



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

Processo nº 11474.000257/2007-96
Recurso nº 259.673 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.047 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de maio de 2011
Matéria Salário Indireto: Assistência Médica
Recorrente TRANSPORTE E TURISMO SANTO ANTÔNIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1998 a 30/06/2006

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* NO CASO CONCRETO.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso dos autos, não existem pagamentos em relação aos fatos geradores lançados, o que impõe a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I.

PLANO DE SAÚDE PAGO PELO EMPREGADOR. INCIDÊNCIA E ISENÇÃO SUJEITA A REQUISITOS.

Os pagamentos de planos de saúde quando habituais estão compreendidos no campo de incidência da contribuição previdenciária por serem ganhos habituais sob a forma de utilidade. A isenção concedida pela lei exige que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir - devido a regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN - as contribuições apuradas até 12/2000, anteriores a 01/2001, nos termos do voto do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em aplicar a regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN; b) em negar provimento ao recurso, na questão de não integração dos valores gastos com planos de saúde ao Salário de Contribuição, nos termos do voto do Redator designado; e por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do Relator(a). Redator designado: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro De Moraes - Relator.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Damião Cordeiro de Moraes (Vice-Presidente), Bernadete de Oliveira Barros, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzales Silvério.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa TRANSPORTE E TURISMO SANTO ANTÔNIO LTDA (TRANSTUSA) contra decisão que julgou procedente o lançamento de débitos relativos a contribuições destinadas a Seguridade Social, correspondente à parte da empresa, no período de 07/1998 a 6/2006.

2. Conforme dispõe o relatório fiscal, “constituem fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações atribuídas aos segurados contribuintes individuais (dirigentes) pelos serviços prestados à empresa. Estas remunerações foram indiretas e ocorreram na forma de: a-) pagamentos dos prêmios do seguro saúde dos dirigentes e seus parentes, sendo integralmente custeados pela empresa, e consideradas como tal pelos motivos que expomos a seguir, em SEGURO SAÚDE DA DIRETORIA nos parágrafos 3.1 a 3.15 (LEVANTAMENTOS "SS1" e "SS2"), e; b-) pagamentos dos salários e encargos sociais e trabalhistas dos empregados que prestaram serviços particulares aos sócios, mediante inclusão destes em folhas de pagamentos da empresa, como se empregados desta fossem, sem que, de fato, tenha havido vínculo laboral entres estes trabalhadores e a empresa, pelos motivos que serão expostos adiante, em EMPREGADOS A SERVIÇO DOS DIRIGENTES, nos parágrafos 3.16 a 3.23 (LEVANTAMENTOS "SP1" e "SP2").

3. A ementa do acórdão nº 07-11.878, prolatado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Florianópolis, restou vazada nos seguintes termos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1998 a 30/06/2006

DECADÊNCIA.

As contribuições previdenciárias estão sujeitas ao prazo decadencial de dez anos, previsto no art. 45, incisos, da Lei nº 8.212, de 27 de julho de 1991.

PLANO DE SAÚDE EXCLUSIVO A DIRIGENTES. PRO LABORE INDIRETO.

O desembolso de valores a plano de saúde instituído pela empresa e oferecido exclusivamente aos seus dirigentes, diferente do ofertado ao empregados, integra o salário-de-contribuição, na forma prevista no art. 28, § 9º, alínea "q", in fine da Lei 8212/91.

EMPREGADO A SERVIÇO DE DIRIGENTE. PRO LABORE INDIRETO. AFERIÇÃO.

A utilização de empregados da empresa para prestação de serviços exclusivos nas residências dos dirigentes se constitui em pro labore indireto, sendo as remunerações pagas àqueles base de cálculo para aferição da contribuição previdenciária.

EMPREGADO E EMPREGADOR DOMÉSTICO. PRESSUPOSTOS LEGAIS. CARACTERIZAÇÃO.

O empregado doméstico, na acepção legal, é considerado aquele que presta serviço de natureza contínua a pessoa ou família, no âmbito residencial desta, em atividades sem fins lucrativos.

O empregador doméstico, para a lei, é a pessoa ou família que admite a seu serviço, sem finalidade lucrativa, empregado doméstico.

Não se amolda na qualidade de empregador doméstico a empresa, ainda que os serviços do empregado sejam prestados em âmbito residencial.

TAXA SELIC. MULTA.

As contribuições sociais previdenciárias, quando não recolhidas nos prazos previstos na legislação específica, sujeitam-se à aplicação da taxa SELIC e multa moratória.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/1998 a 30/06/2006

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade.

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS

O prazo para apresentação de provas no processo administrativo fiscal coincide com o prazo de que o contribuinte dispõe para impugnar o lançamento, salvo se comprovada alguma das hipóteses autorizadoras para juntada de documentos após esse prazo.

Lançamento Procedente” (fl. 322/323)

4. Em suas razões recursais, a empresa reitera os mesmos argumentos levantados em sede de impugnação conforme se pode verificar da transcrição de trecho da decisão vergastada abaixo:

“Tempestivamente, o sujeito passivo apresentou impugnação de fls. 244-257, alegando que constam lançamentos na notificação atingidos pela decadência e prescrição de cinco anos, contados da data do recebimento da notificação.

Aduz que o art. 45 da Lei nº 8.212/91 ampliou indevidamente o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional (CTN), que é lei complementar, e que prevê o prazo de cinco anos, nos termos de seus arts. 150, § 4º e 173.

Diz que as hipóteses de prescrição e decadência, em matéria tributária, são de reserva de lei complementar, nos termos do art. 146, III, da Constituição Federal (CF), colacionando jurisprudência favorável.

Considera que os valores pagos a título de seguro de saúde a dependentes dos gerentes e demais pessoas a eles ligadas não podem ser considerados salário indireto, por ofensa ao art. 28, § 9º, alínea q, da Lei nº 8.212/91.

Fala que assim como os dirigentes, os funcionários também têm à disposição o Convênio de Saúde firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Empresas de Transporte Rodoviário de Joinville, e que reembolsa 50% dos gastos incluídos neste convênio.

Tem que o fato de constar maior gasto com o plano de saúde dos dirigentes em relação aos dos empregados, reside no fato de que o convênio é facultativo.

Alega que todos os funcionários registrados prestam serviços exclusivamente à empresa, e que não procedem as afirmações que funcionários prestam serviços aos dirigentes.

Mostra que a classificação dos funcionários como sendo do departamento "Administração II" é meramente contábil, não havendo fundamento nas alegações do Relatório Fiscal.

Cita que o Auditor Fiscal não atribuiu individualmente aos dirigentes da impugnante um valor de remuneração indireta por eventuais serviços prestados de forma particular, porque tal fato não ocorre, tanto que os levantamentos foram feitos por aferição.

Assevera que especificamente quanto aos vigias, estes prestam serviços de segurança aos dirigentes, não se podendo afirmar que não é essencial para o desempenho das atividades de gerência, aliado ao fato do serviço de transporte coletivo receber vultosa quantia diária, os dirigentes recebem constantes ameaças de assalto/sequestro, inclusive o filho de um sócio já foi alvo de sequestro.

Entende que caso seja mantido o entendimento de que os funcionários prestam serviços diretamente a dirigentes, a contribuição previdenciária e demais encargos incidentes sobre os valores pagos devem ser calculados como se fossem empregados domésticos; assim, devem ser excluídos do montante arbitrado todos os encargos que não incidem aos empregados domésticos.

Comenta que os juros devem ser os fixados no art. 161, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), em 1% ao mês, e que qualquer valor cobrado acima é ilegal, tal qual a Selic.

Tem que a taxa Selic, por ter sido criada por lei ordinária, contraria o CTN que é lei complementar, bem como há ofensa ao princípio da legalidade, previsto no art. 150, I, da CF, já que a Lei nº 9.065/95 delegou à autoridade administrativa o modo de composição da taxa Selic.

Argumenta que a taxa Selic padece de ilegalidade e inconstitucionalidade, devendo o lançamento se revisto e corrigido conforme art. 161, CTN.

5. O fisco, por sua vez, não apresentou contrarrazões, sendo os autos remetidos a este Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, tendo em vista que atende aos pressupostos legais de admissibilidade.

DA DECADÊNCIA

2. Preliminarmente, a empresa recorrente alega que o prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário é de cinco anos contados da data do recebimento da notificação.

3. E no que se refere a esse instituto, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade de votos, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08, nos seguintes termos:

“Súmula Vinculante nº 08: São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

4. Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentados pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, **in verbis**:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciais ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

(...)"

5. Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante nº 08.

6. Afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplica ao caso concreto.

7. Compulsando os autos, constata-se que no Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal – TEAF (fl. 81) o auditor fiscal examinou Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP's da recorrente, sendo assim, considerando a totalidade da folha de salário da empresa, pode-se afirmar que houve o recolhimento de parte das contribuições sociais previdenciárias. Posto isso, há que se observar o disposto no artigo 150, §4º, do CTN.

8. Desta forma, tendo sido cientificada a recorrente do lançamento fiscal em 01/12/2006 referente às contribuições do período de 01/07/1998 a 30/06/2006, ficam alcançadas pela decadência quinquenal as competências 07/1998 a 05/2001, restando mantidas as competências 06/2001 a 06/2006.

9. Em razão do exposto, acato a preliminar de decadência para decotar do lançamento as competências 07/1998 a 05/2001.

INCONSTITUCIONALIDADE DA TAXA SELIC

10. De acordo com o recurso voluntário, o contribuinte “argumenta que a taxa Selic padece de ilegalidade e inconstitucionalidade, devendo o lançamento se revisto e corrigido conforme art. 161, CTN.”

11. Muito embora, já tenha me pronunciado anteriormente quanto a não apreciação da constitucionalidade de normas haja vista a súmula nº 2 do CARF¹, tecerei breve comentário a respeito dessa matéria.

12. Registre-se, porque importante, que a legislação de regência, sobretudo a Lei nº 8.212/91, afasta literalmente os argumentos erguidos pelo recorrente. De fato, as contribuições sociais arrecadadas estão sujeitas à incidência da taxa referencial SELIC - Sistema Especial de Liquidação e de Custódia, nos termos do artigo 34 da Lei nº 8.212/91:

“Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de

¹ Súmula CARF Nº 2

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

Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Restabelecido com redação alterada pela MP nº 1.571/97, reeditada até a conversão na Lei nº 9.528/97. A atualização monetária foi extinta, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/95, conforme a Lei nº 8.981/95. A multa de mora esta disciplinada no art. 35 desta Lei)”

13. A propósito do tema convém mencionar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovou a Súmula nº 04, nos seguintes termos:

“Súmula CARF Nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

14. Nesse contexto, correta a aplicação da taxa SELIC como juros de mora, com fulcro no artigo 34 da Lei nº 8.212/91. E considerando que há saldo remanescente não alcançado pelo instituto da decadência, passo agora a análise da questão de fundo.

PLANO DE SAÚDE – LEVANTAMENTOS “SS1” E “SS2”

15. Conforme peça fiscal de fls. 83/96, os levantamentos “SS1” e “SS2” referem-se “a pagamentos dos prêmios do seguro saúde dos dirigentes e seus parentes, sendo integralmente custeados pela empresa”.

16. Apenas para melhor informar o caso concreto, transcrevo parte do relatório fiscal nos seguintes termos:

“SEGURO SAÚDE DA DIRETORIA.

3.1. A empresa custeia integralmente, mediante contratação coletiva com a UNIMED SEGUROS SAÚDE SA, um seguro saúde disponível exclusivamente aos sócios, seus dependentes, agregados e outras pessoas indicadas por aqueles (seus parentes, alguns vinculados à empresa, a maioria sem qualquer vínculo).

(...)

3.14. Concluimos, portanto, que os pagamentos, pela empresa, dos prêmios do Seguro Saúde da Diretoria constituem, de fato, pró-labore indireto, pois, na verdade, se trata de contrapartida, complementar às remunerações declaradas, pelos serviços prestados como dirigentes da empresa. Nesta linha, justifica-se a inclusão e/ou permanência no Seguro Saúde de pessoas estranhas à empresa, parentes dos sócios, pois, considerando os prêmios pagos como pró-labore indireto dos sócios, estes podem livremente dispor de seu patrimônio, inclusive para financiar o seguro saúde de seus parentes. Por este ponto de vista, mesmo os prêmios do Seguro Saúde da Diretoria dos empregados parentes dos sócios deverão ser considerados pró-labore indireto, pois tais empregados foram incluídos no seguro na condição de parentes dos sócios, não por serem empregados.

3.15. Diante disto, tais prêmios pagos, lançados na contabilidade como Despesas de Seguros Gerais (atualmente Conta Contábil de nº 4.2.1.07.21), demonstrados na planilha anexa "LANÇAMENTOS CONTÁBEIS REF. AO SEGURO SAÚDE DA DIRETORIA", são a base para o lançamento das contribuições sobre remunerações indiretas atribuídas aos dirigentes por serviços prestados, estando classificadas nos LEVANTAMENTOS ‘SS1’ e ‘SS2’.” (fls. 84/89)

17. Depreende-se da leitura acima que o fisco exige contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas concedidas “aos dirigentes, seus dependentes legais, agregados (filhos solteiros maiores de 24 anos, netos solteiros menores de 21 anos e pais, todos devendo ser economicamente dependentes do titular), pseudo-agregados (agregados que não atendem aos requisitos da seguradora para figurarem nesta categoria) e outras pessoas indicadas pelos dirigentes (a maioria sem vínculo com a empresa).” por entender que o Seguro Saúde da Diretoria custeado integralmente pela empresa não se estendia aos empregados em geral, requisito esse necessário para se enquadrar na isenção legal disposta no item ‘q’, parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei 8.212/91. De maneira que aos empregados eram disponibilizados Convênio Saúde do Sindicato, no qual os funcionários custeavam 50% do benefício.

18. Com todo o respeito àqueles que divergem do meu posicionamento, entendo que a empresa pode oferecer planos de saúde distintos a seus empregados e aos membros da diretoria, pois a lei de regência (artigo 458, §2º, da CLT) não veda a concessão diferenciada do benefício, o que importa é que os funcionários em geral sejam contemplados com a assistência médica tendo em vista o aspecto social desta.

19. Desta forma, considero equivocado o procedimento fiscal ao qualificar o benefício como remuneração para efeito de incidência de tributos, vez que perfilho o entendimento de que a lei celetista não impõe que os planos devem ser disponibilizados a totalidade de empregados e dirigentes da empresa, assim como a equitatividade dos planos de assistência médica, conforme passarei a demonstrar a seguir.

20. O artigo 28, da Lei nº 8.212/91 conceitua a remuneração de forma mais abrangente, enquanto que a norma Celetista o faz de forma diferente em seu o § 2º, do artigo 458, da CLT, excluindo expressamente, sem estabelecer qualquer condição, o pagamento de plano de saúde do conceito de salário e, por consequência, do conceito de remuneração, o que faz com que não se possa admitir a afirmativa do fisco segundo a qual o Plano de Saúde integra o salário para os fins de incidência da contribuição previdenciária.

21. Apenas para melhor me posicionar sobre o tema, transcrevo o inteiro teor do dispositivo:

“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.” [g.n.]

22. Admitir um conceito de remuneração para o direito previdenciário e outro para o direito trabalhista deve ser evitado, pois o próprio Supremo Tribunal Federal – STF, no julgamento do RE 166.772/RS, firmou entendimento no sentido de que as definições postas no

inciso I, do artigo 195 da Constituição Federal devem ser interpretadas em conformidade com a dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho, mesmo para fins previdenciários.

23. Nesse sentido, menciono 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.”.

24. Assim sendo, o conceito de salário e remuneração utilizado na Constituição é unívoco e expressam a mesma ideia, de maneira que não se admite em matéria de vinculação tributária, como no caso de cobrança de contribuição previdenciária, que possa o lançamento de tributo sobre plano de assistência médica se a própria norma trabalhista retirou o caráter salarial do benefício.

25. Ressalte-se, porque importante, que a Mensagem nº 1.115/00, do Poder Executivo, que encaminhou o Projeto de Lei convertido na Lei nº 10.243/2001, justifica o acréscimo do § 2º ao art. 458, da CLT, como proposta para desvincular os benefícios do salário:

“4. A proposta modifica, ainda, o § 2º do art. 458, da CLT, que dispõe sobre o salário in natura, para determinar que os benefícios, concedidos pelo empregador, relativos a educação, transporte, assistência médica, hospitalar, e odontológica, seguros de vida e de acidentes pessoais e previdência privada, não integram o salário. A carência de serviços e benefícios sociais indica a conveniência de estimular as empresas a concederem benefícios que proporcionem aos trabalhadores maior segurança e satisfação, sem ônus subsequente de outra natureza. A proposta atende a essas expectativas desvinculando tais benefícios do salário.” [g.n.]

26. Veja-se que, em outras ocasiões, o legislador preferiu utilizar o conceito de remuneração da legislação trabalhista. Nesse sentido, o artigo 15 da Lei nº 8.036/90 (Lei do FGTS) permaneceu com a sua redação original, **in verbis**:

“Art. 15. Para os fins previstos nesta Lei, todos os empregadores ficam obrigados a depositar, até o dia 7 (sete) de cada mês, em conta bancária vinculada, a importância correspondente a 8% (oito por cento) da remuneração para ou devida, no mês anterior, a cada

trabalhador, incluídas na remuneração as parcelas de que tratam os artigos 457 e 458, da CLT, e a gratificação de Natal a que se refere a Lei nº 4.090, de 13 de julho de 1962, com as modificações da Lei nº 4.749, de 12 de agosto de 1965.” [g.n.]

27. É dizer: a Lei do FGTS, ao invés de fazer remissão ao conceito de remuneração previsto no artigo 28, da Lei nº 8.212/91, faz remissão expressa ao conceito de remuneração estabelecido nos artigos 457 e 458, da CLT.

28. Portanto, diante de tais considerações, sou levado a crer que o artigo 28, § 9º, ‘q’, da Lei nº 8.212/91, ao determinar condição para que o benefício fosse considerado fora do conceito de remuneração, foi na verdade revogado tacitamente pela Lei nº 10.243/2001, que acrescentou o § 2º, ao art. 458 da CLT.

29. Considerando que a legislação trabalhista asseverou claramente que o benefício concedido a título de assistência médica não é salário, resta evidente o óbice para que o fisco possa considerá-lo como base de cálculo para o salário-de-contribuição.

30. Por fim, deve-se aplicar o art. 110 do Código Tributário Nacional que assevera claramente: “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. De maneira que a incidência da contribuição previdenciária está restrita à folha de salário, conceito formalizado pelo direito trabalhista, pois quem define e limita a competência impositiva é a própria Constituição, que circunscreveu o tributo à folha de salário dos empregados. Sendo que o referido conceito não pode ser simplesmente alterado por outra legislação, haja vista a expressa vedação do Código Tributário Nacional.

O Aspecto Social do Benefício

32. De outro lado, as empresas, ao propiciarem diretamente os meios de consecução da assistência social e à saúde a seus empregados, estão contribuindo com o próprio Estado, que há muito não fornece devidamente aos cidadãos uma assistência médica com responsabilidade.

33. Sérgio Lindoso Baumann das Neves Pietroluongo, ao tratar da questão, vai mais longe ainda ao defender que:

“A empresa sub-roga-se no dever do Estado de ministrar a seguridade social. E, por via de consequência, não se justifica tal oferecimento se constituir em hipótese de incidência de exação previdenciária. Faz parte integrante da natureza da contribuição a sua finalística. Atendido diretamente o objetivo da previdência social, em condições ideais, dada a proximidade gerada pelo contrato de trabalho, entre quem enseja a proteção e o protegido, não tem cabimento subtrair-se do próprio montante parcela a ser utilizada na sua consecução. Não respeita a lógica sedimentadora da construção do ordenamento científico da seguridade social; portanto, tal raciocínio deve ser estendido (e estimulado) a todas as prestações laborais com cunho previdenciário, principalmente

quando o acréscimo operado fica fazendo parte indissociável da pessoa humana, podendo esta todo o tempo com ele contar." (In 'Da não incidência da contribuição previdenciária sobre planos de saúde oferecidos pelas empresas a seus empregados')

34. Como visto, o benefício de assistência médica deve ser estimulado e não restringido, como quer fazer o fisco no presente caso.

35. E mesmo para aqueles que divergem do meu posicionamento ao considerar a vigência do item 'p', § 9º, do artigo 28, da Lei de Custeio, também não merece subsistir a notificação neste ponto, porquanto, no caso dos autos, a cobertura dos planos de saúde abrangia a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

36. Nessa esteira, da mesma forma vem decidindo a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ao esclarecer que a norma não exige que os planos sejam idênticos a todos os empregados e dirigentes, declarando que, entender de forma diversa afrontaria o Código Tributário Nacional:

“CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA — PLANO DE SAÚDE. EXTENSÃO/COBERTURA À TOTALIDADE DO EMPREGADOS/FUNCIONÁRIOS. REQUISITO LEGAL ÚNICO.

De conformidade com a legislação previdenciária, mais precisamente o artigo 28, § 9º, alínea 'q', da Lei nº 8.212/91, o Plano de Saúde e/ou Assistência Médica concedida pela empresa tem como requisito legal, exclusivamente, a necessidade de cobrir, ou seja, ser extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes, para que não incida contribuições previdenciárias sobre tais verbas. A exigência de outros pressupostos, como a necessidade de planos idênticos à todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites da legislação específica em total afronta aos preceitos dos artigos 111, inciso II e 176, do Código Tributário Nacional, os quais estabelecem que as normas que contemplam isenções devem ser interpretadas literalmente, não comportando subjetivismos.”

37. Posto isso, o meu voto é para dar provimento parcial mantendo apenas o lançamento sobre o pró-labore indireto, nos termos do relatório fiscal, em relação a:

a) **Paola Hoffmann, Maurício Harger e João Carlos Harger** que tiveram vínculo empregatício, já rescindido desde 13/10/2000; 7/10/2004 e 07/07/1994, respectivamente. Além disso, Maurício Harger, relacionado como titular com três dependentes (cônjuge **Sabina Aguiar Xavier Harger e os filhos Júlia Xavier Harger e Mariana Xavier Harger**), e Paola Hoffmann, apesar de terem seu seguro saúde custeado em sua integralidade pela recorrente, se encontravam vinculados a outras empresas ou entes públicos no período fiscalizado.

b) **Fernanda Harger, Solange Nair da Silva Harger** – por não possuírem vínculo com a empresa recorrente e estarem vinculadas a outra instituição pagadora.

**EMPREGADOS A SERVIÇO DOS DIRIGENTES –
LEVANTAMENTOS “SP1” E “SP2”**

38. No que tange aos levantamentos “SP1” e “SP2”, a fiscalização esclareceu que o lançamento de débito se deu em razão de a empresa ter pago salários e encargos sociais trabalhistas a “empregados que prestaram serviços particulares aos sócios, mediante inclusão destes em folhas de pagamentos da empresa, como se desta fossem, sem que, de fato, tenha havido vínculo laboral entre estes trabalhadores e a empresa”.

39. Neste ponto, mantenho o lançamento tendo em vista o detalhamento do auditor ao descrever os serviços de natureza particular prestados pelos funcionários em sua peça fiscal, bem como a ausência da apresentação, por parte da empresa, de contratos de trabalho entre ela e seus empregados.

40. Quanto à alegação da recorrente que a contribuição incidente a remuneração paga a esses funcionários deveriam ser calculadas como se esses fossem empregados domésticos, não merece prosperar. Isso porque conforme acórdão nº 07-11.878 “não há a figura do empregado na qualidade de doméstico, com o vínculo empregatício em empresa” nos termos dos artigos 12 e 15 da Lei 8.212/91.

41. E conclui esclarecendo que “os funcionários, cujas remunerações serviram de parâmetro para aferição da base de cálculo da contribuição previdenciária dos dirigentes, objeto do lançamento, são empregados da empresa, que prestavam serviços particulares àqueles, em suas residências, o que se constitui, conforme alhures demonstrado, vantagem econômica, considerada como remuneração indireta.”

42. Assim, nego provimento ao recurso voluntário em relação aos levantamentos “SP1” e “SP2”.

CONCLUSÃO

43. Assim, CONHEÇO do recurso voluntário e dou PROVIMENTO PARCIAL para excluir as parcelas decaídas relativas às competências 07/98 a 05/2001 e afastar do lançamento os levantamentos “SS1” e “SS2”, observadas as ressalvas feitas no item 32.

Damião Cordeiro de Moraes

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações divergentes do relator em relação à decadência e à incidência da contribuição sobre os pagamentos a planos de saúde.

Por conta do dispositivo do *caput* art. 62-A do Regimento do CARF, a decadência está sujeita ao conteúdo do Resp 973.933 SC, cuja ementa transcrevemos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadência rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à

ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Portanto, diante de um caso em que a lei prevê o pagamento antecipado e a recorrente não logra provar que o fez em relação ao fato gerador em questão, é de ser aplicado a regra decadencial do art. 173, inciso I do CTN. Não contam dos autos quaisquer pagamentos feitos pela recorrente em relação aos fatos geradores considerados pela fiscalização, logo é de ser aplicada a regra decadencial do art. 173, I do CTN. Assim, estão atingidos pela caducidade os fatos geradores até 31/12/2000, o que inclui tanto a competência 12 como a competência 13 do respectivo ano, em razão do conteúdo do Resp 973.933-SC e do art. 62-A do Regimento deste CARF.

Plano de saúde. Inclusão no campo de incidência com isenção somente mediante a obediência dos requisitos legais.

Iniciamos a análise sobre a incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei 8.212/91 sobre pagamentos de planos de saúde tomando o dispositivo constitucional que outorgou competência para a União instituir tal contribuição.

Os dispositivos que tratam do assunto estão, primordialmente, no art. 195, no entanto, não podemos desconhecer o conteúdo do §art. 201

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:

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)

(...)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

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)

(...)

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

Como se vê, a Constituição conferiu competência à União para instituir contribuição para financiar a seguridade social – incluída nesta a previdência social, conforme o caput do art. 194 – que pode incidir, no caso do empregador, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; e, no caso, do trabalhador, sobre base de cálculo com relação à qual não houve expressa previsão de limites. Importante atentar para o fato de o §11º do art. 2001 ter autorizado a instituição de incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos habituais a qualquer título.

Portanto, para as contribuições previdenciárias, temos que, desde de pelo menos a edição da emenda 20/98, a incidência destas estava autorizada, entre outros, para os seguintes fatos geradores:

- No caso dos empregadores, sobre a folha de salários e demais itens remuneratórios(rendimentos) pagos à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bem como sobre os ganhos habituais do empregado pagos a qualquer título;
- No caso dos trabalhadores, não há expressa delimitação dos fatos geradores.

Como é cediço, a constituição apenas autoriza a criação de tributos, deixando para a Lei Ordinária do ente federativo a tarefa de criar a exação autorizada pelo Texto Magno. No caso das contribuições para a seguridade social, é a Lei 8.212/91 que cumpre esse papel de forma mais específica, apesar de existirem outras contribuições destinadas a financiar a seguridade social criadas por outras leis(PIS, COFINS e CSLL, por exemplo).

A referida lei determinou, em seu art. 11, que os empregadores, a quem denominou de empresas, seriam contribuintes de contribuições sociais “incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço”(parágrafo único, alínea “a”).,

sendo segurados aquelas pessoas enumeradas no art. 12. Para os trabalhadores, a lei definiu que a contribuição incidiria o salário-de-contribuição, sendo este definido no art. 28.

A definição das hipóteses de incidência da contribuição das empresas é encontrada no art. 22, o qual em seus quatro incisos estabelece a incidência de uma contribuição previdenciária geral sobre a remuneração dos empregados, uma contribuição previdenciária relacionada aos riscos do trabalho, uma contribuição previdenciária sobre contribuintes individuais e uma contribuição previdenciária devida sobre pagamentos a cooperativas de trabalho.

Interessa-nos para o momento a contribuição previdenciária das empresas cuja hipótese está presente no inciso I do art. 22, *in verbis*:

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)

Analisando o referido dispositivo, podemos constatar, portanto, que três são as hipóteses de incidência do inciso I: remunerações, ganhos habituais sobre a forma de utilidades e adiantamentos decorrentes de reajuste salarial.

Logo, cabe-nos verificar se os pagamentos feitos pelo empregador a título de previdência complementar estão alcançados por algumas incidências do inciso I do art. 22.

Para tanto, em obediência ao art. 110 do CTN, iremos buscar, em relação aos empregados, o alcance das expressões constantes em tais hipóteses de incidência na legislação trabalhista.

Assim, remuneração será aquilo que a CLT assim o considera. Sistematizando o conteúdo dos arts. 457 e 458 do código trabalhista, temos que remuneração é gênero do qual o salário *lato sensu* e as gorjetas são espécies. Ao seu turno, o salário *lato sensu* compreende o salário *stricto sensu*, as comissões, as porcentagens, as diárias e ajudas de custo que ultrapassem 50% do salário *stricto sensu*, as gratificações ajustadas, os abonos e as utilidades não excepcionadas pela lei trabalhista.

A essa altura podemos concluir que as *utilidades* excepcionadas pela CLT não estão abrangidas pelo conceito de remuneração.

No entanto, conforme esclarecido anteriormente, a Constituição autorizou a incidência da contribuição previdenciária não só sobre a remuneração como também sobre os

ganhos habituais dos empregados a qualquer título, ao passo que a Lei 8.212/91 instituiu a incidência da contribuição das empresas sobre os ganhos habituais dos empregados sob a forma de utilidades.

No que tange aos pagamentos de planos de saúde, quis a CLT estabelecer que se trata de utilidade que deve ser excepcionada da noção de salário *lato sensu*, e, portanto, da noção de remuneração, mas isso não retira sua natureza de utilidade paga aos empregados que, sendo habitual, sofre a incidência da contribuição, conforme autorização constitucional e incidência positivada pela segunda parte do inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91.

Sabendo da dificuldade de conceituarmos o que é habitual, adotaremos a habitualidade como a qualidade daquilo que é freqüente, que é repetido muitas vezes, o que implica tomarmos como habitual aquilo que é, ou poderá ser, repetido mais de três vezes durante a duração do contrato de trabalho. No caso em tela, os pagamentos de planos de saúde preenchem tal requisito, portanto consideramos que são ganhos habituais, ou seja, são ganhos habituais sob a forma de utilidade que sofrem a incidência da contribuição previdenciária. Estando no campo de incidência, foi instituída uma isenção por meio da norma do art.

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; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Portanto, é requisito da isenção que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

No presente caso, restou evidenciado que o benefício não era fornecido a todos os empregados, o que impede a fruição da isenção.

Assim, em resumo, votamos por afastar os fatos geradores até 31/12/2000, incluindo a competências 12 e 13 do respectivo ano, bem como por negar provimento ao recurso quanto ao plano de saúde. Nas demais questões, acompanhamos o relator.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

Processo nº 11474.000257/2007-96
Acórdão nº **2301-02.047**

S2-C3T1
Fl. 361



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por MAURO JOSE SILVA em 13/06/2011 15:33:59.

Documento autenticado digitalmente por MAURO JOSE SILVA em 13/06/2011.

Documento assinado digitalmente por: MARCELO OLIVEIRA em 03/08/2011, DAMIAO CORDEIRO DE MORAES em 26/07/2011 e MAURO JOSE SILVA em 13/06/2011.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 20/09/2019.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP20.0919.11472.6JN1

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:

6DF9BB3E87690D88CBF54485874C1A3DB38C1ABC