Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.003304/2009-01

Processo nº	19515.003304/2009-01
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2401-010.566 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	09 de novembro de 2022
Recorrente	PEEQFLEX EMBALAGENS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ENDEREÇAMENTO DE INTIMAÇÕES DE ATOS PROCESSUAIS NA PESSOA DO PROCURADOR.

Não encontra respaldo legal nas normas do Processo Administrativo Fiscal a solicitação para que a Administração Tributária efetue as intimações de atos processuais administrativos na pessoa e no domicílio profissional do procurador (advogado) constituído pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Neste sentido dispõe a Súmula CARF nº 110.

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE DO STF. APLICAÇÃO DO CTN.

Prescreve a Súmula Vinculante n° 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, motivo pelo qual o prazo de decadência a ser aplicado às contribuições previdenciárias e às destinadas aos terceiros deve estar de conformidade com o disposto no CTN. Com o entendimento do Parecer PGFN/CAT n° 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social utiliza-se o seguinte critério: (i) a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra geral do art. 173 do CTN, e, (ii) O pagamento antecipado da contribuição, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra prevista no §4° do art. 150 do CTN.

DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. PARCELAS RELATIVAS A RUBRICAS. SÚMULA CARF Nº 99.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4°, 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. COBERTURAS DIFERENTES.

> O valor pago por assistência médica prestada por plano de saúde, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, não integra o salário-de-contribuição, ainda que os serviços sejam prestados por mais de um plano ou que os riscos acobertados e as comodidades do plano sejam diferenciados por grupos de trabalhadores, desde que todos os trabalhadores tenham acesso aos planos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) reconhecer a decadência até a competência julho/2004; e b) excluir os lançamentos relativos a pagamento de planos de saúde, correspondente ao levantamento "PSI – Plano de Saúde Contribuintes Individuais".

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 111 e ss).

Pois bem. Trata-se de crédito Debcad n° 37.231.554-2, lançado pela fiscalização em 19.08.2009, contra o contribuinte acima identificado, que de acordo com o Relatório Fiscal de fis. 39/46, refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social, incidente sobre remuneração paga a contribuintes individuais que prestaram serviço para a empresa.

O crédito lançado corresponde a R$ 41.669,21 (quarenta e um mil, seiscentos e sessenta e nove reais e vinte um centavos), consolidado em 19.08.2009, abrangendo o período de 01 a 12/2004.

Informa ainda o relatório fiscal que para os fatos geradores lançados neste Auto de Infração, a empresa não efetuou qualquer recolhimento, não os incluiu em folhas de pagamento, bem como, não os declarou nas GFIPs apresentadas à RFB antes do início do procedimento fiscal.

De acordo com o relatório fiscal:

> 1. A empresa acima qualificada deixou de declarar em GFlP e de recolher em época própria contribuições previdenciárias devidas ao FPAS (Fundo de Previdência e Assistência Social), motivo pelo qual está sendo lavrado este Auto de Infração.

Original

2. **Para os fatos geradores lançados neste Auto de Infração, a empresa não efetuou qualquer recolhimento, não os incluiu em folhas de pagamentos, bem como, não os declarou nas GFIP apresentadas à RFB antes do início do procedimento fiscal.**

2.1 - A empresa não descontou as contribuições devidas pelos contribuintes individuais que não foram relacionados nas folhas de pagamentos, assumindo dessa forma a responsabilidade pelas importâncias não descontadas (Art. 33, § 5 da Lei 8.212/91)

3 – A empresa declarou em GFIP os demais fatos geradores de contribuições previdenciárias que constaram de suas folhas de pagamentos, bem como, as contribuições descontadas dos segurados.

4. Tal constatação foi feita pelo confronto dos livros contábeis da empresa (Livro Diário e Razão) com as folhas de pagamentos e as GFIP apresentadas a esta fiscalização.

5. Para os fatos geradores citados no item 2 acima a empresa não os contabilizou em títulos próprios de sua contabilidade, isto é, lançou os pagamentos efetuados direta ou indiretamente aos segurados a seu serviço em contas que receberam também lançamentos de pagamentos ou despesas que não se constituem fato gerador de contribuições previdenciárias, o que contraria determinação da Lei n° 8212 de 24/07/1991, art. 32, II, combinado com o art. 225, II e §§13 a 17 do Regulamento da Previdência Social - RPS. aprovado pelo Decreto 3.048 de 06/05/1999, conduta que resultou no Auto de Infração n. 37.186.650-2, pelo descumprimento desta obrigação acessória.

6 - Tratam-se de contribuições Suplementares, tendo em vista que a empresa declarou através de GFIP (Guias de Pagamento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social), em todas as competências do período contido neste Auto de Infração parte dos fatos geradores e das contribuições devidas, antes do início do procedimento fiscal.

7 - Todos as Declarações em GFIP e os recolhimentos efetuados pela empresa antes do início deste procedimento de fiscalização foram considerados e não constam deste Auto de Infração.

(...)

Para as infrações com fato gerador anterior a 04/12/2008, data da entrada em vigor da MP n° 449/2008 transformada na Lei 11.941 de 27/05/2009, a multa aplicada deve observar o princípio da retroatividade benigna (CTN, art. 106, inc. ll, c), comparando-se a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e a imposta pela legislação superveniente.

(...)

1 - Assistência Médica Diferenciada a parte dos Segurados:

A empresa PEEQFLEX EMBALAGENS LTDA contratou e pagou para parte de seus empregados, aos administradores e a outras pessoas físicas sem vinculo empregatício, plano de saúde diferenciado, isto é, com custo e cobertura maior que o plano contratado para todos os empregados da empresa, cujos custos foram contabilizados com o título de "Plano de Saúde AIG", conta 12325.

(...)

2 - Pagamentos efetuados a Contribuintes Individuais (Autônomos)

2 - Durante o procedimento fiscal foi constatado que a empresa, além dos fatos geradores lançados nas folhas de pagamentos, contratou e remunerou contribuintes individuais e não os relacionou em suas folhas de pagamentos, não incluiu esta remuneração na base de cálculo que utilizou para calcular a contribuição previdenciária de sua responsabilidade, bem como não declarou a remuneração nas GFIP apresentadas à Receita Federal do Brasil – RFB, antes do início da fiscalização bem como, não efetuou o desconto da contribuição

Original

> **previdenciária devida pelos contribuintes individuais que lhe prestaram serviços sem vinculo empregatício.**
>
> 2.1 – Tal constatação foi feita nos livros contábeis da empresa (Livro Diário e Razão) em confronto com as folhas de pagamentos e as GFIP apresentadas a esta fiscalização.
>
> 2.1.1 – Pelo ato da empresa não ter retido destes contribuinte individuais as contribuições por eles devidas conforme determinação da Lei n. 10.666 de 08/05/2003 art. 4, caput, foi lavrado o auto de infração Debcad n. 31.186.651-0, pelo descumprimento desta obrigação acessória
>
> **2.2 - Constatado que a empresa não incluiu os pagamentos acima descritos nas folhas de pagamentos dos segurados a seu serviço, não as declarou nas GFIP apresentadas à RFB, nem efetuou qualquer recolhimento relativos a este fato gerador, está sendo lavrado o presente Auto de Infração.**
>
> 2.2.1 - Pelo fato da empresa não ter relacionado estes contribuintes individuais nas folhas de pagamentos da empresa juntamente com os demais segurados que prestaram serviços à empresa, descumprindo assim a obrigação acessória prevista na Lei 8.212/91, art. 32, I, combinado com o artigo 225, I e parágrafo 9., do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, foi lavrado/o auto de infração Debcad n. 37.186.649-9.
>
> (...)
>
> 2.4 - A empresa não atendeu a intimação para identificar com o número do NIT (Número de Identificação do Trabalhador) todos os segurados contribuintes individuais, que se constitui em infração ao disposto na Lei n. 8.212 de 24/07/1991 art. 32, inciso III e parágrafo 11, com redação da Medida Provisória n. 449 de 03/12/2008, convertida na Lei n. 11.941 de 27/05/2009, combinado com o art. 225 ,inciso III do Regulamento de Custeio da Previdência social - RPS, aprovado pelo Decreto, n'. 3.048 de 06/05/1999, motivo pelo qual, foi lavrado o auto de infração Debcad n. 37.231.556~9, pelo descumprimento desta obrigação acessória.

Os valores das bases de cálculo utilizados pela fiscalização para apuração das contribuições devidas, as quais constam dos anexos e discriminativos deste AI podem ser verificados, segurado por segurado, nas planilhas anexas ao relatório fiscal.

