. Mas as mesmas são de imediato afastamento, uma vez que arguições de ilegalidade e inconstitucionalidade da legislação tributária não são apreciadas pelas Autoridades Administrativas. Com efeito, a apreciação de assuntos de tal quilate acha-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos da validade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo de tal Poder. Destaque-se aqui a Súmula CARF nº 2, cristalinamente elucidativa acerca de tal questão:

**Súmula CARF nº 2:**

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

13. Ao buscar sobrepor a **Legislação Trabalhista** sobre a Previdenciária, sem pertinência as pretensões do contribuinte. Isso porque a Lei nº 8.212/91 (Lei de Custeio), mediante as disposições dos seus arts. 11, 22 e 28, dentre outros, trata da incidência das contribuições em comento sobre o salário-de-contribuição, definido este de forma diversa do salário regido na CLT. Prevalece o conceito previdenciário sobre o trabalhista dada a aplicação dos critérios hermenêuticos cronológico e da especialidade.

14. Assim, havendo regramento próprio para a incidência das contribuições previdenciárias, a eventual aplicação da legislação trabalhista se revestirá de caráter complementar e/ou subsidiário, mas seus conceitos não se sobreporão aos firmados na Lei de Custeio. Portanto, mui própria a fundamentação legal da DRJ com base na Legislação Previdenciária para manter o lançamento. E neste diapasão, diante de Lei Previdenciária vigente e constitucional, plenamente atendido o disposto no Artigo 110 do Código Tributário Nacional.

15. A Auditoria lançou contribuição previdenciária tendo como base de cálculo valores de seguro de vida em grupo pagos pelo interessado a seus empregados e sócios sem haver previsão em acordo ou convenção coletiva de trabalho (Relatório Fiscal, e-fl. 37, item 5).

16. Em que pesem a abordagem ponderada da DRJ ou os extensos argumentos apresentados pelo contribuinte acerca da matéria, para solução desta questão basta a colação a este voto da recente Súmula 182 deste Conselho, vigente desde a data de 16 de agosto do corrente exercício:

**Súmula CARF 182**

O seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, não se inclui no conceito de remuneração, não estando sujeito à incidência de contribuições previdenciárias, ainda que o benefício não esteja previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Acórdãos Precedentes: 2401-002.499, 2201-006.947, 2301-007.830, 9202-005.318 e 9202-008.026.

17. Dessa forma, com razão o recorrente neste quesito, devendo ser afastado o lançamento em relação às verbas de seguro de vida em grupo pagas aos seus segurados.

18. Em prosseguimento à análise da lide, verifica-se a contraposição recursal em relação ao descabimento do lançamento referente aos pagamentos a título de  **cursos de inglês** . A fiscalização aponta em seu relatório que esse benefício não integraria o salário-de-contribuição, se extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa, o que não ficou comprovado durante a fiscalização (Relatório Fiscal, e-fl. 38, item 8).

19. E o próprio interessado aponta em seu recurso que “... *de fato, no caso em tela, o curso de inglês não foi disponibilizado pela RECORRENTE à totalidade de seus empregados e dirigentes,...*” (e-fls. 322).

20. A não incidência da contribuição previdenciária em relação aos cursos de capacitação e qualificação profissional, com redação vigente à época dos fatos, estava prevista no artigo 28, § 9º, inciso “t” da Lei n.º 8.212 de 1991, a seguir reproduzido:

Art. 28 (...)

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

(...)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei n.º 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei n.º 9.711, de 1998).

(...)

21. Da leitura do referido dispositivo legal depreende-se a necessidade do cumprimento de três requisitos: (i) os valores devem se destinar à: (a) educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio; (b) educação superior e (c) cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa; (ii) não deve ser utilizado em substituição de parcela salarial; e (iii) que todos os empregados e dirigentes devem ter acesso ao mesmo.

22. A Decisão combatida apontou a manutenção do lançamento justamente pelo fato de que o fornecimento dos cursos não se deu para todos empregados da empresa destacando o dispositivo legal acima destacado. Assim, sem razão o recorrente neste quesito.

23. Complemente-se que já foi abordado em sede preliminar deste voto que a rubrica sob apreço subjuga-se à legislação previdenciária e não trabalhista, sendo dessa forma considerada como base de cálculo da contribuição devida.

24. Em apreciação derradeira, aponte-se que a aplicação da **Multa de Ofício de 75 %** (setenta e cinco por cento), recorre-se novamente ao voto da DRJ, que esgota plenamente os motivos de manutenção da mesma no lançamento e a impossibilidade de minoração da mesma, conforme o seguinte excerto, que indica a falta de razão da pretensão em pauta:

#### **DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA DE OFÍCIO**

33. Quanto ao suposto caráter confiscatório da multa, cabe ressaltar que a atuação do agente público é norteada pela lei, seja no seu sentido estrito ou no seu sentido lato. O ato de lançamento é vinculado, a teor do Art. 142 do CTN, sob pena de responsabilidade funcional. Ademais, o princípio da legalidade, insculpido no inciso 11 do artigo 5º da Carta Magna opera, em relação à Administração Pública, de forma diversa das relações particulares, haja vista o interesse público subjacente. Ou seja, não é permitido ao Poder Público nem a nenhum de seus agentes, no exercício de suas funções, fazer algo que não esteja expressamente autorizado em lei.

34. A legislação não abre espaço para que a autoridade fiscal, *sponte própria*, deixe de aplicar a multa objetivamente cominada em razão de um juízo subjetivo de valor. Logo, se não há a autorização expressa, há, na realidade, uma vedação para tal prática.

25. Assim, afastada a preliminar de decadência e patente o reconhecimento dos valores pagos a título de cursos de inglês a parte dos segurados a serviço da empresa como base de cálculo da Contribuição Previdenciária, além de correta e legalmente aplicada a Multa de Ofício, restam afastados todos os argumentos do contribuinte em sentido contrário. Deve-se reconhecer o descabimento do lançamento apenas em relação à rubrica “seguro de vida em grupo” o que, por consequência, retoca a Decisão de Piso a fim de serem excluídos do lançamento os valores consolidados relativos a tal título.

#### **Conclusão**

26. Isso posto, voto em rejeitar a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar os lançamentos consubstanciados com base na rubrica “seguro de vida em grupo”.

*(assinado digitalmente)*

Ricardo Chiavegatto de Lima - Relator