



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

Processo n° 11330.000957/2007-15
Recurso n° 264.003 Voluntário
Acórdão n° **2301-002.364 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de setembro de 2011
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente UNIÃO FABRIL EXPORTADORA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/07/2001 a 31/12/2004

SALÁRIO INDIRETO. PLANO DE SAÚDE.

O valor referente ao plano de assistência médica, pago pela empresa em favor de seus empregados, não integra o salário de contribuição.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a).

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzáles Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa UNIÃO FABRIL EXPORTADORA S.A em face da decisão que julgou procedente o lançamento de débito correspondente às contribuições devidas pela recorrente com relação ao financiamento do SAT e de Terceiros, referentes ao período de 07/2001 a 12/2004.

2. Narra o relatório fiscal que a notificação foi lavrada em desfavor do contribuinte e refere-se às “contribuições devidas à Seguridade Social a cargo da empresa, incidentes sobre a remuneração paga a título de Assistência Médica a segurados empregados e diretores, correspondentes à parte da empresa, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as relativas a Terceiros (FNDE, SESI, SENAI, INCRA e SEBRAE) e ainda a parte relativa às contribuições a cargo dos segurados contribuintes individuais, devidas e não recolhidas, incidentes sobre a parcela in natura concedida”. (f. 40)

3. A ementa do acórdão atacado restou assentada nos termos que ora transcrevo abaixo:

“CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO – HIPÓTESES DE NÃO INCIDÊNCIA.

As hipóteses de não incidência de contribuição previdenciária sobre os pagamento efetuados pelos empregadores aos segurados com os quais mantenham relação jurídica labora estão definidos no Art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91, em todas as suas redações. Os benefícios fiscais devem ser expressamente definidos, tendo como inspiração o Art. 111, do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66).

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, quando a cobertura não abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Lançamento Procedente”

4. Buscando a reforma da decisão *a quo*, a empresa apresentou recurso voluntário alegando em síntese:

a) a tempestividade do recurso, tendo em vista que foi notificado da decisão de primeira instância no dia 29/01/2008, tendo enviado o recurso via

“SEDEX10” no dia 28/02/2008, porém, devido a um assalto, não obteve êxito em seu protocolo;

b) a desnecessidade do depósito recursal com base na edição da Medida Provisória n.º 418/2008;

c) a decadência parcial do lançamento observando o que dispõe o artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional;

d) no mérito, defende a impossibilidade de incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de assistência médica;

e) por fim, assevera que não agiu de acordo com qualquer conduta tipificada no Código Penal, pois não reteve qualquer parcela não repassada ao trabalhador.

5. Em seguida, a fiscalização emitiu despacho informando sobre a intempestividade da peça recursal protocolada no dia 10/06/2009, sendo os autos encaminhados a este Conselho.

É o relatório

Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Inicialmente, enfrento a preliminar levantada pelo fisco no sentido de que o recurso seria intempestivo, posto que protocolado após o prazo de trinta dias.

2. Para tanto, importante ressaltar que o sistema da oficialidade, que preside o processo administrativo, caracteriza-se como uma sequência lógica e ordenada de atos rumo à solução final da demanda, iniciando-se com a intimação do sujeito passivo e caminhando até alcançar uma decisão final.

3. Nesse sentido, todo o prazo processual é delimitado por dois termos: o inicial (*dies a quo*), pelo qual surge a faculdade da parte em realizar algum ato, e o final (*dies ad quem*), em que se extingue efetivamente a faculdade assegurada inicialmente, tenha o interessado praticado ou não ato processual a ele assegurado.

4. E a norma adjetiva, disciplinando a matéria, estabeleceu um limite de prazo para que as partes possam produzir, de maneira válida, suas manifestações no processo.

5. A Portaria MPS n.º 323, de 27 de agosto de 2007, que vigorava a época da interposição do recurso, assim tratou da matéria:

“Art. 26. Os prazos estabelecidos neste Regimento são contínuos e começam a correr a partir da data da ciência da parte, excluindo-se da contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento.

§ 1º O prazo só se inicia ou vence em dia de expediente normal no órgão em que tramita o recurso ou em que deva ser praticado o ato.

§ 2º Considera-se prorrogado o prazo até o primeiro dia útil seguinte se o vencimento ocorrer em dia em que não houver expediente ou em que este for encerrado antes do horário normal.

§ 3º Os prazos previstos neste Regimento são improrrogáveis, salvo em caso de exceção expressa.

[...]

Art. 31. É de trinta dias o prazo para a interposição de recurso e para o oferecimento de contra-razões, contado da data da ciência da decisão e da data da intimação da interposição do recurso, respectivamente.

§ 1º Os recursos serão interpostos pelo interessado, preferencialmente, junto ao órgão do INSS que proferiu a

decisão sobre o seu benefício, que deverá proceder a sua regular instrução com a posterior remessa do recurso à Junta ou Câmara, conforme o caso.

§ 2º O prazo para o INSS interpor recursos terá início a partir da data do recebimento do processo na unidade que tiver atribuição para a prática do ato e, para oferecer contra-razões, iniciará a contagem a partir da data da protocolização ou da entrada do recurso pelo beneficiário ou pela empresa na unidade que proferiu a decisão, de forma que tal ocorrência deverá ficar registrada nos autos, prevalecendo a data que ocorrer primeiro.

§ 3º Expirado o prazo de trinta dias para contra-razões, de que trata o caput, os autos serão imediatamente encaminhados para julgamento pelas Juntas de Recursos ou Câmaras de Julgamento do CRPS, hipótese em que serão considerados como contra-razões do INSS os motivos do indeferimento inicial.

§ 4º O órgão de origem prestará nos autos informação fundamentada quanto à data da interposição do recurso, não podendo recusar o recebimento ou obstar-lhe o seguimento do recurso ao órgão julgador com base nessa circunstância.

§ 5º Os recursos em processos que envolvam suspensão ou cancelamento de benefícios resultantes do programa permanente de revisão da concessão e da manutenção dos benefícios da Previdência Social, ou decorrentes de atuação de auditoria, deverão ser julgados no prazo máximo de sessenta dias após o recebimento pela unidade julgadora.

§ 6º Findo o prazo de que trata o parágrafo anterior, o processo será incluído pelo Presidente da unidade julgadora na pauta da sessão de julgamento imediatamente subsequente, da qual participar o Conselheiro a quem foi distribuído o processo.”

6. Com efeito, o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 dispõe que “da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.”

7. No mesmo sentido dos citados dispositivos, o artigo 5º, do Decreto n.º 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, assevera que os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, sendo que somente se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que ocorra o processo ou deva ser praticado o ato.

8. De igual sorte, esta também é a determinação dos artigos 184 e 240, parágrafo único, do Código de Processo Civil, *in verbis*:

“Art. 184. Salvo disposição em contrário, computar-se-ão os prazos, excluindo o dia do começo e incluindo o do vencimento.

§ 1º Considera-se prorrogado o prazo até o primeiro dia útil se o vencimento cair em feriado ou em dia em que:

I - for determinado o fechamento do fórum;

II - o expediente forense for encerrado antes da hora normal.

§ 2º Os prazos somente começam a correr do primeiro dia útil após a intimação (art. 240 e parágrafo único).

[...]

Art. 240. Salvo disposição em contrário, os prazos para as partes, para a Fazenda Pública e para o Ministério Público contar-se-ão da intimação.

Parágrafo único. As intimações consideram-se realizadas no primeiro dia útil seguinte, se tiverem ocorrido em dia em que não tenha havido expediente forense.”

9. Importante também frisar que o próprio Código Tributário Nacional – CTN tratou da matéria:

“Art. 210. Os prazos fixados nesta Lei ou legislação tributária serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.”

10. **In casu**, compulsando os autos, verifica-se que a empresa foi cientificada do indeferimento de seu pleito no dia 29/01/2008 (terça-feira), de modo que o início da contagem do prazo para a interposição do recurso voluntário por parte do contribuinte se deu no dia 30/01/2008 (quarta-feira), assim o prazo fatal para a apresentação do recurso seria o dia 28/02/2008 (quinta-feira).

11. E depreende-se do processo que o contribuinte enviou seu recurso voluntário para protocolo por SEDEX 10 no dia 28/02/2008, às 15h e 38 min (f. 116).

12. Ocorre que, conforme narrado pela empresa, “não obstante o zelo da recorrente em enviar o documento, este foi extraviado do destino final, face ao assalto ocorrido às 18:40 hs, na Rua do Senado, cf. BO também anexo, que resultou no roubo do veículo da empresa dos correios que transportava diversas correspondências, entre elas, o presente recurso voluntário” (f. 100). O referido Boletim de Ocorrência (BO) encontra-se acostado aos autos à f. 115.

13. Dessa forma, tendo em vista que o contribuinte somente tomou conhecimento do ocorrido no dia 04/03/2008 e fez o protocolo do recurso voluntário nessa mesma data, não vislumbro que a fiscalização agiu de forma acertada ao declarar a intempestividade do recurso, e sendo assim, tenho como certo que a petição recursal acostada aos autos (ff. 99 a 113) deva ser conhecida.

14. Além disso, no que se refere à exigibilidade do depósito recursal, cumpre ressaltar que a garantia de instância para admissibilidade de recurso administrativo foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1976, resultando na edição da súmula vinculante nº 21.

15. Consta da redação da súmula que “É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévio de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo”.

16. Feitas estas considerações, voto por conhecer do recurso voluntário e passo a análise da questão de fundo.

DO LANÇAMENTO

17. Conforme narrado pelo Relatório Fiscal, o lançamento do débito fiscal se deu devido ao levantamento dos seguintes fatos geradores:

“3.1. Constituem fatos geradores das contribuições lançadas os valores apurados na contabilidade da UFE, na conta contábil:

4.3.1.1.01.006 (Assistência Médica)

a título de pagamento de despesas com assistência médica efetuada em benefício dos seus segurados empregados, e os valores descontados dos segurados nas rubricas das folhas de pagamento destinadas a registrar tais descontos, dentro do período fiscalizado, a saber:

RUBRICA 245 (BRADESCO SAÚDE)” (f. 42)

18. Assim, depreende-se da leitura da transcrição acima que o fisco está exigindo contribuições previdenciárias incidentes sobre “a remuneração paga a título de Assistência Médica a segurados empregados e diretores” por entender que a Assistência Médica concedida aos empregados, diretores e autônomos traduz em “verbas indiretas”, pois a cobertura não abrange todos os empregados e dirigentes da empresa.

19. E sobre a questão, entendo que a tese da autoridade administrativa não merece prosperar conforme passarei a demonstrar.

20. A norma legal de regência da matéria é o artigo 214, § 9º, inciso XVI, do Decreto n.º 3.048/99, que dispõe sobre a assistência médica não integrar o salário para fins de contribuição previdenciária, *verbis*:

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

§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;”

21. No mesmo sentido, encontramos disposição na Lei 8.212/91, artigo 28, §9º, alínea “q”:

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

§ 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;”

22. Desse moto, surge o primeiro entrave à exigência, qual seja, a ausência de norma legal autorizativa para a incidência da contribuição previdenciária almejada pelo Fisco, tendo em vista que somente a Lei pode criar ou extinguir obrigação tributária. É o que dispõe o art. 97, inciso I, do Código Tributário Nacional:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

23. Qualquer passo neste sentido não pode ser dado sem a devida observância do que dispõe o art. 5º, inciso II da Carta Política de 1988, que não aceita a possibilidade de criação de uma obrigação sem que a Lei assim o declare, conforme se transcreve:

“Art. 5º

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

24. O princípio da legalidade consubstancia garantia imanente ao Estado Democrático de Direito, e assegura que somente a lei, editada pelos órgãos legislativos competentes de acordo com o processo legislativo constitucional, pode criar direitos e obrigações.

25. Importante ressaltar que a norma celetista expressamente excluiu da definição legal de remuneração a parcela referente ao seguro-saúde e ao seguro de vida e de acidentes pessoais, inclusive sem o requisito de que a utilidade fosse oferecida à totalidade dos empregados. Senão vejamos:

“Art. 458- Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

(...)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

(...)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde

V- seguros de vida e de acidentes pessoais;”

26. No meu sentir, para os efeitos de recolhimento das contribuições sociais, a utilidade ora em questão não integra o salário de contribuição.

27. Evidentemente que, em atendimento ao princípio da especificidade das normas, a lei trabalhista deve ser considerada sempre com muita cautela para que não invada a esfera do ordenamento legal previdenciário, notadamente no que se refere à cobrança de contribuições sociais.

28. Ocorre que o conceito jurídico de salário não é originário do direito previdenciário, mas sim do direito trabalhista. Assim é que, para a exata definição de salário contribuição, foi que o art. 28, inciso I, da Lei 8.212/91 utilizou a expressão 'remuneração', termo técnico advindo do direito do trabalho.

29. Nesse sentido, peço licença para transcrever ementa de Acórdão da lavra da Juíza Tânia Terezinha Cardozo Escobar, do TRT da 4ª Região, que deu correto tratamento à questão:

“GRATIFICAÇÃO NÃO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 28, DA LEI Nº 8.212/91. 1. Para definir o salário-de-contribuição, o art. 28, I, da Lei n.º 8.212/91, utiliza a expressão 'remuneração'. Trata-se de termo técnico próprio do Direito do Trabalho. Portanto, devemos entendê-lo tal como formulado no campo desta ciência. E neste campo, remuneração é a soma das parcelas de natureza salarial com as gorjetas recebidas pelo empregado, conforme arts. 457 e 458 da CLT. Se a gratificação eventual paga pela empregadora aos seus empregados não é salário, também não é remuneração. Logo, não há incidência de contribuições previdenciárias. (..)”

(AC 9504540686/PR)

30. É dizer: para a incidência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos realizados a título de utilidade deve-se levar em conta o conceito construído pelo direito privado, por força do disposto no art. 110, do CTN. Este dispositivo traz uma relevante regra de conduta tributária ao dispor que "A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias".

31. A rigorosa discriminação de campos materiais para o exercício da atividade tributária, tendo estatura constitucional, por si só já determina essa inalterabilidade. De maneira que a definição de cada instituto utilizada pela Carta Magna não pode ser manipulada pelo fiscal tão somente no afã de ampliar o campo de incidência tributária.

32. Veja-se que tal afirmação não resulta somente violação da regra escrita no art. 110, do CTN, mas também na ofensa à própria norma constitucional que definiu a regramatrix de incidência da contribuição previdenciária. Essa orientação é pacífica não apenas entre os doutrinadores, mas foi confirmada pelo próprio Supremo Tribunal Federal que, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS, afastou a exigência da contribuição social sobre a remuneração paga a administradores e autônomos a pretexto de que a tributação estaria na equiparação desta remuneração ao salário, olvidando-se do conceito infraconstitucional deste, extraído da Consolidação das Leis do Trabalho pelo Constituinte.

33. Nesse sentido, transcrevo abaixo trechos dos votos proferidos pelos Ministros Celso de Mello e Moreira Alves:

a) Celso de Mello: "a locução constitucional "folha de salários", inscrita no art. 195, I, da Carta Política, há de ser definida em função de critérios

estritamente técnicos, a serem considerados na exata e usual dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho.";

b) Moreira Alves: "(...) realmente já foi demonstrado, desde o voto do eminente Ministro Relator e em alguns dos votos que o seguiram, que a expressão "salário" é usada univocamente na Constituição no sentido de salário trabalhista. Mesmo para fins previdenciários – como se vê do art. 201 -, "salário" está empregado no sentido de remuneração em decorrência de vínculo empregatício."

c) Marco Aurélio: “Descabe dar a uma mesma expressão – salário – utilizada pela Carta relativamente a matérias diversas, sentidos diferentes, conforme os interesses em questão. Salário, tal como mencionado no inciso I do art. 195, não pode se configurar como algo que discrepe do conceito que se lhe atribuiu quando se cogita, por exemplo, da irreduzibilidade salarial, inciso VI do artigo 7º da Carta.”

34. Com efeito, o STF proclamou que "O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito”.

35. Mais recentemente, em 2005, ao apreciar a instituição do Pis e da Cofins sobre o faturamento, a Suprema Corte foi categórica ao não permitir a equiparação do conceito de faturamento, incorporado expressamente pela Constituição Federal, no seu art. 195, I, "b", ao de receita bruta, institutos totalmente distintos para o direito comercial. Na ocasião, foi declarada a inconstitucionalidade do parágrafo 1º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98, tendo em vista que o novo conceito de faturamento foi além do que previu a Constituição.

36. Assim, a vinculação do conceito expresso na Constituição àquele definido no direito privado à época da sua promulgação, referido nas decisões acima, também prevaleceu na decisão do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento de tema assemelhado, a respeito da incidência do imposto sobre serviços sobre a locação de bens móveis.

37. Frisa-se, porque importante, que o empregado nada usufrui pelo seguro de saúde, o que descarta então a possibilidade de considerar-se o valor pago como sendo salário utilidade para efeitos de cobrança de contribuições previdenciárias.

38. Enfim, cobrar contribuições sociais sobre estes benefícios é penalizar as empresas e desestimular a colaboração da sociedade no bem estar e segurança dos trabalhadores, para que os familiares não passem dificuldades em caso de falecimento do mantenedor da família.

39. Dessa forma, entendo que o lançamento não merece prosperar, tendo em vista que não devem incidir contribuições previdenciárias sobre a assistência médica.

CONCLUSÃO

40. Pelo exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO por entender que o plano de assistência médica não integra o salário de contribuição.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator