



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10925.002417/2008-02  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2201-007.679 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 04 de novembro de 2020  
**Recorrente** TRITON MÁQUINAS AGRÍCOLAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/06/2006

**NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.**

Somente são considerados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

**SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. DESPESAS COM MEDICAMENTOS. REEMBOLSOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA NATUREZA DOS VALORES.**

Os valores relativos aos reembolsos 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, não integram o salário-de-contribuição, sendo que as empresas devem comprovar que tais valores apresentam, de fato, natureza de reembolsos ou ressarcimentos suportados pelos próprios segurados empregados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da autuação, vencido o Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator, que acolheu a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco Nogueira Guarita.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Debora Fofano dos Santos, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração consubstanciado no DEBCAD n.º 37.001.781-1 que tem por objeto exigências de Contribuições previdenciárias destinadas a terceiros (Salário-Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), relativas às competências de 01.07.2003 a 30.06.2006, de modo que o crédito tributário foi apurado no montante total de R\$ 14.901,19, incluindo-se aí o valor do principal, multa e juros (fls. 5).

Depreende-se da leitura do *Relatório Fiscal* de fls. 27/28 que a autoridade atuante entendeu por lavrar o correspondente Auto de Infração com base nos motivos a seguir reproduzidos:

### “2.1. LEVANTAMENTO FAR — Farmácia

Nos meses de competência 07/2003 a 01/2006 e de 03/2006 a 06/2006, o contribuinte deixou de recolher parte da contribuição devida à Seguridade Social correspondente à cota patronal e ao financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

A base de cálculo foi apurada através do exame da escrituração contábil apresentada pelo contribuinte e tem como origem as aquisições de produtos em farmácias destinados aos seus segurados empregados sem que os mesmos tivessem sido ressarcidos. Os lançamentos contábeis encontram-se discriminados no ANEXO I.

3. Foi solicitado ao contribuinte a identificação dos segurados empregados beneficiados pelo fornecimento de produtos sem o devido ressarcimento, porém o contribuinte limitou-se a fornecer listagem contendo "adiantamento de salários" sem menção a que se refere e em valores que não correspondem aos efetivamente escriturados na contabilidade. Por esse motivo à fiscalização desconsiderou tal listagem efetuando o lançamento da contribuição devida com base no total dos valores apurados com aquisição de produtos e efetuou o cálculo da contribuição de segurados pela alíquota de 8% (oito por cento).”

A empresa foi devidamente intimada da autuação fiscal em 16.10.2008 (fls. 86) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 89/109 em que suscitou, pois, os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e suas razões de defesa. Com base em tais alegações, a empresa requereu que a impugnação fosse recebida e, ao final, julgada procedente para que a autuação fiscal fosse julgada improcedente.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que autoridade julgadora de 1ª instância pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 155/167, a 5ª Turma da DRJ de Florianópolis – SC, por maioria de votos, entendeu julgá-la improcedente, sendo que, na oportunidade, as julgadoras *Rosane Raquel Compagnoni Lubino* e *Zilda Noeme Alvarenga Alencar* entenderam por realizar declaração de voto no sentido de reconhecer a nulidade do lançamento nos termos do artigo 59, inciso II do Decreto n.º 70.235/72, uma vez que tanto a intimação havia induzido a empresa a considerar as despesas com medicamentos como valores pagos a segurados e, portanto, havia incorrido em cerceamento de defesa, quanto a autoridade

autuante não havia apontado a fundamentação legal relativa à exigência da obrigação principal. Ao final, o referido Acórdão restou ementado nos seguintes termos:

**“ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/06/2006

**CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. EMPRESA URBANA. EXIGIBILIDADE.**

A contribuição para o INCRA, mesmo após a promulgação da Constituição Federal de 1988 e à publicação das Leis n.º 7.787/89, n.º 8.212/91 e n.º 8.213/91, permanece plenamente exigível, inclusive em relação às empresas dedicadas a atividades urbanas.

**CONTRIBUIÇÃO PARA O SEBRAE. EMPRESAS DE MÉDIO E GRANDE PORTE. SUJEIÇÃO.**

A contribuição para o SEBRAE, prevista no artigo, 8º, § 3º, da Lei n.º 8.029/90, não se restringe as micro e pequenas empresas.

**TAXA SELIC.**

As contribuições para terceiros (outras entidades e fundos), quando não recolhidas nos prazos previstos na legislação específica, sujeitam-se à aplicação da taxa SELIC.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/06/2006

**ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.**

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

**CONTABILIDADE. PROVA.**

Os livros e registros contábeis, de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro, fazem prova contra a pessoa jurídica a que pertencem, sendo lícito a esta, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos contábeis não correspondem à verdade dos fatos.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.”

A empresa foi regularmente intimada do resultado da decisão de 1ª instância em 07.01.2010 (fls. 169) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 170/174, protocolado em 08.02.2010, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações preliminares e meritorias tais quais formuladas.

Observo, de logo, que a empresa recorrente encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

(i) Da nulidade do ato administrativo em decorrência do cerceamento de defesa:

- Que a autoridade notificante, por meio do TIAD, solicitou que a empresa apresentasse a relação segurados empregados beneficiários com os produtos de farmácia, no entanto a autoridade incorreu em erro ao considerar os valores contabilizados na conta “2127”, os quais, aliás, foram devidamente discriminados na planilha de fls. 34/38 como valores pagos a título de medicamentos;

- Que a nulidade do ato administrativo praticado pela autoridade notificante ensejou o cerceamento do direito de defesa, já que a autoridade acabou considerando que as despesas incorridas pela empresa com os medicamentos representavam pagamentos realizados aos segurados empregados e, aí, ao considerar que a empresa não atendeu a intimação, não atuou com base no descumprimento da obrigação acessória, mas, sim, efetuou o lançamento da obrigação principal aferindo indiretamente a parcela do salário sem, contudo, indicar a fundamentação legal para tanto, qual seja, artigo 33, § 3º da Lei n.º 8.212/91, sendo certo que a nulidade por cerceamento ao direito de defesa deve ser reconhecida com fundamento no artigo 59, inciso II do Decreto n.º 70.235/72; e

- Que nos termos do artigo 28, § 9, alínea “q” da Lei n.º 8.212/91, não integra o salário-de-contribuição “*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*”.

(ii) Da impossibilidade de inclusão de despesas com medicamentos na base de cálculo das contribuições previdenciárias:

- Que as despesas com medicamentos não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias, já que não se tratam de salário-de-contribuição nos termos do que alude o artigo 28, inciso I da Lei n.º 8.212/91, daí por que o auto de infração deve ser cancelado, restando-se concluir, portanto, que tais valores não integram a base de cálculo das contribuições em decorrência da ausência de lei para tanto.

Com base em tais alegações, a empresa recorrente pleiteia pelo recebimento do Recurso Voluntário e que, ao final, seja prolatada decisão pela improcedência do lançamento.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados, iniciando-se, de logo, pelo exame da alegação preliminar de nulidade do lançamento em decorrência do cerceamento do direito de defesa, para, apenas em seguida, e se for o caso, adentrar na análise das alegações de ordem meritória.

## 1. Da nulidade em decorrência do cerceamento de defesa e do vício quanto ao motivo do ato de lançamento

De início, destaque-se que a despeito de não compartilhar com a linha de entendimento que vem sendo sustentada no âmbito do processo administrativo fiscal no sentido de que as hipóteses de nulidades encontram-se previstas tão-somente no artigo 59 do Decreto n. 70.235/72, devo afirmar, de plano, que a análise que aqui deve ser realizada tem por base o artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN e o próprio artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, cujas redações seguem reproduzidas abaixo:

### **“Lei n. 5.172/66**

**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.

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

\*\*\*

### **Decreto n. 70.235/72**

**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.”

O artigo 142 do CTN dispõe que o crédito tributário será constituído pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo (i) tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, (ii) determinar a matéria tributável, (iii) calcular o montante do tributo devido, (iv) identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, (v) propor a aplicação da penalidade cabível.

A propósito, note-se que *verificar a ocorrência do fato gerador* tem a ver com o motivo do ato e significa, portanto, que o lançamento deve estar lastreado em provas do acontecimento que dá ensejo ao pagamento do tributo. Em outras palavras, *verificar a ocorrência do fato gerador* equivale a comprovação do fato tal qual descrito na hipótese de incidência tributária. É a própria verificação da subsunção do fato à norma. E é por isso mesmo que se diz que o motivo ou o que motiva o ato de lançamento é, sempre, a constatação de um fato que preenche as características do acontecimento previsto abstratamente na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, restando-se consignar, pois, que o lançamento apresentará vício quanto ao motivo nas hipóteses em que a autoridade não verifica a ocorrência do fato gerador a partir da comprovação da subsunção do fato à norma.

Em comentários ao artigo 142 do CTN, Luciano Amaro<sup>1</sup> dispõe o seguinte:

Afirma, ainda, que o lançamento seria *tendente* a verificar a ocorrência do fato gerador etc. Ora, o Código Tributário Nacional confunde aí o lançamento com as investigações que a autoridade possa desenvolver e que objetivem (*tendam a*) verificar a ocorrência do fato gerador etc., mas que, obviamente, *não configuram lançamento*. A *ação* da autoridade administrativa (investigação) é que objetiva a consecução de *eventual* lançamento. Efetivado o lançamento, porém, este não “tende” para coisa nenhuma, ele *já é o resultado da verificação da ocorrência do fato gerador*, mesmo porque, sem que se tenha previamente verificado a realização desse fato, descabe o lançamento. Em suma, o lançamento não tende nem a verificar o fato, nem a determinar a matéria tributável, nem a calcular o tributo, nem a identificar o sujeito passivo. O lançamento pressupõe que todas as investigações eventualmente necessárias tenham sido feitas e que o fato gerador tenha sido identificado nos seus vários aspectos subjetivo, material, quantitativo, espacial, temporal, pois só com essa prévia identificação é que o tributo pode ser lançado. (grifei).

Já no que diz respeito ao artigo 59 do Decreto n. 70.235/72, observe-se que enquanto a regra constante do inciso I se refere a pressuposto subjetivo (agente competente) de atos processuais (atos, termos, despachos e decisões), a regra insculpida no inciso II atende a pressuposto processual de ato decisório, porquanto a obediência ao princípio constitucional da ampla defesa é mandatória em todo o processo administrativo fiscal, sendo que a existência de qualquer ato precedente estará por violar os princípios do contraditório e ampla defesa e acabará maculando o ato decisório posterior, o qual, aliás, deverá ser considerado ineficaz pelo reconhecimento da nulidade.

Em comentários ao artigo 59 do Decreto n. 70.235/72, Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka<sup>2</sup> dispõem que a nulidade no processo administrativo apenas deve ser reconhecida por incompetência ou violação ao direito de defesa. Veja-se:

“[A nulidade no processo administrativo fiscal] Só deve ser reconhecida excepcionalmente, quando verificada: a) incompetência do servidor que lavrou praticou o ato, lavrou termo ou proferiu o despacho ou decisão; ou b) violação ao direito de defesa do contribuinte em face de qualquer outra causa, como vício na motivação dos atos (ausência ou equívoco na fundamentação legal do auto de infração), indeferimento de prova pertinente e necessária ao esclarecimento dos fatos, falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte.” (grifei).

É nesse mesmo sentido que dispõem Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López<sup>3</sup>:

“O artigo 59 trata de nulidade por vício de incompetência, seja dos atos e termos processuais (inc. I), seja dos despachos e decisões (inc. II). Competência é sinônimo de direito próprio e exclusivo, não cabendo à autoridade que possui a atribuição consentir na sua usurpação, ou seja, é, na verdade, patrimônio de seu titular. O defeito relativo à

<sup>1</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

<sup>2</sup> PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário: Processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014, Não paginado.

<sup>3</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

competência do agente ocorre nos casos em que o ato é praticado: 1) por usurpador de função pública, ou seja, ato realizado por pessoa que não esteja regularmente investida de função pública (ato inexistente); 2) com abuso de poder, caso em que se verifica uma exorbitância do agente no exercício de suas funções; 3) com invasão de poderes, hipótese em que, além de atuar fora de sua esfera legítima de atuação, o agente invade a de outrem.

[...]

O inciso II cuida, ainda, da nulidade decorrente de cerceamento do direito de defesa que, no processo administrativo fiscal, é garantido pela Constituição Federal. Daí as decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa sob pena de serem consideradas nulas pela falta de elemento essencial à sua formação. Da mesma forma, a omissão de requisitos essenciais enseja a nulidade do lançamento quando cercearem o direito de defesa do contribuinte.” (grifei).

Fixadas essas premissas iniciais, destaque-se que o que se busca examinar no caso em apreço é se a autoridade autuante acabou violando o direito de defesa da ora recorrente, já que ao considerar as despesas realizadas pela empresa com medicamentos como valores pagos aos segurados empregados, acabou incorrendo em erro quanto ao motivo do próprio ato de lançamento.

Pois bem. A partir da leitura do Relatório Fiscal de fls. 27/28 é possível verificar que a autoridade autuante acabou dispondo que *“a base de cálculo foi apurada através do exame da escrituração contábil apresentada pelo contribuinte e tem como origem as aquisições de produtos em farmácia destinados aos seus segurados empregados sem que os mesmos tivessem sido ressarcidos”*.

O fato é que a autoridade autuante entendeu por intimar a empresa através do *Termo* de fls. 39 solicitando a identificação dos segurados empregados beneficiárias dos valores pagos a título de medicamentos, sendo que, ao assim fazê-lo, a autoridade acabou equivocando-se ao considerar que os valores contabilizados na conta 2127 e tais quais discriminados na planilha de fls. 40/44 correspondiam aos valores pagos a título de medicamentos aos segurados empregados.

O primeiro ponto que deve ser destacado é que a própria Intimação para que a empresa apresentasse documentos já configurara preterição ao direito de defesa, porquanto as despesas realizadas pela empresa com medicamentos e tais quais contabilizadas na conta 2127 foram consideradas como valores pagos a segurados empregados não a título de ressarcimentos ou reembolsos de despesas. A rigor, note-se que foi por isso mesmo que as julgadoras de 1ª instância *Rosane Raquel Compagnoni Lubino e Zilda Noeme Alvarenga Alencar* entenderam por realizar declaração de voto no sentido de reconhecer a nulidade do lançamento nos termos do artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, conforme se pode verificar dos trechos abaixo transcritos:

“De acordo com o constante do Relatório Fiscal, fis. 21, a base de cálculo tem como origem as aquisições de produtos em farmácia destinados aos seus segurados empregados sem que os mesmos tivessem sido ressarcidos. Informa ainda que foi solicitado ao contribuinte a identificação dos segurados empregados beneficiados pelo fornecimento de produtos sem o devido ressarcimento, porém o contribuinte limitou-se a fornecer listagem contendo "adiantamento de salários" sem menção a que se refere os valores e que não correspondem aos valores contabilizados.

Com efeito, o Termo de Intimação para Apresentação de Documentos — TIAD de fis. 33 tratou de solicitar a identificação dos segurados empregados beneficiários, todavia, incorre em erro ao considerar os valores contabilizados na conta "2127" discriminados na planilha de fis. 34/38, como valores pagos a título de medicamentos. Assim, é que o contribuinte, por sua vez, apresenta relatório mensal da folha de pagamento do período de 07/2003 a 06/2006, fis. 40/67, alegando ter identificado os segurados empregados da respectiva planilha.

Para mim, a própria intimação já maculou de nulidade o ato administrativo, posto que induziu o contribuinte em cerceamento de defesa ao considerar as despesas incorridas pela empresa, com medicamentos, como valores pagos a segurados empregados.

[...]

A par dessa questão preliminar que enseja a nulidade do AI, observo que não integra o salário-de-contribuição, de acordo com a alínea "q", § 9º art. 28, da lei nº 8.212/91, "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 à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa]. Nesse sentido poderia à fiscalização ter solicitado o acordo ou convenção coletiva de trabalho ou a cartilha de benefícios da empresa para verificar as regras estipuladas para o recebimento do benefício, bem como, no caso de empresa tributadas pelo lucro real, verificar na DIRPJ/DIPJ – pasta IRPJ, ficha Despesas Operacionais -, se constam valores gastos com "Assistência Médica, Odontológica e Farmacêutica a Empregados" para confronto com os valores registrados na contabilidade." (grifei).

No caso, caberia à autoridade autuante ter sido mais diligente no sentido de buscar levantar mais elementos fático-jurídicos que pudessem comprovar a ocorrência do fato gerador em observância ao artigo 142 do CTN e de acordo com o que prescrevem os artigos 22, incisos I e II e 28, inciso I da Lei nº 8.212/91 e, ainda, que o caso não se amoldava à hipótese do artigo 28, § 9º, alínea "q" da referida Lei nº 8.212/91. Esse é o segundo ponto que deve ser aqui assinalado.

De fato, a autoridade poderia ter solicitado à empresa ao menos o acordo ou convenção coletiva do trabalho ou cartilha de benefícios ou demais documentos buscando verificar se os valores tais quais contabilizados na conta 2127 e discriminados na planilha de fis. 40/44 correspondiam, realmente, a aquisições de produtos de farmácia destinados aos segurados empregados desvinculados de quaisquer reembolsos ou ressarcimentos de despesas com medicamentos. Em síntese, caberia à autoridade autuante a comprovação de que tais valores integrariam o salário-de-contribuição nos termos do artigo 28, inciso I da Lei nº 8.212/91 e que, portanto, não estariam enquadrados na hipótese prevista no artigo 28, § 9º, alínea "q" da Lei nº 8.212/91.

Ora, a autoridade fiscal tem o dever de buscar a verdade material em virtude de estar vinculada à legalidade. Afinal, tanto a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória nos termos do que dispõe o artigo 142, *parágrafo único* do Código Tributário Nacional, quanto a autoridade ainda tem o dever de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária a partir da comprovação de que o fato tal qual ocorrido no mundo fenomênico preenche as características do acontecimento descrito abstratamente na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, do que se conclui que o lançamento apresentara vício quanto ao motivo nas hipóteses em que a autoridade não verifica a ocorrência do fato gerador a partir da comprovação da subsunção do fato à norma.

Em obra especializada intitulada *Atos Administrativos Inválidos*, Eduardo Stevanato Pereira de Souza<sup>4</sup> dispõe que quaisquer vícios relativos ao motivo do ato ensejará a sua nulidade em decorrência da sua formalização deficiente. Confira-se:

“O motivo é o fato que justifica a prática do ato administrativo, em outras palavras, o fato é o acontecimento, ou evento hipotético previsto na norma jurídica, necessário e suficiente para fazer nascer a obrigação de o Estado agir por meio da prática de um ato jurídico, gerador de consequências de direito. Essa relação da ação do Estado com a norma jurídica, por meio de seus atos, já foi ressaltada anteriormente, mas não nos cansamos de repetir isto, pela sua importância, especialmente para o presente estudo. A Administração Pública está submissa a um regime jurídico que homenageia o Estado de Direito, adotando, como um de seus princípios mais importantes, o da estrita legalidade.

Então, para que a Administração Pública possa agir, é necessário que a hipótese fática da norma jurídica legal ou, excepcionalmente constitucional, realmente aconteça no mundo fenomênico, pois, deste modo, ocorre o que chamamos de subsunção do fato à norma, gerando uma consequência de direito, que obrigará ou permitirá uma ação jurídica da Administração Pública e, esta, por via de consequência, acarretará também um efeito de Direito a outrem, com quem o Estado estiver se relacionando.

É importante deixar claro que o regime de estrita legalidade não exige apenas que ocorra um fato qualquer, para se ter como cumprido este pressuposto de validade do ato administrativo, sendo necessário que o evento acontecido seja exatamente o mesmo previsto na hipótese normativa e que o ato guarde pertinência lógica com ele, para vincular a conduta do administrador público (...).

[...]

Neste sentido, todo ato administrativo deve trazer consigo, exposto, o motivo de fato que ensejou, obrigou ou autorizou a sua realização, sob pena de vício de formalização (...).”

O lançamento tributário apresenta natureza de ato administrativo e, portanto, quaisquer vícios quanto aos elementos do ato – inclui-se aí o motivo do ato – ensejará a sua nulidade em decorrência da sua formalização deficiente. Decerto que no âmbito do lançamento tributário o motivo do ato acaba assumindo suas próprias peculiaridades e contornos. É por isso mesmo que o artigo 142, *caput* do CTN dispõe que o lançamento equivale ao procedimento administrativo *tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*, de modo que o vício quanto ao motivo do ato ensejará não apenas sua invalidade, mas, sim, a sua própria inexistência jurídica.

Não há como considerar que os requisitos para elaboração do suporte físico do lançamento sejam tidos como aspectos que não interferem na composição da norma de *lançamento* ou na regra jurídica por ele introduzida no mundo jurídico. Portanto, caso algum(s) do(s) elemento(s) do ato estejam ausentes – repita-se, o motivo entra aí –, será impossível construir a norma jurídica de lançamento e, por conseguinte, ficará prejudicado qualquer questionamento no que diz à existência ou não de vício na sua produção<sup>5</sup>.

Por essas razões, e com amparo do que restou pontuado pelas julgadoras de 1ª instância ao realizarem declaração de voto de fls. 166/167, penso que o lançamento ora sob análise é nulo por vício quanto ao motivo, já que caberia à autoridade autuante comprovar a ocorrência do fato gerador em observância ao artigo 142 do CTN e de acordo com o que

<sup>4</sup> SOUZA, Eduardo Stevanato Pereira de. *Atos Administrativos Inválidos*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 83/84.

<sup>5</sup> FIGUEIREDO, Maria Vieira de. *Lançamento tributário: Revisão e seus efeitos*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 205-208.

dispõem os artigos 22, incisos I e II e 28, inciso I da Lei n.º 8.212/91 e, ainda, que o caso não se amoldava à hipótese do artigo 28, § 9º, alínea “q” da referida Lei n.º 8.212/91, seja porque os pagamentos não correspondiam à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, seja porque não se tratavam de reembolsos de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares ou, ainda, porque a cobertura – médica ou odontológica - não abrangia a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

E nem se diga que a autoridade estaria desincumbida de fazê-lo e que, ao contrário, caberia ao contribuinte apresentar a contraprova de que o caso se enquadrava na hipótese do artigo 28, § 9º, alínea “q” da Lei n.º 8.212/91. É que o lançamento é atividade privativa da autoridade fiscal, nos termos do artigo 142 do CTN, caberia a ela própria verificar a ocorrência do fato gerador da correspondente obrigação. Aí não há espaço para a realização de qualquer tipo de presunção *juris tantum*.

Portanto, entendo por declarar a nulidade do lançamento por violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional e, também, ao artigo 59, inciso II do Decreto n.º 70.235/72, já que, no caso, houve violação ao direito de defesa da ora recorrente em face (i) da *Intimação* de fls. 39, a qual, aliás, induziu a empresa e acabou ensejando o cerceamento do direito de defesa no momento em que a autoridade fiscal considerou que as despesas incorridas com medicamentos e tais quais contabilizadas na conta 2127 correspondiam a valores pagos a segurados empregados e (ii) do próprio vício de motivo do lançamento.

Considerando, entretanto, que restei vencido em relação a essa questão preliminar de nulidade do lançamento, passo a analisar, portanto, as demais alegações e razões de ordem meritória tais quais formuladas no presente recurso voluntário.

## **2. Da interpretação do artigo 28, § 9º, alínea “q” da Lei n.º 8.212/91 e da falta de comprovação da real natureza dos reembolsos escriturados a título de “Despesas com medicamentos” e “Farmácia”**

As alegação de que as despesas com medicamentos não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias uma vez que se tratam de salário-de-contribuição nos termos do que alude o artigo 28, inciso I da Lei n.º 8.212/91 devem ser analisadas a partir da leitura do artigo 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal, a despeito de sabermos que as normas ali constantes não têm o condão de irromper efeitos concretos sobre as condutas intersubjetivas e que tais normas apenas acabam outorgando competências tributárias aos respectivos entes públicos. Mas é bem verdade que é a Constituição que traça os limites formais e materiais os quais não podemos perder de vista.

Pois bem. Nos termos do artigo 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal, a contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ela equipara na forma da lei incidirá 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. Confira-se:

### **“Constituição Federal de 1988**

#### **Capítulo II - Da Seguridade Social**

### Seção I - Disposições Gerais

**Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

**I** - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).” (grifei).

O artigo 201, § 11 da Constituição Federal, por sua vez, dispunha que os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária. Veja-se:

### “Constituição Federal de 1988

#### Seção III - Da Previdência Social

**Art. 201.** A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

§ 11. 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. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).”

A título de informação, note-se que sob a égide da redação original do art. 195, inciso I da Constituição Federal tributava-se apenas a folha de salários, ou seja, os pagamentos feitos a empregados a título salarial. Reforçava-se, assim a interpretação no sentido de se pressupor a relação de emprego. A expressão “folha de salário” pressupunha, portanto, “salário, ou seja, remuneração paga a empregado como contraprestação pelo trabalho desenvolvido em caráter não eventual e sob a dependência do empregador.

Todavia, com o advento da Emenda Constitucional n. 20 de 1988 houve a reestruturação do inciso I mediante o acréscimo das alíneas “a”, “b” e “c”, sendo que, nos termos da alínea “a”, conforme transcrevi acima, não há dúvida de que a Constituição acabou por outorgar competência para a instituição de contribuição da seguridade social sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física independentemente de vínculo empregatício. Quer dizer, a competência não se limita mais à instituição de contribuição sobre a folha de salários, ensejando, agora, que sejam alcançadas, também, outras remunerações pagas por trabalho prestado que não necessariamente salários e que não necessariamente em função de relação de emprego.

Em aprofundado estudo sobre a abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias, Elias Sampaio Freire<sup>6</sup> dispõe que após a promulgação da Emenda Constitucional n. 20 de 1988 a incidência das contribuições previdenciárias não se restringe aos conceitos de salário e de remuneração previstos na CLT. Veja-se:

“(…) com a promulgação da EC nº 20, de 1998, o atual texto constitucional que trata destas contribuições menciona que sua incidência dar-se-á “sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pelo empregador, pela empresa ou pela entidade a ela equiparada, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, o que tornou possível a lei ordinária fazer incidir contribuições sociais previdenciárias sobre parcelas remuneratórias destinadas a pessoas físicas que prestem serviços sem vínculo empregatício.

Isso corrobora o entendimento de que a sua incidência não se restringe aos conceitos de salário e de remuneração previstos na CLT. Não se trata de alteração no conteúdo técnico de expressão jurídica, e sim, de ampliação da hipótese de incidência prevista na própria Constituição, que não se restringe mais à amplitude conceitual de folha de salários, que decorre de relação de emprego disciplinada pela CLT.

Verifica-se, dos dispositivos transcritos, que a contribuição pode incidir, na autorização constitucional, sobre salários e, também, demais rendimentos do trabalho, conceito do qual não discrepa a Lei: “incide sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho”. (grifei).

A regra-matriz das Contribuições Previdenciárias encontra suas hipóteses de incidência e respectivas bases de cálculos delineadas nos artigos 22, incisos I e II e 28, inciso I da Lei n. 8.212/91. Enquanto o artigo 22 dispõe sobre o campo de incidência das contribuições da empresa incidentes sobre a folha de salários (cota patronal) e (ii) Contribuições destinadas ao financiamento do Grau de Incidência Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), o artigo 28 determina a base de cálculo do salário-de-contribuição, cuja abrangência encontra-se delimitada pelo inciso I. Confira-se:

#### “Lei n. 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 e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

**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: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

<sup>6</sup> FREIRE, Elias Sampaio. A abrangência da base de cálculo das contribuições previdenciárias: folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física. 266 f. Dissertação (Mestrado). Centro Universitário de Brasília. Brasília: 2016, P. 56.

- 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.

\*\*\*

**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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).”

Seguindo essa linha de entendimento, destaque-se, ainda, que o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, também cuidou de definir o conceito de salário-de-contribuição em relação aos segurados empregados, conforme se pode observar adiante:

**“Decreto n. 3.048/99**

#### **Capítulo VII – Do Salário-de-Contribuição**

**Art. 214.** Entende-se por salário-de-contribuição:

**I** - para o empregado e o 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;”

Como se pode constatar, a contribuição a cargo da empresa tem por base de cálculo o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços. Quer dizer, a legislação determina que as contribuições devem incidir sobre o total da remuneração paga independentemente da forma utilizada, mas desde que seja destinada a remunerar ou retribuir o trabalho.

E ainda que a locução legal que define a base de incidência das contribuições previdenciárias possa revelar-se em tese como de fácil compreensão, decerto que a norma exige interpretação jurídica para que seu campo de abrangência seja corretamente delimitado, dando-se aí uma correta aplicabilidade à regra constitucional de competência e aos princípios da tipicidade e da capacidade contributiva.

Os pressupostos de incidência que devem nortear toda a análise no que diz com a tributação das contribuições previdenciárias e demais tributos incidentes sobre a remuneração do trabalho são a qualidade da habitualidade e o caráter remuneratório ou contraprestativo do trabalho ou do serviço realizado (ou prestado). De toda sorte, registre-se que a delimitação desses pressupostos também é um tanto controversa e, aí, tanto a doutrina como a jurisprudência acabam assumindo papel de relevo.

No campo doutrinário, cite-se o magistério de Wladimir Novaes Martinez<sup>7</sup> ao tratar do instituto do salário-de-contribuição:

“Com efeito, integram o salário-de-contribuição os embolsos remuneratórios, restando excluídos os pagamentos indenizatórios, ressarcitórios e os não referentes ao contrato de trabalho.

Por remuneração se entendem o salário, a gorjeta e as conquistas sociais. Salário é a contraprestação dos serviços prestados. Gorjeta, o pagamento feito por estranhos ao contrato de trabalho enfocado e devida ao sobreesforço do obreiro. Conquistas sociais, as parcelas remuneratórias sem correspondência com o prestar serviços, devendo-se, usualmente, à lei, ao contrato individual ou coletivo de trabalho (v.g., férias anuais, repouso semanal remunerado, décimo terceiro salário, salário-maternidade, etc...).

[...]

Espécie do gênero remuneração, as conquistas sociais não se inserem inteiramente no campo daquela, extrapolando-as e apresentando hipóteses de valores indenizatórios e ressarcitórios (não examinados nesta oportunidade). Disso se dá exemplo com as férias anuais, fruídas (conquista social remuneratória) e férias indenizadas (conquista social indenizatória).”

E ao contrário do que as autoridades fiscais costumam sustentar, a listagem trazida pelos artigos 28, § 9º da Lei nº 8.212/91 e 214, § 9º do Decreto nº 3.048/99 não é *numerus clausus*, já que outras verbas ou pagamentos com nomenclaturas diversas que não apresentam os requisitos necessários à adequação ao conceito de salário-de-contribuição também estão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

O reconhecimento deste fato é extremamente relevante, haja vista que a evolução da relação entre os empregadores e os seus trabalhadores e a própria sociedade tem trazido novas práticas e benefícios muitas vezes dissociados dos pressupostos da habitualidade e contraprestabilidade e vinculados a objetivos indenizatórios e sociais, os quais devem ser corretamente interpretados em face da incidência das contribuições previdenciárias. Por outro lado, destaque-se, ainda, que também não cabe ao intérprete incluir outros requisitos além daqueles previstos no citado artigo 28, § 9º para, ao final, reconhecer a intributabilidade das verbas que estariam ali abarcadas.

Nesse contexto, é de se reconhecer, portanto, que o legislador infraconstitucional, reconhecendo a prevalência dos pressupostos da habitualidade e contraprestabilidade, buscou delimitar a base de incidência das contribuições previdenciárias ao elencar no artigo 28, § 9º da Lei nº 8.212/91 diversas verbas que não integram o salário-de-contribuição por não possuírem as referidas qualidades da habilidade e contraprestabilidade. Aliás, é nesse sentido que a doutrina especializada tem se manifestado, conforme podemos verificar dos ensinamentos de Alessandro Mendes e Raphael Silva Rodrigues. Veja-se:

---

<sup>7</sup> MARTINEZ, Wladimir Novaes. Comentários à lei básica da previdência social. Tomo I. 4. ed. São Paulo: LTr, 2003, p. 289.

“Apesar da incidência da contribuição previdenciária não mais pressupor que a remuneração esteja vinculada a um contrato de trabalho, permanece o requisito da sua habitualidade para integração ao salário de contribuição. E habitualidade deve ser entendida como a situação ou previsão de que a percepção da verba irá se repetir periodicamente, em face de determinado pressuposto previamente determinado entre as partes. Ou seja, o beneficiário deverá ter condições de contar com a repetição continuada ou periódica do seu recebimento, como direito subjetivo decorrente da relação construída com a fonte pagadora. Por isso, rendimentos únicos, exclusivos ou que não possuem a previsão de se repetir (obrigação da fonte de reiterar o seu pagamento), não carregam esse requisito, não podendo ser considerados como remuneração alcançada pela incidência previdenciária.

[...]

A habitualidade é um requisito logicamente decorrente do próprio sistema de cálculo do benefício previdenciário da aposentadoria por idade ou por tempo de contribuição, que tem como base o chamado “salário de benefício”, calculado a partir “na média aritmética simples dos maiores salários-de-contribuição, correspondentes a oitenta por cento de todo o período contributivo, multiplicada pelo fator previdenciário”. A lei, nesse caso, está dando aplicação a norma constitucional que determina que “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei”.

[...]

O outro requisito definidor do salário de contribuição é o caráter retributivo da verba, a sua contraprestabilidade ao trabalho prestado. Mais uma vez é a própria Lei nº 8.212/1991 que formaliza o pressuposto, ao dispor, no seu artigo 22, que integram o salário de contribuição as verbas “destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma”. A verba, para ser incluída na base de cálculo da contribuição previdenciária, deve ser remuneratória ou contraprestativa do trabalho ou serviço prestado, devendo corresponder à totalidade ou à parcela da obrigação do empregador ou contratante em face do labor de outrem.

Nesse contexto, existem parcelas econômicas recebidas pelo empregado que não configuram contraprestação do trabalho prestado, tendo em vista que são entregues pelo empregador *para* melhor execução do trabalho e não *pela* execução do trabalho.

[...]

Assim, um dos critérios de aferição da natureza da disponibilização mais utilizados é o que diferencia a utilidade “para o trabalho” da utilidade “pelo trabalho”.

Quando a utilidade é “para o trabalho” a mesma não tem caráter contraprestacional ou remuneratório, estando vinculada à viabilização da prestação do trabalho (como, por exemplo, as diárias de viagens a trabalho, as ajudas de custo e o adiantamento de despesas necessárias ao serviço). Já no caso da utilidade “pelo trabalho”, a sua disponibilização não visa, totalmente ou preponderantemente, a facilitação da execução do serviço, mas, sim, a remuneração do empregado pelo seu trabalho, estando patente o caráter retributivo”<sup>8</sup>.

De fato, o que deve restar claro nesse momento inicial é que os requisitos que devem estar presentes para que determinada verba seja incluída no conceito de salário-de-contribuição são muito bem definidos pela legislação, pela doutrina e pela jurisprudência, e estão vinculados principalmente aos pressupostos da habitualidade e ao caráter remuneratório do trabalho ou serviço prestado.

---

<sup>8</sup> MENDES, Alessandro; RODRIGUES, Raphael Silva. A Delimitação do Salário de Contribuição: Evolução Jurisprudencial e do Entendimento Fiscal. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 202, jul/2012, p. 13-15.

Fixadas essas premissas iniciais, note-se que os artigos 28, § 9º da Lei n.º 8.212/91 e 214, § 9º do Decreto n.º 3.048/99 listam várias verbas que apresentam natureza indenizatória e, portanto, por não estarem inseridas no conceito de remuneração, não integram o salário-de-contribuição. E, aí, observe-se, de logo – e no ponto que aqui nos interessa –, que o legislador acabou dispondo que o valor relativo à assistência prestada por serviço médico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos etc., desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, não integram o salário-de-contribuição. Confira-se:

**“Lei n. 8.212/91**

**Capítulo IX – Do Salário-de-Contribuição**

**Art. 28.** (*omissis*).

[...]

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

[...]

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluída pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97).

\*\*\*

**Decreto n. 3.048/99**

**Capítulo VII – Do Salário-de-Contribuição**

**Art. 214.** (*omissis*).

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

[...]

XVI - o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou com 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.”

Pelo que se pode notar, a legislação tributária exclui do conceito de salário-de-contribuição os valores correspondentes à assistência médica prestada aos empregados e dirigentes da empresa e os valores pagos aos empregados a título de reembolso de despesas médicas, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

O fato é que a empresa recorrente não comprovou que os valores lançados na conta 2127 – “Despesas com medicamentos” e “Farmácia” tais quais discriminados na planilha de fls. 40/44, relativos às aquisições de produtos de farmácias destinados aos seus empregados, correspondiam, efetivamente, a reembolsos ou ressarcimentos de despesas médicas suportadas pelos empregados, quando, na verdade, deveria fazê-lo para que tais verbas não fossem enquadradas no conceito de salário-de-contribuição e que, portanto, tais verbas estariam

enquadradas nas hipóteses constantes dos artigos 28, § 9º, alínea “q” da Lei n. 8.212/91 e 214, § 9º, inciso XVI do RPS<sup>9</sup>.

Aliás, observe-se que a autoridade lançadora já havia disposto no Relatório Fiscal de fls. 27/28 que havia solicitado à empresa recorrente que identificasse os segurados empregados beneficiados pelo fornecimento dos produtos de farmácias, sendo que a empresa, por sua vez, limitou-se a fornecer listagem em que continha o “adiantamento de salários” sem fazer menção a que se referiam e, além do mais, tais valores, segundo a autoridade fiscal, não correspondiam aos valores efetivamente escriturados contabilmente. Confira-se:

### “2.1. LEVANTAMENTO FAR — Farmácia

Nos meses de competência 07/2003 a 01/2006 e de 03/2006 a 06/2006, o contribuinte deixou de recolher parte da contribuição devida à Seguridade Social correspondente à cota patronal e ao financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

A base de cálculo foi apurada através do exame da escrituração contábil apresentada pelo contribuinte e tem como origem as aquisições de produtos em farmácias destinados aos seus segurados empregados sem que os mesmos tivessem sido ressarcidos. Os lançamentos contábeis encontram-se discriminados no ANEXO I.

3. Foi solicitado ao contribuinte a identificação dos segurados empregados beneficiados pelo fornecimento de produtos sem o devido ressarcimento, porém o contribuinte limitou-se a fornecer listagem contendo "adiantamento de salários" sem menção a que se refere e em valores que não correspondem aos efetivamente escriturados na contabilidade. Por esse motivo à fiscalização desconsiderou tal listagem efetuando o lançamento da contribuição devida com base no total dos valores apurados com aquisição de produtos e efetuou o cálculo da contribuição de segurados pela alíquota de 8% (oito por cento).” (grifei).

De todo modo, o que deve restar claro é que a empresa recorrente não comprovou que os valores lançados na conta 2127 – *Despesas com medicamentos* e “*Farmácia*” tais quais discriminados na planilha de fls. 40/44 correspondiam, de fato, a reembolsos ou ressarcimentos de despesas médicas suportadas pelos empregados, quando, na verdade, deveria fazê-lo para que tais verbas não fossem enquadradas no conceito de salário-de-contribuição e que, portanto, tais verbas estariam enquadradas nas hipóteses constantes dos artigos 28, § 9º, alínea “q” da Lei n. 8.212/91 e 214, § 9º, inciso XVI do RPS. Com efeito, entendo que as alegações meritórias.

Com efeito, entendo que as alegações da empresa recorrente no sentido da impossibilidade de inclusão de despesas com medicamentos na base de cálculo das contribuições previdenciárias não devem ser aqui acolhidas, haja vista que a empresa não comprovou que os respectivos valores pagos aos segurados empregados a título de reembolsos de despesas médicas apresentavam, realmente, natureza de reembolsos ou ressarcimento de despesas suportadas pelos próprios empregados.

### Conclusão

---

<sup>9</sup> Saliente-se que ainda que o artigo 28, § 9º, alínea “q” tenha sido alterada pela Lei n. 13.467/2017 e o artigo 214, § 9º, inciso XVI do RPS tenha sido modificado Decreto nº 10.410, de 2020, decerto que as respectivas redações originais é que devem ser analisadas, haja vista que nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional, “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”.

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário e, no mérito, entendo por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

## Voto Vencedor

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Redator designado.

Apesar da maestria na condução dos argumentos trazidos pelo conselheiro relator por ocasião da elaboração de seu voto, no que diz respeito à nulidade em decorrência do cerceamento de defesa e do vício quanto ao motivo do ato administrativo através do lançamento, ousou discordar do apresentado pela relatoria, pois, entendo que na formalização do crédito tributário em comento, não houve qualquer falha que viesse a macular a autuação com base no descumprimento da legislação tributária ao se fazer cumprir a exegese fiscal.

Analisando os motivos apresentados pelo relator que o levaram a concluir pela anulação da autuação, percebe-se que, além de outros fundamentos, basicamente se utiliza do artigo 59 do Decreto 70.235/72.

No que diz respeito às nulidades suscitadas pela recorrente, entendo, que não merecem prosperar as referidas alegações, pois, tendo o procedimento fiscal sido efetuado com os requisitos obrigatórios previstos no Decreto 70.235/72 (PAF), possibilitando à contribuinte o exercício do contraditório e da ampla defesa, são incabíveis as nulidades requeridas.

Vale lembrar que, conforme mencionado pelo relator, as hipóteses de nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal estão previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235 de 1972:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

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

Nos termos do referido dispositivo são tidos como nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. No caso em concreto a autoridade lançadora demonstrou de forma clara e precisa os motivos pelos quais foi efetuado o lançamento, seguindo as prescrições contidas no artigo 142 do CTN, a seguir reproduzido:

“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.

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

No que diz respeito aos requisitos de validade do auto de infração, vê-se que os mesmos estão previstos no artigo 10 do já referido Decreto nº 70.235 de 1972:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

Analisando os termos do voto do relator, percebe-se que o mesmo utilizou-se como argumentos para anular a autuação a falta de motivação por parte do fiscal autuante, onde o referido fiscal deveria ser mais diligente no sentido de que acionasse a empresa a fim de que a mesma comprovasse, além de outros esclarecimentos a serem apresentados, se a cobertura abrangia a totalidade de seus funcionários, pois no caso, estaria faltando a subsunção do fato à norma legal.

Debruçando-se sobre os autos do processo, desde à autuação até os atuais elementos em debate, observa-se que o cerne da questão foi o fato de que a fiscalização, de posse das informações contábeis da empresa, deparou-se com a situação em que foram feitos registros de pagamentos a título de despesas com medicamentos e afins em nome de alguns beneficiários. Diante dessa informação, o fiscal autuante intimou a empresa a se manifestar sobre os pagamentos dos referidos produtos médicos, entre outros questionamentos, para que a mesma informasse se os mesmos foram ou não ressarcidos.

Em resposta à intimação, a empresa limitou-se a a informar de forma vazia sobre as aquisições dos produtos, sem informar em detalhes sobre os registros informados na contabilidade, sem demonstrar, por exemplo, se efetuou ou não o ressarcimento dos valores pagos.

Por conta dessa falta de informação detalhada sobre os valores dispendidos, se existiu ou não o reembolso, entendo que não haveria outra alternativa à fiscalização a não ser fazer os lançamentos conforme os elementos de que dispunha, pois os referidos pagamentos estariam em desacordo com as normas legais. Diante desse acionamento por parte da fiscalização, caberia à contribuinte demonstrar de forma cabal que os mesmos estariam abrangidos pelas hipóteses de exclusões legais da exigência fiscal, demonstrando, por exemplo, o ressarcimento dos respectivos valores. No caso, o fiscal não entrou no mérito se todos os

funcionários tinham ou não direito ao benefício do plano de saúde. Portanto, diante da presunção de que todos tinham o direito ao benefício, o que poderia a vir a desconstituir o lançamento, seria a demonstração por parte da empresa de que a mesma fez o reembolso dos respectivos valores a todos os beneficiários que tiveram o benefício concedido ou apresentasse outros elementos de prova que viessem a socorrê-la.

Portanto, considerando que o fiscal, em seus trabalhos de auditoria, na análise dos livros fiscais da contribuinte, encontrou despesas com medicamentos e, através de planilhas, as catalogou e intimou a contribuinte a se manifestar sobre as referidas despesas e esta não se manifestou ou se manifestou apresentando documentação que não continha qualquer valor comprobatório de sua linha de defesa, não tem porque se falar em cerceamento de defesa, pois, não se poderia esperar outra ação do fiscal autuante a não ser cumprir à exigência legal e efetuar o lançamento fiscal, conforme o fez.

Quanto ao mérito, não será objeto de discussão neste voto vencedor, pois a discussão já se encontra superada no voto emitido pelo conselheiro relator.

Diante de todo o exposto, tem-se que, são incabíveis as alegações de nulidade suscitadas por questões de falta de requisitos legais necessários aos atos administrativos

(assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita