



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.731330/2013-43
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **2301-009.838 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de setembro de 2022
Recorrentes UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CONHECIMENTO. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

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

CONHECIMENTO. RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

A Relação de Vínculos anexa ao auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribui responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comporta discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

CONHECIMENTO. CONCOMITÂNCIA ENTRE AS ESFERAS JUDICIAL E ADMINISTRATIVA.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Súmula Carf nº 1.)

DECADÊNCIA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN. (Súmula Carf nº 148.)

SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO UTILIDADE. VALE-TRANSPORTE. DESCONTO MENOR DO QUE O AUTORIZADO PELA LEI.

Não incide contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de vale-transporte. A lei autoriza, mas não obriga, o desconto de até 6% da remuneração do empregado para custeio do vale-transporte. A ausência de desconto ou o desconto menor do que o autorizado não implicam descaracterização do benefício.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PLANO ABERTO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE DE CONTEMPLAR TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

Não compõe a base de cálculo de contribuições previdenciárias os valores pagos a planos de previdência complementar de entidades abertas, ainda que destinados a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PLANOS DE SAÚDE DISTINTOS.

O fato de o plano de saúde não ter cobertura idêntica a todos os empregados, não ofende o requisito da universalidade, porquanto todos têm, de algum modo, acesso à assistência médica.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BOLSAS DE ESTUDO PARA GRADUAÇÃO.

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior. (Súmula Carf nº 148.)

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. SEGURO DE VIDA EM GRUPO.

O seguro de vida em grupo somente pode ser excluído da base de cálculo da contribuição previdenciária se for acessível a todos os segurados.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Súmula Carf nº 108.)

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO.

É de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, o prazo para a homologação do pagamento de tributo sujeito a esse tipo de lançamento.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. IMPROCEDÊNCIA.

A qualificação da multa de ofício para 150% somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo incontestado, por meio de documentação acostada aos autos, o dolo por parte do contribuinte, condição imposta pela lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo das questões relacionadas à representação fiscal para fins penais (Súmula Carf nº 28) e ao Relatório de Vínculos (Súmula Carf nº 88), nem das nulidades e das questões relacionadas à isenção de contribuições patronais SAT e RAT, em face da concomitância (Súmula Carf nº 1), afastar a decadência das multas por descumprimento de obrigação acessória, e no mérito, dar-lhe parcial provimento para: 1) excluir dos lançamentos os valores relativos à diferença do

percentual descontado a título de vale-transporte, ao plano de previdência complementar, aos planos de saúde e às bolsas de estudo; 2) reduzir a multa correspondente ao Debcad nº 51.044.376-1 para R\$ 453.011,03, e 3) Manter o lançamento correspondente ao Debcad nº 51.044.375-3, apenas em relação ao seguro de vida em grupo.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, João Maurício Vital, Maurício Dalri Timm do Valle, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Tratam-se dos seguintes lançamentos, todos relativos a fatos geradores ocorridos no período de 01/2009 a 12/2010:

- a) Debcad nº 51.044.375-3 – multa deixar de arrecadar contribuições descontadas dos segurados;
- b) Debcad nº 51.044.376-1 – multa por apresentar arquivos digitais com omissões;
- c) Debcad nº 51.044.377-0 – contribuições previdenciárias, parte dos empregados e contribuintes individuais;
- d) Debcad nº 51.044.378-8 – contribuições devidas a *terceiros*;
- e) Debcad nº 51.044.380-0 – contribuição previdenciária, parte patronal e SAT/RAT, sobre valores pagos ou creditados a segurados empregados, não recolhidas nem declaradas em Gfip;
- f) Debcad nº 51.044.381-8 – contribuição previdenciária, parte patronal, SAT/RAT e parte de contribuintes individuais, sobre valores pagos ou creditados a segurados empregados e contribuintes individuais, não recolhidas nem declaradas em Gfip.

Os lançamentos foram impugnados e a impugnação foi considerada parcialmente procedente. Da parte desonerada, recorreu-se de ofício.

Manejou-se recurso voluntário (e-fls. 1792 a 1867) em que se alegou:

- a) que a autuação é nula por ferir o princípio da verdade material, pois a Autoridade Lançadora não teria infirmado adequadamente sua condição de entidade beneficente e que teria personalidade jurídica própria;
- b) a decadência relativa aos fatos de 2009 dos lançamentos decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias, que deveriam seguir a mesma regra decadencial das obrigações principais correlatas, ou seja, o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN;
- c) que a recorrente faz jus à isenção, porquanto ela e a sua mantenedora, em nome de quem foi expedido o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – Cebas, devem ser consideradas pessoas jurídicas com uma única personalidade jurídica assistencial (e-fl. 1824);
- d) que a Fiscalização incluiu, na base de cálculo, valores pagos indevidamente a empregados e que foram posteriormente descontados;
- e) que não incide contribuição sobre a diferença entre o percentual de desconto do vale-transporte dos empregados e o percentual legalmente autorizado;
- f) que o fato de a recorrente não estender os benefícios do plano de previdência privada a todos os empregados e dirigentes não justifica a incidência de contribuição previdenciária sobre os respectivos valores;
- g) que os valores de planos de saúde não integram a base de cálculo das contribuições, ainda que o benefício não seja extensivo a todos os empregados e dirigentes;
- h) os valores concedidos a título de bolsas de estudos não integram a base de cálculo porque não seriam habituais e não se prestariam a retribuir o trabalho;
- i) que não incide contribuição previdenciária sobre prêmios de seguro de vida em grupo;
- j) que descabe a multa agravada, pois não se comprovou dolo e sonegação fiscal;
- k) que o cálculo da multa do Debcad nº 51.044.376-1 está incorreto;
- l) que a multa constante do Debcad nº 51.044.375-3 é ilegal, pois que não deveria considerar, em sua base de cálculo, os valores de plano de saúde; bolsas de estudos; diferença de vale-transporte; previdência privada e seguro de vida, como reflexo da não incidência de contribuição previdenciária sobre essas rubricas;
- m) que é indevida a inclusão dos nomes dos diretores da entidade no Relatório de Vínculos, porquanto descabe a imputação de responsabilidade tributária a eles;
- n) que descabe a representação fiscal para fins penais;
- o) que descabe juros sobre a multa.

Por meio da Resolução nº 2301-000.618, de 12/06/2016, esta turma converteu o julgamento dos recursos voluntário e de ofício em diligência para que a autoridade preparadora esclarecesse (e-fls. 1973 e 1974):

- a) se a entidade mantenedora exerce, assim como a entidade mantida, atividade de ensino;
- b) se a recorrente seria a única entidade mantida pela Associação Universitária e Cultural da Bahia, e
- c) se os pagamentos a dirigentes decorreriam da condição de diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores ou seriam, em verdade, pagamentos pela contraprestação de atividades-fim no ramo do ensino.

Ao fim, determinou-se que a recorrente fosse intimada para, querendo, se manifestar no prazo de trinta dias.

A diligência foi parcialmente cumprida nos termos do Relatório Fiscal de Diligência (e-fls. 1976 a 1980) e a recorrente não foi intimada do seu resultado.

É o relatório suficiente.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

RECURSO VOLUNTÁRIO

1 Conhecimento

O recurso é tempestivo. Não conheço, porém, da matéria afeta à representação fiscal para fins penais, por força da Súmula Carf nº 28. Também não conheço da questão relacionada ao Relatório de Vínculos, em razão da Súmula Carf nº 88.

Ainda quanto à limitação cognitiva, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN constatou (e-fls. 2029 e 2059) que a recorrente impetrou ação judicial, Processo nº 0036820-85.2016.4.01.3300, em trâmite na 12ª Vara da Justiça Federal em Salvador – BA, na qual se discute a possibilidade de aproveitamento, pela recorrente, do certificado que garante a isenção tributária da entidade mantenedora, Associação Universitária e Cultural da Bahia. Sustentou, a PGFN, que se trata de hipótese de aplicação da Súmula Carf nº 1, em face da concomitância entre as instâncias judicial e administrativa. Incluem-se, na questão concomitante, as preliminares de nulidade, dentre elas a de alegação de ausência de personalidade jurídica.

O objeto da ação é a anulação de todos os lançamentos decorrentes do não reconhecimento da imunidade tributária da recorrente e os pedidos das autoras são (e-fls. 2058 e 2059):

- a) A citação do réu para, querendo, contestar a presente ação, sob pena de revelia;
- b) A procedência da ação para declarar que a relação das autoras é indissociável e, portanto, a certificação de entidade de assistência social fornecida à ASSOCIAÇÃO UNIVERSITÁRIA E CULTURAL DA BANIA é extensiva à UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR, devendo, ser declarada a isenção e a imunidade da UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR para declarar a improcedência de todos os créditos tributários que, na sua origem, não reconheceram o caráter de assistência social da UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR.
- c) para declarar a imunidade da autora - UCSAL em relação às contribuições previdenciárias (cota patronal, SAT/RAT e terceiros), extinguindo todos os débitos constituídos em seu desfavor.
- d) A condenação do Réu nas custas judiciais e honorários da sucumbência.

Observo que, em relação aos lançamentos de contribuição previdenciária, parte patronal, os autos de infração estão integralmente sustentados pela tese de inexistência de certificado de isenção para a recorrente, que a refutou sob a alegação de que o certificado da entidade mantenedora lhe aproveitaria. Essa é a exata matéria discutida na via judicial. Portanto, vejo que, de fato, é o caso de aplicação da Súmula Carf nº 1 para aquelas contribuições.

Assim, do recurso voluntário, não conheço das questões relacionadas à isenção da entidade e, por conseguinte, às contribuições previdenciárias, parte patronal e SAT/RAT. Incluem-se nessas questões a alegação de nulidade por inobservância do princípio da verdade material.

Entretanto, constam dos autos outros lançamentos não atingidos pela concomitância, que são os relativos a contribuições de empregados, de contribuintes individuais e contribuições para *terceiros* e as multas por descumprimento de obrigações acessórias.

Registro que a recorrente questionou a qualificação da multa de ofício. Embora a decisão recorrida tenha afastado a qualificação, a matéria está devolvida em razão do recurso de ofício, o que implica em conhecer as razões do recurso voluntário como contestação à remessa necessária.

A propósito, a diligência determinada por esta turma por meio da Resolução nº 2301-000.618, de 12/06/2016, não foi integralmente cumprida, como se observa no Relatório Fiscal de Diligência (e-fls. 1976 a 1980), e nem dela se deu ciência ao recorrente. Entretanto, não percebo necessidade alguma de insistir-se na obtenção das informações requeridas porque todas elas se referem ao cumprimento de requisitos para a imunidade da entidade, questão essa que não se conhece por força da concomitância. Assim, tanto a omissão no cumprimento da diligência quanto a falta de notificação do recorrente acerca do seu resultado não afetam a análise das questões conhecidas no recurso voluntário.

2 A decadência

O recorrente alegou que teria ocorrido a decadência relativa aos fatos de 2009 dos lançamentos decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias, que deveriam seguir a mesma regra decadencial das obrigações principais correlatas, ou seja, o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

Ocorre que as exações decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias não estão sujeitas a homologação, como as obrigações principais, não se lhe aplicando a regra decadencial do § 4º do art. 150 do CTN. Aplica-se-lhe, como bem estabelece a Súmula Carf nº 148, a regra estabelecida no inc. I do art. 173 do CTN.

Afasto, pois, a decadência.

3 Mérito

O campo de incidência da contribuição previdenciária é determinado pelo conceito de salário-de-contribuição que, segundo o art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, nas situações destes autos, corresponde, em linhas gerais, à remuneração auferida pelo trabalhador para exercer o seu trabalho:

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)

(...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

A lei concedeu, todavia, isenção sobre algumas parcelas remuneratórias, que estão descritas no § 9º daquele dispositivo.

