



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720004/2021-06
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.127 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de fevereiro de 2023
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2018 a 31/08/2019

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
REALIZADAS POR MEIO DE PER/DCOMP. NÃO HOMOLOGAÇÃO.
CRÉDITO NÃO LÍQUIDO E INCERTO.

Constatada a compensação de contribuição previdenciária em PERCOMP sem a comprovação pelo sujeito passivo da certeza e liquidez dos créditos por ele declarados e não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no Código Tributário Nacional CTN, incabível a homologação dos valores indevidamente compensados.

GLOSA DE COMPENSAÇÃO. VALE-TRANSPORTE E ASSISTÊNCIA
MÉDICA E ODONTOLÓGICA. REGIME DE COPARTICIPAÇÃO.
INEXISTÊNCIA DE ISENÇÃO LEGAL.

Os valores custeados pelos empregados correspondentes ao vale-transporte e à assistência médica e odontológica, não se enquadram nas hipóteses legais de isenção, previstas no artigo 28, § 9º, alíneas “f” e “q” da Lei de Custeio.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. PRESUNÇÃO DE
LEGITIMIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

As leis em vigor gozam da presunção de legalidade e constitucionalidade, restando ao agente da administração pública aplicá-las.

Ao CARF é vedado analisar alegações de violação a princípios constitucionais e não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 971/995 e págs. PDF 957/981) interposto contra decisão no acórdão exarado pela 14ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (fls. 890/905 e págs. PDF 876/891), que julgou a manifestação de inconformidade improcedente, não reconhecendo o direito creditório pleiteado pelo contribuinte, derivado de compensações de contribuições previdenciárias recolhidas em GPS com o Código de Pagamento 2100 - *Empresas em Geral — CNPJ*, correspondentes ao período de 10/2013 a 07/2018, por meio de PER/DCOMP transmitidos entre 11/2018 e 08/2019, conforme planilhas anexas ao despacho decisório (fls. 429/434 e págs. PDF 415/420).

Do Despacho Decisório

De acordo com o despacho decisório (fls. 415/428 e págs. PDF 401/414), o contribuinte efetuou compensações de contribuições previdenciárias recolhidas em GPS com o Código de Pagamento 2100 - *Empresas em Geral — CNPJ*, por meio de PER/DCOMP, em relação às seguintes rubricas:

- 1170-01 - CP TERCEIROS - SALÁRIO EDUCAÇÃO;
- 1138-02 - CP PATRONAL - ADICIONAL EMPREGADOS/AVULSOS;
- 1138-04 - CP PATRONAL - CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS;
- 1138-05 - CP PATRONAL - ADICIONAL CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS;
- 1646-01 - CP PATRONAL - GILRAT AJUSTADO.

Tais compensações decorreram do fato do contribuinte ter considerado como indevidos os recolhimentos de contribuições previdenciárias sobre importâncias descontadas dos empregados a título de vale-transporte e de assistência médica e odontológica, as quais, no seu entender, não integrariam a base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos, em virtude do previsto no artigo 28, § 9º, alíneas "f" e "q" da Lei nº 8.212 de 1991.

A decisão constante no despacho decisório foi no sentido de não reconhecer o direito creditório pleiteado derivado de tais compensações e de não homologar os PER/DCOMPs listados na planilha do Anexo 1, ancorada nos seguintes fundamentos (fls. 425/427 e págs. PDF (411/413):

(...)

6. Argumentação

(1) A jurisprudência é peremptória ao afirmar que a base da contribuição previdenciária patronal é o salário bruto das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, jamais o salário líquido.

(2) A jurisprudência também aponta que a forma com que os benefícios são pagos bem como os meios utilizados para o pagamento não alteram a natureza jurídica não salarial dos benefícios custeados pela empresa. O que confere natureza jurídica isentiva ao benefício é o fato de ele ser pago pela empresa, ou seja, a isenção está limitada ao valor assumido por ela. Se parte do benefício for custeado pelo empregado, essa parte paga por ele (ou seja, a fração que ele reembolsa para a empresa) não é isenta de contribuição previdenciária, nem para ele, o próprio empregado, nem para o empregador. Não se

pode admitir que uma empresa deduza uma verba que não lhe pertence — que foi descontada de outrem e ainda lhe foi devolvida — da base de cálculo de um tributo seu.

(3) Os descontos efetuados em Folha de Pagamento são resultado do livre exercício de vontade entre as partes — empregador e empregado. O funcionário não está obrigado a aderir ao plano de saúde oferecido pela empresa e se não o fizer recebe o seu salário sem esse desconto. Se ele aderir a um outro plano de saúde, o que o contribuinte vai alegar? Que ele tem que apresentar o boleto de pagamento para o contribuinte diminuir o salário-de-contribuição porque ele destinou parte de seu salário a um outro plano médico? Por absurdo, assim, também, qualquer consulta médica particular ou qualquer ida ao dentista de seus funcionários se transformaria em verba que o contribuinte poderia reivindicar como isenta de contribuição. É óbvio, portanto, que essa parcela faz parte do salário, pois o empregado pode dar a ela a destinação que bem entender. A simples adesão ao plano oferecido pela empresa não tem o condão de, magicamente, transformar o desconto de coparticipação em verba não salarial e não incidente. O desconto em Folha é apenas uma técnica administrativo-financeira escolhida dentre outras disponíveis. Nada impede que esse desconto seja feito por meio de débito em conta ou por emissão de boleto. É certo que, em uma organização de grande porte com centenas de unidades e milhares de funcionários, o desconto em Folha é uma alternativa eficiente para viabilizar a arrecadação do pagamento da coparticipação dos funcionários. Mas isso é apenas uma questão de conveniência operacional que em nada altera a natureza jurídica salarial dessa verba. Além disso, a coparticipação é uma despesa assumida pelo empregado em razão de um contrato entre ele e o empregador. Essa despesa não é paga pela empresa, é paga pelo empregado e, portanto, qualquer efeito tributário isentivo dela derivado pertence ao empregado e não à empresa — e ele existe, qual seja: sua dedução na base de cálculo do IRPF, única isenção relativa a esse desconto que tem previsão legal.

(4) A interpretação ampliativa dada pelo contribuinte ao Artigo 28, § 9º, alíneas "f" e "q", da Lei 8212/1991 é completamente indevida. Além de ser distorcida em relação ao próprio texto do Artigo, ainda que se pudesse ter qualquer laivo de dúvida de que ele se refere apenas aos benefícios custeados pelo empregador e ao salário-de-contribuição da cota patronal, ela não resiste a uma abordagem sistemática básica comparando esse artigo com os artigos da CLT e do RIR que tratam do mesmo assunto. Acrescente-se, ainda, que, em relação ao vale-transporte, sequer pode haver rastro de dúvida, pois a alínea "f" diz "parcela recebida" — não diz "descontada" e não consta que pessoa jurídica receba vale-transporte.

(5) Além disso, essa interpretação contraria um dos Princípios Gerais do Direito: o da interpretação mais benévola ou favorável da lei. Cada ramo do Direito elege um sujeito para quem a interpretação mais favorável deve ser dirigida: no Direito Penal, o réu; no Direito do Trabalho, o trabalhador; no Direito Previdenciário, o segurado. Uma ferramenta hermenêutica indicada para essa avaliação é a apreciação do resultado da interpretação⁴, na qual se deve preferir o sentido conducente ao resultado mais razoável e evitar consequências injustas e incompatíveis com o bem social geral. No brocardo de Savigny: "Nos casos duvidosos seguir a interpretação mais benigna é não só mais justo como também mais seguro." Assim, vamos analisar as consequências da interpretação do contribuinte iniciando pelo caso da coparticipação do empregado nos procedimentos médicos sob convênio. Como, a cada uso que faz desses serviços, o empregado paga uma parcela do procedimento, essa interpretação nos leva à seguinte situação: quanto mais doente um funcionário ficar, mais coparticipação ele pagará, menor ficará a sua renda e mais vantagem tributária seu empregador obterá. A perversidade desse cenário dispensa comentários. Outra situação é a seguinte: a prevalecer essa interpretação, não tardará quem invoque a redução da base contributiva para o segurado empregado. O que aconteceria? As pessoas de maior renda não seriam atingidas, pois, após os descontos, seu salário líquido continuaria acima do teto. Seriam prejudicadas exatamente as pessoas de menor renda que, com a exclusão dos descontos do seu salário de contribuição, teriam suas aposentadorias reduzidas. Teríamos concentração de renda e redução do poder econômico dos idosos mais pobres. Acreditamos que isso seja

suficiente para demonstrar que a interpretação pretendida pelo contribuinte não é a mais favorável para o segurado e está longe de ser socialmente benévola.

(6) Por fim, para ser bem direto, convenhamos que se trata de uma "inovação" sem solidez, que nunca foi cogitada e que contraria o bom senso mais elementar, recorrendo a omissões e confusões subversivas entre as obrigações tributárias e prerrogativas legais do empregador e do empregado, entre recebimento e dedução e entre o plano jurídico e o plano administrativo-financeiro. Interpretações contraintuitivas podem ser úteis na Mecânica Quântica, mas, muito, muito raramente produzem algo de proveitoso no campo do Direito.

⁴ Seguimos: Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Editora Forense. 19ª Edição. Pg. 133.

(...)

Da Manifestação de Inconformidade

O contribuinte foi cientificado do despacho decisório por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, na data de 07/04/2021 (fl. 437 e pág. PDF 423) e apresentou, em 04/05/2021 (fls. 790/791 e págs. PDF 776/777), manifestação de inconformidade (fls. 793/808 e págs. PDF 779/794), com os seguintes argumentos, consoante resumo no acórdão recorrido (fls. 892/894 e págs. PDF 878/880):

(...)

- DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

4. A empresa foi intimada do Despacho Decisório de fls. 415/428, em 07/04/2021 (fl. 437), apresentando manifestação de inconformidade, em 04/05/2021 (fls. 790 e 793/808), com as alegações que seguem adiante.

- Da Tempestividade

4.1. A Manifestante afirma que foi intimada da não homologação da compensação em 07/04/2021, por meio de abertura de intimação eletrônica, com encerramento do prazo em 07/05/2021, assim, a manifestação de inconformidade é tempestiva.

- Dos Fatos

4.2. A empresa faz um breve relato dos fatos que resultaram na não homologação das compensações (PER/DCOMP), conforme fls. 794/795.

- Do Direito

- Da hipótese de incidência da contribuição previdenciária patronal e demais contribuições cobradas sobre a folha de salários

4.3. A empresa faz um breve relato a respeito da hipótese de incidência de contribuição previdenciária (cita o RE 565.160/SC – tema 20), com destaques ao art. 195, I, “a” e ao art. 201, § 11, ambos da CF, bem como ao art. 22, I e II c/c o art. 28, I e § 9º da Lei 8.212/91, ao art. 110 do CTN, e ainda, aos arts. 458 e 459, todos da CLT. Em seguida alega que é vedado ao legislador infraconstitucional modificar, arbitrariamente, os campos materiais que lhe são dados para o exercício da atividade legislativa, assim, com base nas premissas expostas conclui que é de suma relevância para aferir a não incidência das contribuições previdenciárias sobre os descontos realizados em folha de salários, mais especificamente de vale transporte e despesas médicas e odontológicas.

- Da não incidência das contribuições patronais sobre os descontos realizados pela empresa a título de coparticipação do empregado nas despesas relativas a título de despesas médicas e odontológicas

4.4. O Inconformado cita o art. 458, § 2º, IV, § 5º da CLT e o art. 28, § 9º da Lei 8.212/91, destacando o Parecer 107/92 da Consulta Jurídica do MPS, com a afirmação de que as despesas custeadas pela empresa possuem caráter assistencial, ou seja, não é remuneração (despesas médicas e odontológicas). Frisa, ainda, que tais despesas podem ser suportadas pelo empregado, empregador ou por ambos, sendo a modalidade

indiferente à desoneração, pois a isenção não pressupõe qualquer outra condição, assim, as despesas médicas e odontológicas serão isentas, independente da modalidade do plano, cobertura e custeio, devendo existir a interpretação literal da legislação tributária (art. 111, II do CTN).

4.5. Ressalta, também, a empresa que havendo participação financeira do empregado beneficiado mediante desconto sobre seu vencimento, essa parcela não pode ser utilizada como base para a incidência de contribuição previdenciária, como não o é aquela de competência do empregador, visto que ambas se referem ao exato mesmo benefício.

4.6. Entende o Manifestante que a discussão no despacho decisório sobre a base de cálculo das contribuições em questão (valor bruto ou líquido dos rendimentos do trabalhador) seria outra: qual a natureza jurídica do rendimento recebido pelo segurado? É remuneratório? É pago com habitualidade? Enquadra-se em alguma hipótese de incidência?

4.7. Entende a empresa que o que se isenta não são os planos de saúde e odontológicos em sua generalidade, mas sim, única e exclusivamente, os planos de saúde e odontológicos oferecidos pelas empresas aos seus empregados, no contexto do contrato de trabalho. Soma ao seu entendimento que as contribuições devem incidir sobre as remunerações e nada mais, ou seja, as despesas médicas custeadas pelo segurado em coparticipação não são remuneração, pois não há remuneração para posterior reembolso, mas redução da remuneração, que passa consubstanciar a “nova” base de cálculo das contribuições.

4.8. Ao final conclui o Inconformado que: *“Portanto, é fora de dúvidas que nem a Constituição Federal, nem a Lei nº 8.212/91 autorizam a exigência de contribuição previdenciária patronal e demais contribuições sobre os descontos realizados para o custeio, em sistema de coparticipação entre empregador e empregado, de despesas médicas e/ou odontológicas, sendo legítimos os créditos apropriados pela impugnante sobre essa rubrica”*.

- Da não incidência das contribuições patronais sobre os descontos realizados pela empresa a título de coparticipação do empregado nas despesas a título de vale transporte

4.9. Alega a empresa que participa dos gastos de deslocamento do trabalhador tem a sua participação com o equivalente à parcela que excede 6% do salário do empregado (art. 1º c/c parágrafo único do art. 4º da Lei nº 7.418/85), ou seja, complementa as despesas de deslocamento, logo, o vale transporte não é base de cálculo das contribuições previdenciárias (alínea b do art. 2º da Lei nº 7.418/85).

4.10. Sustenta, ainda, o contribuinte que mesmo que essa parcela fosse caracterizada como salário (vale transporte), não haveria tributação, porque a alínea f do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 expressamente a isenta dessa exação. Salienta que o mecanismo do art. 1º da Lei 7.418/85 não se estrutura como mútuo, pois o empregador nada empresta ao empregado para que depois esse o devolva. A antecipação é realizada por meio do vale transporte, que se encontra expressamente excluído da base de cálculo.

4.11. Assim, conclui a empresa que fica clara a legitimidade do crédito pleiteado, à medida que o vale transporte, na parcela custeada pelo segurado, não possui natureza remuneratória, afastando a tributação.

-DO REQUERIMENTO DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

5. Diante do exposto requer:

5.1. o conhecimento e o provimento da presente manifestação de inconformidade, com a reforma do Despacho Decisório, a fim de que seja integralmente reconhecido o direito creditório ora debatido e, consequentemente, homologar as compensações realizadas; e

5.2. em consonância com o art. 116 do Decreto nº 7.574/11, a reunião do presente processo para julgamento em conjunto com o Processo Administrativo nº 16327.720.003/2021-53, no qual foi apresentada tempestivamente a competente impugnação contra a multa isolada aplicada em decorrência da não homologação das

compensações, bem como a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em discussão, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Da Decisão da DRJ

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, em sessão de 10 de setembro de 2021, no acórdão nº 108-020.125 – 14ª Turma da DR/08 (fls. 890/905 e págs. PDF 876/891), julgou a manifestação de inconformidade improcedente, conforme ementa abaixo reproduzida (fls. 890/891 e págs. PDF 876/877):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/11/2018 a 31/08/2019

COMPENSAÇÃO INDEFERIDA. OBSERVÂNCIA A LEGISLAÇÃO.

Não atendidas as condições estabelecidas na legislação previdenciária e no Código Tributário Nacional - CTN para a compensação de créditos, deverá a fiscalização efetuar a glosa dos valores indevidamente compensados.

COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ÔNUS DA PROVA DO REQUERENTE.

O contribuinte tem o ônus de provar o direito creditório alegado, com a demonstração da liquidez e certeza do crédito, sob pena de não ser homologada a compensação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2018 a 31/08/2019

CONTRIBUIÇÕES RECOLHIDAS INDEVIDAMENTE. LIQUIDEZ E CERTEZA NÃO COMPROVADA. GLOSA DE COMPENSAÇÃO

No âmbito das contribuições previdenciárias, admite-se a compensação nos casos de pagamento ou recolhimento indevido ou a maior, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação, caso contrário os valores indevidamente compensados em PER/DCOMP, pelo contribuinte, devem ser glosados, retornando à condição de exigíveis nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

GLOSA DE COMPENSAÇÃO. VALE-TRANSPORTE E ASSISTÊNCIA MÉDICA E ODONTOLÓGICA. REGIME DE COPARTICIPAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ISENÇÃO LEGAL.

A parte paga por empregados, em regime de coparticipação, não deve ser abatida da base de cálculo das contribuições devidas pela empresa.

Os valores custeados pelos empregados correspondentes ao vale transporte e a assistência médica e odontológica, não se enquadram nas hipóteses legais de isenção, previstas no art.28, § 9º, alíneas “f” e “q” da Lei de Custeio, tendo em vista que não são verbas pagas pela empresa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão em 14/09/2021, por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB (fl. 968 e pág. PDF 954) e interpôs, em 08/10/2021 (fl. 970 e pág. PDF 956), recurso voluntário (fls. 971/995 e págs. PDF 957/981), no qual repisa os mesmos argumentos da manifestação de inconformidade, reproduzidos de forma sintetizada nos tópicos abaixo:

(...)

II. Da hipótese de incidência da contribuição previdenciária patronal e demais contribuições cobradas sobre a folha de salários

(...) a competência tributária outorgada pela Constituição Federal determina e restringe a hipótese da incidência tributária da contribuição previdenciária à folha de salários e rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, e demais ganhos habituais do empregado.

(...)

A hipótese de incidência da contribuição previdenciária enunciada no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212/91 e do RAT capitulado no inciso II consubstancia-se no ato de pagar, dever ou creditar remuneração a segurado obrigatório do RGPS em contraprestação ao trabalho que lhe rendeu essa qualidade. Portanto, a materialização do tributo pressupõe que a importância paga, devida ou creditada (i) se classifique como remuneração e (ii) retribua o trabalho, efetivamente prestado ou sobre o tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, que gerou a filiação obrigatória do remunerado ao RGPS.

(...)

Portanto, as contribuições, da forma como instituídas, incidem única e exclusivamente sobre verbas de natureza remuneratória.

(...)

Outro ponto que deve ser destacado é o princípio basilar da Previdência Social de que não há pagamento de contribuição sem a devida retribuição, ou seja, se determinada verba não possuir natureza remuneratória, não entra no cômputo de benefícios e, conseqüentemente, não é tributada. Nessa linha, importante destacar o art. 28, I e § 9º da Lei nº 8.212/91, que dispõe acerca do salário-de-contribuição, base de cálculo dos benefícios previdenciários, e excluem diversas rubricas não remuneratórias do seu cômputo:

(...)

Assim, para sofrer a incidência da contribuição previdenciária, além de a verba ter natureza remuneratória, necessariamente deve compor o salário-de-contribuição. Mesmo que a rubrica não esteja elencada no rol previsto no § 9º, que dispõe sobre as parcelas que não integram referida base, a sua tributação somente será possível caso amolde-se perfeitamente à definição legal de salário-de-contribuição, pois somente desta forma será computada para fins previdenciários.

Nesse contexto, considerando a hipótese de incidência instituída pelo art. 22 da Lei nº 8.212/91 e a definição legal de remuneração, o fato impositivo da contribuição previdenciária pode ser sumarizado da seguinte forma: pagar, creditar ou dever remuneração, na forma definida pelos arts. 457 e 458 da CLT, a segurado obrigatório do Regime Geral de Previdência Social – RGPS.

(...) conclui-se que a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador deve ser composta por aquelas parcelas pagas com habitualidade, em razão do trabalho, e que, por consequência, serão efetivamente passíveis de incorporação aos proventos da aposentadoria.

(...)

Em suma, a contribuição previdenciária patronal incide única e exclusivamente sobre proventos remuneratórios, característica esta que falta ao valor relativo à quota-parte do empregado no custeio compartilhado do vale-transporte e da assistência médica e odontológica, conforme se passa a demonstrar.

III. Da não incidência das contribuições sobre o valor relativo à quota-parte do empregado no custeio compartilhado do vale-transporte

Como está claro, remuneração (i) é um instituto jurídico, (ii) possui definição legal e (iii) por decorrer do direito privado, não pode ser amoldada pelo direito tributário de forma a abranger circunstâncias não contempladas pelas suas características delimitadas pela legislação privada.

Nessa linha, a quota-parte do vale-transporte suportada pelo empregado no sistema de custeio compartilhado não se enquadra em nenhum dos pressupostos constantes do art. 22, I e II, da Lei nº 8.121/91 para autorizar a sua tributação.

O valor relativo à quota-parte do empregado no vale-transporte não se caracteriza como salário, pois não representa contraprestação pelo serviço (art. 457, CLT), tampouco é uma comissão, percentagem, gratificação ajustada, diária para viagem, abono pago pelo empregador em dinheiro ou *in natura* (art. 457, § 1º, CLT) ou prestação *in natura* (art. 458, CLT). Também não configura gorjeta (art. 457, CLT), nem um rendimento remuneratório pago com habitualidade (art. 201, § 11, Constituição Federal).

Trata-se, em verdade, de benefício com destinação própria e específica, qual seja, custear o deslocamento do empregado da sua residência ao posto de trabalho e vice-versa, afastando qualquer natureza remuneratória.

(...)

O benefício denominado vale-transporte é custeado tanto pela empresa quanto pelo empregador. Para o empregado, a sua quota-parte é restrita a, no máximo, 6% do seu salário-base. O custo restante é suportado pela empresa.

O vale-transporte opera-se pelo mecanismo da antecipação. A empresa custeia integralmente o transporte e, posteriormente, acerta em folha de salário a quota-parte do empregado. Sob a perspectiva financeira-econômica, o empregado recebe, de forma antecipada, sob a forma de utilidade, o custo mensal total do transporte, composto pela sua quota-parte, mais a parcela devida pela empresa.

Não há reembolso do empregado dos custos do seu transporte, mas o adiantamento do montante no início do mês. E essa antecipação não é remuneração (art. 458, § 2º, III, da CLT, art. 28, § 9º, f, da Lei nº 8.212/91 e art. 2º, a, da Lei nº 7.418/85).

(...)

O vale-transporte não possui natureza salarial e essa natureza não se altera diante do simples fato de o custeio do benefício ser compartilhado entre empregador e empregado. Tributar a quota-parte do empregado é o mesmo que retirar a natureza de benefício do vale-transporte, pois a desoneração legal ocorrida no momento do pagamento antecipado seria posteriormente excluída por ocasião da entrada da parcela do empregado.

Ainda que se argumente que no aspecto econômico-financeiro o salário-base do empregado inclui os 6% passíveis de retenção, não se pode perder de vista que esse montante apenas integraliza o pagamento do benefício como um todo. Assim, essa parcela do pagamento possui natureza de vale-transporte, sendo não remuneratória.

(...)

É mais do que clara, portanto, a ilegalidade da incidência das contribuições a cargo da empresa sobre o valor relativo à participação do empregado no vale-transporte, no sistema de custeio compartilhado, sendo legítimos os créditos apropriados e compensados pela Recorrente, devendo ser reformado o acórdão recorrido.

IV. Da não incidência das contribuições sobre o valor relativo à quota-parte do empregado no custeio compartilhado das despesas médicas e odontológicas

De forma análoga ao vale-transporte, a quota-parte do empregado no custeio compartilhado das despesas médicas e odontológicas também se afasta da tributação previdenciária.

Os serviços médicos, odontológicos e similares poderão ser oferecidos pelo empregador aos empregados e dirigentes e serão prestados pela própria empresa ou por terceiro a ela conveniada, sendo lícito, inclusive, que despesas médicas suportadas por seus colaboradores sejam reembolsadas pelo empregador. Nesse contexto, atua o empregador, paralelamente ao Estado, na missão de desenvolver e expandir as ações de Seguridade Social.

Muitas vezes o custeio integral da assistência médica oferecida aos trabalhadores fica a cargo da empresa. Entretanto, em muitos outros casos, também é possível que haja o custeio compartilhado, de forma que uma parte será custeada pelo empregado, enquanto outra será subsidiada pelo empregador.

(...)

As despesas, quando decorrentes de assistência por convênios médicos oferecidas aos trabalhadores pelas empresas, propõem suprir as necessidades de auxílio médico. A contraprestação fiscal dada às empresas para induzir essa conduta – redução do impacto orçamentário da cota patronal das contribuições previdenciárias – busca desafogar do Sistema Único de Saúde – SUS. Com isso, as despesas médicas custeadas pela empresa possuem caráter assistencial, afastando-se da definição de remuneração.

Essas despesas podem ser suportadas pelo empregador, pelo empregado ou por ambos. A modalidade é indiferente à desoneração, pois, afora a natureza da importância, a isenção não pressupõe qualquer outra condição. Se destinada ao custeio de despesas médicas e odontológicas, será isenta, independentemente da modalidade do plano, da sua cobertura ou da forma de custeio.

Não se fala, portanto, de simples desconto, mas de um contrato firmado pela empregadora com pessoa jurídica especializada em serviços médicos e odontológicos, cujo custeio pode ou não ter a participação dos empregados. A empresa especializada oferece os serviços aos empregados beneficiados desde logo, ainda que o acerto de contas ou da nota fiscal se dê no final de determinado mês.

Assim, a desoneração previdenciária não atinge apenas a eventual quota do empregador no custeio das despesas médicas, mas também a quota suportada pelo empregado. A alínea *q* do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 e o § 5º do art. 458 da CLT não restringem a isenção à parte custeada pelo empregador, compreendendo o benefício concedido pela empresa em sua integralidade, independentemente de que é o responsável pelo pagamento.

(...)

O benefício despesas médicas não possui natureza salarial e essa natureza não se altera diante do simples fato de o custeio do benefício ser rateado entre empregador e empregado. Tributar a quota-parte do empregado é o mesmo que retirar a natureza de benefício, pois a desoneração legal ocorrida no momento do pagamento antecipado pela empresa seria posteriormente excluída por ocasião da entrada da quota-parte do empregado.

(...)

É mais do que clara, portanto, a ilegalidade da incidência das contribuições previdenciárias (patronal e RAT) e de terceiros sobre o valor relativo à quota-parte do empregado nas despesas médicas e odontológicas, devendo se impor a reforma do acórdão recorrido.

O presente recurso compõe lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

No recurso, em apertada síntese, o Recorrente repisa os mesmos argumentos da manifestação de inconformidade no sentido de que a legitimidade do crédito pleiteado restou

demonstrada uma vez que, tanto a parcela do vale-transporte suportada pelo empregado como a quota-parte do empregado no custeio compartilhado das despesas médicas e odontológicas não têm natureza remuneratória e, portanto, estão fora da base de incidência da contribuição previdenciária.

Em razão desses pagamentos que considera indevidos, efetuados no período de 10/2013 a 07/2018, efetuou compensações por meio de PER/DCOMP transmitidos entre 11/2018 e 08/2019.

A decisão de primeira instância não acatou os argumentos do contribuinte, concluindo que o despacho decisório não merece reparo e, desse modo, não reconheceu o direito creditório derivado das compensações. Por conseguinte, não homologou as PER/DCOMPs sob o fundamento de que os descontos feitos sobre o salário bruto dos empregados a título de coparticipação de vale-transporte e despesas médicas e odontológicas não se enquadram nas hipóteses taxativas previstas no artigo 28, § 9º da Lei de Custeio.

A compensação de créditos tributários está prevista no artigo 170 da Lei nº 5.172 de 1966, denominado Código Tributário Nacional (CTN)¹, nos seguintes termos:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

De acordo com o referido dispositivo, além de comprovar os recolhimentos indevidos, se faz necessário também demonstrar o motivo pelo qual tais pagamentos são passíveis de restituição e/ou compensação.

A tese desenvolvida pelo contribuinte para justificar que teria efetuado pagamentos indevidos, repousa na alegação de que tanto a parcela do vale-transporte como as despesas médicas e odontológicas custeadas pelo empregado não possuem natureza salarial, não se alterando tal natureza diante do fato do benefício ser rateado entre empregador e empregado, restando clara a ilegalidade das contribuições previdenciárias (patronal e RAT) e de terceiros sobre as mesmas.

No que diz respeito ao argumento da contribuição previdenciária patronal incidir única e exclusivamente sobre proventos remuneratórios, faltando esta característica ao valor relativo à quota-parte do empregado no custeio compartilhado do vale-transporte e da assistência médica e odontológica, por concordar com os fundamentos do acórdão recorrido, utilizo-os como razão de decidir, mediante a reprodução do seguinte excerto da decisão recorrida (fls. 897/900 e págs. PDF 883/886):

(...)

11.3. O texto constitucional, em seu artigo 195, inciso I, alínea “a”, autoriza a incidência de contribuições sociais “sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.

11.4. Isso significa que a concepção constitucional, para efeitos de tributação, não restringe as verbas de incidência à pura e à simples prestação dos serviços, mas engloba, ainda, **quaisquer verbas recebidas em razão do trabalho, ou que com ele se relacionam, salvo as hipóteses excludentes previstas na legislação infraconstitucional (§ 9º do art. 28 da Lei de Custeio).**

¹ LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

11.5. Portanto, por autorização constitucional, **todos os rendimentos do trabalho e a ele associados são base de incidência das contribuições previdenciárias e sociais**, a exceção das excluídas de tributação por força de lei, ou das verbas indenizatórias/ressarcitórias, dentro das hipóteses excludentes previstas.

11.6. Nesta linha, a Constituição Federal, em seu artigo 201, parágrafo 11º (redação da Emenda Constitucional nº 20/98), determina expressamente que:

Constituição Federal

Art. 201 -

(...)

11º 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.

11.7. Nota-se, ainda, que o alcance do salário de contribuição não deve ser exclusivamente interpretado de acordo com os arts. 457 e 458, e seus respectivos parágrafos da CLT, e sim no contexto em que se insere.

11.8. Registra-se que o Despacho Decisório, fls. 415/428, (...), deixa claro que a legislação previdenciária e trabalhista convergem no sentido de isentar de tributação **benefícios concedidos pelas empresas aos seus empregados** (§ 9º do artigo 28 da Lei 8212/1991 e no § 2º do artigo 458 da CLT.), entretanto, o referido despacho de maneira acertada enfatiza que a empresa **não** está obrigada a fazer qualquer desconto no salário dos empregados **a título de coparticipação nesses benefícios** (vale transporte e despesas médicas e odontológicas), ou seja, **a participação do empregado deixou de ser obrigatória**, ficando condicionada ao **acordado entre as partes**, consequentemente, a existência de desconto ou não sobre o salário bruto dos funcionários é indiferente para a base de cálculo das contribuições previdenciária (cota patronal = soma total dos salários brutos pagos aos seus empregados e a cota dos empregados = salário bruto até o limite vigente).

(...)

11.9. Vale registrar que a Lei de Custeio da Seguridade Social (8.212/91) é uma lei ordinária, de mesmo nível hierárquico da CLT, entretanto, é lei específica, que trata do custeio da Seguridade Social, e traz em seu texto suas próprias definições acerca dos institutos do direito previdenciário.

11.10. A referida Lei, em seu artigo 22, com redação vigente na data de ocorrência dos fatos geradores, estabelece que:

Lei 8.212/91

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento **sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título**, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, 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.

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

11.11. A mesma Lei, discriminou, taxativamente, quais as parcelas pagas, creditadas ou devidas ao empregado, destinadas a retribuir o trabalho, por força da lei, do contrato, do acordo coletivo ou sentença normativa, não integrariam a base de cálculo das contribuições previdenciárias, a saber:

Lei 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;

(...)

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

(...)

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

(...)

g) 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;

(grifos e negritos nossos)

11.12. Ante o exposto, considerando a legislação citada, entende-se que os descontos feitos sobre o salário bruto dos empregados a título de coparticipação de vale transporte e despesas médicas e odontológicas não se enquadram nas hipóteses taxativas previstas no art.28, § 9º da Lei de Custeio, consequentemente, não merece reparo o Despacho Decisório, fls. 415/428, que não reconheceu os créditos que a empresa alega ter direito e que foram utilizados indevidamente para realizar as compensações não homologadas pelo Fisco (PER/DCOMPs - Anexo 1).

(...)

Em apertada síntese, extrai-se da reprodução acima, que os argumentos do Recorrente não merecem prosperar pelos seguintes fundamentos: (i) por disposição constitucional e legal, as contribuições previdenciárias incidem sobre todos os rendimentos do trabalho e a ele associados e (ii) as parcelas não integrantes do salário de contribuição são taxativas e estão previstas nas diversas alíneas do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212 de 1991 e nelas não se enquadram os descontos feitos sobre o salário bruto dos empregados a título de coparticipação de vale transporte e despesas médicas e odontológicas.

Superado este primeiro ponto, vale lembrar as disposições contidas no CTN acerca da legislação tributária:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

(...)

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.

(...)

Depreende-se dos artigos reproduzidos que em razão do princípio da legalidade, somente a lei pode estabelecer as hipóteses de instituição, extinção, majoração e redução de tributos e que deve ser literal a interpretação da lei que disponha sobre a outorga de isenção, não comportando qualquer tipo de analogia.

No âmbito da legislação previdenciária, Lei nº 8.212 de 1991², as parcelas não integrantes do salário de contribuição estão previstas nos diversos incisos do § 9º do artigo 28 e, dentre elas, destacam-se as seguintes:

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

(...)

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

(...)

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

(...)

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, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares; (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

(...)

² LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.

Nesse sentido, a lei estipulou que apenas as parcelas recebidas a título de vale-transporte e o valor relativo à assistência médica e odontológica prestada pela empresa ou por ela conveniada e o reembolso dessas despesas não integram o salário de contribuição, sendo vedada qualquer interpretação analógica ou extensiva nesse rol taxativo de isenção.

A despeito do assunto, convém reproduzir o seguinte excerto do acórdão recorrido (fl. 897 e pág. PDF 883):

(...) a legislação previdenciária e trabalhista convergem no sentido de isentar de tributação **benefícios concedidos pelas empresas aos seus empregados** (§ 9º do artigo 28 da Lei 8212/1991 e no § 2º do artigo 458 da CLT.), entretanto, o referido despacho de maneira acertada enfatiza que a empresa **não** está obrigada a fazer qualquer desconto no salário dos empregados **a título de coparticipação nesses benefícios** (vale transporte e despesas médicas e odontológicas), ou seja, **a participação do empregado deixou de ser obrigatória**, ficando condicionada ao **acordado entre as partes**, consequentemente, a existência de desconto ou não sobre o salário bruto dos funcionários é indiferente para a base de cálculo das contribuições previdenciária (cota patronal = soma total dos salários brutos pagos aos seus empregados e a cota dos empregados = salário bruto até o limite vigente).

(...)

A guisa de arremate, não cabe aqui a análise acerca da legalidade ou mesmo constitucionalidade da lei tributária que por força da Constituição Federal, atribuiu a competência aos órgãos do poder judiciário (reserva constitucional de jurisdição) para expedir o ato formal de declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos.

As leis em vigor gozam da presunção de legalidade e constitucionalidade, restando ao agente da administração pública aplicá-las, a menos que estejam incluídas nas hipóteses de que trata o Decreto nº 2.346 de 1997, ou que haja determinação judicial em sentido contrário beneficiando o contribuinte, o que efetivamente não é o caso. Tal entendimento encontra-se pacificado neste Conselho Administrativo, consolidado na Súmula CARF nº 2, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Em síntese conclusiva, diante do fato dos argumentos do contribuinte não se sustentarem, por conseguinte resta concluir-se pela impossibilidade da homologação das compensações realizadas pelo Recorrente, por não gozarem de liquidez e certeza o crédito utilizado para efetivar as compensações, não merecendo reparo o acórdão recorrido.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em negar provimento ao recurso voluntário.

Débora Fófano dos Santos