



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10976.000087/2010-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2102-003.310 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de maio de 2024
Recorrente SAFFRAN LINCO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

DIREITO DE DEFESA. DESCRIÇÃO CLARA, PRECISA DA EXAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

A descrição minuciosa dos elementos adotados na consecução do lançamento fiscal, acompanhada da correspondente fundamentação legal, respeita o direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa, não sendo considerado nulo o lançamento fiscal que preenche todos os requisitos formais e materiais exigidos pela legislação.

ABONO DE FÉRIAS. PREVISÃO EM NORMA COLETIVA DE TRABALHO. LIMITADO A VINTE DIAS DO SALÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. Não incidem contribuições sociais sobre o abono de férias pago em obediência a norma coletiva de trabalho e não excedente a vinte dias do salário do trabalhador.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA. COBERTURA. ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS DA EMPRESA. EXIGÊNCIA ÚNICA. DESNECESSIDADE DE PREVISÃO DE COBERTURA IGUAL PARA TODOS OS EMPREGADOS.

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.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA E JUROS.

As contribuições sociais em atraso estão sujeitas aos acréscimos legais, nos percentuais definidos pela legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a incidência previdenciária sobre o Abono de Retorno de Férias e sobre a Assistência médica.

(documento assinado digitalmente)

Jose Marcio Bittes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto – Redator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado(a)), Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Jose Marcio Bittes (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil, contra o contribuinte em epígrafe, cujo montante consolidado em 15/03/2010 é de R\$ 3.788,49 (três mil, setecentos e oitenta e oito reais e quarenta e nove centavos), apurado no período 01/2006 a 12/2008.

O lançamento refere-se às contribuições sociais devidas pela empresa a Outras Entidades e Fundos - Terceiros (FNDE, SEBRAE, INCRA e SENAI), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, não declaradas em GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, fiscalizadas e arrecadadas pela Receita Federal do Brasil. A Auditora Fiscal ressaltou a existência de convênio para arrecadação direta ao SESI, firmado em 19/ 10/ 1992, aditado e ratificado em 01/12/1999.

De acordo com o Discriminativo de Débito - DD de fls. 04/14, Relatório Fiscal de fls. 40/43 e planilhas de fls. 44/51, as bases de cálculo foram desmembradas nos levantamentos a seguir descritos:

- a) AF - ABONO DE FÉRIAS - pagamento de abonos de retorno de férias a segurados empregados, de acordo com a cláusula quarta dos Acordos Coletivos de Trabalho dos anos de 2006 a 2008, não declarados em GFIP.
- b) AM - ASSISTÊNCIA MÉDICA - valores pagos a título de seguro saúde ao segurado empregado Eduardo Antônio Teodoro Pinto.
- c) FP - FOLHA DE PAGAMENTO NÃO DECLARADA GFIP - divergências de bases de cálculo contidas nas folhas de pagamento, mas não declaradas na GFIP, e valores de glosas de salário família
- d) Para contemplar a mudança ocorrida na legislação com a publicação da Medida Provisória - MP 449 de 03/12/2008, convertida na Lei nº 11.941 de 27/05/2009, os levantamentos acima foram desmembrados em: F 1 - ABONO DE FÉRIAS 12/2008, M1 - Assistência Médica 12/2008, P1 - FOLHA DE PAGAMENTO NÃO DECLARADA (...) A1 - REMUNERAÇÃO AUTÔNOMA NÃO DECLARADA GFIP 12/2008.

Cientificado do auto de infração em 18/03/2010, fl. 01, o sujeito passivo, às fls. 92/151, defendeu-se apresentando os seguintes argumentos:

- A impugnação é tempestiva.
- Diz que a ação fiscal realizou-se com excessivo rigor, jogando por terra o Princípio da Razoabilidade que deve nortear todo e qualquer processo, administrativo ou judicial.
- Aduz a nulidade do Auto de Infração vez que a sua fundamentação deveria ter discriminado, detalhado, pormenorizado as razões correspondentes ao ato do lançamento, bem como os critérios adotados para se chegar aos valores efetivamente utilizados no cálculo do tributo e não somente a simples indicação dos dispositivos legais aplicáveis e a apresentação dos cálculos em função dos quais se chegou ao montante lançado.
- Com base em doutrina e julgado do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, afirma que a autoridade fiscal não encontra respaldo nas disposições legais que cuidam da ação fiscalizadora, devendo o Auto de Infração ser tomado sem efeito.
- No que tange ao Abono de Retorno de Férias, considera flagrante o equívoco cometido pela fiscalização. Isto porque a cláusula quarta do Acordo Coletivo de Trabalho, dispõe de forma expressa, que a parcela não integrará a remuneração, sendo esta cláusula normativa estabelecida em consonância com o art. 7º, inciso XXVI da Constituição Federal, que deve ser regularmente respeitada por traduzir a vontade das partes.
- Ressalta o disposto no artigo 144 da CLT, segundo o qual, o abono pago pela empresa não integra a remuneração do empregado para os efeitos legais, desde que concedido em virtude de acordo coletivo.
- Citando jurisprudência, alega que o fato de ser devido em razão da assiduidade do empregado não tem o condão de alterar a natureza jurídica da referida parcela, que por força de instrumento normativo, não tem caráter remuneratório e nem incidência de contribuição previdenciária.
- Aduz que a legislação previdenciária também exclui a incidência de contribuição sobre o abono de férias, conforme se verifica no artigo 28, § 9, “e”, itens 6 e 7 da Lei nº 8.212/91, sendo que, entendimento contrário, nesse caso, viola o princípio da legalidade tributária, razão pela qual deverá ser cancelado o presente Auto de Infração. _
- Quanto aos benefícios Assistência Médica, Seguro Saúde e Seguro de Vida, alega que, ao contrário do entendimento exposto pela fiscalização, não possuem natureza remuneratória e não podem ser considerados salário utilidade, porque não acrescem ao patrimônio do prestador de serviços.
- Diz que o artigo 458 da CLT dispõe expressamente em seu § 2º que a assistência médica ou seguro saúde e os seguros de vida não serão considerados salário, e, desta forma, verifica-se que a constituição de crédito não encontra fundamento legal ou jurídico, porque citadas parcelas não possuem natureza jurídica contraprestativa.
- Acrescenta que a jurisprudência já se manifestou a respeito no sentido de não haver incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos empregados a título de seguro de vida em grupo, pois não se tem no caso remuneração em dinheiro nem salário utilidade, e ainda, que mesmo constituindo um benefício a favor do empregado, não constitui propriamente um ganho e nem tem repercussão direta no seu padrão de vida, no seu nível de consumo ou de conforto, razão pela qual não incide a contribuição.
- No caso concreto, no que tange ao sr. Eduardo Antônio Teodoro Pinto, o fato do mesmo participar de forma diferenciada não implica em remuneração indireta, pois entende ter demonstrado que o benefício recebido não importa em acréscimo a seu patrimônio.
- Em relação aos`segurados Marley Magalhães e Heraldo Lúcio D'Ávila, ainda que considerado o caráter pessoal de tais parcelas, estas não se transmudam em parcelas

remuneratórias. Haja visto que, se tais benefícios não são considerados remuneração para os empregados, com maior propriedade não poderão ser assim considerados em relação aos prestadores que atuam através de pessoa jurídica.

- A mesma situação é observada em relação ao sr. Marco Antônio Bianchetti Agripino, na medida em que não se pode admitir a integração do seguro de vida às remunerações do segurado.

- Por tais razões, considera que o auto de infração deverá ser anulado e cancelada a constituição do crédito.

- Em seguida, discorda das glosas de salário família, porque os recolhimentos e as deduções de salário família foram efetuados em harmonia com a legislação, ressaltando que sobre as parcelas seguro de vida em grupo, saúde e assistência médica não há incidência de contribuição previdenciária, e alegando, mais uma vez, violação ao princípio da legalidade tributária.

- Assevera que, conforme demonstrado, as parcelas sobre as quais foi constituído o crédito previdenciário não possuem caráter remuneratório, sendo inexistente o fato gerador da obrigação principal, pelo que, entende que a multa e os juros moratórios deverão ser decotados. '

- Pela mesma razão, discorda da aplicação da multa imposta pelo artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, pois se sobre as parcelas ora discutidas não há incidência de contribuição previdenciária, não há que se falar em lançamento de ofício do crédito e muito menos de aplicação de qualquer penalidade ou sanção administrativa em razão do seu não recolhimento.

- Diz ainda, que ao contrário do entendimento exposto no auto de infração, a penalidade imposta de ofício não se apresenta mais benéfica. Isto porque, de acordo com o artigo 239 do Decreto nº 3.048/99, o limite da multa incidente sobre as contribuições sociais incluídas em notificação fiscal de lançamento é de 50%, portanto, inferior à alíquota imposta pelo artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96 que é de 75%.

- Alega que a multa de ofício de 75% tem caráter confiscatório, que diverge dos parâmetros e preceitos previstos pelo artigo 112 do CTN e viola o princípio da isonomia, porque impõe tratamento desigual a contribuintes ao impor condições diferenciadas para recolhimentos fora do prazo.

- Nesse ponto, lembra que a autuada apenas deixou de recolher as contribuições previdenciárias por entender que não eram devidas em relação à determinadas parcelas e determinadas pessoas, devendo a multa de ofício, ser decotada ou reduzida a patamares inferiores ao fixado no auto de infração.

- Concluindo, requer que lhe seja permitido produzir todos os meios de prova necessários ao deslinde da questão, consoante direito constitucional ao contraditório e ampla defesa.

A decisão de piso foi desfavorável à pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

DIREITO DE DEPESA. DESCRIÇÃO CLARA, PRECISA DA EXAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE.

A descrição minuciosa dos elementos adotados na consecução do lançamento fiscal, acompanhada da correspondente fundamentação legal, respeita o direito constitucional

ao contraditório e à ampla defesa, não sendo considerado nulo o lançamento fiscal que preenche todos os requisitos formais e materiais exigidos pela legislação.

ABONO DE RETORNO DE FÉRIAS. VINCULAÇÃO A FATORES PESSOAIS DOS EMPREGADOS BENEFICIÁRIOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O valor relativo ao abono de férias com concessão vinculada ao fator assiduidade, mesmo que estabelecido em cláusula contratual ou convenção coletiva de trabalho, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, não se comprovando a sua inclusão nas hipóteses de isenção contempladas na legislação.

ASSISTÊNCIA MÉDICA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Para que os valores pagos pela empresa relativos à Assistência Médica sejam excluídos do salário-de-contribuição, os planos correspondentes devem abranger todos os empregados e dirigentes.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. JUROS.

As contribuições sociais em atraso estão sujeitas aos acréscimos legais, nos percentuais definidos pela legislação.

PRODUÇÃO DE PROVAS.

Em regra, a prova documental deve ser apresentada juntamente com impugnação, sob pena de preclusão, ressalvadas as hipóteses expressamente previstas na legislação.

Cientificado da decisão de primeira instância em 09/02/2011, o sujeito passivo interpôs, em 11/03/2011, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

(i) a ação fiscal foi excessivamente rigorosa, contrariando o Princípio da Razoabilidade;

(ii) a autoridade fiscal não seguiu as disposições legais adequadas para a fiscalização, tornando o Auto de Infração sem efeito, impondo que sua fundamentação deve ser detalhada e pormenorizada, não se limitando à citação de dispositivos legais, mas explicando os critérios utilizados para calcular o tributo;

(iii) o Abono de Retorno de Férias não deve ser considerado remuneratório, citando cláusulas contratuais e dispositivos legais que respaldam essa posição;

(iv) contesta a incidência de contribuição previdenciária sobre benefícios como Assistência Médica, Seguro Saúde e Seguro de Vida, argumentando que essas parcelas não têm natureza remuneratória e não acrescem ao patrimônio dos beneficiários, conforme disposições legais e jurisprudência;

(v) a redução das penalidades, argumentando que as parcelas em questão não geraram a obrigação principal e que a multa aplicada é excessiva e confiscatória.

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

O litígio recai sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre Abono de Retorno de Férias, Assistência Médica, Seguro Saúde e Seguro de Vida.

Nulidade da decisão recorrida

É nulo, sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte, o acórdão de primeira instância no qual a autoridade de 1º grau (i) deixa de enfrentar, ao menos conjuntamente com as demais, as alegações de mérito do impugnante; (ii) bem como apresenta unicamente como razão de decidir, fundamento ainda não trazido ao processo, diferente do que embasou o lançamento, agregando a motivação fiscal, suprimindo instância e cerceando o direito pleno de defesa do contribuinte, conforme art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará a providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Não está presente, *in casu*, qualquer hipótese de nulidade indicada no dispositivo acima. Ademais, não há que se falar em nulidade do auto de infração, com bem pontuou a decisão de piso, a qual concordo e que adoto, nos termos do art. 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023:

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 40/43, subitens 2.3 e 2.4, constitui fato gerador das contribuições previdenciárias incluídas no presente Auto de Infração a prestação de serviços remunerados à empresa por segurados empregados e contribuintes individuais, nos termos do estabelecido no artigo 12, inciso I, alínea “a” e inciso V, alínea “g” da Lei nº 8.212/91.

Por sua vez, constitui base de cálculo do crédito previdenciário o valor da remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados, apurada com base nas Folhas de Pagamento e na Escrituração Contábil apresentadas ao fisco em meio digital, não declarado na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

A fiscalização descreveu, de forma pormenorizada, com evidente zelo, a ocorrência de cada espécie de fato gerador incluso na lavratura em comento, com a indicação das bases-de-cálculo apuradas por empregado e contribuinte individual e todos os elementos de convicção para a emissão do presente Auto de infração, permitindo o completo exercício do direito de defesa pela Impugnante.

Pode-se verificar que os fatos geradores encontram-se também discriminados de forma objetiva e clara no DD - DISCRIMINATIVO DE DÉBITO (fls. 04/14), no RL - RELATÓRIO DE LANÇAMENTOS, fls. 15/21, cujas informações são subsidiadas ainda pelas planilhas de fls. 44/51, e os recolhimentos apropriados pela fiscalização bem como as deduções consideradas estão demonstrados nos relatórios RDA - RELATÓRIO

DE DOCUMENTOS APRESENTADOS e RADA - RELATÓRIO DE APROPRIAÇÃO DE DOCUMENTOS APRESENTADOS, fls. 22/34.

Certamente foi possibilitado à impugnante conferir as bases de cálculos das contribuições previdenciárias lançadas pela fiscalização, que foram fundamentadas e discriminadas no relatório FLD - FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO, fls. 35/37.

Em razão disso o Auto de Infração não viola os princípios da ampla defesa e do contraditório, pois a impugnante teve todos os meios para impugnar cada lançamento, como foi feito, evidenciando-se que a mesma compreendeu perfeitamente a natureza da exação, não se vislumbrando qualquer excesso de rigor ou ofensa ao princípio da razoabilidade, mas tão-somente a aplicação da legislação em vigor respeitando o disposto no artigo 142 do CTN, que vincula a atividade da Administração Pública, pelo que não há que se falar em nulidade da autuação ou do procedimento fiscal.

Não se observa qualquer nulidade no lançamento e na decisão de piso que abale sua higidez, motivo pelo qual deve ser afastada a referida preliminar.

Mérito – Incidência sobre Abono de Retorno de Férias, Assistência Médica, Seguro Saúde e Seguro de Vida

Abono de Retorno de Férias

A decisão de piso assim se manifestou acerca da incidência previdenciária sobre o Abono de Retorno de Férias:

(...)

Quanto ao Abono de Retorno de Férias, cabe esclarecer que a natureza jurídica da verba paga independe da denominação que lhe é fornecida ou mesmo da ocasião em que é paga.

No caso em tela, estamos diante de um valor pago pela impugnante em decorrência de cláusula de convenção coletiva de trabalho, na data do primeiro pagamento após a volta ao trabalho depois do gozo das férias, sendo concedido um abono no total de dezoito por cento (18%) do salário nominal percebido pelo empregado, desde que este não tenha tido mais de três faltas, mesmo que justificadas, excetuando-se as faltas constantes no artigo 473 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT.

Ressalte-se que o inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 conceitua o salário-de-contribuição como sendo a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título durante o mês, inclusive aqueles decorrentes de convenção ou acordo coletivo. '

Dentre as hipóteses excludentes de tributação previstas no artigo 28 da Lei nº 8.212/91, encontram-se elencadas na alínea "e", item 6, como não integrantes do salário de contribuição, as importâncias recebidas a título de abono de férias na forma dos artigos 143 e 144 da CLT, e no item 7, aquelas recebidas a título de ganhos eventuais e os abortos expressamente desvinculados do salário.

A empresa busca no artigo 144 da CLT o amparo legal à sua decisão de não considerar o Abono de Férias como parte integrante do salário de contribuição. Entretanto, o Relatório Fiscal esclarece que o pagamento do Abono de Retorno de Férias não se relaciona à conversão de dias de férias em pecúnia, estando vinculado ao fator assiduidade dos trabalhadores, e não se enquadrando na exceção tratada pelo citado artigo.

Assim, tal verba não pode ser incluída nas isenções tratadas no artigo 28, § 9º, alínea “e”, itens 6 e 7 da Lei nº 8.212/91, já que qualquer parcela com a concessão vinculada a fatores como eficiência, assiduidade, pontualidade, tempo de serviço e produção, estabelecida ou não em cláusula contratual ou convenção coletiva de trabalho, integra o salário de contribuição dos empregados para fins de tributação previdenciária.

De fato, todas as verbas decorrentes do trabalho executado pelo empregado, notadamente as vinculadas a fatores de índole pessoal - assiduidade, de caráter condicional, que pressupõe sempre a existência, ao seu lado, de um salário fixo, garantido e invariável para a subsistência do trabalhador - e pagas com habitualidade como ocorre no presente caso, vez que houve pagamento nas competências 01/2006 a 10/2006, 12/2006 a 05/2007, 07/2007 a 10/2007, 12/2007 a 09/2008 e 11/2008 (fls. 23/26), integram a base de incidência das contribuições previdenciárias, conforme preceitua o mencionado artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, que diz: “Entende-se por salário-de-contribuição... para o empregado a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinadas a retribuir o trabalho qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

Ressalte-se que, na legislação brasileira, abono é um adiantamento de aumento salarial, eventual e não continuado, para atender a determinada situação de perda do poder aquisitivo do salário. De acordo com a CLT, todo abono é salário, salvo disposição expressa em contrário. Dessa forma, na ausência de disposição legal em contrário, aplica-se a regra da CLT, artigo 457, § 1º, isto é, todo abono tem cunho salarial e integra o salário-de-contribuição, salvo as exceções legais.

A referida parcela é assim definida por Eduardo Gabriel Saad “in” CLT Comentada, editora LTr:

"Abono correspondente à quantia que o patrão dá a todos os empregados, sem condicioná-lo ao cumprimento de qualquer exigência. O caso mais comum é o de empresa que, em plena vigência de uma sentença normativa proferida em processo de dissídio coletivo, da espontaneamente a seus empregados um aumento geral de salários sob a forma de abono, a fim de ser absorvido pelo futuro aumento compulsório por motivo de nova sentença ou novo acordo coletivo. O abono integra o salário para todos os efeitos legais."

Desta forma, as quantias recebidas a título de abonos somente não sofreriam a incidência de contribuições previdenciárias, no caso de existência de lei desvinculando-os expressamente do salário para todos os fins e efeitos, o que de fato não ocorreu na autuação em foco.

Assim sendo, os Acordos e Convenções Coletivas de Trabalho, ainda que expressamente desvinculem abonos concedidos do salário, não têm força de lei para impor a não incidência de contribuições previdenciárias sobre tais parcelas, nos termos do artigo 123 do Código Tributário Nacional - CTN.

Cabe lembrar que os termos das referidas Convenções Coletivas somente obrigam as partes, respeitado o direito de terceiros, mas obviamente não têm força de se contrapor às disposições de normas cogentes que tratam da incidência de contribuição previdenciária.

Logo, correto o procedimento empreendido pela fiscalização ao constituir o crédito previdenciário relativo ao pagamento do intitulado “Abono de Retorno de Férias”.

Considerando o exposto, percebe-se que não há uma perfeita adequação da parcela paga à figura do ABONO.

Na espécie, verifica-se que o pagamento desta verba encontra-se condicionado à assiduidade do empregado, portanto, não pode ser tido como abono, vez que possui

características de uma premiação por assiduidade, sendo indiscutível sua natureza salarial, integrando o salário de contribuição para todos os fins e efeitos, pois não foram comprovados motivos que justifiquem a não incidência da contribuição previdenciária sobre o mesmo.

Em relação ao abono férias, cumpre destacar que controvérsia cinge-se em determinar se a vinculação dos abonos de férias a critérios relativos à assiduidade do empregado o incluiu no campo de incidência da exação. Ou melhor, se os retida da não incidência prevista no item “6” da alínea “e” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, *in verbis*:

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

[...]

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

[...]

e) as importâncias:

[...]

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;

O item “6” acima citado, ao excluir do campo de incidência da exação as verbas recebidas a título de abono de férias, faz remissão expressa aos artigos 143 e 144 da CLT.

Enquanto que o artigo 143 diz respeito ao que se denominou chamar de “férias vendidas”, limitadas a 1/3 do período de férias a que tiver direito o trabalhador, é no artigo 144 que repousa o permissivo legal que interessa ao caso. Vejamos:

Art. 144. O abono de férias de que trata o artigo anterior, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integrarão a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho.

No caso dos autos, é incontroverso que a obrigação de pagar decorreu de Convenção Coletiva, bem como que os pagamentos se deram após o retorno das férias. Há, nesse sentido, nítida vinculação entre os eventos envolvidos: férias e recebimento da verba. Reforça a conclusão acima, a observação que constou da decisão de piso no sentido de que até o critério estipulado para o pagamento do abono, qual seja, a assiduidade, guardar relação com aquele eleito pelo legislador para a fixação dos dias de férias a que têm direito os empregados, consoante se observa do artigo 130 da CLT.

Da mesma forma, não há evidência, a julgar pelos valores envolvidos tenham correspondidos a mais de 20 dias do salário do respectivo empregado. Com efeito, penso que a hipótese dos autos se amolda perfeitamente à não incidência prevista no item 6 da alínea “e” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 c/c artigo 144 da CLT.

Nesse mesmo sentido os acórdãos 206-00.479, de 15/2/08, 9202-008.018, de 23/7/19 e 9202-007.857, de 21/5/19. Vale a transcrição da ementa do acórdão 9202-009.250 de 19/11/2020:

TRABALHO. LIMITAÇÃO A VINTE DIAS DO SALÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. É inadmissível a incidência de contribuições previdenciárias sobre o abono de férias pago em obediência à norma coletiva de trabalho e não excedente a vinte dias do salário do trabalhador.

Nesse sentido, é de se acolher os argumentos do recorrente no sentido de reconhecer a não incidência previdenciária sobre o Abono de Retorno de Férias.

Assistência médica

Em relação à assistência médica, a decisão de piso assim se manifestou:

No tocante ao pagamento efetuado à título de Assistência Médica, tendo em vista que a empresa possui convênio disponibilizado a todos os segurados, o Relatório Fiscal registra que foram apurados os valores relativos apenas ao empregado Eduardo Antônio Teodoro Pinto, para o qual constatou-se o pagamento de plano diferenciado, conforme lançamentos contábeis a débito da conta 41010060009 - ASSISTÊNCIA MÉDICA (conta de custos de pessoal direto).

Na impugnação o sujeito passivo alega que os valores pagos a título de assistência médica não possuem natureza remuneratória e, valendo-se do disposto no artigo 458, § 2º, inciso IV da CLT, assevera que a referida verba não é considerada salário.

No entanto, no âmbito previdenciário, o artigo 28, § 9º, inciso “q” da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97 dispõe que não integra o salário de contribuição, para os fins desta lei, o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Dessa forma, face à inobservância dos requisitos previstos na letra “q” do parágrafo 9º do art. 28 da Lei 8.212/ 1991, haja visto que o sujeito passivo não comprovou que o benefício da assistência médica oferecido ao empregado em questão é extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, restou configurada a incidência de contribuições previdenciárias, permanecendo válido o lançamento fiscal.

Na fl 98, o relatório da fiscalização sustenta que “(...), no que tange ao salário utilidade ASSISTÊNCIA MÉDICA, os valores foram apurados tendo em vista que a empresa **possui convenio para assistência médica a todos os segurados**. Entretanto, foram constatados lançamentos contábeis de pagamento de plano diferenciado para o Sr. EDUARDO ANTONIO TEODORO PINTO, o que caracteriza pagamento de remuneração indireta. Referidos valores foram levados a débito da conta 41010060009 - ASSISTENCIA MÉDICA (conta de custos com pessoal direto)” (g.n.).

Entendo, em consonância com farta jurisprudência do CARF, que 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, próprio da empresa ou por ela conveniado, é que exista cobertura abrangente a todos os empregados e dirigentes da empresa. Exigir que haja cobertura a todos os empregados e dirigentes da empresa é diferente de exigir que haja a mesma cobertura a todos estes funcionários, como entendeu o acórdão recorrido.

É dizer, 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.

Ora, o dispositivo legal em questão não determina que a assistência prestada, médica ou odontológica, seja igual para todos os empregados e dirigentes.

Exigir a igualdade da assistência entre os funcionários divorcia-se da regra de interpretação disposta no art. 111 do CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II outorga de isenção;

III dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Justamente pela aplicação do artigo 111 do CTN, que determina uma interpretação literal da legislação tributária que outorga isenção, ou seja, que limita a esfera de cognição do intérprete na aplicação da norma em seu sentido literal, não se legitimando a extração de outros sentidos que não se revelem pela literalidade do texto normativo, que se conclui que o §9º do artigo 28 não exige a identidade da cobertura dos serviços de assistência médica, mas que essa seja abrangida à totalidade dos funcionários:

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

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/11/1997)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por- ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10. 12.97)

Ademais, a fiscalização não exigiu em nenhum momento o que o acórdão recorrido considerou necessário, a saber, um termo de opção dos funcionários entre uma ou outra cobertura médica, não se afigurando razoável essa exigência, em sede litigiosa, para fins de fundamentação do decisum. Ora, a base de cálculo da contribuição previdenciária não se confunde com a noção da remuneração da CLT. Aliás, essa base de cálculo é expressamente definida no art. 28 da Lei nº 8.212/91:

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;

Entendo que, ao defender que houve a cobertura da assistência médica a todos os funcionários da Recorrente, e que aquela direcionada aos prestadores de serviços deu-se por força do contrato específico, (defendendo que os demais empregados já estavam cobertos por anterior plano de saúde), a Recorrente suscitou a tese que ora adoto, para fins de exclusão da contribuição previdenciária sobre a assistência médica.

Por fim, cito um julgado da Câmara Superior do CARF sobre o tema:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA /PLANO / SEGURO SAÚDE. 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, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico

hospitalares e outras similares, é que exista cobertura abrangente a todos os empregados e dirigentes da empresa. Exigir que haja cobertura a todos os empregados e dirigentes da empresa é diferente de exigir que haja a mesma cobertura a todos estes funcionários. 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. Recurso especial negado. (Processo nº 11070.002845/2007-15, Acórdão nº 9202003.256 - 2ª Turma Sessão de 29 de julho de 2014)

Em se considerando a prova dos autos de que a assistência médica fora fornecida a todos os funcionários, nos termos do art. 28, § 9º, "q", da Lei nº 8.212/91, entendo que devem ser excluídas tais parcelas da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Multa e juros aplicados

Em relação à multa e juros aplicados, tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 114, § 12, inciso I do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1634/2023, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

(...)

Quanto à multa e aos juros aplicados, esclareça-se que encontram embasamento legal e não podem ser alterados ou excluídos administrativamente, vez que a situação fática verificada enquadra-se na hipótese prevista pela norma.

A legislação com base na qual a multa e os juros foram aplicados está devidamente relacionada no relatório FLD-Fundamentos Legais do Débito, especificamente no tópico "Fundamentos Legais dos Acréscimos Legais" (602 ~ ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS e 701 - FALTA DE PAGAMENTO, FALTA DE DECLARAÇÃO OU DECLARAÇÃO INEXATA), fls. 35/37.

Resta à autoridade administrativa cumprir o que prescreve tais dispositivos, por força de sua vinculação ao texto da norma legal.

Em relação à multa, com edição da Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, a Lei 8.212, de 1991 sofreu alterações, que modificaram o valor das multas aplicadas por descumprimento de obrigação acessória referentes à GFIP.

Também a multa antes aplicada no lançamento por descumprimento da obrigação principal foi alterada e passou a ser exigida nos moldes previstos no artigo 44 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o disposto no novo artigo 35-A da Lei 8.212, de 1991.

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996 incluída pela MEDIDA PROVISÓRIA N 449, DE 3 DE DEZEMBRO DE 2008- DOU DE 4/12/2008

Nesse caso, passa a incidir o percentual de 75% de multa sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nas situações que envolvam falta de pagamento ou recolhimento, ausência de declaração ou inexatidão na declaração.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
(...)

I - de 75 % (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...)

Portanto, na sistemática do inciso I do artigo 44, a multa refere-se tanto a falta de pagamento do tributo, obrigação principal, quanto ao descumprimento do dever instrumental de apresentar declaração ou apresentá-la com dados inexatos, ou seja, a multa de 75% diz respeito às duas infrações, quando verificadas simultaneamente, aplicando-se uma única multa por descumprimento da obrigação principal e da obrigação acessória.

Cabe observar, que, com a introdução do artigo 35-A na Lei nº 8.212, de 1991, pela Medida Provisória - MP nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, as contribuições previdenciárias, em se tratando de lançamento de ofício, ainda que para competências anteriores a esta Medida Provisória, estão sujeitas à multa prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no caso de esta ser mais benéfica ao contribuinte, face ao disposto na alínea “c” do inciso II do artigo 106 do CTN.

Entretanto, esclareça-se que na aplicação do Princípio da Retroatividade Benigna (artigo 106, inciso II, “c”, CTN), para fins de comparação, não devem ser consideradas as contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos, no cálculo da multa de mora e da multa de 75% sobre a obrigação principal, já que a autuação por infração ao § 5º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91 inclui, apenas, as contribuições previdenciárias. Por isso, no presente caso, para o período 01/2006 a 11/2008, as contribuições para Outras Entidades e Fundos foram lançadas com multa de 24% sobre a obrigação principal, sem comparação. Por ser esta mais benéfica que a de 75% (artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996).

A partir da competência 12/2008, aplica-se o disposto no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91 combinado com o artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430/96, ambos com a redação da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, já transcritos neste Acórdão, portanto, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) em desconhecimento da falta de recolhimento de tributo devido.

Dessa forma, correto o procedimento fiscal, não tendo como serem acolhidos os argumentos apresentados pela empresa.

No tocante ao pedido final de apresentação de novas provas, temos que a apresentação de prova documental possui momento próprio, sob pena de preclusão, somente podendo ser admitida após a impugnação nos casos expressamente previstos no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972.

Consequentemente, o impugnante deveria já na defesa trazer aos autos todas as provas que pretendesse produzir, razão pela qual não se conhece do protesto da autuada pela produção de novas provas, por ser o mesmo redundante. A defesa apresentada não teve o alcance de suprimir o presente lançamento que foi baseado na própria documentação da empresa, conforme atesta o Relatório Fiscal.

Caso sejam apresentados documentos após ter sido proferida a decisão estes deverão, se requerida sua juntada, permanecer nos autos para apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em caso de recurso.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitando-se a preliminar de nulidade, e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a incidência previdenciária sobre o Abono de Retorno de Férias e Assistência médica.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto

