



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.005612/2007-86
Recurso Embargos
Acórdão nº 2301-006.826 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de janeiro de 2020
Embargante COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL LAR
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Constatada omissão no julgado, cabem embargos de declaração para prolação de nova decisão para sanar o vício.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. VÍCIOS QUE NÃO ACARRETAM A NULIDADE DO LANÇAMENTO

A existência de quaisquer vícios em relação ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não gera efeitos quanto à relação jurídica fisco x contribuinte estabelecida com o ato administrativo do lançamento, podendo aqueles ensejar, se for o caso, apuração de responsabilidade administrativa dos envolvidos, mas sem afetar a relação jurídica fisco x contribuinte.

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 99.

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

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PLANO DE SAÚDE.

Não integra o salário-de-contribuição o valor relativo pagos a plano de saúde, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa

SAT. ALÍQUOTA POR ESTABELECIMENTO.

Nos termos da Súmula 351 do STJ, a alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP,

associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade, em acolher os embargos, com efeitos infringentes, para, sanando os vícios apontados, rerratificar o Acórdão n.º 2301-01.374, de 28/04/2010, e conhecer, em parte, do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade (Súmula Carf n.º 2) e nem da alegação de exclusão dos valores do Incra, por não compor a lide, e afastar as preliminares, reconhecer a decadência dos períodos até 09/2002, inclusive; no mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso determinar a aplicação da alíquota SAT por estabelecimento e determinar o cálculo da multa com base no disposto na Súmula Carf n.º 119, vencidos os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa e Juliana Marteli Fais Feriato, que deram provimento também na questão do plano de saúde.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Fernanda Melo Leal, Juliana Marteli Fais Feriato e João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

Trata-se de lançamento, Debcad n.º 37.109.474-7, de contribuição previdenciária, partes dos segurados e da empresa, SAT/RAT e contribuições a terceiros incidentes sobre remuneração indireta dos segurados empregados e diretores, paga sob a forma de utilidade - plano de saúde - que não abrange a totalidade dos empregados e dirigentes., que consiste no pagamento de plano de saúde aos empregados.

Conforme sintetizado pelo próprio recorrente, o recurso voluntário (e-fls. 356 a 409) trouxe as seguintes matérias:

Com o exposto e pelo muito mais que será suprido pelo elevado saber jurídico de Vossas Senhorias, a Recorrente requer, com o devido respeito, o conhecimento e o provimento do presente Recurso Voluntário, reformando-se inteiramente o acórdão recorrido para declarar a improcedência total do crédito tributário, por quaisquer dos fundamentos jurídicos ora expendidos, resumidos a seguir:

- a) nulidade da ação fiscal por falta de Mandado de Procedimento Fiscal regular;

- b) a decadência dos períodos até 10/2002;
- c) a nulidade do auto de infração que procedeu aferição indireta da base de cálculo do lançamento, por violação às garantias constitucionais do devido processo legal, ampla defesa e ainda o texto expresso no art. 148 do CTN e no art. 33, §§3º e 6., da Lei n.º 8.212/91;
- d) a violação aos princípios da legalidade estrita, da razoabilidade, da proporcionalidade e do texto expresso no art. 28, §9º, alínea 'q', da Lei n.º 8.212/91;
- e) a violação ao princípio da segurança jurídica (art. 5., caput, da CF/88 c/c art. 110 do CTN) e ao texto expresso no art. 458, §2º, alínea IV, da CLT;
- f) violação ao art. 195, inciso I, 'a' da CF/88 e aos princípios da ordem econômica e proteção da saúde do trabalhador (CF, art. 7., inciso XXII, art. 170, inciso III, e art. 194, caput);

Em caráter sucessivo, na inimaginável hipótese de vir a ser mantido o lançamento, requer seja declarada a decadência de todas as parcelas cujos fatos geradores ocorreram no período de Janeiro/1997 a Outubro/2002.

Ainda em caráter sucessivo, requer seja determinada a exclusão do lançamento de todos os valores : **a)** relativos à contribuição ao INCRA, em obediência à sentença mandamental transitada em julgado; e **b)** relativos à alíquota de 3% a título de SAT/GILRAT, mantendo-se o enquadramento originário, procedido pela Recorrente, declarando-se a ilegalidade da regra inscrita no art. 202, §3º, do Decreto n.º 3.048/99.

Após o prazo recursal, o recorrente atravessou expediente (e-fl. 413) requerendo a aplicação da Súmula STF n.º 8, para que se reconheça a decadência quinquenal, e informando a existência da Súmula STJ n.º 351, que trata da atribuição de alíquota SAT por estabelecimento. Também após o recurso, apresentou missiva (e-fl. 416) requerendo o recálculo da multa.

O recurso foi apreciado por esta turma, em composição distinta, na sessão de 28 de abril de 2010, que proferiu o Acórdão n.º 2301-01.374 (e-fls. 418 a 434).

A decisão foi embargada pelo contribuinte sob a alegação de que o colegiado não se debruçou sobre as questões recursais, atendo-se tão-somente à alegação de nulidade do lançamento por vício no MPF, que restou afastada.

Os embargos foram admitidos pela autoridade competente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

O recurso é tempestivo. Não conheço, entretanto, das alegações de ofensa à Constituição Federal ou a seus princípios (Súmula Carf n.º 2). Não conheço, também, da alegação de exclusão dos valores relativos ao Incra, em face de decisão judicial nos autos do Mandado de

Segurança n.º 2003.70.05.006065-2, porque essa matéria não compõe o lançamento e, portanto, não está na lide. Conheço do restante.

De fato, constato que o acórdão embargado não apreciou nenhuma outra questão trazida no recurso, senão a alegação de nulidade relacionada ao MPF. Assim, a omissão resta evidente, cabendo a este colegiado colmatar a decisão embargada. Passa-se, pois, à apreciação das matérias omissas.

O lançamento foi consubstanciado na NFLD n.º 37.109.474-7.

1 Da decadência

O lançamento se aperfeiçoou em 05/10/2007 (e-fl. 2), com a ciência pessoa do contribuinte. No caso do processo n.º 10935.005453/2007-10, resultante da mesma ação fiscal, esta turma decidiu, 04 de dezembro de 2019, nos termos do Acórdão n.º 2301-006.718, reconhecer a decadência dos períodos até 09/2002, inclusive. Na ocasião, aplicou a regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, porquanto o contribuinte apresentara os comprovantes de recolhimento a justificar a aplicação da norma. O mesmo critério deve, pois, ser aplicado na análise deste processo para se aplicar a Súmula Carf n.º 99 e reconhecer a decadência de todos os períodos até 09/2002, inclusive.

Portanto, diante das evidências de pagamentos, ainda que parciais, de contribuição previdenciária patronal, há que se aplicar a Súmula Carf n.º 99 para adotar a regra decadencial prevista no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), o que implica reconhecer a decadência de todos os períodos até 09/2002, inclusive.

2 Da assistência médica a empregados e dirigentes (plano de saúde)

O fundamento do lançamento consiste em considerar, como integrante do salário-de-contribuição, os valores pagos pela recorrente a título de plano de saúde, porquanto o benefício não abrangeu todos os empregados.

A alínea *q* do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991¹, estabeleceu que o plano de saúde, para não configurar salário-indireto e, portanto, não integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, tem que abranger abranja *a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa*.

Não vejo como reparar a decisão de primeira instância, cujo trecho reproduzo para fundamentar meu próprio entendimento (e-fl. 525):

48. Em que pese o entendimento contrário da notificada, o pagamento de Plano de Saúde, na forma como se deu, ou seja, somente para os empregados com mais de 6 meses de casa, até 31/08/06, e com mais de um ano após 31/08/06, tornou tal benefício não estendido a todos os empregados, fato este que, por si só, afasta esses pagamentos da regra isentiva do art. 28, § 9º, alínea "q", da Lei 8.212/91.

¹ 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;

Portanto, ao contrário do que afirmou a recorrente, não houve violação do que consta na Lei n.º 8.212, de 1991, mas a observância estrita do que nela consta.

Nos termos de precedente desta turma², o § 2º do art. 458 da CLT, que excluiu do conceito de salário, entre outras verbas, a assistência médica, não revogou o disposto na legislação previdenciária. O salário-de-contribuição não se confunde com o conceito trabalhista de salário, sendo certo que naquele se incluem várias verbas que não são salariais, como, por exemplo, pró-labores, honorários e valores pagos a outros contribuintes individuais.

A legislação do imposto de renda invocada pela recorrente também em nada modifica a composição do salário-de-contribuição, porquanto trata da incidência de outro tributo.

Nego, pois, provimento ao recurso quanto à alegação, sob diversos fundamentos, de que os valores pagos a título de plano de saúde não integrariam o salário-de-contribuição.

3 Da aferição indireta

Quanto à utilização do modo indireto para a apuração do tributo, reproduzo parte do que consta do acórdão de primeira instância, cujas razões assumo como minhas:

27. Conforme se observa no relatório fiscal, não foram lançadas, na contabilidade, os valores reais da base de cálculo das contribuições previdenciárias, pois a empresa não considerou, na base de cálculo, os valores pagos a título de Plano de Saúde, mesmo não tendo oferecido tal benefício a todos os empregados.

28. Cabe esclarecer que pagamentos efetuados a título de Plano de Saúde somente serão excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias se forem oferecidos a todos os empregados, indistintamente, nos termos do art. 28, § 9º, alínea "q", da Lei 8.212/91, o que não ocorreu, conforme já relatamos. Vejamos, pois o que diz o texto da Lei:

(Omissis.)

29. Quanto à aferição indireta, traz o artigo 33, *caput*, e parágrafos 3º e 6º, da Lei 8.212/91, o seguinte comando:

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social — INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal — SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei no 10.256, de 9/07/2001)

(..)

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (Grifos do original.)

² Acórdão n.º 2301--004.150.

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. (Grifos do original.)

30. No mesmo sentido, vejamos o que diz o artigo 233, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999:

Art.233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (Grifos do original.)

Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira. (Grifos do original.)

31. Ressalte-se que a aferição indireta não é inovação criada pela Lei n.º 8.212/91, mas sim procedimento previsto no art. 148 do Código Tributário Nacional - CTN, transcrito a seguir:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

32. A Lei n.º 8.212/91 em nenhum momento criou procedimento próprio para a apuração dos créditos previdenciários, apenas explicitou casos em que a utilização do arbitramento, previsto no CTN, deve ser utilizado pela fiscalização previdenciária.

33. A empresa fiscalizada, ao apresentar a contabilidade sem o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, ensejou a apuração do débito mediante aferição indireta, lançando-se de ofício a importância referente às contribuições não recolhidas.

34. De fato, a aferição indireta realmente não é regra geral para a fiscalização, mas sim procedimento utilizado somente quando não houver meios para a apuração do crédito de forma direta, o que restou demonstrado, conforme acima exposto.

Portanto, nego provimento ao recurso quanto à alegada irregularidade na utilização de aferição indireta.

4 Da alíquota do SAT/RAT

Como já decidido várias vezes nesta turma³, a alíquota de contribuição para o Seguro Acidente de Trabalho (SAT) deve ser estipulada conforme o grau de risco de cada estabelecimento, nos termos da Súmula STJ n.º 351.

Dou provimento ao recurso na matéria para que seja feito o recálculo do lançamento com base na alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ.

5 Do recálculo da multa

A multa de ofício aplicada deverá observar ao que dispõe a Súmula Carf n.º 119⁴ para que seja calculada de forma mais benéfica ao sujeito passivo, dada a inovação legislativa promovida pela Medida Provisória n.º 449, de 2008.

Conclusão

Voto por acolher os embargos, com efeitos infringentes, para, sanando os vícios apontados, rerratificar o Acórdão n.º 2301-01.374, de 28/04/2010, e conhecer, em parte, do recurso voluntário, não conhecendo das alegações de inconstitucionalidade (Súmula Carf n.º 2) e nem da alegação de exclusão dos valores do Incra, por não compor a lide, e dar parcial provimento ao recurso para afastar as preliminares, reconhecer a decadência dos períodos até 09/2002, inclusive, determinar a aplicação da alíquota SAT por estabelecimento e determinar o cálculo da multa com base no disposto na Súmula Carf n.º 119.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital

³ e.g. Acórdão n.º 2301-005.543: Nos termos da Súmula 351 do STJ, a alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

⁴ No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