Por força do que estabelece o inciso II do art. 111 do CTN, não coaduno com a tese do recorrente de que as isenções ali previstas devem ser interpretadas teleologicamente ou por qualquer outro critério que não seja o literal. Isso porque o legislador complementar, ao definir o método de interpretação, certamente pretendia restringir as divagações interpretativas, cada vez mais criativas, que poderiam alargar as isenções para além da sua pretensão original, causando verdadeira erosão na base impositiva.

Como claramente se verifica na definição legal do salário-de-contribuição, a questão da habitualidade trazida pelo recorrente diz respeito ao empregado e ao trabalhador avulso e se refere somente aos pagamentos na forma de utilidades, não atingindo os pagamentos em pecúnia e nem os ganhos de contribuintes individuais.

Quanto à questão da retributividade, filio-me ao entendimento de que todos os benefícios percebidos pelo trabalhador em razão do contrato de trabalho dele decorrem e, portanto, têm caráter retributivo, independentemente se forem concedidos sob condição ou se antes ou depois do serviço prestado, ou mesmo se venham a ser fruídos na forma de utilidade.

Partindo desses fundamentos, passo a analisar cada uma das rubricas que compuseram o lançamento:

3.1 DIVERGÊNCIAS ENTRE FOLHAS DE PAGAMENTO E GFIP

3.1.1 *Das divergências relativas a contribuintes individuais*

A recorrente alegou que parte das divergências entre o que se constou nas folhas de pagamento e nas Gfip resultaram da informação divergente no Número de Inscrição do Trabalhador – NIT, já que se tratavam de contribuintes individuais com mais de uma inscrição no PIS/Pasep (e-fl. 1838).

Coaduno, entretanto, com o entendimento da instância *a quo* sobre a questão, que ratifico e transcrevo (e-fls. 1774 a 1775):

Em que pese às alegações da defesa quando aduz que os valores lançados a este título se referem às valores pagos a trabalhadores que possuíam mais de uma inscrição no PIS/PASEP perante a Caixa Econômica Federal. Com efeito, trata-se de retenções de contribuição previdenciária sobre a remuneração de 2 (dois) trabalhadores quando, de fato, eles já teriam sofrido retenção no limite máximo de contribuição, em primeiro lugar, importa registrar que nos termos do art. 67 da Instrução Normativa SRF nº 971, de 2009 *o contribuinte individual que prestar serviços a mais de uma empresa ou, concomitantemente, exercer atividade como segurado empregado, empregado doméstico ou trabalhador avulso, quando o total das remunerações recebidas no mês for superior ao limite máximo do salário-de contribuição deverá, para efeito de controle do limite, informar o fato à empresa em que isto ocorrer, mediante a apresentação:*

I - do comprovante de pagamento ou declaração previstos no § 1º do art. 64, quando for o caso;

II - do comprovante de pagamento previsto no inciso V do art. 47, quando for o caso.

§ 1º O contribuinte individual que no mês teve contribuição descontada sobre o limite máximo do salário-de-contribuição, em uma ou mais empresas, deverá comprovar o fato às demais para as quais prestar serviços, mediante apresentação de um dos documentos previstos nos incisos I e II do caput.

Enquanto que a teor do que disciplina o § 6º do artigo antes citado *a empresa deverá manter arquivadas, à disposição da RFB, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, cópias dos comprovantes de pagamento ou a declaração apresentada pelo contribuinte individual, para fins de apresentação ao INSS ou a RFB, quando solicitado.*

Como se vê, para comprovar que o contribuinte já havia sofrido desconto sobre o teto máximo do salário de contribuição a empresa deveria ter apresentado a declaração firmada pelo contribuinte.

Em segundo lugar, se a informação da remuneração em GFIP pela empresa foi feita em dois NITs diferentes, de forma duplicada, a fim de se elidir da incidência em duplicidade, em tese, da contribuição previdenciária sobre a mesma remuneração cabia a impugnante ter trazido aos autos cópia dos comprovantes de pagamento, o que não ocorreu. Assim, agiu corretamente a ao apurar a contribuição devida.

