



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.720551/2012-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-010.545 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de junho de 2023
Recorrente FRONTIER DRILLING DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. RETENÇÃO DE DOCUMENTOS. INOCORRÊNCIA.

Inexistindo provas de que houve a alegada retenção de documentos, bem como tendo em vista que a documentação que efetivamente embasou o lançamento esteve desde o início anexada aos autos e, portanto, disponível ao acesso do recorrente, tem-se que inexistente a nulidade alegada.

VALE ALIMENTAÇÃO IN NATURA. DECISÃO DA DRJ.

Tendo em vista que a DRJ já excluiu as parcelas em epígrafe do lançamento, nada há o que ser analisado neste ponto.

VALE ALIMENTAÇÃO NA FORMA DE TICKET. PAGAMENTO IN NATURA. EQUIPARAÇÃO. CARÁTER INDENIZATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O ticket-refeição mais se aproxima do fornecimento de alimentação in natura que propriamente do pagamento em dinheiro, não havendo diferença relevante entre a empresa fornecer os alimentos aos empregados diretamente nas suas instalações ou entregar-lhes ticket-refeição para que possam se alimentar nos restaurantes conveniados.

Diante da máxima hermenêutica no sentido de que onde há a mesma razão de ser, deve prevalecer a mesma razão de decidir, deve ser mantido o entendimento acerca da não incidência das contribuições previdenciárias sobre a alimentação paga na forma de ticket, em razão do caráter indenizatório.

ASSISTÊNCIA À SAÚDE E ODONTOLÓGICA AOS DEPENDENTES DOS SEGURADOS. INCIDÊNCIA.

Integra o conceito de salário de contribuição o valor relativo à assistência médica e/ou odontológica pago pela empresa ao dependente do segurado.

**ALUGUEL. PAGAMENTO AO SEGURADO EMPREGADO.
INCIDÊNCIA.**

Os valores despendidos pela empresa a título de pagamento de aluguel em benefício de seus empregados integram o salário-de-contribuição. A contribuinte não se desincumbiu de seu ônus probatório quanto à condição especificada pelo art. 28, § 9º, “m” da Lei nº 8.212/91

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso para excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos a auxílio-alimentação pago por meio de ticket.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Mauricio Dalri Timm do Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado, Joao Mauricio Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 502-524) em que o recorrente sustenta, em síntese:

- a) Houve cerceamento de direito de defesa na medida em que os documentos apresentados pela contribuinte e utilizados pela fiscalização para a constituição do crédito não foram restituídos até o presente momento, suprimindo assim a capacidade da contribuinte de contrapor as alegações e dados do lançamento;
- b) Conforme a legislação trabalhista, tem-se que as verbas que não constituem contraprestações por serviços (ou seja, que se tratam de parcelas indenizatórias) não integram o salário e, por consequência, não devem integrar a base de cálculo para a incidência de contribuições previdenciárias. Assim, a fiscalização incluiu na base de cálculo valores que não deveriam estar incluídos no salário-de-contribuição, como se verá nos itens seguintes;
- c) Sobre os valores referentes a plano de saúde médico e odontológico, destaca-se que Ato Declaratório Normativo Cosit nº 35/93 atesta que não

constituei base tributável por IRRF o reembolso total ou parcial, realizado pela fonte pagadora, de parcelas mensais pagas por pessoas físicas aos referidos planos. Ainda, o art. 458, § 2º, IV, da CLT, prescreve que tais verbas não se incluem no salário, o que está em conformidade com a jurisprudência pátria e com os acordos coletivos da categoria de trabalhadores, que estendeu os benefícios aos dependentes dos empregados (devendo ser observado o art. 7º, XXVI, da CF). Veja-se que o art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91 não especifica que o serviço médico prestado não possa ser estendido aos familiares e dependentes dos empregados para fins de exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias;

- d) Sobre os valores de vale alimentação e refeição, a contribuinte fornecia ticket alimentação para os funcionários *onshore* e, para os funcionários *offshore*, por não haver a possibilidade de se alimentarem em local diverso do refeitório do local de trabalho, eram fornecidas refeições prontas e ticket alimentação para aqueles que estivessem no trajeto de embarque ou desembarque da sonda. A contribuinte estava devidamente registrada no PAT no período de 01/2009 a 12/2009. Porém, ainda que não estivesse, é da jurisprudência que não incide contribuição previdenciária sobre a alimentação *in natura*, independentemente da inscrição no PAT. Trata-se aqui de verba indenizatória, que não deve ser incluída na base de cálculo, inclusive por previsão do art. 458, *caput*, da CLT. Ainda que a contribuinte não estivesse inscrita formalmente no PAT, destaca-se que o fornecimento dos tickets alimentação se dava conforme as regras do programa (adquiridos de empresas credenciadas, sendo realizado o desconto dos empregados dentro dos limites na legislação); e
- e) Por fim, os valores referentes a despesas com aluguel e condomínio dos trabalhadores, pagos pela contribuinte, amoldam-se ao previsto pelo art. 28, § 9º, “m”, da Lei nº 8.212/91, posto que se tratam de despesas com habitação de segurados que foram deslocados para local distante de suas residências.

Ao final, formula pedidos nos termos da fl. 524.

A presente questão diz respeito aos Autos de Infração – AI/DEBCAD nº 51.004.136-1, nº 51.004.138-8 e nº 51.004.139-6 (fls. 2-233) que constituem créditos tributários de Contribuições Previdenciárias e penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, em face de Frontier Drilling do Brasil LTDA (CNPJ nº 04.698.482/0001-56), referentes a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2009 a 31/12/2009. As autuações alcançaram os montante de R\$ 579.944,18 (quinhentos e setenta e nove mil novecentos e quarenta e quatro reais e dezoito centavos), R\$ 137.077,77 (cento e trinta e sete mil e setenta e sete reais e setenta e sete centavos) e R\$ 6.860,00 (seis mil oitocentos e sessenta reais), respectivamente. A notificação do contribuinte aconteceu em 28/06/2012 (fl. 235).

Na descrição dos fatos que deram origem aos lançamentos de contribuições previdenciárias, menciona o Relatório Fiscal (fls. 31-36):

1 - Este Relatório Fiscal integra o Processo (COMPROT Nº 15586720551201279) relativo aos Autos de Infração abaixo relacionados, e tem por objeto a narrativa dos fatos ocorridos e verificados durante a ação fiscal realizada no contribuinte supracitado:

a) 51004136-1 - contribuições previdenciárias previstas no art. 22, incisos , II, “b” da Lei nº 8.212, de 24/07/91, com as alterações das Leis 9.732/98 e 9.876/99, concernentes à contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT);

b) 51004138-8 - contribuições sociais devidas a Terceiros/Outras Entidades, correspondentes à contribuição destinada ao SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA e DPC.

2 - Preliminarmente, cabe informar que a empresa encontra-se com as atividades paralisadas, e os contatos foram mantidos com o procurador Sr. Evandro Andrade Brandão através do telefone (22) 27730123.

No dia 14/02/2012, através do Termo de Início de Procedimento Fiscal — TIPF foi o sujeito passivo intimado e cientificado através do citado procurador, da relação dos documentos necessários ao cumprimento da fiscalização em curso. Posteriormente, através do citado procurador, os documentos solicitados foram apresentados a esta fiscalização.

3 - Dos autos de infração lavrados para lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social e aos Terceiros - Al nºs 51004136-1 e 51004138-8:

3.1 - Períodos de constituição do crédito apurado: 01/2009 a 12/2009.

3.2 - Constitui fato gerador das contribuições objeto destes Al's:

3.2.1 — valores relativos aos serviços de assistência médica/odontológica contratados pelo contribuinte e concedidos aos dependentes dos empregados, estando em desacordo com o artigo 28, inciso I, parágrafo 9º, alínea “q” da Lei 8.212/91 e suas alterações. :

A legislação mencionada dispõe que os valores supracitados não integram o salário de contribuição dos empregados, “.. desde que a cobertura abranja a totalidade dos e dirigentes da empresa”, não mencionando que a cobertura possa abranger também os dependentes dos segurados.

"Na operacionalização de suas atividades, como política de recursos humanos, o - contribuinte concedeu plano de saúde, de assistência médica e odontológica a todos os segurados, sendo extensivo também aos dependentes, conforme consta em contrato firmado com a operadora de Seguro de Reembolso de Despesas de Assistência Médico-Hospitalar Bradesco Saúde e Seguro de Reembolso de Despesas de Assistência Odontológica Bradesco Dental. Arcou, portanto, com os custos da assistência médica e odontológica aos familiares dos segurados.

Porém o que prevê o dispositivo legal já mencionado, é que a cobertura do plano deve abranger a totalidade dos segurados da empresa, restritivamente, e não seus familiares.

Ou seja, dos valores pagos pelo contribuinte à empresa operadora do plano de assistência médica/odontológica, considerou-se como não integrante da remuneração para fins previdenciários apenas os recursos destinados à cobertura da assistência - médica/odontológica dos segurados empregados.

Os recursos destinados à cobertura da assistência médica/odontológica dos dependentes dos segurados, por não estarem expressamente previstos no art. 28, § 9º, “q”, da Lei nº 8.212, de 1991, foram considerados como componentes da remuneração para fins de incidência das contribuições previdenciárias.

A base de cálculo foi apurada através de planilhas, fornecidas pela empresa, onde constam os valores mensais por ela suportados com os dependentes, que usufruíram dos benefícios ofertados pelos Planos de Assistência Médica/Odontológica.

Das planilhas relativas aos planos de assistência médica/odontológica constam todos os encargos da empresa com empregados e dependentes. Foram abatidos destas planilhas os valores referentes ao encargo da empresa com os empregados, resultando num desembolso da empresa com os dependentes.

Todos os valores supracitados, desembolsados pela empresa com dependentes foram considerados como remuneração integrante das bases de cálculo das contribuições previdenciárias, sendo lançados e discriminados no Relatório de Lançamentos — RL através dos levantamentos AM e AO.

Além das planilhas fornecidas pela empresa, as informações relativas à Assistência Médica/Odontológica constam também da contabilidade da empresa, nas seguintes contas: nº 41104001000002 — Assistência Médica, 41104001000003 — Assistência Odontológica, 41104001000011 — Assistência Médica & Odontológica Estrangeiros, 42501001000001 — Assistência Médica Odontológica, 42501001000002 — Assistência Médica Hospitalar e 51101001000012 — Plano de Saúde.

3.2.2 - Fornecimento de auxílio alimentação, sob a forma de vale refeição e refeição pronta, concedida aos empregados em desacordo com o Programa de Alimentação ao Trabalhador - PAT do Ministério do Trabalho e Emprego — MTE, contrariando assim o artigo 28, parágrafo 9º, alínea “c” da Lei 8.212/91 e suas alterações.

Tal dispositivo legal dispõe que a parcela in natura, referente à alimentação, não integra o salário de contribuição dos empregados somente quando “recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego, nos termos da Lei 6.321, de 14 de abril de 1976”.

O procedimento de conceder alimentação em desacordo com a legislação pertinente ao PAT, acarretou a integração de tais valores no salário de contribuição dos empregados, como prevê o parágrafo 10 do artigo 214, inciso I, do Regulamento da Previdência Social — RPS aprovado pelo Decreto 3.048/99 e suas alterações.

A constatação de que o fornecimento de alimentação aos trabalhadores, foi concedida em desacordo com o PAT, se deu uma vez que, o contribuinte não comprovou estar regularmente inscrito no programa no período de 01/2009 a 12/2009, já que não procedeu à formalização obrigatória da adesão ao mesmo, de conformidade com os requisitos estabelecidos pelo órgão gestor competente.

Assim, os valores relativos à alimentação fornecida aos empregados sob a forma de vale refeição e refeição pronta, tornaram-se, na realidade, um ganho habitual do empregado sob a forma de utilidade, enquadrando-se no conceito de salário de contribuição dado pelo o artigo 28, I, da Lei 8.212/91.

Diante do exposto, tais valores foram considerados como remunerações integrantes da base de cálculo do salário de contribuição.

Os valores de alimentação foram lançados como Salário de Contribuição — SC de empregados, através do levantamento AL e constante do Relatório de Lançamentos — RL, integrante dos presentes AL.

Os valores relativos a auxílio alimentação foram apurados pela contabilidade da empresa através das seguintes contas: 41104001000001 - Vale Refeição, 42201001000006 — Refeições na Plataforma e 42201001000005 — Refeições.

3.2.3 — Valores de despesas com mão-de-obra relativos a pagamento de Aluguel de Residência e Condomínio para empregado da empresa.

A Constituição Federal, em seu art. 201, 8 11, determina que os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, sejam incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária.

O crédito previdenciário, em questão, fundamenta-se no artigo 28, inciso I, 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....”. (redação atual dada pela Lei nº. 9.528, de 10/12/97).

A empresa efetuou o pagamento de Aluguéis e Condomínios para a moradia de empregado da empresa conforme lançamento nas seguintes contas contábeis 41104001000007 — Aluguel de Residência e 41104001000008 — Outros com Residência.

Os valores de Aluguel de Residência e Condomínio de Residência foram lançados como Salário de Contribuição — SC de empregado, através dos levantamentos AR e CO e constante do Relatório de Lançamentos — RL, integrante dos presentes Al.

3.2.4 — Sobre as Bases de Cálculo apuradas, foram aplicadas as alíquotas

demonstradas no relatório DD - DISCRIMINATIVO DO DÉBITO, integrante dos Autos de Infração, conforme discriminadas abaixo:

3.2.4.1 - Auto de Infração 51004136-1:

- Para o cálculo das contribuições da empresa, sobre as remunerações dos segurados empregados foi utilizada a alíquota de 20%,.

- Para o cálculo das contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, aplicamos, sobre as remunerações dos segurados empregados, o percentual de 2% no período de 01/2009 a 12/2009, correspondente ao CNAE FISCAL 0910600.

3.2.4.2 - Auto de Infração 51004138-8: :

- As contribuições sociais, devidas a Terceiros/Outras Entidades, quais sejam, as contribuições destinadas ao Salário Educação — FNDE, Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária — INCRA e Diretoria de Portos e Costas do Comando da Marinha — DPC são determinadas pelo FPAS da empresa, código 540, através da aplicação da alíquota de 5,2%.

Quanto ao lançamento de multa por descumprimento de obrigação acessória, menciona o Relatório Fiscal da Infração (fls. 37-39) que:

1 — Este Relatório Fiscal integra o Processo (COMPROT Nº 15586720551201279) relativo ao Auto de Infração abaixo relacionado, e tem por objeto a narrativa dos fatos ocorridos e verificados durante a ação fiscal realizada no contribuinte supracitado:

— a) 51004139-6 - penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória: infração ao art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, com redação dada pela Medida Provisória Nº 449, de 04/12/2008, convertida na Lei 11.941/09, de 27/05/09.

2 — Preliminarmente, cabe informar que a empresa encontra-se com as atividades paralisadas, e os contatos foram mantidos com o procurador Sr. Evandro Andrade Brandão através do telefone (22) 27730123.

No dia 14/02/2012, através do Termo de Início de Procedimento Fiscal — TIPF foi o sujeito passivo intimado e cientificado através do citado procurador, da relação dos documentos necessários ao cumprimento da fiscalização em curso.

3 - O contribuinte apresentou os documentos solicitados através do Termo de Início de Procedimento Fiscal — TIPF. Com base nos dados constantes das Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social — GFIP, ficou constatado que não foram declarados dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária relativos às remunerações pagas aos segurados e contribuintes individuais, uma vez que enviou várias GFIP e da última entregue e válida não constam todos os trabalhadores da empresa.

4 — O presente Auto de Infração foi lavrado em virtude de as Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social — GFIP, documento de que trata a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inciso IV, acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, declaradas pela empresa, estarem com informações incorretas e omissas.

Tal procedimento constitui infração ao disposto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 32, inciso IV, com redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 04/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/09, 27/05/2009. |

4.1 — Foram verificadas as seguintes situações que deram origem à infração acima descrita:

* Nas competências de 01/2009 a 07/2009 e de 09/2009 a 12/2009 foram enviadas GFIP com os códigos de recolhimentos 115 e 150, porém somente as GFIP com código de recolhimento 150 foram consideradas válidas, sendo que aquelas enviadas com código 115 foram substituídas, conforme indicativo do campo STATUS da GFIP, cujas cópias seguem anexas a este Auto de Infração.

Sendo assim, os trabalhadores e contribuintes individuais constantes dessas GFIP, tiveram seus dados omitidos. |

* Da mesma forma, nas competências 08/2009 e 13/2009, foram enviadas GFIP com os códigos de recolhimentos 115 e 150, porém somente as GFIP com código de recolhimento 115 foram consideradas válidas, sendo que aquelas enviadas com código 150 foram substituídas, conforme indicativo do campo STATUS da GFIP, cujas cópias seguem anexas a este Auto de Infração.

Sendo assim, os trabalhadores constantes dessas GFIP, tiveram seus dados omitidos.

O contribuinte apresentou impugnação ao AI nº 51.004.136-1 em 27/07/2012 (fls. 237-257) alegando que:

- a) Houve cerceamento de direito de defesa na medida em que os documentos apresentados pela contribuinte e utilizados pela fiscalização para a constituição do crédito não foram restituídos até o presente momento, suprimindo assim a capacidade da contribuinte de contrapor as alegações e dados do lançamento;

- b) Conforme a legislação trabalhista, tem-se que as verbas que não constituem contraprestações por serviços (ou seja, que se tratam de parcelas indenizatórias) não integram o salário e, por consequência, não devem integrar a base de cálculo para a incidência de contribuições previdenciárias. Assim, a fiscalização incluiu na base de cálculo valores que não deveriam estar incluídos no salário-de-contribuição, como se verá nos itens seguintes;
- c) Sobre os valores referentes a plano de saúde médico e odontológico, destaca-se que Ato Declaratório Normativo Cosit nº 35/93 atesta que não constitui base tributável por IRRF o reembolso total ou parcial, realizado pela fonte pagadora, de parcelas mensais pagas por pessoas físicas aos referidos planos. Ainda, o art. 458, § 2º, IV, da CLT, prescreve que tais verbas não se incluem no salário, o que está em conformidade com a jurisprudência pátria e com os acordos coletivos da categoria de trabalhadores, que estendeu os benefícios aos dependentes dos empregados (devendo ser observado o art. 7º, XXVI, da CF). Veja-se que o art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91 não especifica que o serviço médico prestado não possa ser estendido aos familiares e dependentes dos empregados para fins de exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias;
- d) Sobre os valores de vale alimentação e refeição, a contribuinte fornecia ticket alimentação para os funcionários *onshore* e, para os funcionários *offshore*, por não haver a possibilidade de se alimentarem em local diverso do refeitório do local de trabalho, eram fornecidas refeições prontas e ticket alimentação para aqueles que estivessem no trajeto de embarque ou desembarque da sonda. A contribuinte estava devidamente registrada no PAT no período de 01/2009 a 12/2009. Porém, ainda que não estivesse, é da jurisprudência que não incide contribuição previdenciária sobre a alimentação *in natura*, independentemente da inscrição no PAT. Trata-se aqui de verba indenizatória, que não deve ser incluída na base de cálculo, inclusive por previsão do art. 458, *caput*, da CLT. Ainda que a contribuinte não estivesse inscrita formalmente no PAT, destaca-se que o fornecimento dos tickets alimentação se dava conforme as regras do programa (adquiridos de empresas credenciadas, sendo realizado o desconto dos empregados dentro dos limites na legislação); e
- e) Por fim, os valores referentes a despesas com aluguel e condomínio dos trabalhadores, pagos pela contribuinte, amoldam-se ao previsto pelo art. 28, § 9º, “m”, da Lei nº 8.212/91, posto que se tratam de despesas com habitação de segurados que foram deslocados para local distante de suas residências.

Ao final, formulou pedidos nos termos das fls. 256 e 257.

O contribuinte apresentou impugnação ao AI nº 51.004.138-8 na mesma data (fls. 258-278) alegando, em síntese, os mesmos fundamentos acima elencados. Ao final, formulou pedidos nos termos das fls. 277 e 278.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I/RJ (DRJ), por meio do Acórdão nº 12-57.268, de 25 de junho de 2013 (fls. 461-477), deu parcial provimento à impugnação, mantendo a exigência fiscal em parte, conforme o entendimento resumido na seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, a rigor do art. 30, I, b, da lei 8.212/91.

TERCEIROS. ARRECADAÇÃO.

À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

PAGAMENTO. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O pagamento constitui hipótese de extinção do crédito tributário, a rigor do artigo 156, inciso I do Código Tributário Nacional.

ÔNUS DA PROVA.

Compete ao impugnante a demonstração dos fatos extintivos, impeditivos ou modificativos do crédito tributário regularmente apurado.

CONVENÇÕES COLETIVAS. EFEITOS.

As convenções entre particulares, que façam leis entre as partes, não podem se opor à Fazenda Pública.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA.

O fornecimento de alimentação in natura, estando ou não o contribuinte inscrito no PAT, não deve sofrer incidência das contribuições previdenciárias.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM VALE REFEIÇÃO. INCIDÊNCIA.

A inobservância das condições e limites na concessão de auxílio alimentação, conforme previsto na legislação específica, atribui a esta verba o caráter remuneratório, para todos os efeitos, inclusive para fins de incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social.

ASSISTÊNCIA À SAÚDE E ODONTOLÓGICA AOS DEPENDENTES DOS SEGURADOS. INCIDÊNCIA.

Integra o conceito de salário de contribuição o valor relativo à assistência médica e/ou odontológica pago pela empresa ao dependente do segurado.

ALUGUEL. PAGAMENTO AO SEGURADO EMPREGADO. INCIDÊNCIA.

Os valores despendidos pela empresa a título de pagamento de aluguel em benefício de seus empregados integram o salário-de-contribuição.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle, Relator.

Conhecimento

A intimação do Acórdão se deu em 14 de novembro de 2013 (fl. 499), e o protocolo do recurso voluntário ocorreu em 16 de dezembro de 2013 (fls. 502-534). A contagem

do prazo deve ser realizada nos termos do art. 5º do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972. O recurso, portanto, é tempestivo, e dele conheço integralmente.

Mérito

Das matérias devolvidas.

1. Do cerceamento de direito de defesa.

Entende a contribuinte que houve cerceamento de seu direito de defesa na medida em que os documentos por ela apresentados e utilizados para embasar o lançamento foram retidos pela fiscalização e não foram devolvidos, de forma a prejudicar a formulação de argumentos contra as constatações fiscais.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

17. A Impugnante alega que os documentos apresentados foram retidos pela fiscalização e não devolvidos, o que prejudicaria a sua defesa. Ora, não foi apresentada nenhuma prova de que os documentos tenham sido retidos (Termo de Retenção) e não devolvidos, o que torna a sua alegação fraca e inconsistente.

18. Outrossim, o Relatório Fiscal é claro ao afirmar que os documentos solicitados através do Termo de Início de Procedimento Fiscal TIPF foram apresentados à fiscalização e, nas “considerações finais” do mesmo, a autoridade lançadora descreve quais foram os documentos examinados e considerados para a apuração.

19. Esclarece-se que a convicção da autoridade julgadora advém, no processo administrativo fiscal, dos elementos probatórios carreados pela Fazenda Nacional e pelo impugnante ou recorrente. Daí a necessidade de se comprovarem os fatos deduzidos. As partes não têm o dever ou a obrigação de produzir as provas, tão só o ônus. Não o atendendo não sofrem sanção alguma, mas deixam de auferir a vantagem que decorreria do implemento da prova.

20. Segundo as regras processuais que disciplinam a distribuição do ônus da prova, a demonstração dos fatos extintivos, impeditivos e modificativos incumbe a quem os alega, portanto, à impugnante.

21. Sobre o tema, o artigo 16, inciso III, do Decreto nº 70.235/72, assim estabelece:

Art.16 A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993);

22. No mesmo sentido, há mandamento expresso na Lei 9.784/99, quanto ao ônus probatório, conforme segue:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

23. Sendo assim, no caso concreto, a impugnante não se desincumbiu do ônus probatório de demonstrar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor, pelo que se conclui pela improcedência das alegações, já que a

auditoria fez o lançamento conforme lei autorizadora, agindo dentro da legalidade, não se vislumbrando afronta a princípios constitucionais ou cerceamento do direito de defesa.

24. Ademais, não se encontram presentes nos autos nenhum dos motivos elencados no art. 59 do Decreto 70.235/72 que possibilitariam a decretação de nulidade. O presente ato foi devidamente motivado e fundamentado com a legislação de regência, possuindo os requisitos de eficácia necessários para a sua validade.

Entende-se correta a decisão recorrida. Na ausência de demonstração de que houve a indevida retenção de documentos, não há que se falar em ofensa ao contraditório e à ampla defesa. Além disso, nota-se que toda a documentação que efetivamente embasou a autuação consta dos autos do processo e, por isso, esteve desde a notificação disponível ao acesso pela recorrente.

Dessa forma, deixo de acolher os argumentos da recorrente.

2. Da alimentação *in natura*.

Entende a recorrente que descabe a incidência de contribuições previdenciárias sobre o fornecimento de alimentação *in natura* aos seus segurados, independentemente da inscrição regular no PAT. Ocorre que essas parcelas já foram excluídas do lançamento pela DRJ, conforme fls. 470-473.

Tendo em vista que o recurso voluntário não poderá vir a prejudicar o próprio recorrente, entendo que não há o que analisar quanto as verbas em epígrafe.

3. Da alimentação por *ticket refeição*.

Entende a recorrente que descabe a incidência das contribuições previdenciárias sobre as parcelas em epígrafe por tratarem-se de verbas indenizatórias que não integram os salários dos segurados. Alega que estava regularmente inscrita no PAT e que, mesmo se não fosse esse o caso, as verbas eram pagas de acordo com as regras desse programa (com tickets adquiridos com empresas credenciadas e descontados dos trabalhadores nos limites da legislação aplicável).

Sobre a questão, assim se manifestou a DRJ:

26.2. A empresa alega que os valores pagos a título de “alimentação” aos seus funcionários estariam isentos da contribuição previdenciária, tendo agido dentro do que prevê o artigo 28, §9º, alínea c, da lei 8.212/91, eis que possuía inscrição no PAT. Outrossim, entende que mesmo que não tivesse tal inscrição, a cobrança seria indevida, baseando-se em entendimento jurisprudencial pátrio.

26.3. Ocorre que, ao contrário do que alega a impugnante, em nenhum momento demonstrou possuir a inscrição no PAT, nem quando das intimações no momento da fiscalização, nem neste momento, em sede de defesa, eis que não apresentou nenhum documento comprobatório do alegado.

26.4. A autoridade fiscal, então, cumpriu o que estava determinado na legislação, procedendo ao lançamento.

De fato, tem-se que a motivação para o lançamento foi a falta de regular inscrição da contribuinte no PAT, bem como que não foram juntados aos autos quaisquer comprovantes da referida adesão.

No entanto, a jurisprudência da CSRF tem sinalizado que o pagamento de vale alimentação por meio de *tickets* refeição se equiparam ao fornecimento de alimentação *in natura* para fins de exclusão da base de cálculo de contribuições previdenciárias, estejam ou não as empresas inscritas no PAT:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/10/2007

ALIMENTAÇÃO NA FORMA DE TICKET. PAGAMENTO IN NATURA. EQUIPARAÇÃO. CARÁTER INDENIZATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O ticket-refeição mais se aproxima do fornecimento de alimentação *in natura* que propriamente do pagamento em dinheiro, não havendo diferença relevante entre a empresa fornecer os alimentos aos empregados diretamente nas suas instalações ou entregar-lhes ticket-refeição para que possam se alimentar nos restaurantes conveniados.

Diante da máxima hermenêutica no sentido de que onde há a mesma razão de ser, deve prevalecer a mesma razão de decidir, deve ser mantido o entendimento acerca da não incidência das contribuições previdenciárias sobre a alimentação paga na forma de ticket, em razão do caráter indenizatório.

(Acórdão nº 9202-010.139, da 2ª Turma da CSRF, de 23 de novembro de 2021).

Importante verificar que, conforme consta do referido acórdão, tal posicionamento foi firmado na sistemática de recursos repetitivos prevista pelos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF.

Por esses motivos, acolho os argumentos do contribuinte para o fim de excluir do lançamento os valores de vale-alimentação pagos por meio de *tickets* refeição.

4. Dos planos de assistência médica e odontológica.

Entende a contribuinte que tais montantes também não devem ser incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias cobradas, notadamente por tratarem-se também de parcelas que não integram o salário. Ressalta que não há vedação pela Lei nº 8.212/91 para que os referidos planos sejam extensíveis aos familiares e dependentes da empresas contribuintes, bem como que essa ampliação da cobertura se deu no caso concreto de acordo com os Acordos Coletivos firmados com a categoria, os quais devem ser respeitados.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

25.1. A autoridade fiscal efetuou o lançamento por entender que a assistência médica/odontológica concedida aos dependentes dos empregados não estaria abrangida pela norma de isenção prevista no artigo 28, §9º, alínea q da lei 8.212/91.

25.2. Ao contrário, a impugnante alega que esta verba também estaria abrangida pela norma isentiva. Entretanto, este entendimento não deve prevalecer, como restará demonstrado.

25.3. A propósito, deve-se ressaltar que as contribuições para a Seguridade Social têm sua base impositiva definida na Constituição Federal de 1988, a qual prevê que para a empresa a contribuição incide sobre folha de salários e também a contribuição do trabalhador, nos seguintes termos:

[...]

25.4. A lei 8.212/91, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui o seu Plano de Custeio, por sua vez conceitua o salário-de-contribuição, sobre o qual há incidência das contribuições sociais previdenciárias, assim como prevê as hipóteses de isenção, como segue:

[...]

25.5. Verifica-se que a norma isentiva deve ser interpretada de maneira literal, a rigor do que determina o inciso II, artigo 111 do CTN:

[...]

25.6. Sendo assim, a isenção prevista no artigo 28, §9º, alínea q deve ser interpretada literalmente e aplicada criteriosamente ao caso concreto.

25.7. Segundo o relato da fiscalização, a base de cálculo foi apurada através de planilhas fornecidas pela empresa, onde constam os valores mensais por ela suportados com os dependentes que usufruíam dos benefícios ofertados pelos planos de assistência médica/odontológica. Entende-se que agiu corretamente a fiscalização, eis que ao efetuar o pagamento deste benefício aos dependentes de seus funcionários, assumiu este ônus, cujo valor incorpora-se à remuneração do empregado, pois vai além da norma isentiva.

25.8. A norma isentiva é clara ao dispor sobre a verba que não integra o salário de contribuição relativamente à assistência prestada por serviço médico ou odontológico. Pois bem, se a empresa assumiu o pagamento deste benefício aos funcionários, deve assumir todo o ônus que dele advém.

25.9. A legislação tributário-previdenciária, ao definir salário-de-contribuição como “a remuneração efetivamente recebida ou creditada a qualquer título” abrangendo uma visão retributiva ampla, adequando-se ao texto constitucional, que diz: “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei” (CF/88, art. 201, § 4º). Tal preceito aplica-se tanto a parcelas consideradas como salário-de-contribuição, quanto, a contrário sensu, às condicionantes que delimitam o campo da não-incidência.

25.10. Corroborando este entendimento, segue ementa de acórdão recentemente exarado pelo CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, neste sentido:

Ementa: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2006 ASSISTÊNCIA À SAÚDE DOS DEPENDENTES DOS SEGURADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Não há autorização legal para exclusão do salário-de-contribuição das despesas com assistência médica fornecidas pelo empregador aos dependentes dos segurados. RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS.(...) (Processo nº 36202.003106/200711 – Acórdão 2401002546 de 14/08/2012)

25.11. A impugnante alega também que por haver previsão em Convenção Coletiva, não seria cabível a cobrança deste levantamento. Entretanto, há que se ressaltar que, a simples disposição em Convenção Coletiva de Trabalho, não tem a força de alterar a natureza dos valores recebidos, uma vez que predominam nas normas previdenciárias

sua natureza de direito público, sendo, portanto, imperativas e inafastáveis por convenções particulares, a teor do disposto no artigo 123, do Código Tributário Nacional:

[...]

25.12. Dessa forma, não há como subsistir a tese da impugnante neste íterim.

Com razão a decisão recorrida. Novamente, me reporto à jurisprudência recente da CSRF sobre a questão, a qual tem se firmado no sentido de que as verbas de planos de saúde relativos aos dependentes de empregados devem ser incluídos no salário-de-contribuição:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ASSISTÊNCIA À SAÚDE. DESPESAS COM DEPENDENTES DOS SEGURADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Os valores relativos a assistência médica despendidos com os dependentes dos empregados e diretores integram o salário de contribuição.

(Acórdão nº 9202-010.316, da 2ª Turma da CSRF, de 16 de dezembro de 2021)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2005

DECADÊNCIA. CARACTERIZAÇÃO DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração (Súmula CARF nº 99)

DISPONIBILIZAÇÃO DE PLANO EDUCACIONAL E DE SAÚDE A EMPREGADOS COM DETERMINADO TEMPO DE VÍNCULO COM A EMPRESA. INEXISTÊNCIA DE IGUALDADE. NÃO ATENDIMENTO À REGRA DE ISENÇÃO.

A cláusula que estipula um mínimo de permanência na empresa para a percepção dos benefícios mostra-se como critério discriminatório apto a gerar uma desigualdade entre os empregados, acarretando a vulneração da regra de extensão dos benefícios a todos os empregados, sujeitando o pagamento de tais benefícios à incidência das contribuições previdenciárias.

ASSISTÊNCIA À SAÚDE DOS DEPENDENTES DOS SEGURADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. Não há autorização legal para que se exclua do salário-de-contribuição as despesas com assistência médica fornecidas pelo empregador aos dependentes dos segurados.

(Acórdão nº 9202-010.023, da 2ª Turma da CSRF, de 26 de outubro de 2021).

Ressalta-se ainda que, conforme os termos do relatório fiscal acima transcritos, a incidência das contribuições previdenciárias se deu apenas sobre os valores referentes aos dependentes, e não aos pagamentos de planos de saúde dos empregados.

Sendo assim, afasto os argumentos da recorrente.

5. Dos valores de aluguéis e condomínios.

Alega a recorrente que os valores em epígrafe estariam albergados pela isenção prevista pelo art. 28, § 9º, “m”, da Lei nº 8.212/91, posto que se tratam de despesas com habitação de segurados que foram deslocados para local distante de suas residências.

Sobre o tema, assim se manifestou a DRJ:

27.1. Alega a impugnante que houve necessidade de contratar trabalhadores estrangeiros para trabalharem, tendo em vista a dificuldade em encontrar mão de obra qualificada, entendendo que a verba paga estaria excluída da incidência de contribuição social previdenciária, tendo em vista o disposto no artigo 28, §9º, alínea m da lei 8.212/91, transcrevendo também orientação jurisprudencial do TST neste sentido.

27.2. Contudo, não há previsão de exclusão destes pagamentos do conceito de salário de contribuição, que considera remuneração a verba paga a qualquer título e os ganhos habituais sob a forma de utilidades, conforme previsão legal do artigo 28, inciso I da lei 8.212/91, já exposta acima.

27.3. Quanto ao pagamento de salário utilidade a lei de custeio previdenciário somente exclui da base de incidência a habitação fornecida ao empregado contratado para trabalhar distante de sua residência:

[...]

27.4. A natureza de salário-de-contribuição do pagamento de aluguel a empregado, nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, parece clara, tendo em vista que se constitui em uma vantagem econômica ao trabalhador, auferida como retribuição ao trabalho prestado, caracterizando, assim, o recebimento de uma remuneração indireta.

27.5. A propósito, transcreve-se jurisprudência do STJ sobre a natureza salarial da verba aqui discutida:

TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. VERBAS PAGAS COMO AJUDAS DE CUSTO, AUXÍLIOS, PRÊMIOS E GRATIFICAÇÕES.

(...)

3. As verbas pagas ao empregado para auxiliar nas despesas de aluguel, ainda que tenham denominação de auxílio ou de ajuda de custo, não possuem natureza indenizatória, mas salarial, pois são concedidas de forma habitual aos trabalhadores da empresa e, por essa razão, estão inseridas no conceito de remuneração, compondo a base de cálculo da contribuição. Precedente no STJ,

EDRESP 440916/SC, DJ dia 28/04/2003, pág. 177. (g.n.)

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. (...). ALUGUEL. VERBAS PAGAS COM HABITUALIDADE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. (...)

(...)

7. Havendo habitualidade no recebimento de ajuda de custo para aluguel, essa parcela deve integrar o salário-de-contribuição, com a devida incidência de contribuição previdenciária.

REsp 439133/ SC, Rel Min. Denise Arruda 1ª T.DJe 22/09/2008

27.6. A impugnante, ao arcar com o ônus desse benefício ao seu empregado, está proporcionando-lhe um ganho econômico, uma vantagem adicional percebida durante a vigência do contrato de trabalho.

27.7. Via de regra, portanto, todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, são considerados salário-de-contribuição.

27.8. Portanto, os pagamentos realizados para a moradia de empregados, apurados nas contas contábeis 41104001000007 – Aluguel de Residência e 41104001000008 – Outros com Residência integram a base de cálculo de incidência de contribuição social previdenciária.

28. Diante de todo o exposto, estão sendo cobradas as contribuições devidas pela parte patronal, conforme previsão legal abaixo exposta:

[...]

29. Outrossim, tendo a auditoria verificado a existência de fatos geradores das contribuições para os Terceiros, coube à autoridade lançadora proceder à apuração e lançamento do tributo devido, tendo em vista o previsto na legislação vigente, conforme descrito no Relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito, como segue:

[...]

30.1. Considerando, então, as verbas remuneratórias recebidas pelos empregados conforme acima explanado, constitui-se obrigação da empresa declarar em GFIP todos os dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações, como prevê o artigo 32, IV da lei 8.212/91, a seguir:

[...]

31. Finalmente, os presentes autos de infração encontram-se revestidos das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante o disposto no caput do artigo 33 da Lei n.º 8.212/91, c/c o disposto no artigo 293 do Decreto nº 3.048/99.

Veja-se o que prescreve o dispositivo citado pela recorrente:

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

[...]

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

[...]

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação **fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada**, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (grifos nossos)

Tem-se, portanto, que é indispensável a comprovação de que o empregado contratado teve de deslocar-se e utilizar imóvel locado pela empresa, ou com condomínio pago às expensas do empregador. Nesse sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/07/2008

ALUGUEL DE IMÓVEL PARA EMPREGADO. CONDIÇÃO PARA O EXERCÍCIO DA PROFISSÃO QUE DEVE SER COMPROVADA. SALÁRIO INDIRETO. VERBA QUE COMPÕE BASE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores pagos pela contribuinte a título de aluguel e condomínio de imóveis para o uso de seus funcionários em razão do trabalho devem ser

comprovadamente desta natureza, caso contrário ensejam a incidência de contribuições previdenciárias.

Na hipótese as planilhas financeiras direcionavam o aluguel do imóvel como de uso de um diretor específico, tendo sido requerido esclarecimento pela fiscalização a empresa defendeu-se de forma genérica não se desincumbindo do ônus da prova. (Acórdão nº 9202006.506, da 2ª Turma da CSRF, de 26 de fevereiro de 2018). (grifos nossos).

Compulsando os autos, não se verifica qualquer prova de que os empregados beneficiados efetivamente utilizavam os imóveis em questão em decorrência da necessidade de deslocarem-se para localidade distante de suas residências, de forma que a recorrente deixou de se desincumbir de seu ônus probatório.

Por essas razões, afasto os seus argumentos.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, exonerando o lançamento formalizado por meio dos Auto de Infração – AI/DEBCAD nº 51.004.136-1 e nº 51.004.138-8, no que diz respeito às parcelas de vale alimentação pagas por meio de *ticket* refeição

(documento assinado digitalmente)

Maurício Dalri Timm do Valle