Os valores das remunerações que formam as bases de cálculo das contribuições devidas pela empresa, constantes dos anexos e discriminativos deste Auto de Infração, foram apurados através do exame das folhas de pagamentos e registros contábeis da empresa, tendo sido confrontados com as GFIP (Guias de Pagamento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social), apresentados a fiscalização durante a ação fiscal.

As bases de cálculo e contribuições lançadas nos discriminativos deste Auto, foram divididos em partes denominadas de levantamentos, os quais podem ser identificados conforme segue.

> I CIC — CONTRIB. 1NDIV CONTABILIDADE, relaciona os fatos geradores e as contribuições devidas e não recolhidas, relativos a remuneração pagas ou devidas aos contribuintes individuais (autônomos), os quais não foram incluídos em folhas de pagamento, não foram declaradas em GHP, constatados na contabilidade da empresa.
>
> II PSI — PLANO DE SAÚDE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS, relaciona os fatos geradores e as contribuições devidas e não recolhidas, relativos às remunerações indiretas recebidas pelos contribuintes individuais, correspondentes ao plano de saúde diferenciado não incluídos em folhas de pagamento e não declarados em GFIP pelo sujeito passivo, verificados na contabilidade da empresa.

Para cada levantamento acima relacionado foi anexada planilha que individualiza os valores lançados neste Auto de Infração.

Original

Demais créditos constituídos no Procedimento Fiscal:

AI n° 37.231.553-4 contém as contribuições devidas pela empresa, calculadas sobre os valores das remunerações apuradas durante o procedimento de fiscalização.

Al n° 37.231.555-0 contém as contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros) calculadas sobre o valor das remunerações apuradas durante o procedimento de fiscalização.

AI n° 37.186.649-9 — Código 30 por deixar de incluir em folha de pagamento parte dos contribuintes individuais que lhe prestaram serviços;

AI n° 37.186.650-2 — Código 34 por deixar de lançar mensalmente em títulos próprios, de forma discriminada, os fatos geradores de contribuições previdenciárias;

AI n° 37.231.556-9- Código 35 Por deixar de apresentar os esclarecimentos necessários à fiscalização,

AI n° 37.186.651-0 — Código 59 por deixar a empresa de efetuar o desconto das contribuições previdenciárias devidas por parte dos contribuintes individuais.

A empresa foi cientificada do lançamento fiscal em 24/08/2009, fls. 62 e apresentou defesa tempestiva em 23/09/2009, através do instrumento de fls. 67/82, alegando em síntese:

> **Decadência dos Créditos Previdenciários**
>
> 1. Parte dos créditos cobrados neste Auto de Infração (período de 01 a 08/2004) encontra-se decadente. Fundamenta seu entendimento no artigo 150, parágrafo 4° do Código Tributário Nacional.
>
> **Da não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre Plano de Saúde e Seguro de Vida**
>
> 2. Tece várias considerações acerca do direito universal à saúde e do princípio da igualdade, previstos na Constituição Federal, concluindo que ao conceder plano de saúde e seguro de vida privado aos seus funcionários o faz de livre e espontânea vontade, de sorte que não pode ser compelida a conceder indistintamente assistência médica privada a todos os empregados.
> 3. O auditor fiscal notificante entendeu, a partir da verificação de concessão de plano de saúde e seguro de vida diferenciados a determinados funcionários, que tais pagamentos integrariam o conceito de remuneração previsto no artigo 22, inciso I, da Lei 8.212/91.
> 4. O auditor fiscal deixou de atentar para o conceito de remuneração. A legislação trabalhista estabelece que a remuneração do empregado é composta pela somatória do salário direto e indireto, sendo essa última grandeza integrada por verbas pagas pelo empregador ao empregado a título de gratificações ajustadas. Reproduz o art. 457, parágrafo 1° da Consolidação das Leis do Trabalho — CLT.
> 5. De acordo com Maurício Godinho Delgado, a legislação, a jurisprudência e a doutrina pátria, existem verbas que não se qualificam como salário e também não compõem o conceito de remuneração. Neste grupo englobam-se as utilidades que, embora não cumprindo efetivo papel instrumental à realização do contrato, têm sua natureza jurídica salarial afastada por norma jurídica constitucional ou legal: trata-se de bens e serviços como educação, saúde, transporte para o

Original

trabalho e respectivo retorno, seguro de vida e acidentes pessoais e previdência privada.

6. Afirma que em relação à concessão de assistência médica (plano de saúde) e de seguro de vida, a Consolidação da Legislação Trabalhista é expressa no sentido de que tais verbas não compõem o conceito de remuneração. Reproduz o artigo 458.

7. Se tais verbas não compõem o conceito de remuneração e a Lei n° 8.212/91 determina que a contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, incidirá sobre o total das remunerações pagas a empregados, a qualquer título, logo, não há incidência da contribuição social sobre as parcelas pagas por ela a seus funcionários a título de plano de saúde e seguro de vida.

8. Ressalta que segundo o artigo 2° da Lei de Introdução ao Código Civil, a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior, bem como lei específica se sobrepõe a norma geral.

9. No caso em tela, a Lei n° 10.243/01 ao incluir, entre as verbas que não compõem o salário, as utilidades concedidas pelo empregador a título de assistência médica e seguro de vida, afastou qualquer interpretação no sentido de que estas verbas teriam natureza salarial e, por conseguinte, alterou o sentido na norma que dispõe sobre o salário-contribuição, afastando a incidência de contribuição social sobre estas parcelas.

10. A alteração promovida pela Lei 10.243/01 somente consolidou a clássica fórmula exposta pela doutrina: *"somente terá natureza salarial a utilidade fornecida pelo trabalho e não para o trabalho"* para caracterização do denominado "salário-utilidade", isto é, o salário em pecúnia (dinheiro, moeda nacional) ou em bens ou serviços (utilidades).

11. Segundo a doutrina e jurisprudência consolidadas, a ordem jurídica não considera que todo fornecimento de bens e serviços (utilidades) pelo empregador ao empregado ao longo do contrato configure-se como salário in natura (ou salário utilidade), o que significa dizer que nem todo fornecimento de utilidades assume natureza salarial.

12. Para que a utilidade fornecida se caracterize como salário utilidade é necessária a verificação de dois requisitos: (i) a habitualidade ou não do fornecimento do bem ou do serviço; (ii) a causa e os objetivos contraprestativos desse fornecimento.

13. Quanto ao segundo requisito, encontra-se pacificado na jurisprudência nacional que são necessários que a causa e objetivos que envolvem o fornecimento de determina utilidade sejam essencialmente uma contraprestação ao serviço prestado.

14. Entende que não se verifica caráter retributivo no fornecimento de bens ou serviços como instrumento para viabilização ou aperfeiçoamento da prestação laboral, muito menos na oferta de serviços de saúde.

15. Quanto à concessão de plano de saúde e seguro de vida diferenciado a administradores e profissionais autônomos, verifica-se que referidas verbas também não compõem o conceito de contraprestação pelos serviços prestados por estes profissionais.

16. Reproduz o artigo 22, inciso III da Lei 8.212/91.

Original

17. Não se alegue a violação ao artigo 28, parágrafo 9°, alínea "q" da Lei n° 8.212/91, tal como afirma o auditor fiscal, uma vez que a norma em questão não impossibilita o fornecimento diferenciado de assistência médica, mas somente assevera que a utilidade deve ser fornecida a todos os empregados.

18. Ademais, o conceito de salário-contribuição decorre da definição de remuneração tecido na legislação e na jurisprudência trabalhista, de modo que não pode ser dissociado das características e dos requisitos impostos para sua caracterização.

19. Não há dúvida que o fornecimento de assistência médica e do seguro de vida pela impugnante, ainda que de forma diferenciada, a determinados empregados, a administradores e a profissionais autônomos não compõem o salário de contribuição, razão pela qual deve ser julgado improcedente o presente auto de infração no tocante à cobrança da contribuição social, bem como em relação às penalidades impostas por suposto descumprimento de deveres instrumentais que decorreriam desta obrigação principal inexistente.

Da duplicidade no tocante à imposição de penalidades por descumprimento de obrigações acessórias

20. Além do lançamento para cobrança de contribuições sociais, também foram imputadas diversas penalidades à impugnante com base em suposto descumprimento de obrigações acessórias decorrentes daquela obrigação principal.

21. Não se pode admitir que o fiscal imponha, de forma desarrazoada e duplicidade, penalidades diversas relativas a descumprimento de obrigações acessórias que decorrem da obrigação principal de recolher o tributo.

22. Ao imputar a cobrança da contribuição social a impugnante, a fiscalização também imputou multa em razão do descumprimento dessa obrigação fiscal principal, conforme se verifica do Discriminativo Sintético do Débito em que consta o valor total de R$ 73.850,41 a título de multa de ofício.

23. Não obstante a imputação de penalidade no presente AI, foram imputadas diversas penalidades nos AIs n's. 37.231.554-2. 37.231.555-0, 37.186.649-9, 37.186.650-2, 37.231.556-9 e 37.186.651-0, o que configura *bis in idem*, isto é, cobrança em duplicidade, vedada no ordenamento jurídico brasileiro sobre o mesmo fato jurídico tributário.

24. Portanto, deve ser julgado improcedente o Al também quanto à cobrança de penalidade imposta, seja em razão da improcedência da obrigação principal, seja porque houve imposição em duplicidade de penalidades sobre o mesmo fato jurídico.

Pedido

25. Requer seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração, cancelando-se integralmente os créditos previdenciários constituídos, em razão dos argumentos apresentados na presente defesa.

26. Subsidiariamente, requer seja reconhecida a duplicidade na imposição das penalidades havidas neste e em outros autos de infração lavrados na mesma data com a ora impugnante, afastando as multas impostas.

Requerimento

Original

27. A impugnante apresenta requerimento em 08.01.2010, solicitando a juntada das procurações e substabelecimentos para regularizar a representação processual da empresa.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil**, por meio do Acórdão de e-fls. 111 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação improcedente**, com a **manutenção** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**
>
> Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004
>
> Ementa:
>
> **CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.** A empresa é obrigada a arrecadar, mediante desconto das remunerações, as contribuições dos contribuintes individuais (a partir de 04/2003) a seu serviço, e recolher, nos prazos definidos em lei, o valor arrecadado juntamente com as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, a estes segurados.
>
> **DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.** Para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional, contando-se o prazo cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.
>
> **SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. ASSISTÊNCIA MÉDICA.** Os valores pagos pela empresa a título de assistência médica enquadram-se no conceito de salário-de-contribuição quando seu fornecimento não atende todos os requisitos legais de isenção das contribuições previdenciárias devidas.
>
> **OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DISTINTAS. BIS IN IDEM INOCORRÊNCIA.** Inexiste a ocorrência de *bis in idem* quando o sujeito passivo tem contra si, lavrado diversos Autos de Infração por descumprimento de obrigações acessórias distintas, conforme previsto na legislação em vigor.
>
> Impugnação Improcedente
>
> Crédito Tributário Mantido

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 133 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos tecidos em sua impugnação, abordados de acordo com os seguintes tópicos, em síntese: (i) decadência; (ii) assistência médica diferenciada.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário, tendo sido distribuídos originariamente ao Conselheiro Rodrigo Lopes Araújo.

Em sessão realizada no dia 05 de outubro de 2021, os membros do colegiado, por meio da **Resolução n° 2401-000.906** (e-fls. 309 e ss), decidiram converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

> [...] Conforme relatório fiscal, o lançamento formalizado por meio do presente processo abrange os levantamentos abaixo, referentes aos seguintes fatos geradores relacionados a pagamentos a empregados e contribuintes individuais.:
>
> - CIC - CONTRIB INDIV CONTABILIDADE: remunerações pagas aos contribuintes individuais, não incluídas em folhas de pagamento e nem declaradas em GFIP;
> - PSI – PLANO DE SAÚDE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS: remunerações indiretas recebidas pelos contribuintes individuais,

Original

> correspondentes ao oferecimento de planos de saúde diferenciados, não incluídas em folha de pagamento nem declaradas em GFIP;

Da leitura da impugnação e do recurso voluntário, verifica-se que a contribuinte não questiona o mérito relativo ao levantamento "CIC", insurgindo-se somente quanto a ocorrência do prazo decadencial, a exigência de contribuições relacionadas ao custeio de plano de saúde e seguro de vida.

Quanto à decadência, conforme jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça, o prazo decadencial para o Fisco constituir o crédito tributário 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 do tributo ou quando, a despeito da previsão legal, não há pagamento, inexistindo declaração prévia do débito, nos termos do art. 173, I, do Código Tributário Nacional (CTN). Caso haja antecipação do pagamento, ainda que parcial, aplica-se a regra do art. 150, §4º, do mesmo código, ou seja, a decadência se opera contados cinco anos da data do fato gerador, desde que não seja constatado dolo, fraude ou simulação.

No caso em questão, as competências lançadas foram as de 01/2004 a 12/2004 e a ciência do lançamento se deu em 24/08/2009, conforme comprovante de entrega de correspondência juntado aos autos na e-fl. 123. Portanto, necessário verificar, para as competências anteriores a 08/2004, se aplicável a regra do art. 150, §4º, do CTN.

Verifica-se que o julgador *a quo* observou que não consta do relatório "DAD – Discriminativo de Débito" a existência de qualquer pagamento antecipado. Em seu recurso, a contribuinte não teceu considerações acerca de tal observação, se limitando a invocar o art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional. Todavia, o relatório fiscal informa que:

> 3 - A empresa declarou em GFIP os demais fatos Geradores de Contribuições Previdenciárias que constaram de suas folhas de pagamentos, bem como, as contribuições descontadas dos segurados.
>
> (...)
>
> 6 – Tratam-se de contribuições Suplementares, tendo em vista que a empresa declarou através de GFIP (Guias de Pagamento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social), em todas as competências do período contido neste Auto de Infração parte dos fatos geradores e das contribuições devidas, antes do início do procedimento fiscal.
>
> 7 - Todos as Declarações em GFlP e os recolhimentos efetuado pela empresa antes do início deste procedimento de fiscalização foram considerados e não constam deste Auto de Infração.

Depreende-se ser possível que a autoridade fiscal, quando do lançamento, tenha elaborado o demonstrativo "DAD" desconsiderando valores de contribuições já recolhidos, relativos a outras parcelas pagas a empregados e contribuintes individuais. Teria, dessa forma. constituído o crédito somente sobre montante não considerado pela empresa como base de cálculo das contribuições.

Por exemplo, considerando que o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal informa que a auditoria verificou o cumprimento das obrigações previdenciárias decorrentes da remuneração paga a segurados em todo o ano de 2004 e que somente foram lançados os valores relativos a planos de saúde, é bem provável que a autoridade fiscal tenha apurado recolhimentos dos tributos incidentes sobre o restante da remuneração.

Como a Súmula CARF nº 99 caracteriza como pagamento antecipado o recolhimento de qualquer valor na competência do fato gerador a que se referir a autuação, independentemente de ter sido incluída a parcela relativa a rubrica exigida no auto de infração, torna-se necessário apurar se houve recolhimentos feitos pela empresa referentes às competências 01/2004 a 07/2004.

Original

> Nesse cenário de instrução processual, VOTO POR CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA para que a unidade local da RFB esclareça se houve recolhimento das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa relativas às competências 01/2004 a 07/2004, discriminando, caso positivo, os valores por competência e por categoria de segurado.

Em cumprimento à **Resolução**, foram juntados aos autos os documentos de e-fls. 317 e ss e que consistem em "Telas do Sistema de Arrecadação Águia - DATAPREV com as consultas para os recolhimentos referentes às competências em questão, como requerido pela Resolução do CARF".

Regularmente intimado, o sujeito passivo não apresentou sua manifestação.

Em seguida, considerando que o Relator Conselheiro Rodrigo Lopes Araújo, representante da Fazenda Nacional, não mais integra nenhum dos colegiados da Seção, os autos foram encaminhados e redistribuídos, mediante sorteio, no âmbito da turma, tendo sido distribuídos a este Conselheiro para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n° 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Do pedido de intimação pessoal dos patronos.

O contribuinte, em seu petitório recursal, protesta pela intimação pessoal de seu patrono. Para tanto, requer sejam as intimações e notificações referentes ao presente processo, expedidas em nome do seu advogado.

Contudo, trata-se de pleito que não possui previsão legal no Decreto n° 70.235/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, nem mesmo no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria n° 343/2015, por força do art. 37 do referido Decreto.

Ademais, o art. 23, incisos I a III do Decreto n° 70.235/72, dispõe expressamente que as intimações, no decorrer do contencioso administrativo, serão realizadas pessoalmente ao sujeito passivo e não a seu patrono.

A propósito, neste sentido dispõe a Súmula CARF n° 110, a seguir transcrita:

> Súmula CARF nº 110: No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Por fim, cabe esclarecer que as pautas de julgamento dos Recursos submetidos à apreciação deste Conselho são publicadas no Diário Oficial da União, com a indicação da data, horário e local, o que possibilita o pleno exercício do contraditório, inclusive para fins de o patrono do sujeito passivo, querendo, estar presente para realização de sustentação oral na sessão de julgamento (parágrafo primeiro do art. 55 c/c art. 58, ambos do Anexo II, do RICARF).

3. Prejudicial de Mérito - Decadência.

Original

Conforme narrado, o caso dos autos diz respeito ao lançamento de crédito Debcad n° 37.231.554-2, de 19.08.2009, contra o contribuinte acima identificado, que de acordo com o Relatório Fiscal de fis. 39/46, refere-se a contribuições devidas à Seguridade Social, incidente sobre remuneração paga a contribuintes individuais que prestaram serviço para a empresa.

A apuração dos valores refere-se ao período de 01/01/2004 a 31/12/2004, consolidado em 19/08/2009, com base nos dispositivos legais descritos no anexo FLD — Fundamentos Legais do Débito integrante do processo. O sujeito passivo foi cientificado do presente lançamento em 24/08/2009 (e-fl. 63), tendo apresentado impugnação tempestivamente.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento afastou a alegação acerca da decadência, sob o fundamento de que não fora constatado qualquer recolhimento efetuado pela empresa referente às rubricas exigidas no presente lançamento.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 133 e ss), alegando a decadência parcial do crédito tributário lançado, até a competência agosto de 2004.

Pois bem. Oportuno esclarecer, inicialmente, que em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários n° 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626 o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada no D.O.U. de 20/06/2008, nos seguintes termos:

> São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5° do Decreto-Lei n° 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

De acordo com a Lei 11.417/2006, após o Supremo Tribunal Federal editar enunciado de súmula, esta terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, a partir de sua publicação na imprensa oficial. Assim, a nova súmula alcança todos os créditos pendentes de pagamento e constituídos após o lapso temporal de cinco anos previsto no CTN.

Para além do exposto, o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial qüinqüenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se: **a)** Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte; **b)** A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei.

Dessa forma, a regra contida no artigo 150, § 4°, do CTN, é regra especial, aplicável apenas nos casos em que se trata de lançamento por homologação, com antecipação de pagamento, de modo que, nos demais casos, estando ausente a antecipação de pagamento ou mesmo havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, a regra aplicável é a prevista no artigo 173, I, do CTN.

No caso dos autos, o trabalho fiscal se reporta aos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, relativo ao período de apuração 01/01/2004 a 31/12/2004, tendo o contribuinte sido intimado acerca do lançamento, no dia em 24/08/2009 (e-fl. 63).

Para aplicar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça ao caso em questão, que trata da exigência de Contribuições Previdenciárias, é de extrema relevância, a constatação

Original

da existência ou não de antecipação de pagamento, o que influencia, decisivamente, na contagem do prazo decadencial, seja pelo artigo 150, § 4°, ou pelo artigo 173, I, ambos do CTN.

Cabe pontuar, ainda, que para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4°, 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 (Súmula CARF n° 99).

Em sessão realizada no dia 05 de outubro de 2021, os membros do colegiado, por meio da **Resolução n° 2401-000.906** (e-fls. 309 e ss), decidiram converter o julgamento em diligência, DILIGÊNCIA para que a unidade local da RFB esclarecesse se houve recolhimento das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa relativas às competências 01/2004 a 07/2004, discriminando, caso positivo, os valores por competência e por categoria de segurado.

Em cumprimento à **Resolução**, foram juntados aos autos os documentos de e-fls. 317 e ss e que consistem em "Telas do Sistema de Arrecadação Águia - DATAPREV com as consultas para os recolhimentos referentes às competências em questão, como requerido pela Resolução do CARF".

No caso em questão, pela análise dos documentos de e-fls. 317 e ss, acostados aos autos em sede de diligência, verifico que houve recolhimentos parciais para as competências autuadas e potencialmente sujeitas à decadência, de modo que é de se entender pela antecipação de pagamento, apta a atrair a incidência do art. 150, § 4°, do CTN, sobretudo em razão da previsão contida na Súmula CARF n° 99. É de se ver:

Competência	Doc. Recolhimento
01/2004	e-fls. 317/320
02/2004	e-fls. 321/325
03/2004	e-fls. 326/328
04/2004	e-fls. 329/332
05/2004	e-fls. 333/336
06/2004	e-fls. 337/341
07/2004	e-fls. 342/346

Nesse sentido, entendo que se deve aplicar o art. 150, §4º do CTN, uma vez que verificado que o lançamento se refere a descumprimento de obrigação tributária principal, e que houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado, além de não ter ocorrido fraude, dolo ou simulação, não comprovado, a meu ver, no que diz respeito ao presente lançamento.

Assim, uma vez que o recorrente tomou ciência do lançamento no dia 24/08/2009 (e-fl. 63), e o trabalho fiscal se reporta aos fatos geradores de Contribuições Previdenciárias, relativo ao período de apuração 01/01/2004 a 31/12/2004, restam decaídas as competências anteriores a agosto de 2004. A propósito, não há que se falar na decadência da competência agosto de 2004, conforme pleiteia o sujeito passivo, eis que a cientificação do lançamento ocorreu quando ainda estava em curso o mês de agosto de 2009.

4. Mérito.

Conforme disposto no relatório fiscal, o lançamento formalizado por meio do presente processo abrange os levantamentos abaixo, relativos aos seguintes fatos geradores:

Original

- CIC - CONTRIB INDIV CONTABILIDADE: remunerações pagas aos contribuintes individuais, não incluídas em folhas de pagamento e nem declaradas em GFIP;
- PSI – PLANO DE SAÚDE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS: remunerações indiretas recebidas pelos contribuintes individuais, correspondentes ao oferecimento de planos de saúde diferenciados, não incluídas em folha de pagamento nem declaradas em GFIP.

Da leitura da Impugnação e do Recurso Voluntário, verifica-se que a contribuinte não questiona o mérito relativo ao levantamento "CIC", insurgindo-se somente quanto a ocorrência do prazo decadencial e a exigência de contribuições relacionadas ao custeio de plano de saúde.

Ao que se passa a analisar.

4.1. Plano de Saúde.

O recorrente sustenta que a única exigência para que os valores gastos com assistência médica (plano de saúde) não sejam incluídos no salário de contribuição é a de que o benefício seja prestado a todos os funcionários e dirigentes.

Pois bem. A esse respeito, tenho posicionamento coincidente com o adotado pelo Conselheiro Rodrigo Lopes Araújo, nos autos do Processo n° 19515.003305/2009-48, Acórdão n° 2401-009.916, relativo ao mesmo contribuinte, julgado na sessão de 05 de outubro de 2021.

Nesse sentido, peço vênia para adotar os mesmos fundamentos lá utilizados:

> [...] À época dos fatos geradores, a Lei 8.212/1991 tinha a seguinte redação:
>
> > 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;
>
> A controvérsia, portanto, se dá quanto ao alcance da expressão "cobertura [que] abranja a totalidade dos empregados e dirigentes", vez que a fiscalização apurou que a contribuinte contratou, para parte de seus empregados, administradores e outras pessoas físicas sem vínculo empregatício, plano de saúde diferenciado, com custo e cobertura maior que o plano contratado para os demais empregados.
>
> Há, neste Conselho, corrente no sentido de que a exclusão dos respectivos valores do salário de contribuição depende unicamente da disponibilização de algum tipo de cobertura, vez que exigir um plano de saúde idêntico para todos os funcionários seria extrapolar o próprio comando legal. Acórdão 9202-00.295 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, com a seguinte ementa:
>
> > 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, § 9°, alínea "q", da Lei n° 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

Original

> 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.
>
> Entende-se todavia ser possível que, em alguns casos, a oferta dos planos vise impedir, de forma indireta, uma efetiva cobertura a todos os empregados. Por exemplo, com a oferta unicamente de planos coparticipativos que dependam de altos valores de custeio por parte dos trabalhadores, inviabilizando a participação dos segurados com menores salários.
>
> Entretanto, o relatório fiscal dá como única fundamentação para o lançamento o custo e a cobertura maior de parte dos planos (planos AIG), acrescendo à base de cálculo das contribuições a integralidade dos valores despendidos pela empresa a esse título. Não adentra, portanto, em questões relativas a situações em que o dispêndio da empresa com plano de empregado foi próximo ou até superior ao dos planos dos administradores.

Dessa forma, considerando não ser imprescindível que a cobertura disponibilizada pela empresa seja a mesma para todos os grupos de colaboradores, deve ser afastada a parcela do lançamento relativa a pagamento de planos de saúde, correspondente ao levantamento "PSI – Plano de Saúde Contribuintes Individuais".

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de: (i) reconhecer a decadência até a competência julho/2004; (ii) afastar a parcela do lançamento relativa a pagamento de planos de saúde, correspondente ao levantamento "PSI – Plano de Saúde Contribuintes Individuais".

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Original