



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10166.725417/2011-19
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.956 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2014
Matéria SALÁRIO INDIRETO: ASSISTÊNCIA MÉDICA. REMUNERAÇÃO CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS
Recorrente CONVER COMBUSTÍVEIS AUTOMOTIVOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

SEGURO SAÚDE. NÃO FORNECIMENTO A TODOS OS TRABALHADORES. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO DOS MOTIVOS FÁTICOS E JURÍDICOS DO LANÇAMENTO FISCAL. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

Não havendo comprovação pelo Fisco de que o seguro saúde não é disponibilizado a todos os empregados e dirigentes da empresa, impõe-se a exclusão dos respectivos valores da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A determinação dos motivos fáticos e jurídicos constitui elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A falta desses motivos constitui ofensa aos elementos substanciais do lançamento, razão pelo qual deve ser reconhecida sua nulidade, por vício material.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. REMUNERAÇÃO A PESSOAS FÍSICAS. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

É devida contribuição sobre remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais a serviço da empresa.

A contribuição incidente sobre os valores recebidos por contribuintes individuais fica a cargo do tomador destes serviços.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a

multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que: a) por vício material, sejam excluídos os valores relativos aos levantamentos PS1 e PS2; e b) com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Thiago Tabora Simões. Ausente, justificadamente, o conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente à contribuição devida à Seguridade Social, incidente sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativa à parcela desses segurados não retidas e não recolhidas em época própria (AIOP DEBCAD 37.349.904-3) e à parcela patronal (AIOP DEBCAD 37.349.901-9), incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), para as competências 01/2008 a 12/2008.

O Relatório Fiscal (fls. 57/74) informa que os fatos geradores apurados no presente lançamento fiscal são decorrentes das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, e foram apurados por meio de folhas de pagamento e registros contábeis, fornecidos pelo contribuinte, em meios físico e digital, das faturas mensais de pagamento de plano de saúde e das informações prestadas em GFIP, constantes do banco de dados da Previdência Social.

Esse Relatório informa ainda o seguinte:

1. **Do Auxílio Transporte.** Durante a ação fiscal foi verificado que a empresa pagou auxílio transporte em pecúnia, aos segurados empregados em folha de pagamento, em desatendimento aos preceitos legais. Dessa forma, referido valor foi considerado como base de cálculo da contribuição previdenciária;
2. **Da Assistência Médica.** Verificou-se que o contribuinte pagava plano de saúde, cuja cobertura não abrangia a totalidade dos segurados conforme cópia das faturas constantes no Anexo IV. O contribuinte descontava a cota participação dos segurados beneficiados, no entanto tais pagamentos não transitaram em folha de pagamento e não foram declarados em GFIP, portanto, não considerados pela empresa como base de cálculo das contribuições previdenciárias. Da análise das faturas de pagamento de plano de saúde apresentados pela empresa e os dados constantes em folha de pagamento verificou-se que nem todos os segurados foram abrangidos pelo plano de saúde, conforme planilha contida no item 33 do Relatório Fiscal. Além disso, o fato de o acesso ao plano depender da aprovação da Diretoria segundo critérios não expressamente regulamentados, serve como uma barreira de acesso ao plano. Desta forma, resta caracterizado o seu enquadramento como base de cálculo das contribuições previdenciárias. Para apuração dos valores referentes à assistência médica, a auditoria fiscal confrontou os valores constantes das faturas do plano de saúde apresentadas pelo contribuinte com os descontos efetuados em folha de pagamento (rubricas 0215 e 0239), originando a planilha “Relação de Assistência Médica” que consta do Anexo VI.

Os valores constantes desta relação originaram as bases de cálculo utilizadas para apuração do presente crédito previdenciário;

3. **DO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.** Também foram lançadas contribuições incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais escriturados na conta contábil 3.2.1.1.01.032 – Serviços Terc. Pessoa Física, e não consideradas como base de cálculo da contribuição previdenciária. Os valores foram apurados nos arquivos digitais no formato MANAD e nos Recibos de Pagamento a Autônomos - Anexo X.

01). A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 31/08/2011 (fl.