Acrescento que, ao contrário do que afirmou a recorrente, descaberia à Autoridade Fiscal diligenciar para identificar todos os possíveis vínculos do contribuinte individual e respectivas contribuições, a fim de se apurar o teto, quando a legislação atribui ao contratante dos serviços o encargo de manter consigo os elementos para comprovar esse fato.

Nego provimento ao recurso na matéria.

3.1.2 Das divergências relativas a empregados

Tendo em vista que a recorrente nada inovou no questionamento da matéria, reproduzo o que consta da decisão recorrida (e-fl. 1775), cujos fundamentos assumo como meus:

A autuada reclama que as contribuições em debate se referem a valores que foram indevidamente pagos em duplicidade a determinados empregados da Impugnante, de modo que esta, em procedimento de correção do referido equívoco, deixou de declarar tal diferença em GFIP, bem como efetuou o desconto posterior da folha de tais empregados.

Ocorre que este levantamento ora questionado foi efetuado com base na Folha de Pagamento da fiscalizada, devidamente descrito no Relatório de Lançamentos anexado pela fiscalização. Assim, o procedimento adotado pelo contribuinte, ao elaborar sua Folha de Pagamento, foi devidamente considerado pela fiscalização. Não basta o contribuinte apresentar tais alegações genéricas, sem, contudo, comprovar documentalmente onde foi que ocorreu suposto equívoco.

No Processo Administrativo Fiscal a impugnação deve vir acompanhada da prova documental das alegações. O Decreto nº 70.235, de 1972, limitou o momento para a apresentação de provas, dispondo que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Art. 16 (...) § 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

A preclusão temporal para a apresentação de provas foi ressalvada apenas nas situações previstas nas alíneas acima transcritas.

Escorrito, portanto, o procedimento adotado pela fiscalização.

Acrescento que, a despeito da afirmação da recorrente de que as alegações teriam sido comprovadas com a documentação juntada à contestação inaugural do litígio, o fato é que na impugnação não se apontou prova alguma dentre a vasta documentação anexada pelo impugnante. Não cabe ao julgador tentar adivinhar a finalidade da prova apresentada, sendo imprescindível que a parte faça o liame entre os argumentos contestatórios e a prova apresentada, sob pena de ofensa aos princípios do devido processo legal, da celeridade processual e da boa-fé.

Nego, pois, provimento ao recurso na matéria.

3.2 DA DIFERENÇA ENTRE O PERCENTUAL DE DESCONTO DO VALE-TRANSPORTE DOS EMPREGADOS E O PERCENTUAL LEGALMENTE AUTORIZADO

A questão em apreço é a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores descontados do empregado em percentual menor do que 6% do seu salário. Sob o raciocínio do colegiado *a quo*, estariam excluídos da base de cálculo da contribuição apenas os valores suportados pela empresa menos a parcela descontada dos empregados, à razão de 6% de seus salários, não mais e não menos.

Porém, a correta exegese do parágrafo único do art. 9º do Decreto nº 95.247, de 17 de novembro de 1987, que regulamentou a Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985, é que o desconto do empregado é uma faculdade do empregador, e não um requisito legal:

Art. 9º O Vale-Transporte será custeado:

I - pelo beneficiário, na parcela equivalente a 6% (seis por cento) de seu salário básico ou vencimento, excluídos quaisquer adicionais ou vantagens;

II - pelo empregador, no que exceder à parcela referida no item anterior.

Parágrafo único. A concessão do Vale-Transporte autorizará o empregador a descontar, mensalmente, do beneficiário que exercer o respectivo direito, o valor da parcela de que trata o item I deste artigo. *(Sem grifo no original.)*

Assim, se o empregador optar por arcar, sozinho, com os custos de transporte de seus empregados, sem com eles dividi-lo ainda que autorizado, não terá desnaturado o benefício concedido pela lei, desde que os valores pagos sejam compatíveis com o custo do transporte do empregado de e para o trabalho. Portanto, entendo que os valores pagos ao empregado para a sua locomoção, mesmo que não tenha havido desconto de seu salário ou que esse desconto tenha sido menor do que 6%, subsumem-se ao conceito de vale-transporte e têm caráter indenizatório, razão pela qual entendo aplicar-se, ao caso, Súmula Carf nº 89:

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba. *(Sem grifo no original.)*

No mesmo sentido, decidiu unanimemente a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no Acórdão nº 9202-005.387, cujo voto condutor encerra:

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 nº 89, subsistir e, assim, voto, por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Dou provimento ao recurso na matéria.

3.3 DO PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

O fundamento para a inclusão, na base de cálculo do lançamento, dos aportes a planos de previdência complementar foi a ausência do requisito da universalidade, ou seja, os planos não eram extensivos a todos os empregados e dirigentes da entidade.

Neste ponto, percebo que o recorrente tem razão.

Como bem fundamentado no Acórdão nº 9202-008.086, de 20/08/2019, da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, a partir da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, e com o advento da Lei Complementar nº 109, de 2001, deixou-se de exigir, para planos de previdência complementar fornecidos por entidades abertas, o requisito da universalidade, exigência essa mantida apenas para plano do tipo fechado. Reproduzo trecho daquele acórdão que bem resume as suas conclusões e que se aplicam ao caso dos autos:

Em decorrência das inovações normativas que se sucederam à alteração do art. 202 da Constituição, vê-se que, em se tratando de regime aberto de previdência complementar:

a) antes de 30/05/2001, data de publicação da Lei Complementar nº 109, somente poderiam ser excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores relativos à previdência complementar aberta se extensíveis à totalidade segurados e dirigentes a serviço da empresa (Lei nº 8.212/1991, § alínea “p”); e

b) a partir de referida data, a exigência para a não incidência das contribuições passou a ser a destinação do benefício a categorias específicas de empregados (§§ 2º e 3º do art. 26 da Lei Complementar nº 109/2001).

Em resumo, nos termos da legislação em vigor, para que os benefícios conferidos a empregados e dirigentes não se sujeitem a incidência de tributos: i) no caso de planos de entidades fechadas, a empresa deverá oferecê-lo à totalidade de seus empregados, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes; e ii) em se tratando de planos de entidades abertas, esse pode ser destinado a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria.

Dou provimento ao recurso na matéria.

3.4 DOS PLANOS DE SAÚDE

O recorrente alegou que os valores pagos a título de plano de saúde não deveriam integrar a base de cálculo da contribuição, pois não seriam habituais e retributivos.

Como demonstrado nos autos, o pagamento do plano de saúde não tem nada de inabitual ou eventual, porquanto os valores são regularmente pagos, basta verificar a relação dos pagamentos fornecida pela própria recorrente.

Quanto à retribuição, entendo trata-se de salário-utilidade pago em razão do contrato de trabalho; portanto, tem caráter retributivo.

Entretanto, a razão do lançamento acerca dessa rubrica foi o fato de o empregador não fornecer o mesmo plano de saúde a todos os empregados (e-fl. 134):

Intimada a explicar as regras de participação dos segurados a seu serviço nos planos de saúde, a empresa apresentou as informações seguintes:

“A Instituição oferece Plano de Saúde Sul América para os seus empregados, sendo disponibilizado plano em categoria básica sem ônus para o pessoal do quadro técnico-administrativo, enquanto que os docentes custeiam seu Plano de Saúde. Os empregados técnico-administrativos podem optar por plano de categoria superior, cabendo aos mesmos arcar com o pagamento da diferença entre os planos.”

Observa-se que as regras de participação no plano de saúde são distintas dentro do quadro de pessoal da UCSal. Uma parcela dos empregados tem o plano totalmente custeado pelo empregador; a outra parcela dos empregados não tem acesso ao benefício custeado pelo empregador.

A Lei nº 8.212/91, art. 28, §9º, alínea “q”; bem como o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3048/99, art. 214, §9º, inciso XVI; excluem 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.

O acórdão recorrido manteve o lançamento sob o mesmo fundamento, ou seja, a falta de extensão de plano de saúde para todos os empregados e dirigentes da empresa.

Ora, no meu entender, o fato de o plano de saúde não ter cobertura idêntica a todos os empregados, sendo que alguns custeiam um plano mais caro (e, presumivelmente, mais completo) e outros recebem gratuitamente um plano mais barato, não ofende o requisito da universalidade, pois todos têm, de algum modo, acesso à assistência médica, nos termos do que prevê a alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Ao contrário do que afirmou o acórdão recorrido, pelo que consta dos autos a assistência médica está disponível a todos, ainda que a custos e coberturas distintos.

Dou provimento ao recurso na matéria.

3.5 DAS BOLSAS DE ESTUDO

Quanto aos valores pagos a título de bolsas de estudo para graduação, observo que o fundamento do lançamento está no fato de serem destinadas a cursos superiores. Entendeu, a Autoridade Lançadora, que essa característica exclui a hipótese de isenção prevista na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Sendo esse o único fundamento do lançamento acerca dessa rubrica, é o caso de se aplicar a Súmula Carf nº 149:

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

Dou provimento ao recurso voluntário na matéria.

3.6 DO SEGURO DE VIDA EM GRUPO

Quanto ao seguro de vida, a Autoridade Fiscal, embora tenha relacionado os beneficiários das apólices (e-fls. 927 a 1041), não individualizou o montante que beneficiaria cada um deles.

Segundo a Autoridade Fiscal (e-fls.128 e 129), o lançamento acerca do seguro de vida em grupo teve por fundamentos: 1) ausência de previsão em acordo ou convenção coletiva e a não abrangência da totalidade de empregados, como determina o § 10º do Decreto nº 3.048, de 1999.

Em relação ao primeiro fundamento, a ausência de previsão em acordo ou convenção coletiva, não desnatura, a Súmula Carf nº 182 já excluiu a exigência.

Porém, quanto à universalidade do benefício, que é exigência da legislação, o contribuinte não justificou a razão de na lista dos beneficiários constarem menos da metade de segurados contidos nas folhas de pagamentos ou declarados em Gfip. Ao contrário do que afirmou o recorrente, não se trata de presunção, mas de um fato. Caberia ao contribuinte justificar a diferença numérica, o que não se dignou fazer nem na impugnação, nem no recurso voluntário. Parece-me evidente que, diante de tão discrepante diferença entre segurados declarados e beneficiários dos seguros, nem todos os segurados foram incluídos nas apólices.

Nego, pois, provimento ao recurso nessa matéria.

3.7 DA MULTA RELATIVA AO DEBCAD Nº 51.044.376-1

A autoridade lançadora constatou divergência entre as folhas de pagamento apresentadas pelo contribuinte em formato Manad e as informações declaradas em Gfip, o que implicou em infração aos §§ 3º e 4º do art. 11 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991.

A recorrente contestou o cálculo da multa apenas quanto aos valores relativos ao pagamento de bolsas de estudo que, segundo ela, seriam R\$ 76.220,61 para 2009 e para 2010, enquanto que a Autoridade Lançadora calculou R\$ 83.744,04 para cada ano.

De fato, dado que a multa equivale a 5% sobre o valor da operação correspondente à omissão, limitada a 1% da receita bruta da entidade, e que a base de cálculo da multa na rubrica é de R\$ 1.524.412,15, o cálculo da recorrente está correto.

Entretanto, considerando que os valores pagos a título de bolsas de estudo não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do item 3.5 deste voto, deve ser excluído da base de cálculo da multa o valor integral da rubrica considerado no lançamento, ou seja, R\$ 83.744,04, em cada ano, totalizando R\$ 167.488,08. Assim, considerando o que consta da decisão recorrida, a multa deve ser reduzida de R\$ 620.499,11 para R\$ 453.011,03.

3.8 DA MULTA CONSTANTE DO DEBCAD Nº 51.044.375-3

A Autoridade Lançadora constatou que o contribuinte deixou de arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos e dos contribuintes individuais a seu serviço (CFL 59). Consta do Relatório Fiscal (e-fls. 139 e 140):

11.1.2. Verificamos que a Empresa não arrecadou as contribuições destinadas à Seguridade Social da Remuneração em relação às rubricas: plano de saúde (benefício oferecido apenas a parte do quadro funcional), bolsas de estudos (professor e servidor),

diferença de vale-transporte, previdência privada (benefício oferecido apenas a quem ingressou na instituição até agosto/2004) e seguro de vida benefício não extensivo a todos os funcionários.

Dou parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo da multa do Debcad nº 51.044.375-3 as rubricas relativas ao vale-transporte, ao plano de previdência complementar, aos planos de saúde às bolsas de estudo.

3.9 DOS JUROS SOBRE A MULTA

Nos termos da Súmula Carf nº 108, *incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Nego provimento ao recurso na matéria.

RECURSO DE OFÍCIO

A decisão *a quo* deu parcial procedência à impugnação para excluir do lançamento:

- a) os valores relativos a 01/2009, em face da decadência, e
- b) a multa qualificada.

Não vejo como reparar a decisão recorrida.

Sobre a decadência, trata-se de aplicação da regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN. Os lançamentos foram aperfeiçoados em 19/02/2014 e há provas de antecipação do pagamento. Portanto, quando do lançamento já se encontrava decaído o período de 01/2009.

Sobre a multa qualificada, assim concluiu o colegiado antecedente (e-fl. 2184):

No caso em concreto, da análise das alegações trazidas aos autos pela autoridade fiscal, entendo que, a simples constatação pela fiscalização de que durante o período fiscalizado a requerente informava em GFIP o Código FPAS 639 referente a Entidades Filantrópicas com isenção, inibindo assim, o cálculo das contribuições patronais devidas pela empresa à Previdência Social, não é motivo suficiente para a aplicação da multa de 150%, pois tal circunstância não figura entre suas hipóteses de incidência.

Com efeito, a qualificação da multa teve por fundamento somente o fato de a entidade ter se declarado isenta, informando em Gfip o código FPAS 639, mesmo após ações fiscais pretéritas que já haviam apontado para a inaplicabilidade desse código porque a entidade não teria direito a isenção alguma.

Ora, não vejo hipótese de fraude ou sonegação, porquanto a entidade sempre questionou, inclusive judicialmente, sua condição de imune e isenta. O que ocorre é uma divergência de interpretação da legislação, sobretudo quanto à possibilidade de aproveitamento, para si, do Cebas emitido em nome da entidade mantenedora. Não se vislumbra, portanto, nenhum artifício doloso tendente a reduzir indevidamente o tributo a pagar, ocultar seu fato gerador ou dificultar o controle fiscal.

Nego, pois, provimento ao recurso de ofício.

Conclusão

Voto por negar provimento ao recurso de ofício e por conhecer, em parte, do recurso voluntário, não conhecendo das questões relacionadas à representação fiscal para fins penais (Súmula Carf nº 28) e ao Relatório de Vínculos (Súmula Carf nº 88), nem das nulidades e das questões relacionadas à isenção de contribuições patronais e SATRAT, em face da concomitância (Súmula Carf nº 1), afastar a decadência das multas por descumprimento de obrigação acessória e, no mérito, por dar-lhe parcial provimento para: 1) excluir dos lançamentos os valores relativos à diferença do percentual descontado a título de vale-transporte, ao plano de previdência complementar, aos planos de saúde e às bolsas de estudo; 2) reduzir a multa correspondente ao Debcad nº 51.044.376-1 para R\$ 453.011,03, e 3) manter o lançamento correspondente ao Debcad nº 51.044.375-3 apenas em relação ao seguro de vida em grupo.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital