



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.722149/2015-10
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.457 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de fevereiro de 2024
Recorrente DANA INDUSTRIAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2011

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS. SÚMULA CARF N 2.

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. INOVAÇÃO NA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO. NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. INEXISTÊNCIA

Vez que todos os requisitos do Decreto nº 70.235/1972 foram seguidos e, inexistindo prejuízo à defesa, não há que se falar em nulidade.

VALORES PAGOS À TÍTULO DE SEGURO DE VIDA EM GRUPO. PREVISÃO EM ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA. DESNECESSIDADE.

A não incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos à título de seguro de vida, mesmo quando não prevista em convenção ou acordo coletivo já foi objeto de apreciação por este CARF na súmula nº 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.*

SEGURO VEÍCULO. NECESSIDADE DE USO NA EXECUÇÃO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA. NÃO COMPROVAÇÃO.

A exclusão da base de cálculo de contribuições previdenciárias de valores referentes a seguro veículo dos funcionários exige a comprovação de que os veículos eram utilizados nas atividades da empresa.
Não comprovação da necessidade de uso.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. EMPREGADOS. CURSOS DE NÍVEL SUPERIOR. ISENÇÃO. POSSIBILIDADE.

A qualificação e capacitação profissional não se restringem a cursos oferecidos em nível de educação básica, podendo estender-se a cursos em nível de graduação ou pós-graduação.

A hipótese de exclusão da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei 8212/91 abrange, expressamente, tanto a educação tecnológica, quanto a educação profissional dos empregados, bastando que o curso esteja vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa.

ASSISTÊNCIA MÉDICA. DESNECESSIDADE DE COBERTURA IGUAL E HOMOGÊNEA PARA TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. NÃO INCIDÊNCIA.

O valor pago por assistência médica prestada por plano de saúde, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, não integra o salário de contribuição, ainda que os serviços sejam prestados por mais de um plano ou que os riscos acobertados e as comodidades do plano sejam diferenciados por grupos de trabalhadores

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto no que toca às inconstitucionalidades, e, na parte conhecida, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para cancelar os valores relativos à contribuição previdenciária lançada incidente sobre despesas médicas, seguros de vida e subvenção escolar, vencida a Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva que dava provimento parcial em menor extensão.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João Ricardo Fahrion Nüske - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Joao Ricardo Fahrion Nuske, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (suplente convocado(a)), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sonia de Queiroz Accioly (Presidente), ausente o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso substituído pelo conselheiro Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 11080.722149/2015-10, em face do acórdão nº 14-61.115 (fls. 1410 / 1427), julgado pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO),

em sessão realizada em 31 de maio de 2016, na qual os membros daquele colegiado entenderam por não conhecer da impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

Trata-se de crédito lançado contra o contribuinte identificado em epígrafe, referente ao período de 03/2010 a 12/2011, compreendendo contribuições da empresa (artigo 22, incisos I, II e III, da Lei nº 8.212/91) e contribuições destinadas a terceiros, conforme consta do Relatório Fiscal, fls. 121/125.

Compõem o lançamento os autos de infração abaixo discriminados:

(...)

Os fatos geradores foram apurados nos seguintes levantamentos:

- Levantamento RE - contribuições patronais e destinadas a terceiros incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, não declaradas em GFIP, conforme planilha "Remunerações Segurados Empregados";

- Levantamento CI - contribuições patronais incidentes sobre remuneração de segurados contribuintes individuais que prestaram serviços a empresa, conforme planilha "Remuneração Contribuintes Individuais". Os valores dos serviços prestados foram obtidos na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte/DIRE, exercícios 2010 e 2011;

- Levantamento V1 e V2 - contribuições patronais e destinadas a terceiros incidentes sobre os valores pagos a título de "seguro veículo", conforme planilha "Valores Subvenção Seguro Veículo", em que discriminados os beneficiários, bem como os valores subvencionados.

A empresa subvenciona 20% (vinte por cento) do valor da apólice coletiva do seguro veículo, sendo esta limitada a um carro por empregado, conforme consta na Cartilha de Benefícios da empresa.

Os beneficiários, bem como os valores subvencionados, foram fornecidos pelo contribuinte, através de planilhas em meio digital.

- Levantamento E1 e E2 - contribuições patronais e destinadas a terceiros incidentes sobre os valores pagos a título de "subvenção escolar" (cursos de graduação), conforme planilha "Valores Subvenção Escolar".

Os valores foram obtidos na contabilidade da empresa, na conta 31215000 - Cursos Subvencionados. Os beneficiários, a designação dos cursos, bem como os valores subvencionados, foram fornecidos pelo contribuinte, através de planilhas em meio digital.

Levantamento DI e D2 – contribuições patronais e destinadas a terceiros incidentes sobre os valores pagos a título de "despesas médicas", conforme Planilha "Valores Despesas Médicas". Os beneficiários bem como os valores reembolsados, foram fornecidos pelo contribuinte, através de planilhas em meio digital.

Conforme consta na Cartilha de Benefícios, a empresa possui plano de assistência médica e odontológica especial oferecido aos empregados do nível executivo e que abrange os ocupantes dos cargos de Diretoria, Gerências, Chefias de Departamento, Supervisores e Analistas Master. Tem como característica principal o atendimento

através da livre escolha de profissionais de saúde e de hospitais dentre os legalmente habilitados no País.

Os beneficiários são reembolsados pelas despesas, conforme cláusulas determinadas no "Benefício Saúde - Plano Especial" e "Assistência Odontológica – Plano Especial".

- Levantamento S1 e S2 - contribuições patronais e destinadas a terceiros incidentes sobre valores pagos a título de seguro de vida, conforme planilha "Valores Subvenção Seguro de Vida". Os beneficiários, bem como os valores subvencionados, foram fornecidos pelo contribuinte, através de planilhas em meio digital.

Conforme Cartilha de Benefícios da empresa a mesma oferece seguro de vida em grupo a seus empregados, sendo totalmente subsidiado pela empresa.

Constatou-se que a empresa fornece o benefício sem a previsão em acordo ou convenção coletiva de trabalho, ou seja, o benefício está sendo pago em desconformidade com a legislação.

- Levantamento DA - contribuição adicional para a aposentadoria especial, incidente sobre a remuneração dos trabalhadores expostos aos agentes nocivos, conforme planilha "Adicional Aposentadoria Especial".

Os segurados empregados Antônio Carlos Santarém, Domingos Celso Adornes Monteiro e Rogério Gonçalves Ramos ingressaram em juízo visando a condenação do INSS ao pagamento de aposentadoria especial. Nas sentenças proferidas estão discriminados os períodos que devem ser averbados como tempo de trabalho especial, além de que "Restou verificada a violação, em princípio, do dever do empregador atinente ao pagamento do adicional da contribuição previdenciária para o financiamento da aposentadoria especial (Lei nº 8213/91, art. 57, §§ 6º e 7º)"

Consta ainda do relatório fiscal que foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais/RFFP por configuração, em tese, de crime de sonegação de contribuição previdenciária, por omissão em GFIP das remunerações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais.

Da Impugnação

Após ciência pessoal das autuações em 26/03/2015, o contribuinte apresentou defesa, fls. 1.367/1.378, alegando em síntese o que segue.

Sustenta que as exigências fiscais são indevidas, uma vez que os valores pagos a título de Subvenção Seguro Veículo, Subvenção Escolar, Despesas Médicas e Seguro de Vida em Grupo não configuram salário de contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária.

Contribuição Previdenciária Sobre Seguro Veículo

Aduz que o valor pago a título de seguro de veículo representa uma vantagem concedida ao empregado para o trabalho, e não uma contraprestação pelo trabalho realizado, não constituindo remuneração mas uma utilidade para a prestação do serviço profissional, conforme a Súmula 367 do Tribunal Superior do Trabalho,

Valores Pagos a Título de Subvenção Escolar

Alega que os valores pagos a título de subvenção escolar têm a mesma característica da exceção prevista na alínea "t" do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, e que em nenhum momento a fiscalização demonstrou que a empresa teria afrontado tal dispositivo

Ressalta que referido benefício é disponibilizado a todos os funcionários da empresa e está vinculado a sua atividade fim, que busca a qualificação profissional de seus

colaboradores. Transcreve jurisprudência sobre a não incidência de contribuição previdenciária sobre auxílio educação.

Contribuição Previdenciária Sobre Despesas Médicas

Argumenta que para a não incidência de contribuição previdenciária sobre o benefício de assistência médica, a Lei somente exige que a cobertura seja extensiva a todos os empregados da empresa, o que restou cumprido pela empresa.

Destaca que se a lei não excetua, não pode o interprete fazê-lo, não havendo outra condição, como por exemplo, que a prestadora de serviços seja a mesma para todos ou que os planos oferecidos sejam iguais e tenham o mesmo alcance independentemente de cargo ou renda. Transcreve jurisprudência do STJ sobre a não incidência de contribuição previdenciária sobre o plano de saúde.

Valores Pagos a Título de Seguro de Vida Em Grupo

Argumenta que a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que o Seguro de Vida em Grupo não integra o salário de contribuição, independentemente de estar previsto ou não em acordo ou convenção coletiva de trabalho, conforme julgado que transcreve

Valores Devidos em Decorrente de Aposentadoria Especial

Sustenta a ilegalidade da fixação da alíquota do GILRAT com percentual ajustado pelo Fator Acidentário de Prevenção/FAP, instituído pelo art. 10 da Lei nº 10.666/03 que remeteu a complementação do critério quantitativo da regra matriz de incidência ao regulamento e a Resoluções do Conselho Nacional de Previdência Social, ferindo o princípio da legalidade, da tipicidade cerrada e da segurança jurídica.

Acrescenta que a fixação de alíquota da contribuição ao SAT a partir de parâmetros estabelecidos por regulamentação do Conselho Nacional de Previdência Social é matéria com repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (Tema nº 554), significando que todos os processos judiciais que tratam desta matéria ficarão suspensos até ulterior decisão da Corte, cujo entendimento vinculará também os processos na esfera administrativa.

Pleiteia o acolhimento da impugnação para que o auto de infração seja devidamente cancelado.

Juntou documentos, fls. 1.379/1.393: contrato social, procuração.

Vieram os autos conclusos para julgamento.

É o Relatório.

Transcreve-se abaixo a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2011

MATÉRIA INCONTROVERSA

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

SEGURO DE VEÍCULO. PARCELA INTEGRANTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Integram o salário de contribuição do segurado empregado as verbas despendidas a título de seguro de veículo de propriedade do empregado e seus dependentes.

LANÇAMENTO FISCAL. VALORES DESPENDIDOS COM A EDUCAÇÃO DO EMPREGADO. CURSO DE GRADUAÇÃO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO .

O valor despendido pelo empregador com a educação do empregado somente não integrará o salário-de-contribuição quando se referir à educação básica ou a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, e desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

ASSISTÊNCIA MÉDICA/ODONTOLÓGICA PLANO ESPECIAL A DIRIGENTES COM REEMBOLSO DE DESPESAS.

Integra o salário-de-contribuição o valor concedido a título de assistência médica não extensível à totalidade dos empregados da empresa.

SEGURO DE VIDA EM GRUPO.

O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo não integra o salário de contribuição quando previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e estiver disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. ARGÜIÇÃO.

O foro administrativo é inapropriado para as discussões relativas à inconstitucionalidade de Lei ou ato normativo, sendo defeso à autoridade administrativa afastar a aplicação de normas que gozem de plena eficácia. Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 1437/1455, sob alegação de: 1) Cerceamento de Defesa; 2) a não incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos à título de: Seguro de Vida em Grupo, Seguro de Veículo, Subvenção Escolar, Despesas Médicas; 3) a ilegalidade da fixação da alíquota do GIL-RAT com percentual ajustado pelo Fator Acidentário de Prevenção/FAP.

Esse é o breve relatório.

Voto

Conselheiro João Ricardo Fahrion Nüske, Relator.

Sendo tempestivo, conheço do recurso, parcialmente.

DO NÃO CONHECIMENTO EM PARTE DO RECURSO

Cumprе salientar inicialmente que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, sendo vedado ao órgão julgador negar vigência a normas jurídicas em decorrência de alegada ilegalidade, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88, consoante Súmula CARF nº 2

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

Assim, a alegação no sentido da inconstitucionalidade na legislação atinente à Contribuição GIL-RAT, não poderá ser conhecida.

Apenas para realçar, o Supremo Tribunal Federal já apreciou a matéria em sede de Repercussão Geral ao julgar o Tema 554, firmando a seguinte tese:

O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88).

Desta forma, não conheço desta alegação.

DA PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA

Primeiramente, quanto ao pedido de nulidade do auto de lançamento, entendo não merecer prosperar a preliminar, visto que não se vislumbra violação do art. 142 do CTN e tampouco ao art. 10 do Decreto nº 70.235/72

Com relação a alegada nulidade, sustenta o recorrente, a ocorrência de cerceamento de defesa, tendo em vista que a decisão da DRJ *modificou os motivos e a motivação que deu ensejo ao auto de infração*.

O trecho do acórdão (fl. 1422), do qual a Recorrente se insurge, é o seguinte:

Por outro lado, **de fato, a jurisprudência consolidada do STJ é no sentido de que o Seguro de Vida em Grupo não integra o salário de contribuição**, porém, **desde que não haja individualização do montante que beneficia a cada um dos empregados, o que não se subsume ao caso em questão**, como pode se verificar nos valores individualizados por empregado na planilha “Valores subvenção seguro de vida”, fls. 163/1.016, e ainda na cartilha de benefícios da empresa, fls. 1.292, em que consta que o custo é calculado sobre o salário nominal do empregado:

Para melhor analisar a questão da inovação, é necessária a transcrição do trecho do Relatório do Procedimento Fiscal de fl. 124

7.3.6. S1 e S2 – (...)

O seguro de vida não integra o salário-de-contribuição, mas desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa. **Na análise das convenções coletivas de trabalho e acordos coletivos de trabalho, constatou-se que a empresa fornece o benefício sem a previsão em acordo ou convenção coletiva de trabalho, ou seja, o benefício está sendo pago em desconformidade com a legislação.**

Com os trechos acima fica evidenciada a inovação da DRJ uma vez que a autoridade fiscal efetuou o lançamento por entender que a Recorrente não possuía acordo ou convenção coletiva de trabalho.

Por outro lado, a DRJ manteve o lançamento fundamentando que não pode haver individualização do montante que beneficia a cada um dos empregados, fundamento este não existente anteriormente no curso do processo administrativo.

Todavia, entendo não ter havido nulidade por cerceamento de defesa. É essencial que para a declaração de nulidade, seja comprovado eventual prejuízo nas alegações trazidas. Ainda, é de se ressaltar que o direito de ampla defesa foi devidamente garantido ao Recorrente, especialmente diante da interposição do Recurso Voluntário ora em análise, o que permite a reanálise da matéria.

Assim sendo, visto que todos os requisitos do Decreto nº 70.235/1972 foram seguidos e, inexistindo prejuízo à defesa, não há que se falar em nulidade.

MÉRITO

DOS VALORES PAGOS À TÍTULO DE SEGURO DE VIDA EM GRUPO

No que tange a possibilidade de os valores pagos à título de seguro de vida em grupo integrarem o salário-de-contribuição e, conseqüentemente, ser objeto de contribuição previdenciária, a análise deve obedecer aos limites trazidos pelo lançamento.

Como mencionado acima, ao se analisar a preliminar suscitada, a fundamentação do lançamento consiste no argumento de que:

O seguro de vida não integra o salário-de-contribuição, mas desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa. Na análise das convenções coletivas de trabalho e acordos coletivos de trabalho, constatou-se que **a empresa fornece o benefício sem a previsão**

em acordo ou convenção coletiva de trabalho, ou seja, o benefício está sendo pago em desconformidade com a legislação.

Nestes termos, a análise deve se delimitar a necessidade ou não de previsão em acordo ou convenção coletiva de trabalho o fornecimento de seguro de vida em grupo.

Esta temática já foi objeto da Súmula CARF nº 182, assim dispondo:

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.**

Reitera-se, aqui, que a questão atinente a individualização do montante não foi objeto de análise quando do lançamento, não podendo ser apreciada tanto pela DRJ, quanto por este órgão julgador.

Desta forma, considerando o entendimento sumulado, bem como os limites do lançamento, merece provimento o recurso voluntário no sentido de ser desnecessária a previsão em acordo ou convenção coletiva do trabalho para que os valores de seguro de vida em grupo não seja considerado como salário de contribuição.

DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE SEGURO VEÍCULO

Sustenta o recorrente a não incidência de contribuição previdenciária sobre valores referentes a “seguro veículo”. Aduz que a empresa custeava parcela do seguro dos veículos de acordo com o registro da titularidade junto ao DETRAN, fosse em nome do empregado, do cônjuge ou de filho, trabalhando estes na empresa ou não, limitado a 1 veículo por colaborador.

Ainda, afirma que a Súmula nº 367 do TST reconhece que utilidades *in natura* não possuem natureza salarial.

Conforme se constata da cartilha de benefícios de fls. 1293, os requisitos para que o colaborador tenha direito ao seguro de veículo são:

Critérios

- **Todos os empregados que tenham mais de 6 meses de empresa**, incluindo-se na contagem o tempo de estágio, **estagiários e seus dependentes legais;**

- Para que seja segurado, o **veículo deverá estar registrado** junto ao DETRAN em **nome do empregado ou de seus dependentes Legais** (cônjuge e filhos).
- A empresa subvenciona 20% do valor da apólice coletiva do seguro veículo, sendo esta **limitada a um carro por empregado**.
- Para que o veículo seja incluído na apólice e tenha as coberturas previstas é necessário que o empregado mantenha contato com o RH de sua unidade e preencha o formulário proposta de seguro e o formulário de perfil;
- O RH analisará a proposta e se aprovada encaminhará para à seguradora.

Desta forma, da análise dos requisitos constantes da prova documental dos autos percebe-se que não se faz necessário que o uso do veículo seja para atividades da empresa, se aplicando a *todos os empregados que tenham mais de 6 meses de empresa, (...) estagiários e seus dependentes legais*.

O art. 28, § 9º, 's', da Lei nº 8.212/91 versa sobre o conceito de salário de contribuição:

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

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

(...)

s) o **ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado** e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas;

Constata-se que são excluídas do conceito de remuneração as despesas decorrentes do uso do veículo do empregado, desde que se comprove as despesas realizadas. A comprovação da despesa ocorre exatamente para que fique confirmado que tais verbas de fato foram utilizadas, passando a assumir um caráter indenizatório.

Em não sendo necessária a efetiva utilização do veículo nas atividades da empresa, não há que se falar em caráter indenizatório das verbas, sob pena de se desvirtuar o objetivo da norma isentiva.

No caso concreto, inclusive, o pagamento independentemente da função exercida na empresa, ou do uso do veículo, já demonstra não se tratar de uma indenização pelo uso de veículo próprio para atividades da empresa, enquanto funcionário.

Desta forma, em não se comprovando que o benefício somente era concedido aos empregados que efetivamente comprovassem o uso do veículo para execução de atividades da empresa, não merece acolhimento a pretensão.

Neste sentido, cito precedente desta Turma:

(...) USO DE VEÍCULOS PRÓPRIOS DOS EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE RESSARCIMENTO DE DESPESAS. NÃO CONFIGURAÇÃO DE LOCAÇÃO. INTEGRAÇÃO DO SALÁRIO. ALÍNEA “S” DO § 9º DO ARTIGO 28 DA LEI Nº 8.212/91. A configuração do caráter indenizatório dos valores descritos na alínea “s” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 depende da comprovação efetiva de que se destinaram tais verbas a compensar os gastos, devidamente comprovados, com os quais teve que arcar o empregado quando da utilização de veículo ou equipamentos próprios **na execução de atividades da empresa**. (...) (Acórdão 2202-008.111, Rel. Sonia de Queiroz Accioly, julgado em 07.04.2021) Também desta Turma, em igual sentido, cita-se o acórdão nº 2202-007.670 (rel. Ronnie Soares Anderson, j. 02/12/2020).

Por fim, quanto ao acórdão trazido pela recorrente, entendo que o mesmo corrobora a conclusão acima.

Isto porque o referido julgado assegura que *o pagamento parcial de seguro de automóvel, necessário para o empregado desempenhar suas atividades, tem sua natureza voltada para o trabalho, não havendo como dividir ou considerar que parcialmente constituiria salário de contribuição*.

No caso acima, inclusive, parte-se da premissa que a isenção somente é reconhecida pelo fato de que o automóvel era necessário para o empregado desempenhar as atividades na empresa, o que não ocorre no caso concreto.

Sem razão a recorrente, portanto.

DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE SUBVENÇÃO ESCOLAR

Busca a recorrente a não incidência de contribuição previdenciária sobre valores referentes a “subvenção escolar” no período de janeiro de 2010 à dezembro de 2011. Aduz que a empresa cumpriu todos os requisitos previstos na alínea “t”, do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

Conforme relatório de Procedimento Fiscal, em fls 123, constata-se o objeto da autuação:

7.3.4. E1 e E2 – Estes levantamentos destinam-se ao lançamento das contribuições previdenciárias referentes às parcelas patronais e contribuições destinadas a outras entidades e fundos, incidente sobre os valores pagos a título de “subvenção escolar”, conforme planilha “Valores Subvenção Escolar”, constante do CD em anexo.

A empresa subvenciona cursos de educação superior (graduação) a seus empregados.

O custo relativo à educação superior (graduação), integra o salário-de-contribuição, uma vez que não está alcançado pela exclusão prevista na alínea “t”, §9º, art. 28 da Lei nº 8212/91, pelo que se enquadra como valor pago, devido ou creditado a “qualquer título”, conforme previsto no inciso I, art. 28 da Lei nº 8212/91. Somente os cursos profissionalizantes de nível superior, graduação e pós-graduação de que trata o inciso III, §2, art. 39 da Lei nº 9394, de 1996, introduzido pela Lei nº 11.741, de 2008, são passíveis de não incidência de contribuição previdenciária.

Os valores foram obtidos na contabilidade da empresa, na conta 31215000 – Cursos Subvencionados.

Os beneficiários, a designação dos cursos, bem como os valores subvencionados, foram fornecidos pelo contribuinte, através de planilhas em meio digital, sob o Código de Identificação Geral do Arquivo (...), constante do Recibo de Entrega de Arquivos Digitais, gerado em 26.02.2015.

Percebe-se que o fundamento do lançamento foi o fato de a empresa subvencionar cursos de graduação, o que não se enquadraria na hipótese da alínea “t”, §9º, art. 28 da Lei nº 8212/91.

Sobre o tema a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) compreendeu que os valores relativos à educação superior (graduação e pós graduação) podem ser considerados como cursos de capacitação e qualificação profissional, enquadrando-se em hipótese de não incidência:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO EDUCAÇÃO. EMPREGADOS. CURSOS DE NÍVEL SUPERIOR. ISENÇÃO. POSSIBILIDADE.

A qualificação e capacitação profissional não se restringem a cursos oferecidos em nível de educação básica, podendo estender-se a cursos em nível de graduação ou pós-graduação.

(Acórdão 9202007.436, 2.ª Turma, em 12/12/2018, Processo 16682.722526/201628)

Ainda, necessário salientar os termos da 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.

Saliente-se que em momento algum da fiscalização foi trazido argumentos diversos para que os referidos valores não pudessem ser excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça vem entendendo que:

"O STJ entende que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário in natura, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. Precedentes: AgInt no AREsp n. 1.125.481/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/12/2017; REsp n. 1.771.668/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 4/12/2018, DJe 17/12/2018." (AgInt no REsp 1.602.619/SE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/03/2019, DJe 26/03/2019)

Desta forma, **no que tange ao período de Janeiro de 2010 à outubro de 2011**, data da entrada em vigor da Lei nº 12.513/2011, entendo aplicável a Súmula CARF nº 149 no sentido de dar provimento ao recurso para reconhecer a não incidência de contribuição previdenciária sobre valores referentes a "subvenção escolar"

Com relação ao período posterior à entrada em vigor da Lei nº 12.513/2011 entendo que também merece provimento o recurso, porém por motivo diverso, senão vejamos.

A hipótese de exclusão da alínea "t" do §9º do art. 28 da Lei 8212/91, abrange, expressamente, tanto a educação tecnológica, quanto a educação profissional dos empregados, bastando que o curso esteja vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa:

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

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

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

Da documentação constante de fls. 1171 à 1178 percebe-se que os cursos realizados foram de Administração de Empresas, Engenharias (Produção, controle e automação, Elétrica, Mecânica, Mecatrônica, Direito e Ciências Contábeis, as quais estão vinculadas às atividades-fim de uma empresa que tem como objeto social as seguintes atividades:

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS

24.51-2-00 - Fundição de ferro e aço

25.31-4-01 - Produção de forjados de aço

25.39-0-01 - Serviços de usinagem, tornearia e solda

28.69-1-00 - Fabricação de máquinas e equipamentos para uso industrial específico não especificados anteriormente, peças e acessórios

29.42-5-00 - Fabricação de peças e acessórios para os sistemas de marcha e transmissão de veículos automotores

45.30-7-01 - Comércio por atacado de peças e acessórios novos para veículos automotores

62.09-1-00 - Suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação

64.63-8-00 - Outras sociedades de participação, exceto holdings

70.20-4-00 - Atividades de consultoria em gestão empresarial, exceto consultoria técnica específica

71.12-0-00 - Serviços de engenharia

71.20-1-00 - Testes e análises técnicas

77.39-0-99 - Aluguel de outras máquinas e equipamentos comerciais e industriais não especificados anteriormente, sem operador

Neste mesmo sentido, cito o precedente abaixo, no acórdão nº 2402-007.237, da Segunda Turma Ordinária, da Quarta Câmara da Segunda Seção, julgado em 07 de maio de 2019:

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

(...)

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. REEMBOLSO ESCOLAR DESTINADO AOS EMPREGADOS. CURSOS SUPERIORES. NÃO INCIDÊNCIA. A hipótese de exclusão da alínea "t" do § 9º do art. 28 da Lei 8212/91 abrange, expressamente, tanto a educação tecnológica, quanto a educação profissional dos empregados, bastando que o curso esteja vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa.

Assim sendo, merece provimento o recurso voluntário para reconhecer a não incidência de contribuição previdenciária sobre valores referentes a “subvenção escolar” no período de janeiro de 2010 à dezembro de 2011.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE DESPESAS MÉDICAS

Pugna a recorrente pela reforma da autuação e da decisão recorrida que manteve a incidência de contribuição previdenciária sobre despesas médicas sob o argumento de que o plano de assistência médica e odontológica não era de abrangência de todos os funcionários.

Conforme fundamentação do auto de lançamento de fl. 123:

A empresa possui plano de assistência médica e odontológica especial, que é oferecido pela empresa aos empregados do nível executivo e que abrange os ocupantes dos cargos de Diretoria, Gerências, Chefias de Departamento, Supervisores e Analistas Máster. Tem como característica principal o atendimento através da livre escolha de profissionais de saúde e de hospitais dentre os legalmente habilitados no País. Os beneficiários são reembolsados pelas despesas, conforme cláusulas determinadas no "Benefício Saúde - Plano Especial" e "Assistência Odontológica - Plano Especial",(...)

Para que a assistência médica/odontológica fornecida pela empresa a seus empregados não integre o salário-de-contribuição, a cobertura tem que abranger a todos os empregados e dirigentes da empresa. A empresa pode fornecer planos diferenciados para seus empregados e dirigentes, mas desde que os mesmos possam optar pelo plano que desejem. O recebimento do benefício em função do cargo ou salário determina o seu enquadramento como parcela integrante do salário-de-contribuição.

Desta forma, percebe-se que a autoridade fiscal descaracterizou os pagamentos efetuados pela empresa pelo motivo de que os mesmos são diferenciados, não sendo disponibilizados à totalidade dos empregados.

Tal fato, todavia, não condiz com a documentação acostada aos autos.

Conforme cartilha da empresa de fls. 1304 a Assistência Médica, na modalidade “Benefício Básico Tipo Ambulatorial” prevê:

Os empregados e seus dependentes têm direito ao Benefício Básico, tendo como co-participação do empregado o valor correspondente a 30% do valor de cada consulta e ou procedimento não superior ao teto máximo.

Ainda, com relação à Assistência Odontológica (fl.1306):

É oferecido o benefício Básico de Assistência Odontológica a todos empregados da empresa.

No que tange ao Plano Especial, o documento de fls. 1179 delimita o acesso aos empregados do nível executivo::

O Benefício saúde - plano Especial é oferecido pela empresa aos empregados do nível executivo e que abrange os ocupantes dos cargos de Diretoria, Gerências, Chefias de Departamento e Supervisores e Analistas Master (cargos descritos na tabela do item 18) e seus dependentes legais. Tem como característica principal o atendimento através da livre escolha de profissionais de saúde e de hospitais dentre os legalmente habilitados no País.

Desta forma, percebe-se que se trata de um benefício disponível a todos os empregados da empresa, e seus dependentes, porém com planos diferenciados de acordo com os cargos desempenhados.

Neste sentido, conforme já apreciado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão nº 9202-010.681, julgado em 26.04.2023, é possível que a assistência médica seja com planos distintos por grupos de trabalhadores:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

ASSISTÊNCIA MÉDICA. DESNECESSIDADE DE COBERTURA IGUAL E HOMOGÊNEA PARA TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. NÃO INCIDÊNCIA.

O valor pago por assistência médica prestada por plano de saúde, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, não integra o salário de contribuição, ainda que **os serviços sejam prestados por mais de um plano ou que os riscos acobertados e as comodidades do plano sejam diferenciados por grupos de trabalhadores**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Maurício Nogueira Righetti e Mario Hermes Soares Campos que davam provimento.

Acórdão nº 9202-010.681 – CSRF / 2ª Turma, Sessão de 26 de abril de 2023

Desta forma, dou provimento ao recurso no sentido de afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores relativos à assistência médica.

CONCLUSÃO.

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto no que toca às inconstitucionalidades, e, na parte conhecida, em dar provimento parcial ao recurso, para cancelar os valores relativos à contribuição previdenciária lançada incidente sobre despesas médicas, seguros de vida e subvenção escolar.

(documento assinado digitalmente)

João Ricardo Fahrion Nüske