A Notificada apresentou impugnação tempestiva (fls. 786/817 e 838/868), alegando, em síntese, que:

1. **Do Vale Transporte.** Cita a recente decisão do STF, onde a Corte Constitucional deliberou sobre a não incidência de contribuição previdenciária sobre o Vale Transporte pago em pecúnia e a decisão proferida pelo STJ, que também pugnou pela não incidência da contribuição previdenciária sobre o valor do vale transporte, entendendo ser irrelevante a forma como o benefício é pago, vez que, o que é determinante não é a forma de pagamento e sim a sua natureza indenizatória;
2. **Da Assistência Médica.** Afirma que o lançamento a este título não pode prosperar, pois o art. 28, § 9º, alínea “q” da Lei 8.212/91, exclui expressamente do salário de contribuição os dispêndios do empregador com a prestação de assistência médica e afins aos seus empregados. Ressalta que no caso em tela, o benefício é estendido a todos os funcionários e dirigentes que optarem e ainda que não fosse não poderia haver a incidência da contribuição em virtude de que é vedada à empresa a obrigatoriedade de tal desconto. Ressalta ainda, que sendo o plano de saúde um benefício relevante prestado pelo empregador e, não sendo este considerado salário, não enfrenta o problema da isonomia prevista no art. 461 da CLT que determina que a um mesmo trabalho deva ser paga uma mesma remuneração. Questiona a possibilidade de haver um conceito de remuneração para o direito previdenciário e outro para o direito trabalhista e cita jurisprudência que aponta no sentido de unificação do conceito de remuneração previsto na Lei 8.212/91, com prevalência da definição contida na CLT;
3. **DO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.** Afirma a impugnante que, em que pese a ausência no Relatório Fiscal da discriminação dos valores a título de inadimplência da contribuição previdenciária, verifica-se pela análise dos RPA emitidos em razão da prestação de serviço de autônomo, que os valores pagos à época geraria uma contribuição bem inferior ao cobrado pelo fisco;
4. **DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA DE OFÍCIO.** Afirma que a multa de ofício aplicada à empresa no percentual de

75% merece ser afastada ou reduzida, pois a aplicação de multa punitiva atende aos objetivos da sanção tributária não podendo ser num percentual manifestamente excessivo ou desproporcional, como é o caso em questão.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Brasília/DF – por meio do Acórdão 03-52.576 da 5ª Turma da DRJ/BSB (fls. 901/922) – considerou o lançamento fiscal procedente em parte, eis que excluiu os valores apurados nos levantamentos **VT1** -Vale Transporte Pago em Pecúnia e **VT2** - Vale Transporte Pago em Pecúnia, determinando ainda uma análise do cálculo e a aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte, no momento em que foi postulada a liquidação do crédito, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº14, de 4 de dezembro de 2009.

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados no auto de infração e apresenta as seguintes alegações: (i) a assistência médica é um benefício disponibilizado pela empresa à totalidade de seus empregados, que, contudo, fora aceito por apenas parte dos trabalhadores, não integrando o custeio da seguridade social, já que o benefício foi disponibilizado a todos os funcionários que optaram e obtiveram a chancela da diretoria da recorrente; (ii) o valor cobrado a título de contribuição social incidente sobre contribuinte individual está exacerbado, na medida que as contribuições devidas são apenas aquelas incidentes sobre os valores constantes das RPAs; e (iii) a multa fixada de ofício, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) do tributo a pagar, deverá ser afastada, vez que é completamente ilegal tal procedimento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Brasília/DF informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processamento e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

A Recorrente alega que os valores pagos a título de assistência médica não perderam sua natureza indenizatória, asseverando que a referida verba não é considerada salário, já que os valores eram disponibilizados a todos os seus empregados.

Nos termos do Relatório Fiscal, o Fisco afirma que o benefício de assistência médica (seguro saúde), custeado pela empresa, total ou parcialmente, somente era disponibilizado à parcela de determinados empregados, já que para a sua concessão dependeria de uma autorização da Diretoria, conforme a Declaração de 02/08/2011 (Anexo 1 do Relatório Fiscal), manifestada pela empresa e informando que “(...) *para o seguro saúde o critério é opção feita pelos empregados, mediante aprovação da Diretoria*”, acompanhada da planilha que demonstra a quantidade de segurados beneficiados com o seguro saúde, apresentada no item 36 desse Relatório.

Por sua vez, em análise idêntica à essa questão, nos processos concernentes à empresa pertencente ao mesmo grupo econômico sinalizado pelo Fisco, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ/RPO) – processo 10166.727779/2011-36 – excluiu os valores apurados decorrentes da incidência da contribuição sobre a verba paga a título de assistência médica (seguro saúde), concluindo que o Fisco não demonstrou que o benefício era disponibilizado à parcela de determinados empregados, nos seguintes termos:

“[...] Ocorre que, mesmo tendo compulsado todos os elementos que dos autos constam, não logramos identificar a declaração referida pela autoridade da RFB naquele item 43 do REFISC, na qual a empresa teria afirmado, relativamente à eleição dos beneficiários do seguro saúde, que “o critério é o de opção feita somente para os empregados do setor Administrativo, mediante aprovação da Diretoria”. (grifamos)

Em realidade, dentre as 879 folhas que até o momento compõem o processo nº 10166.727779/2011-36, a única declaração prestada pelo contribuinte a propósito do questionamento formulado no item 5 do Termo de Intimação Fiscal - TIF nº 02 é a de fl. 275, da qual extraímos os seguintes (e únicos) dizeres sobre o tema em foco:

“Declaramos junto a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, em atenção ao Termo de Intimação Fiscal nº 02, vinculado ao Mandado de Procedimento Fiscal. nº 0110100.2011.00188, contra esta empresa, sobre os itens específicos do mencionado Termo de Intimação.

Quanto ao item nº 5 - Critério para concessão do seguro saúde e do seguro de vida:

Esclarecemos que para o seguro saúde o critério é o de OPÇÃO feita pelos empregados, mediante aprovação da Diretoria;” grifamos

*Ora, comparando-se os dois textos acima grifados e, ainda, levando-se em conta que, **segundo dissemos há pouco, a declaração de fl. 275 é o único documento nos autos** por meio do qual a empresa respondeu à pergunta formulada no item 5 do TIF nº 02, não há como deixar de concluir que, ou a empresa não afirmou que o seguro saúde está disponível apenas aos empregados do seu setor administrativo, ou, se o fez, isto restou não comprovado pela auditora fiscal.*

*Como, no entanto, a **prova acerca da aludida afirmação incumbe a quem a alega – no caso, à fiscalização –, a sua não produção nos autos impõe, para efeito do julgamento em curso, que se desconsidere, no item 43 do REFISC, os dizeres “somente para os empregados do setor Administrativo”.***

Ocorre que, como consequência desse procedimento, desaparece a única prova do não cumprimento, pela empresa, da condição estabelecida na legislação previdenciária para que os valores correspondentes ao seguro saúde não se insiram no campo de incidência das contribuições lançadas – a saber, repetimos, que a respectiva cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Dissemos “a única prova”, porque o outro fato articulado pela agente do fisco na motivação do levantamento “AM - ASSISTÊNCIA MÉDICA” é a necessidade de “aprovação da Diretoria”. Quer dizer, por ficar o acesso dos trabalhadores ao seguro saúde na dependência da aludida aprovação, estaria configurada uma espécie de seletividade incompatível com os desígnios da alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, e do inciso XVI do § 9º do art. 214 do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Todavia, apesar de a empresa haver, realmente, declarado à fl. 275 que tal acesso se faz mediante aprovação de sua Diretoria, devemos levar em consideração que:

1º) De acordo com as impugnações sob análise, essa aprovação corresponde, em realidade, a mera “chancela da Diretoria, que nada mais faz senão autorizar a concessão, independentemente de critérios subjetivos”. Neste sentido, não teria o mencionado órgão da empresa discricionariedade para deferir ou indeferir os pedidos de adesão ao plano, cabendo-lhe, ao contrário e tão somente, concedê-lo a todos que o pleitearem; e

2º) Apesar de as impugnações não virem acompanhadas de prova desse fato – ou seja, de que a aludida aprovação não passa de mera chancela por parte da Diretoria –, a fiscalização não se ocupou em identificar e demonstrar um único caso concreto em que o pedido de adesão ao seguro saúde, formulado por determinado trabalhador, tivesse sido indeferido pela empresa. Em realidade, ao que parece, por haver partido da

premissa de que a autuada declarara que o seguro em apreço era destinado apenas aos empregados do setor Administrativo – o que, de fato, seria decisivo para a validação do levantamento em foco –, a auditora considerou desnecessário investigar no que, verdadeiramente, consiste a mencionada “aprovação da Diretoria”, isto é, se tal manifestação comporta, por exemplo, juízo quanto à oportunidade e/ou conveniência do deferimento dos pedidos formulados pelos trabalhadores, ou se, ao contrário, ela se opera em relação a todos os pedidos de adesão.

Evidentemente, não estamos a afirmar que a autuada cumpre a condição legal para a exclusão dos valores do seguro saúde do campo de incidência das contribuições previdenciárias – aliás, é bem provável que se dê justamente o contrário, tendo em vista que uma diminuta parcela de seus empregados se beneficiaram daquela prestação no ano de 2008. O que sustentamos, sim, é que, ante à inexistência nos autos da declaração de que referido seguro é concedido somente aos empregados do setor administrativo da empresa, a única prova do não atendimento da aludida condição passa a ser a declaração de que a concessão do benefício depende da aprovação da Diretoria – e, ainda assim, com a limitação descrita no parágrafo anterior, isto é, sem que a fiscalização tenha demonstrado o possível caráter seletivo dessa aprovação –, o que, data venia, nos parece insuficiente para a manutenção da exigência formulada sob o levantamento “AM - ASSISTÊNCIA MÉDICA”.

Pelo fato de nossa conclusão não resultar de prova de que a empresa cumpre a mencionada condição legal, mas sim da inexistência nos autos de prova de que não a cumpre, nada impede que, respeitadas as regras estabelecidas no § 4º do art. 150 e no art. 173 do Código Tributário Nacional, a fiscalização proceda à lavratura de novo auto de infração para o lançamento de contribuições previdenciárias com base nos valores do seguro saúde patrocinado pela autuada, escoimado, desta feita, da deficiência que vimos de apontar.

De todo modo, em razão mesmo dessa deficiência, propomos a retificação dos presentes lançamentos, mediante a exclusão dos valores relativos ao levantamento “AM - ASSISTÊNCIA MÉDICA”. [...]” (Acórdão 14-44.805 da 16ª Turma da DRJ/RPO)

Em razão dos princípios da economia processual e da segurança jurídica, torna-se imperioso harmonizar o julgamento deste processo com o julgamento proferido pela DRJ em Ribeirão Preto/SP, já que se trata de um mesmo grupo econômico, conforme aponta o Relatório Fiscal (item 18). E, para isso, alinha-se a decisão proferida pela DRJ em Ribeirão Preto/SP, eis que o Fisco não comprovou, de forma contundente e clara, que a assistência médica (seguro saúde) era disponibilizada somente à parcela de determinados segurados empregados.

Por trás de uma declaração consubstanciada fisicamente por um documento (Declaração de 02/08/2011, Anexo 1 do Relatório Fiscal) – manifestada pela empresa e informando que “(...) para o seguro saúde o critério é opção feita pelos empregados, mediante aprovação da Diretoria” –, existe uma realidade econômica subjacente, cabendo ao Fisco demonstrá-la. A caracterização de que o benefício de assistência médica (seguro saúde) não era disponibilizado a todos os segurados empregados não é baseada **somente** no que está escrito

em uma manifestação da Recorrente, mas no fato econômico praticado pelo sujeito passivo da obrigação tributária previdenciária, cabendo ao Fisco verificar o mundo fenomênico constatado na empresa para **complementar** tal declaração, no presente caso tais como: delinear quais os segurados recebiam o benefício, especificando qual o setor de cada empregado; entrevistas com os segurados; estabelecer quem da Diretoria autorizava a concessão; contratos de plano de saúde; dentre outros possíveis para a presente materialização do fato.

Logo, não estão materializados os elementos (requisitos) suficientes para caracterizar que o benefício não era disponibilizado a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, nos termos do artigo 28, § 9º, alínea “q”, da Lei 8.212/1991, na redação dada pela Lei 9.528/1997, transcrito abaixo:

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

(...)

§ 9º. Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela lei nº 9.528 de 10/12/97)

(...)

q) o valor relativo a 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; (g.n.)

Ainda, nem mesmo a simples indicação de que o benefício de assistência médica dependeria de uma autorização da Diretoria, isso, por si só, não vai retirar a necessidade de o Fisco agir em conformidade com o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), demonstrando a efetiva ocorrência do fato gerador da contribuição, mediante a caracterização de que somente determinados segurados empregados recebiam o benefício.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (g.n.)

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Ao proceder dessa maneira para a apuração dos valores lançados, a auditoria fiscal incorreu em um vício de motivo, este consubstanciado na inadequação do fato com o pressuposto jurídico da legislação previdenciária que previa a observância de todas as suas regras. Essa inadequação do motivo do lançamento fiscal, ocasionada pela falsidade do pressuposto no mundo fático com a previsão legal, é um desvio de finalidade do estabelecido

pela legislação tributária que gera a nulidade pelo cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo.

O lançamento fiscal deve ser convincentemente motivado – de forma concisa, clara e congruente –, indicando, com base nos elementos da escrituração contábil ou outros elementos fáticos, a existência da materialidade do lançamento fiscal. A auditoria fiscal não deverá se basear em raciocínio jurídico incorreto para realizar o lançamento fiscal, e não poderá partir de uma presunção de que a assistência médica (seguro saúde) não era disponibilizada a todos os segurados empregados, mas resultar de fatos concretos encontrados durante a auditoria fiscal e aplicação da legislação pertinente. No caso concreto, faltou demonstrar que a assistência médica não era disponibilizada a totalidade dos segurados.

O trabalho de auditoria fiscal deverá demonstrar, com clareza e precisão, os motivos da lavratura da exigência tributária. Isso está em consonância com o art. 50 da Lei 9.784/1999, que estabelece a exigência de motivação como condição de validade do ato, bem como §1º do mesmo artigo que exige motivação clara, explícita e congruente.

Lei 9.784/1999– diploma que estabelece as regras no âmbito do processo administrativo federal:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções; (...)

*§1º **A motivação deve ser explícita, clara e congruente**, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou garantia dos interessados.*

Claro é que esses requisitos são exigidos pela legislação para que se cumpra a determinação presente na Lei Magna de observação à garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório.

Constituição Federal de 1988:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Não há como ter acesso à defesa e, conseqüentemente, contraditar a infração imputada à Recorrente, sem que todos os requisitos estejam presentes no procedimento de auditoria fiscal realizado pelo Fisco, seja no Relatório Fiscal ou Relatório Complementar, seja em outros documentos inseridos nos autos.

Diante dos relatos delineados anteriormente, está claro que faltam requisitos para a validade da presente autuação, requisitos estes que são necessários para o exercício da ampla defesa e do contraditório da Recorrente. Logo, restou prejudicado o direito de defesa da

Recorrente, pois foi lhe imputada autuação sem a descrição clara e precisa da motivação fática e jurídica.

Sobre o vício praticado entendo ser o mesmo de natureza material, pois o Fisco delineou uma motivação fática e jurídica de forma equivocada do contexto evidenciado nos autos e na escrituração contábil da Recorrente, ensejando um lançamento que, conquanto identifique a infração imputada, não atende de forma adequada a determinação da sua exigência nos termos da legislação previdenciária.

Tal vício material está nitidamente constatado no momento em que o Fisco no Relatório Fiscal um motivo fático de forma inadequada com o pressuposto de direito, caracterizando uma motivação insuficiente. Isso está em consonância com o estabelecido pelo art. 142 do CTN.

Mesmo entendimento previsto no art. 59, II, do Decreto 70.235/1972, que enseja a nulidade dos atos manifestado pelo Fisco com preterição do direito de defesa da Recorrente.

Decreto 70.235/1972:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

Quando a fiscalização não observa na sua atividade os elementos intrínsecos do lançamento (no caso, a motivação fática e jurídica da incidência da lei), ela certamente estará infringindo a disposição legal pertinente (seja aquela aplicável à incidência da lei, ou à determinação da matéria tributável), importando na existência de um vício material.

Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen¹: “Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.”

Veja-se, assim, que a ocorrência do vício material está diretamente ligada com a deformidade do conteúdo do lançamento, que acaba por exigir indevidamente tributos do sujeito passivo, em ofensa, inclusive, ao princípio da legalidade, situação inaceitável nas relações do Fisco com o contribuinte.

Nesse sentido, vejamos os efeitos resultantes das alterações promovidas pelo lançamento superveniente, este CARF assim se posicionou:

¹ Paulsen, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, Editora: ESMAFE, 2010. p. 1194.

“VÍCIO MATERIAL - Havendo alteração de qualquer elemento inerente ao fato gerador, à obrigação tributária, à matéria tributável, ao montante devido do imposto e ao sujeito passivo, se estará diante de um lançamento autônomo que não se confunde com o lançamento refeito para corrigir vício formal, nos termos previstos no artigo 173, II, do CTN. (...)”. (CARF, 1º Conselho, 2ª Câmara, Relator José Raimundo Tosta Santos, Acórdão nº 102-47829, Sessão de 16/08/2006) (g.n.)

Nessa mesma linha de entendimento, cabe destacar trecho do voto proferido pelo i. Conselheiro Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, que verificou a indevida aplicação do vício formal e externou seu entendimento para que fosse reconhecido o vício material do lançamento. Veja-se:

“Em suma, entendo que o vício formal pressupõe que novo lançamento, se viabilizado, não poderá ultrapassar os limites estabelecidos no lançamento primitivo, relativamente aos seus elementos estruturais, substanciais. No presente caso, um novo lançamento forçosamente modificará a base imponible, com óbvios reflexos no cálculo do montante do tributo devido, (...)” (CARF, 1ª Conselho, 7ª Câmara, Relator Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Acórdão nº 107-06.757, Sessão de 22/08/2002) (g.n.)

Por todo o exposto, declaro a nulidade dos levantamentos **PS1** – Plano de Saúde e **PS2** – Plano de Saúde, oriundos de assistência médica (seguro saúde).

Com relação aos contribuintes individuais, a Recorrente alega que o valor cobrado a título de contribuição social está exacerbado, na medida que as contribuições devidas são apenas aquelas incidentes sobre os valores constantes das RPA's.

Pelos motivos fáticos e jurídicos a seguir delineados, razão não lhe assiste.

Constata-se que, além dos valores constantes em 06 RPA's fornecidos pela Recorrente, a base de cálculo também abrangeu os valores constantes na conta contábil 3.2.1.1.01.0032- Serviços Terc. Pessoa física, conforme Anexo IX. Esse valores foram pagos diretamente pela Recorrente às pessoas físicas prestadoras de serviços, segurados obrigatórios do RGPS, configurando a incidência da contribuição previdenciária.

O Anexo VIII do Relatório Fiscal discrimina o valor pago ao segurado contribuinte individual elaborado a partir dos registros contábeis fornecidos pela empresa em arquivo digital MANAD e de recibos de Pagamento a Autônomos Anexo X.

Cumprе esclarecer que, para o contribuinte individual, configura-se salário de contribuição todos os valores a este pagos por pessoas físicas e jurídicas, dentro do mês, em decorrência de serviços prestados, conforme art. 28, inciso III, da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

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

III – para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o parágrafo 5º.

Para a empresa, a contribuição previdenciária patronal será de 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços, nos termos do art. 22, inciso III, da Lei 8.212/1991, *in verbis*:

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

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Para os segurados contribuintes individuais, a empresa está obrigada a descontar sua contribuição e recolher ao Fisco, a partir da competência 04/2003, conforme previsto no art. 30, I, alínea “b”, da Lei 8.212/1991 e art. 4º da Lei 10.666/2003:

Lei 8.212/1991:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea “a”, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como 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 até o dia vinte do mês subsequente ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 28/04/09). (g.n.)

Lei 10.666/2003:

Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia. (Redação dada pela Lei 11.933, de 2009). (g.n.)

Dessa forma, restou configurada a incidência de contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores (art. 35 da Lei 8.212/1991²).

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

² Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
- b) quatorze por cento, no mês seguinte;
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempo mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Logo, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;
2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea

“a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, **serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). (g,n,)*

Lei 9.430/1996:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e consequentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.** (g.n.)*

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

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

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

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal. Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que: (i) em razão da nulidade por vício material, sejam excluídos os valores apurados nos levantamentos **PS1** - Plano de Saúde e **PS2** - Plano de Saúde, oriundos de assistência médica (seguro saúde); e (ii) com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996, nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.