



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 35415.000153/2007-44
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2201-005.531 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de outubro de 2019
Recorrentes C&A MODAS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1997 a 28/02/2005

DECADÊNCIA. MATÉRIA RECORRIDA EM AMBOS RECURSOS. APLICAÇÃO DOS TERMOS DO ART. 150, § 4º DO CTN.

Lançamento que tem por escopo a cobrança de diferenças de rubricas, atrai a regra do art. 150§ 4º do CTN. Relatório Fiscal que deixa claro a auditoria sobre guias de recolhimentos do sujeito passivo, atrai os termos da Súmula CARF 99. Decadência parcial reconhecida.

ASSISTÊNCIA MÉDICA. DESNECESSIDADE DE COBERTURA IGUAL E HOMOGÊNEA PARA TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. NECESSIDADE, CONTUDO, DE OFERTA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES SEM DISCRIMINAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

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. Contudo, cabe ao contribuinte o ônus da prova em demonstrar que todos os planos foram ofertados para todos os empregados e dirigentes para evitar discriminação.

DESISTÊNCIA PARCIAL. PARCELAMENTO. DILIGÊNCIA

Após reconhecida pela autoridade lançadora que parte do crédito lançado está parcelado, deve ser reconhecido a desistência do litígio sobre as competências e rubricas indicadas. Anuência do contribuinte quanto aos termos da resposta à resolução anterior.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Apresentando o lançamento adequada motivação fática e jurídica, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, não há que se falar em sua nulidade.

ÔNUS DA PROVA.

Ao contestar situações apuradas pela fiscalização em documentos apresentados pelo próprio contribuinte, cabe a este último o ônus da prova de suas alegações, nos termos do Código de Processo Civil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, em dar-lhe parcial provimento para reconhecer extintos pela decadência os valores lançados na rubrica "segurados" para as competências 12/2000 a 11/2001, bem assim para reconhecer que houve desistência do litígio em relação aos débitos lançados na rubrica EMPRESA, SAT/RAT E TERCEIROS a partir da competência 12/2000. Votou pelas conclusões o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo. Vencidos os Conselheiros Douglas Kakazu Kushiya e Sávio Salomão de Almeida Nóbrega que deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

1- Adoto inicialmente como relatório a narrativa constante do V. Acórdão da DRJ (e- fls. 1.064/1.095) por sua precisão e as folhas dos documentos indicados no presente são referentes ao e-fls (documentos digitalizados):

Trata-se de crédito lançado contra o contribuinte identificado em epígrafe, NFLD nº 37.017.996-0, no montante de R\$ 38.479.602,74 (trinta e oito milhões quatrocentos e setenta e nove mil seiscentos e dois reais e setenta e quatro centavos) relativo ao período de 12/1997 a 02/2005, compreendendo as contribuições da empresa (artigo 22, incisos I e II da Lei nº 8.212/91), contribuições da parte dos segurados empregados descontadas de suas remunerações (art. 20 da Lei nº 8.212/91), contribuições destinadas a terceiros (Salário Educação, Sesc, Senac, Incra, Sebrae), conforme consta do relatório fiscal, fls. 126/132.

Constitui fato gerador das contribuições lançadas a remuneração dos segurados empregados, lançadas na contabilidade, nas contas contábeis, sob o título de "Assistência Médica".

Segundo a fiscalização a empresa deixou de incluir valores pagos com habitualidade aos empregados a título de Assistência Médica como salário-de-contribuição nas folhas de pagamento, o que foi verificado na análise dos Livros Contábeis nas contas referentes aos pagamentos de Convênios de Planos de Saúde e Reembolso de despesas médicas/Auto Gestão.

Constatou-se que a empresa possui plano de benefícios de assistência médica abrangendo dois tipos de assistência: uma através de convênio com empresas de assistência médica e hospitalar oferecido aos empregados com carência de seis meses e

outra mediante plano de saúde de auto gestão, modalidade livre escolha com reembolso das despesas oferecido a empregados diretores, gerentes e supervisores.

Conclui a fiscalização que a empresa pagou referido benefício em desacordo com a legislação previdenciária, e por consequência, os valores pagos foram considerados base de cálculo de contribuições previdenciárias pois:

(...) com a carência de seis meses, foram formados dois grupos de trabalhadores:

um que tem direito ao benefício por ter mais de 6 meses de vínculo com a empresa e um outro que não possui o direito por terem sido contratados a menos de 6 meses. Considerando a empresa como um todo, resulta que, o plano de cobertura médica não é extensivo a todos os funcionários. Além disso, o Plano de Cobertura Médica "Auto Gestão/Livre Escolha" é um privilégio destinado, apenas, a um pequeno grupo de trabalhadores "mais graduados", não sendo, portanto, extensível a todos os trabalhadores.

Tomou-se como base de cálculo para o presente levantamento, os valores pagos com assistência médica, os quais foram obtidas dos Livros Razão do período 12/1997 a 02/05, constantes das Contas Contábeis 4131100 Assistência Médica, 4131101 Assistência Médica Funcionários, 411302 Assistência Médica, 421102 Assistência Médica, e 421252 Assistência Médica.

Destaca ainda que a contribuição do segurado empregado foi apurada mediante a aplicação da alíquota mínima de 8%, tendo em vista que os lançamentos contábeis em que apuradas as despesas de assistência médica não discriminam individualmente os funcionários, somente as Notas Fiscais e valores dos Planos de Saúde e/ou de reembolso, impossibilitando a identificação individual de cada funcionário.

Integram o Relatório Fiscal os seguintes anexos:

- Anexo 1: cópia de parte do "Manual de Integração" da C&A, fls. 133/135;
- Anexo 2: cópia do documento "Políticas C&A Brasil" da Divisão de Recursos Humanos — Benefícios, fls. 136/137;
- Anexo 3: amostra das planilhas de Adesão/Inscrição em planos de saúde, fls. 138/149;
- Anexo 4: relação dos funcionários com menos de 6 meses de admissão, fls. 150/188;
- Anexo 5: Protocolo de entrega e planilha resumo com os valores mensais de despesas com Assistência Médica, fls. 189/190;
- Anexo 6: Planilha com a relação dos Co-responsáveis e qualificações, fls. 191.

Foram lavrados ainda na mesma ação fiscal, os seguintes autos de infração por descumprimento de obrigações acessórias: auto de infração Debcad nº 37.066.532-5, por ter a empresa apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (ref. a Assist. Méd, Autônomos, Cooperativas, Prêmios, Vales Transporte, Veículos); e Auto de Infração Debcad nº 37.066.533-3, por ter deixado de prestar ao INSS todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse do mesmo.

Em virtude da constatação, em tese, de crime de sonegação de contribuição previdenciária foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais/RFFP.

Da Impugnação

Após ciência pessoal da autuação em 29/12/2006, o contribuinte apresenta defesa, fls. 227/259, alegando o que segue em síntese.

Da Decadência

Sustenta a decadência do direito de lançar os créditos referentes ao período de 12/1997 a 12/2001, uma vez que a NFLD foi lavrada em 29/12/2006, decorrido mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores, aplicando-se a regra do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional/CTN, sendo evidente a inexistência de dolo, fraude ou simulação, não descritos pela fiscalização.

Da Base de Cálculo das Contribuições Previdenciárias e de Terceiros

Alega que o benefício de assistência médica pago aos empregados não pode ser considerado base de cálculo das contribuições previdenciárias uma vez que não se configura ganho habitual do empregado, tampouco se constitui em salário ou remuneração.

Da Natureza Não Salarial da Verba em Questão

Esclarece que o benefício assistencial é custeado de forma compartilhada pela impugnante e os segurados empregados, não podendo ser considerado salário como bem examinado pela Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência Social no Parecer MPS/CJ nº 107 de 14/09/1992, que considera tal verba como de natureza assistencial alheia ao conceito de salário, assim como neste sentido a jurisprudência do TST e as alterações do artigo 458 da CLT, concluindo pela não incidência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos efetuados a título de assistência médica e hospitalar, devendo o auto de infração ser cancelado.

Da Previsão do Artigo 197 da Constituição Federal

Acrescenta que as empresas que fornecem aos empregados benefício de assistência a saúde estão contribuindo com o dever do Estado em fornecer esta assistência e não deveriam ser tributadas em evidente desestímulo em prol da sua atuação, ainda porque a assistência médica é custeada também pelo empregado, não podendo ser considerada salário por lhe faltar a característica da contraprestação e da habitualidade, conforme jurisprudência que colaciona.

Do Tratamento destas Verbas pela Legislação Trabalhista e Previdenciária

Assevera que o disposto na parte final da alínea “q” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 é incompatível com os artigos 194 e 197 da Constituição Federal, tanto que a nova redação do § 2º do artigo 457 da CLT expressamente exclui o benefício assistencial à saúde do trabalhador do conceito de salário, sendo indevida a exigência fiscal no presente auto.

Da Incompatibilidade dessa Exigência com a Natureza das Coisas

Esclarece que a estipulação de carência de 6 meses para a extensão do benefício de saúde não exclui os trabalhadores ao acesso ao plano, sendo regra necessária diante da alta rotatividade dos funcionários neste período, além de que a existência de dois tipos de plano de saúde não descaracteriza a natureza assistencial desta rubrica pois os planos são oferecidos conforme a disponibilidade econômica dos beneficiados, pois os custos são compartilhados, sendo os valores pagos em benefício dos empregados excluídos do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

Da Extinção da Contribuição ao INCRA

Sustenta que a contribuição ao INCRA foi extinta a partir de 01/09/1989 com o advento da Lei nº 7.787/89 que suprimiu as contribuições sobre a folha de salários destinadas ao PRORURAL e consequentemente ao INCRA e ao FUNRURAL, conforme entendimento do STJ neste sentido, sendo desprovida a exigência de contribuição ao INCRA.

Da Nulidade do Lançamento Efetuado Quanto à Contribuição Dos Segurados Empregados

Aduz a nulidade da autuação em relação a parcela dos segurados empregados, pois está sendo exigida contribuição dos segurados a alíquota de 8% sem que a fiscalização demonstrasse que os recolhimentos não excederam o teto do salário de contribuição para cada empregado, considerando ainda a existência de outras autuações na presente ação fiscal (NFLD Debcad nº 37.017.997-8, Debcad nº 37.017.999-4, Debcad nº 37.017.998-6), o que constitui afronta ao § 5º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

Da Impossibilidade de se computar juros de mora com base na taxa Selic

Insurge-se contra a cobrança de juros a taxa Selic pois fixada pelo poder executivo e em afronta ao percentual previsto no artigo 161 do Código Tributário Nacional/CTN.

Da ausência de co-responsabilidade do sócios pelos débitos previdenciários lançados

Refuta a responsabilização dos sócios pois não demonstrado o excesso de poder ou infração a Lei ou contrato, devendo ser cancelada a autuação.

Requeru ao final o cancelamento da NFLD ou sua nulidade, pleiteando ainda que as intimações sejam endereçadas ao patrono da causa.

Juntou documentos de fls. 260/284: Procuração, Atos Constitutivos e Substabelecimento.

Em 05/04/2007, a então Seção de Contencioso Administrativo da Delegacia de Osasco, diante dos argumentos da defesa, converteu o julgamento em diligência, solicitando esclarecimentos quanto a utilização da alíquota mínima no cálculo da contribuição do segurado empregado, tendo a fiscalização se manifestado em 28/09/2007, às fls. 288/289, nestes termos:

A defesa em questão contesta a utilização de alíquota mínima de oito por cento para o cálculo da contribuição dos segurados, alegando que deveria ter sido respeitado o teto máximo de contribuição (considerados os valores já recolhidos à época) bem como considerados os valores já levantados em outras NFLDs: Debcad No. 37.017.997-8. Debcad No. 37.017.999-4 e Debcad No. 37.017.998-6.

Primeiramente queremos salientar que a NFLD Debcad n- 37.017.997-8 trata de contribuição ao INCRA (terceiros) e, portanto não contém desconto de segurados empregados em seu levantamento, nem tão pouco na NFLD Debcad n. 37.017.998-6 pois a mesma trata-se de débitos apurados de contribuintes individuais autônomos.

Durante a ação fiscal que culminou com o presente levantamento, a empresa não apresentou os salários de contribuição individualizados de cada funcionário mês a mês beneficiários das verbas objeto desta NFLD - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito Debcad n. 37.017.996- 0, e das verbas objeto da NFLD Debcad n. 37.017.999-4 e respectivos salários de contribuição e contribuições descontadas à época em folha de pagamento, bem como as respectivas contribuições previdenciárias desses funcionários referentes a essas verbas, já consideradas as contribuições descontadas à época em folha de pagamento, para que se pudesse respeitar as respectivas faixas salariais bem como o limite teto máximo de contribuição, na apuração das contribuições previdenciárias devidas dos segurados empregados, o que motivou a utilização da alíquota mínima de 8% (prevista no artigo 599 da IN MPS/SRP Nº 3 de 14/07/05).

Em cumprimento ao item 1 do despacho de folhas 283 do processo de defesa acima, efetuamos diligência a empresa supra citada a fim de obter os dados necessários que possibilitassem a apuração das contribuições devidas dos segurados de acordo com

as respectivas faixas salariais, e respeitando o teto máximo de contribuição em atendimento do item VIII folhas 29 e 30 de sua defesa folhas 252 e 253 do processo.

Em 27/08/07 emitimos um TIAD - Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (em anexo), solicitando à empresa em questão a apresentar (a partir do dia 04/09/07) os salários de contribuição individualizados de cada funcionário mês a mês (inclusive com resumo mensal) beneficiários das verbas objeto da NFLD - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito Debcad n. 37.017.996-0, e das verbas objeto da NFLD Debcad n. 37.017.999-4, e respectivos salários de contribuição e contribuições descontadas à época em folha de pagamento, bem como as respectivas contribuições previdenciárias desses funcionários referentes a essas verbas, já consideradas as contribuições descontadas à época em folha de pagamento, respeitando as respectivas faixas salariais bem como o limite de teto máximo de contribuição, para que se pudesse atender ao contido nas defesas feitas por esta empresa às NFLDs supracitadas, referente ao levantamento de contribuições previdenciárias dos segurados empregados, com a utilização da alíquota mínima de 8 %.

Tendo retornado à empresa em 13/09/07 a mesma não apresentou nenhum dos documentos solicitados, motivo pelo qual lavrei o Auto de Infração Debcad n 37.066.538-4.

Face à não apresentação dos documentos solicitados, continuamos impossibilitados de aplicar as alíquotas variadas de contribuição dos segurados, segundo as faixas salariais, e de tão pouco identificar as verbas que porventura ultrapassem o limite máximo de contribuição; ficando, portanto inalterados os valores e alíquotas utilizadas no presente levantamento.

Com o advento da Lei nº 11.457/2007 que instituiu a Secretaria da Receita Federal do Brasil, os autos foram encaminhados para a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Barueri, fls. 290.

Em 06/11/2007, conforme petição de fls. 292/298, o contribuinte pleiteia a juntada de documentos solicitados durante a diligência fiscal e apresenta justificativa para sua entrega a destempo, informando que havia solicitado prorrogação de prazo diante do volume de documentos solicitados mas que não foi atendido e além disto foi surpreendido com a lavratura do auto de infração Debcad nº 37.066.538-4. Reitera o pedido de cancelamento do auto de infração.

Com a juntada dos documentos de fls. 311, em mídia digital, retornaram os autos para a fiscalização que se manifestou em 29/02/2008, às fls. 317/318, nos seguintes termos:

Considerando que a empresa em questão, durante a fiscalização que culminou com as NFLD - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito supra citadas, não apresentou os dados necessários para que se pudesse utilizar as alíquotas variáveis de acordo com as respectivas faixas salariais bem como respeitar o limite de teto máximo de contribuição, na apuração das contribuições previdenciárias devidas dos segurados empregados, o que motivou a utilização da alíquota mínima de 8 %.

Considerando que a empresa entrou com sua defesa em 16/01/2007, onde contesta a utilização da alíquota mínima de 8% para o cálculo das contribuições devidas dos segurados empregados.

Considerando o tempo decorrido entre a sua defesa, 16/01/07 e a entrega do TIAD — Termo de Intimação para Apresentação de Documentos 27/08/07 (mais de 7 meses).

Considerando o tempo decorrido entre a entrega da TIAD, 27/08/07 e o meu retorno a empresa em 13/09/07 (mais 17 dias).

Entendemos que a empresa teve um tempo muitas vezes maior do que o solicitado, para elaborar e/ou juntar os documentos solicitados, os quais ela sempre soube serem necessários para que se pudesse ser feitos os cálculos das contribuições dos segurados através das faixas salariais (alíquota variável) e respeitado o limite máximo de contribuição.

Face ao acima exposto foi mantido o prazo constante da TIAD entregue em 27/08/07.

O meu pronunciamento foi feito por escrito e entregue a chefia imediata em 17/09/07 para prosseguimento (anexo às fls. 310), bem como informei verbalmente a funcionária da C & A, Maria José Viana (do setor de recursos humanos), quem atendeu a fiscalização.

A empresa em seu requerimento de juntada aos autos em meio magnético (formato Excel) nas folhas 292 e 293 cita que (e como pudemos constatar) tal arquivo contém as informações dos funcionários da empresa mês a mês do período de 01/98 a 02/2005 com os dados dos seus funcionários (total da empresa). Dados estes que aparentemente constam das suas folhas de pagamento apresentados à época da fiscalização, acrescentando apenas as colunas da base de cálculo até o limite e acima do limite.

Atentar que, a empresa apresentou aparentemente a totalidade de seus funcionários e respectivos salários mês a mês, sem sequer discriminar quais teriam a assistência médica (visto que não são todos que recebem esse benefício) e nem em qual modalidade, uma vez que são dois tipos, Plano de Saúde e Auto Gestão, e muito menos discriminou os valores dessas verbas individualizadas, além de outros elementos solicitados no TIAD.

Ocorre que sem os dados solicitados no TIAD (fls 296) é impossível o enquadramento individualizado dos descontos dos funcionários com as alíquotas variáveis de 8% a 11 % bem como ater-se ao limite máximo de contribuição.

Ressalte-se que a própria empresa declara (fls 293) que: "Desde logo, porém, esclarece que não possui nem tem condições de elaborar documento onde sejam demonstradas"as respectivas contribuições previdenciárias desses funcionários referentes a essas verbas, já consideradas as contribuições descontadas à época em folha de pagamento, respeitando as respectivas faixas salariais bem como o limite de teto máximo de contribuição, ...". "Para atender essa exigência a Requerente precisaria recalcular as contribuições de todos os seus empregados, a partir de dados que não são individualizados por empregado (faturas e notas fiscais de pagamento de assistência médica por exemplo) além disso, implicaria recalcular e reprocessar as folhas de pagamento de inúmeras filiais durante o prazo de dez anos".

Ora a própria empresa, como se pode ver acima, a qual utilizando parte do texto do termo de intimação de apresentação de documentos TIAD emitido pela fiscalização, declara que não possui e nem tem condições de apresentar os dados para que se respeitem as faixas salariais bem como o limite de teto máximo de contribuição, fica claramente confirmado o não cumprimento ao TIAD e conseqüentemente a manutenção do auto de infração, bem como a explicação do uso da alíquota mínima de 8% para o cálculo das contribuições previdenciárias dos segurados empregados aplicada pela fiscalização, conforme prevê a legislação. Comprova-se também que não é uma questão de prorrogação de prazo para a apresentação de documentos, o que leva-nos a pensar que tal atitude seja apenas protelatória. (grifos no original)

Em sessão de 15/10/2008, a então 8ª turma da Delegacia de Julgamento em Campinas, mediante o Acórdão nº 23.799, fls 356/373, julgou procedente em parte o lançamento, conforme ementa que reproduzo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1997 a 01/02/2005

DECADÊNCIA - STF - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - SÚMULA - EFEITO VINCULANTE - Prescreve a Súmula Vinculante nº 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, razão pela qual, em se tratando de lançamento de ofício, deve-se aplicar o prazo o decadencial de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido de acordo com o que preconiza o Código Tributário Nacional.

ASSISTÊNCIA MÉDICA - O oferecimento de planos de saúde com benefícios diferenciados entre as categorias profissionais de uma mesma empresa fere cabalmente direitos constitucionais e o disposto no art. 28, § 9º alínea "q" da Lei nº 8.212/91.

SELIC - A utilização da SELIC na atualização do crédito previdenciário reveste-se de constitucionalidade, conforme precedente do STF.

INCRA - A Lei 7.787/89 apenas suprimiu a parcela de custeio do PRORURAL. A contribuição para o INCRA não foi extinta pelas Leis 7.787/89, 8.212/91 e 8.213/91.

CO-REPONSAVEIS - A Relação de Co- Responsáveis - CORESP, se presta apenas a listar as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.

DA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA MÍNIMA PARA O CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO EMPREGADO - Devem ser excluídos do lançamento os valores lançados àquele título por falta de motivação, fática e legal.

Houve retificação do débito, conforme Discriminativo Analítico do Débito Retificado, fls. 326/355.

Às fls. 385/436, o contribuinte apresenta recurso ao Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda reiterando os argumentos já apresentados quando da defesa inicial e acrescentando em síntese o que segue.

Insurge-se contra a forma de aplicação do prazo decadencial na decisão recorrida pois não comprovado dolo, fraude ou simulação, ressaltando que mera divergência de interpretação da legislação como ocorrido não permite o afastamento da regra decadencial da contagem a partir do fato gerador do tributo, pleiteando a aplicação do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional/CTN por ter havido pagamento antecipado conforme comprovantes que junta, e a declaração da decadência dos fatos ocorridos entre 12/2000 a 12/2001.

Acrescenta que, caso mantida a exigência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de assistência médica, somente os valores que excederem ao valor pago a cada segurado pelo plano básico devem ser tributados, cobrando-se somente os excessos.

Juntou documentos de fls. 440/549, dentre estes guias da previdência social código de pagamento 2119 recolhidas a destempo com acréscimos legais, sem autenticação bancária referindo-se a denúncia espontânea, guias de recolhimento ao FNDE, INCRA, depósito judicial.

Em petição dirigida ao Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais datada de 26/02/2010, fls. 817/820, o contribuinte pleiteia desistência parcial do recurso interposto nos autos do presente processo, em relação ao débito apurado nas competências de 12/2000 a 02/2005 levantamentos AA2 e AP2, para efeito do que dispõe a Lei nº 11.941/2009.

Às fls. 856 despacho do Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Barueri informando da desistência do contribuinte do recurso voluntário interposto para inclusão do saldo do processo no parcelamento especial da Lei 11.941/09, ressaltando contudo que:

o Processo está na fase Aguardando . Homologação do Recurso de Ofício e, o sistema Dataprev não permite a alteração da fase para Processamento do desmembramento dos valores, para inclusão no parcelamento especial da Lei 11.941/09.

Desta forma, entendemos que o recurso de ofício deva ser objeto de análise pelo CARF, para ratificação da decisão de primeira instância, para que a cobrança do processo possa ter prosseguimento.

Em Sessão de 17/10/2012, exarado Acórdão 2301003.146 da 1ª Turma da 3ª Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, fls. 858/864, anulando a decisão de primeira instância, conforme ementa que transcrevo:

CERCEAMENTO DE DEFESA. ÚLTIMA MANIFESTAÇÃO RELEVANTE ANTES DA EMISSÃO DE DECISÃO DAQUELE QUE ACUSA. VIOLAÇÃO AO CONTRADITÓRIO.

Ao contribuinte deve ser assegurado o direito à última manifestação sobre questões relevantes na lide antes da emissão da decisão de primeira instância. Ausente tal manifestação, deve ser declarada a nulidade do Acórdão a quo. Anulada decisão de Primeira Instância.

Às fls. 873, Intimação DRF/BRE/SECAT nº 1.072, de 03/09/2013, dando ciência do Acórdão CARF supracitado e informação fiscal de fls.317/318 (fls. 311/312 da numeração original antes da digitalização).

Conforme despacho de fls. 876, o contribuinte tomou conhecimento do teor dos documentos relacionados acima em 04/09/2013, “*pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) através da opção Consultas Comunicados/Intimações*”, sendo confirmada a ciência mediante o Despacho de fl. 888.

Às fls. 878/884, o contribuinte interpôs recurso de embargos de declaração em face do Acórdão CARF 2301003.146 para que seja reconhecida, no caso concreto, a aplicação do § 3º do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, dando efeito infringente ao embargo.

Da Impugnação após a nulidade da Decisão de 1ª Instância

Na seqüência, em petição protocolada em 04/10/2013, fls. 891/929, o contribuinte apresenta nova impugnação ao crédito remanescente nos autos, reiterando os argumentos já apresentados quando da interposição da impugnação inicial, acrescentando o que segue.

Informa que apresentou desistência do recurso voluntário quanto aos débitos relativos ao Levantamento AA2, período de 12/2000 a 02/2005 e Levantamento AP2 período de 02/2001 a 02/2005, relativamente às rubricas empresa, SAT/RAT e terceiros, mantendo seu interesse recursal quanto a rubrica segurados a alíquota de 8%, pois demonstrada em razões recursais a existência de vício material por ausência de elementos da regra matriz de incidência.

Argumenta que apresentou embargos de declaração ao CARF insurgindo-se quanto a omissão na aplicação do § 3º do artigo 59 do Decreto 70.235/72, demonstrando ainda que não tinha qualquer interesse em recorrer quanto à nulidade do levantamento segurados, pois a decisão de 1ª instância acatou os argumentos do contribuinte e anulou

parcialmente o lançamento para excluir a rubrica segurados dos levantamentos AA2 e AP2, carecendo a Fazenda Pública de interesse em contestar decisão exarada pela própria administração.

Ressalta que apesar de entender que, diante da interposição dos embargos de declaração, houve a suspensão do prazo para interposição de qualquer recurso por aplicação subsidiária do artigo 538 do CPC, por cautela, apresenta nova impugnação limitada aos montantes não incluídos na anistia da Lei nº 11.941/2009, quais sejam, débitos relativos aos fatos geradores do período de 12/1997 a 12/2001 com relação a todas as rubricas e ainda os valores exigidos em todo o período relativo aos segurados empregados (12/97 a 02/2005).

Da Decadência – Inquestionável acerto da Decisão de 1ª Instância

Pleiteia a aplicação do prazo decadencial a contar do fato gerador, como dispõe o artigo 150, § 4º do CTN, em decorrência da antecipação do pagamento em relação as demais rubricas, e ainda considerando o Parecer PGFN/CAT 1.617/2008, concluindo que as obrigações tributárias do período de 12/1997 a 11/2001 já se encontram extintas pela decadência, colacionando jurisprudência dos tribunais administrativos a respeito.

Reitera os argumentos apresentados nos seguintes itens da defesa inicial:

“Da Base de Cálculo das Contribuições Previdenciárias e de Terceiros”

“Da Natureza Não Salarial da Verba em Questão”

“Do Tratamento destas Verbas pela Legislação Trabalhista e Previdenciária”

“Da Incompatibilidade dessa Exigência com a Natureza das Coisas”

Acrescenta em relação a este último item, precedente do STJ quanto a não incidência de contribuição previdenciária quando estipulada carência para gozo do benefício auxílio saúde e, ainda, jurisprudência do CARF no sentido da não incidência de contribuição previdenciária na existência de planos distintos de saúde aos funcionários da empresa.

Ainda que se Mantenha a Premissa da NFLD os Valores Eventualmente Devidos não são Aqueles Lançados

Argumenta que ainda que se mantenha a NFLD devido a existência de planos diferenciados de saúde em função da graduação dos funcionários, os valores eventualmente devidos não são aqueles lançados, uma vez que os valores oferecidos como plano básico a todo e qualquer funcionário não poderiam ser exigidos, devendo ser tributado apenas o excesso em relação ao plano pago aos dirigentes, garantindo a aplicação da norma que reconhece não ter natureza salarial o valor mínimo de plano de saúde pago de modo geral a todos os empregados.

Da nulidade do lançamento efetuado quanto a contribuição dos segurados empregados

Reitera a nulidade do lançamento quanto a contribuição dos segurados empregados em razão da aplicação da alíquota mínima de 8% sem considerar a possibilidade de recolhimento pelo teto e ainda sem considerar os valores exigidos nas NFLD lavradas na mesma ação fiscal (Debcad nº 37.017.997-8, Decad nº 37.017.999-4 Decad nº 37.017.998-6), acrescentando tratar-se de vício de nulidade material por não observância dos requisitos do artigo 142 do CTN, quanto a definição da base de cálculo do tributo, conforme destaca na jurisprudência do CARF e como acertadamente decidido pela 8ª Turma de Julgamento.

A nulidade foi reconhecida pela decisão proferida pela 1ª instância

Repisa os motivos da decisão de 1ª instância quanto a nulidade na aplicação da alíquota de 8% no lançamento relativo as contribuições da parte dos segurados empregados, a demonstrar as falhas no lançamento, ainda que posteriormente referida decisão tenha sido anulada pelo CARF, sendo evidente o vício material a anular o lançamento.

Suposta não apresentação de documentos solicitados pelo fisco quanto aos segurados empregados - manifestação fiscal de fls. 311/312

Com respeito a manifestação fiscal de fls. 311/312, sustenta que não pode ser prejudicada por eventuais documentos não entregues ao fisco, esclarecendo que após a interposição da defesa inicial foi intimada em diligência a apresentar documentos em exíguo prazo, tendo solicitado prorrogação de prazo por no mínimo 60 dias em razão do grande volume de documentos solicitados e que se encontravam em arquivo morto terceirizado, porém foi surpreendida com a lavratura do auto de infração Debcad nº 37.066.538-4 em que se exige multa agravada por suposta ausência de prestação de informações.

Diante da absurda autuação esclarece que apresentou impugnação naqueles autos, demonstrando que não deixou de atender a intimação passando a expor os motivos alegados na referida impugnação.

Informa que apresentou documentos em formato eletrônico com informações dos funcionários da empresa e esclareceu que não possuía nem tinha condições de elaborar documento onde fossem demonstradas as contribuições individualizadas por funcionário, já consideradas as contribuições já descontadas em folha de pagamento, conforme solicitado, pois precisaria recalcular todas as contribuições dos segurados com base em notas fiscais de pagamento de assistência médica o que implicaria em reprocessar as folhas de pagamento de inúmeras filiais num prazo de 10 anos.

Apesar destes esclarecimentos a fiscalização se manifestou às fls. 311/312, cujo teor não foi intimado para se manifestar, confirmando o não atendimento à solicitação e mantendo a autuação, o que não pode concordar pelas justificativas já expostas acima, acrescentando que caberia à fiscalização comprovar a correta base de cálculo sob pena de nulidade por falta de liquidez e certeza na sua apuração, conforme iterativa jurisprudência do CARF que transcreve, concluindo que o próprio fiscal reconheceu o erro ao solicitar documentos para apuração da correta base de cálculo quanto aos segurados empregados.

Pedido

Requeru ao final o reconhecimento da decadência em relação aos fatos ocorridos no período de 12/1997 a 11/2001, a insubsistência da autuação diante da improcedência da exigência e a nulidade material da NFLD em relação a contribuição dos segurados empregados.

Às fls. 942/944, despacho da 1ª Turma da 3ª Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais rejeitando os embargos de declaração interpostos.

Às fls. 950/963, o contribuinte apresenta recurso especial ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tendo em vista que o Acórdão recorrido divergiu do critério de julgamento adotado nos acórdãos que cita, ao decidir pela não decretação de nulidade de ato administrativo, em contrariedade ao disposto no § 3º do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, pleiteando o provimento do recurso para que o caso concreto tenha a mesma solução adotada nos acórdãos paradigmas citados.

À fl. 997, petição do contribuinte ratificando todos os termos da defesa apresentada em 04/10/2013 quando da ciência do acórdão embargado, pleiteando o regular prosseguimento do feito com a remessa dos autos ao CARF para julgamento do recurso especial interposto.

Às fls 1001/1004, Despacho 2300-303/2014 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais negando seguimento ao Recurso Especial interposto, com fundamento no § 2º do artigo 67 do Regimento Interno do CARF.

À fl. 1005, Despacho do Presidente do CARF mantendo decisão do presidente da Câmara que negou seguimento ao Recurso Especial.

2 – Com isso houve uma nova análise do caso pela DRJ que julgou procedente em parte a impugnação do contribuinte, conforme decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1997 a 28/02/2005

DECADÊNCIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. APLICAÇÃO DAS DISPOSIÇÕES DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

Não comprovada a existência de recolhimentos quanto ao crédito tributário lançado de ofício, aplica-se o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, para fins de contagem do prazo inicial de decadência.

LANÇAMENTO FISCAL. PLANO DE SAÚDE. CUSTEIO SEM ATENDIMENTO AOS PRESSUPOSTOS DA LEI. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Integra o salário-de-contribuição o valor pago pela pessoa jurídica relativo a plano de saúde quando não custeado à totalidade de seus empregados e dirigentes.

DESPESAS COM ASSISTÊNCIA MÉDICA

Inserir-se no conceito de salário-utilidade o custeio pelo empregador das despesas com assistência médica dos empregados, pois permite a estes usufruírem do plano sem ter de arcar mensalmente com os respectivos custos, o que demonstra o caráter de habitualidade do benefício proporcionado pelo empregador.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Apresentando o lançamento adequada motivação fática e jurídica, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, não há que se falar em sua nulidade.

ÔNUS DA PROVA.

Ao contestar situações apuradas pela fiscalização em documentos apresentados pelo próprio contribuinte, cabe a este último o ônus da prova de suas alegações, nos termos do Código de Processo Civil.

INCRA. PLENA EXIGIBILIDADE.

As contribuições destinadas ao INCRA foram recepcionadas pela Constituição Federal, não sendo extintas pela Lei nº 7.787/89, nem pela Lei nº 8.212/91.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

O recolhimento de contribuições previdenciárias feito em atraso sujeita-se à incidência de juros calculados com base na taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, nos termos da legislação de regência.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. ARGÜIÇÃO.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo.

RELATÓRIO DE CO-RESPONSÁVEIS.

O Relatório de co-responsáveis é parte integrante da notificação, tendo por finalidade indicar as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, não atribuindo responsabilidade tributária nos moldes do CTN às pessoas ali indicadas.

3 – No caso em apreço a DRJ julgou procedente a impugnação do contribuinte em para reconhecer a decadência do período de 12/1997 a 11/2000, mantendo os demais termos do lançamento.

4 – Seguiu-se recurso voluntário do contribuinte às fls. 1101/1152 com documentos às fls. 1.154/1.255.

5 – Em sessão do dia 04/12/2018 através da Resolução nº 2210-000.331 essa C. Turma às fls. 1.259/1.277 converteu o julgamento em diligência para que a unidade preparadora informasse *de forma objetiva, e, se o caso, com relatório circunstanciado com dados sobre os débitos unicamente objeto do presente PAF e indicados pelo contribuinte no parcelamento da Lei 11.941/09, com base nas informações do item 1 do Recurso Voluntário na efls. 1.106/1.110 e documentos de fls. 1.154/1.255, informar se os débitos dos levantamentos AA2 (Assistência Médica Auto Gestão) e AP2 (Assistência Médica Plano de Saúde) do período de 12/2000 a 02/2005 relativo a parte da empresa, SAT/RAT e Terceiros foram realmente objeto do pedido de parcelamento e se encontram com sua exigibilidade suspensa em razão do mesmo parcelamento da Lei 11.941/09 e respectiva renúncia quanto a defesa/recurso administrativo.*

6 – Às fls. 1.315/1.316 a autoridade fiscal se manifesta em relação aos termos da Resolução indicando as fls. 1.280/1.297 planilhas da RFB em relação ao parcelamento parcial da Lei 11.941/09 de parte dos créditos ora em discussão, sendo que houve manifestação do contribuinte às fls. 1.325/1.329 sobre o resultado da diligência. Sendo o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, Relator.

07 – Conheço de ambos os recursos, tanto o de ofício, em vista da exoneração do crédito tributário ter sido superior ao limite de alçada da Portaria MF 63/2017 e quanto ao recurso voluntário, por estarem presentes as condições de admissibilidade, iniciando a análise pelo recurso de ofício.

RECURSO DE OFÍCIO

08 - O Recurso de Ofício tem por base o reconhecimento da decadência do período de 12/1997 a 11/2000 sendo que o débito exonerado ultrapassa o valor de alçada de acordo com os valores excluídos de ambos os levantamentos de acordo com Discriminativo do Débito Retificado de fls. 1.034/1.063.

09 - Com efeito assim decidiu os julgadores de piso quanto a essa questão:

“No entendimento da defesa ocorreu a decadência do direito de lançar os créditos apurados no período de 12/1997 a 11/2001, aplicando-se a regra do artigo 150, § 4º do CTN, contando-se o prazo a partir da ocorrência do fato gerador. Vejamos.

Com a edição da Súmula Vinculante nº 8, pelo Supremo Tribunal Federal, o prazo para a constituição dos créditos da seguridade social não mais é aquele de que tratava o art. 45 da Lei nº 8.212/91, conforme sumulado, *verbis*:

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

Por tal entendimento vinculante, a decadência tributária é quinquenal, e devem aplicar-se as regras do CTN, quais sejam, a geral do art. 173, I ou a específica para tributos sujeitos ao lançamento por homologação prevista no art. 150, § 4º, conforme o caso.

Citam-se:

Art. 173. *O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado

(...)

Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre [...]

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifei)

Nesse contexto, o Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado por Despacho do Ministro da Fazenda em 18/08/2008, estabeleceu orientações a serem observadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), em face da edição, pelo STF, da Súmula Vinculante nº 8, dispondo quanto à fixação do *dies a quo* dos prazos decadenciais das contribuições para a seguridade social e para as entidades Terceiras, que estão sujeitas às mesmas normas tributárias.

(...) Omissis

No presente caso, não houve qualquer descrição no relatório fiscal de conduta dolosa do contribuinte, ou de existência de fraude ou simulação, mas também não há recolhimentos parciais relativos ao crédito lançado nesta notificação, assim, aplica-se o artigo 173, I do CTN.

A corroborar este entendimento, em decisão publicada do Agravo Regimental (AgRg) no REsp nº 1.235.573/RS, em 06 de dezembro de 2011, na qual se faz referência ao REsp nº 973.733/SC, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, é possível inferir que o entendimento do STJ é que, se uma parcela da remuneração (rubrica) deixou de ser declarada e paga, ensejando o lançamento de ofício, o prazo decadencial deve ser contado segundo a regra do art. 173, I, e não pelo art. 150, § 4º, do CTN, ainda que tenham sido declaradas e pagas as demais parcelas integrantes da remuneração.

Dessa forma considerando que a ciência do lançamento se deu em 29/12/2006, os créditos tributários apurados nas competências de 12/1997 a 11/2000 foram atingidos pela decadência, devendo ser excluídos com fulcro no artigo 156, inciso V, do CTN.”

12 - Entendo que a decisão da DRJ deve ser mantida por seus próprios fundamentos sendo que no caso não envolve maiores questionamentos quanto à contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos com a aplicação da Súmula Vinculante nº 8 do E. STF para os créditos previdenciários, sendo que voto por negar provimento ao recurso de ofício quanto a aplicação da matéria da decadência reconhecida no período de 12/97 a 11/2000 sobre os valores lançados.

RECURSO VOLUNTÁRIO

13 - Quanto ao recurso voluntário o contribuinte alega diversas matérias, que passo a analisar na ordem de suas alegações independentemente de versarem sobre o mérito ou como preliminar, posto que assim foi organizada a peça recursal, contudo algumas serão julgadas em conjunto em vista do tema abordado envolver razões complementares aos argumentos postos.

I - Pagamento de parte dos débitos lançados com os benefícios da Anistia Prevista pela Lei nº 11.941/09

14 – Quanto a esse tópico, verifica-se que a unidade preparadora às fls. 1.315/assim informou a respeito do parcelamento do lançamento complementado com as informações da recorrente, *verbis*:

Trata o presente da Resolução do CARF de fls. 1259 a 1277, que converteu o julgamento da NFLD 37.017.996-0 em diligência, para que fosse esclarecido se os levantamentos AA2 e AP2 do período de 12/2000 a 02/2005, relativo a parte da empresa, SAT/RAT e Terceiros, foi parcelado no parcelamento da Lei nº 11.941/2009 - RFB – PREVIDENCIÁRIO – Art. 1º.

Preliminarmente esclarecemos que, apesar do contribuinte ter formulado desistência do recurso voluntário às fls. 1106/1110, solicitando o parcelamento dos valores devidos nos levantamentos AA2 e AP2 da parte devida para as rubricas empresa, SAT/RAT e Terceiros, não foi possível fazer o desmembramento do processo, em razão da não homologação da decisão da DRJ que reconheceu a decadência do período de 01/99 a 10/2000.

Visando o cumprimento do determinado na Resolução de fls. 1259 a 1277, elaboramos a planilha de fls. 1286 a 1289, referente aos levantamentos AA2 e AP2 da NFLD

37.017.996-0, discriminando a parte da empresa, SAT/RAT e de Terceiras Entidades que foi parcelada no parcelamento da Lei 11.941-RFB-PREV-ART. 1º e a parte devida dos segurados, referente ao período de 12/2000 a 02/2005, que está aguardando julgamento do Recurso Voluntário.

Juntamos às fls. 1290 a 1314, cópia da análise da revisão da consolidação do parcelamento da Lei 11.941/09, modalidade RFB – Previdenciário – Art. 1º, efetuada no processo nº 13896.721.357/2011-09 onde, a partir dos valores devidos na NFLD 37.017.996-0 por competência e levantamento de fls. 1280/1285, efetuamos manualmente o cálculo dos valores que seriam parcelados, atualizando por competência a parte da empresa, SAT/RAT e terceiros dos levantamentos AA2 e AP2 para a data da adesão ao parcelamento da Lei 11.941-RFB-PREV-Art. 1º (fls. 1290 a 1292).

Foram somados todos os débitos às fls. 1293, que seriam incluídos no parcelamento e calculados manualmente a consolidação e o saldo devedor do parcelamento às fls. 1294 a 1297 O contribuinte foi cientificado da revisão da consolidação manual do parcelamento da Lei 11.941 – RFB – PREV – Art. 1º às fls. 1298 a 1307, que foi efetuada em 180 parcelas, já que no pedido de revisão não estava especificado o número de parcelas e, das diferenças apuradas.

Às fls. 1308 a 1313, o contribuinte em resposta informou que pretendia liquidar o parcelamento em 60 parcelas, efetuando o recálculo das reduções aplicadas e dos valores devidos e, apresentando o recolhimento de 24/02/2017 no valor de R\$ 30.976.138,86 (fls. 1314) para liquidação do saldo devedor do parcelamento da Lei 11.941 – RFB – PREV – ART. 1º.

Diante do exposto, tendo sido cumprida a diligência com a apresentação da planilha de fls. 1286 a 1289, esclarecendo os valores devidos nos levantamentos AA2 e AP2, referente aos segurados que é objeto do recurso voluntário e da parte patronal, SAT/RAT e Terceiros da NFLD 37.017.996-0 que foram parceladas no parcelamento da Lei 11.941-RFB-Prevenciário-Art. 1º, bem como a situação de liquidação do parcelamento, que ainda não foi implementada no sistema por estar aguardando a conclusão da análise do Recurso, devolvemos o presente processo para o CARF-MF-DF, após a ciência do contribuinte que poderá se manifestar no prazo de 30 dias.

15 – Em sua manifestação sobre o resultado da diligência às fls. 1.325/1.329 a recorrente concorda com os termos de seu resultado e manifesta no seguinte sentido:

“Como se verifica, a d. Autoridade Administrativa confirmou expressamente que os débitos apontados na petição de fls. 817/820, relativos às rubricas empresa, SAT/RAT e Terceiros do período de 12/2000 a 02/2005 listados nos levantamentos AA2 (Assistência Médica Auto Gestão) e AP2 (Assistência Médica Plano de Saúde), foram de fato incluídos no parcelamento da Lei nº 11.941/2009, o qual inclusive já restou liquidado pela ora Requerente, razão pela qual revela-se evidente que não pode prevalecer a correlata exigência fiscal, merecendo reforma a r. decisão nessa parte.”

16 – Portanto, como bem asseverado pela fiscalização e o contribuinte, são objeto dos presentes recursos, no caso de ofício: a decadência do período de 12/1997 a 11/2000 relativo às rubricas lançadas em empresa, SAT/RAT e Terceiros e segurados. Quanto ao recurso voluntário: apenas os levantamentos relativos aos período de 12/1997 a 11/20005 da rubrica segurados, encontrando-se a desistência parcial do recurso e renunciado quanto às alegações de

direito das seguintes rubricas: (i) Levantamento AA2 (Assistência Médica Auto Gestão): débitos do período de 12/2000 a 02/2005, relativos às rubricas empresa, SAT/RAT e Terceiros, e (ii) Levantamento AP2 (Assistência Médica Plano de Saúde): débitos do período de 12/2000 a 02/2005, relativos às rubricas empresa, SAT/RAT e Terceiros.

17 – Eventuais débitos porventura julgados e mantidos pela decisão da DRJ relativo ao período de 12/1997 a 11/2005 da parte da empresa, SAT/RAT e Terceiros, salvo os excluídos pelo reconhecimento da decadência, portanto, por terem sido objeto de parcelamento, restam não conhecidos em vista da sua desistência por conta do parcelamento.

II - Da decadência também quanto às competências de 12/2000 a 11/2001.

18 – Nesse tópico, além dos créditos já decaídos e objeto do recurso de ofício acima indicado, no recurso voluntário o contribuinte pretende a reforma do V. Acórdão da DRJ quanto a matéria de decadência de parte do crédito, pois no caso entende ser aplicável os termos do art. 150 § 4º do CTN.

19 - Quanto a esse ponto entendo que cabe razão ao recorrente, pois o crédito tributário lançado são relacionados a diferenças de valores relativos a pagamentos de assistência médica na qual o contribuinte entende que não há a incidência. Se por acaso houvesse falta de recolhimento da totalidade dos valores de toda a folha de salário do contribuinte, caberia à fiscalização por dever de ofício efetuar o lançamento, contudo, como bem apontado pela defesa trata-se apenas de diferenças de base de cálculo tal como consta no TVF de fls. 129:

03.5 O crédito foi constituído em face de não constarem recolhimentos (relativos às contribuições previdenciárias incidentes sobre as despesas pagas pela empresa com assistência médica, as quais são consideradas salário de contribuição dos segurados empregados), referentes à parte dos segurados, da empresa, financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, e as destinadas aos terceiros (INCRA, FNDE, SESC, SENAC, SEBRAE).

20 - A DRJ entende que não houve o reconhecimento de dolo, fraude ou simulação por parte do agente fiscal, e portanto, caberia apenas elucidar qual regra aplicável ao presente caso, se do art. 173, I ou 150 § 4º do CTN.

21 - Esse relator tem o entendimento de que para a aplicação da súmula CARF 99 e da contagem da decadência pelo art. 150 § 4º do CTN, deve constar no lançamento apenas diferenças indicadas quanto ao crédito, por exemplo: diferenças de base de cálculo, como é o caso concreto, bastaria isso, sem necessidade de comprovação de pagamento antecipado, pois restaria subentendido que a fiscalização não encontrou a falta total de recolhimento do tributo e caso encontrasse, caberia ao agente indicar no relatório fiscal ou até mesmo por dever de ofício efetuar o lançamento da sua totalidade.

22 – Contudo há recolhimento parcial relativo ao crédito, contudo, de acordo com o TEAF (Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal) às fls. 110 do 1º Volume dos autos encontra-se informação de auditoria dos recolhimentos efetuados pela empresa, *verbis*:

Termo de Encerramento da Auditoria Fiscal - TEAF		1
		Data: 27/12/2006
Nome:	C & A MODAS LTDA.	
CNPJ:	45.242.914/0001-05	
Endereço:	ALAMEDA ARAGUAIA, 1.222 E 1022	
Bairro:	ALPHAVILLE INDUSTRIA	
Município:	BARUERI	UF: SP CEP: 06455-000
Descrição do Procedimento Fiscal:		
O presente Termo atesta o encerramento do procedimento fiscal previsto no MPF nº 09220530/13 referente às contribuições sociais previstas no art. 11, parágrafo único, alíneas "a", "b" e "c", da Lei nº 8.212, de 24/07/1991 e contribuições por lei devidas a terceiros conveniados, provenientes de empresas ou equiparadas, conforme prevê os arts. 1º e 3º, da Lei nº 11.098 de, 13/01/2005.		
Período Fiscalizado: 01/1995 a 02/2005		
Documentos Examinados:		
☐	Livro Caixa até	
☐	Livro Diário: Nº , até	
☐	Livro de Registro de Empregados: Nº , até Fls. em branco	
☒	Folha de Pagamento	
☒	Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFI)	
☒	Comprovantes de Recolhimento	
☒	Outros Elementos	

23 - Portanto, em vista de que a ciência do lançamento se deu em 29/12/2006 e estão comprovadas as disposições para a aplicação do art. 150 § 4º do CTN e Súmula CARF 99, dou provimento ao recurso do contribuinte, nesse tópico, para reconhecer inclusive a decadência das competências de 12/2000 a 11/2001, conforme fundamentação em relação ao segurados.

III.1 Da Base de Cálculo das Contribuições Previdenciárias e de Terceiros
III.2 Da Natureza Não Salarial da Verba em Questão III.3 Do Tratamento dessas Verbas pela Legislação Trabalhista e Previdenciária III.4 No caso concreto a exigência legal foi atendida – Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e do CARF III.5 Ainda que se Mantenha a Premissa da NFLD os Valores Eventualmente Devidos Não São Aqueles Lançados

24 - No mérito, todas as matérias acima indicadas em temas serão objeto de uma única decisão em vista da complementação entre elas, sendo que o ponto principal é saber-se se os benefícios pagos a título de assistência médica própria ou através de convênio pode ser considerado como salário de contribuição para fins de lançamento tributário.

25 - No caso concreto após análise do relatório fiscal de fls. 126/132 e documento de fls. 133/135 todos do 1º Volume e as razões recursais, entendo que a R. decisão de piso deve ser mantida por seus próprios fundamentos sendo que a tomo como razões de decidir nos seguintes pontos abaixo aduzidos, com a complementação a seguir com outras considerações desse Relator, *verbis*:

“Inicialmente cabe analisar o conceito de salário-de-contribuição, conforme disposições da legislação que regula o custeio previdenciário.

A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, define, no artigo 28, inciso I, que o salário-de-contribuição para o segurado empregado corresponde a remuneração auferida na empresa, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Já o § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 enumera, de forma exaustiva, as parcelas que não integram o salário-de-contribuição.

Como se observa, a legislação aplicável à espécie estabelece, em um primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias sobre a remuneração total do trabalhador; somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social.

O § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 lista sobre quais verbas não incidem a contribuição previdenciária, não podendo as mesmas ser interpretadas extensivamente, visto que a norma em comento reduz o âmbito de incidência da base de cálculo da regra matriz, devendo, por disposição expressa do artigo 111 do Código Tributário Nacional, ser interpretada literalmente:

Em consequência, por se tratar de exceção à regra, a interpretação do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, deve ser feita de maneira restritiva, de sorte que, para que determinada vantagem decorrente da relação laboral não componha o salário-de-contribuição respectivo, há a necessidade de expressa previsão legal. Cita-se.

§ 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 com ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outros 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)

(grifei)

(...) Omissis]

Deste modo, somente não há a incidência de contribuição previdenciária, bem como das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, sobre o valor relativo à assistência médica, quando a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, em virtude da literalidade do disposto na Lei nº 8.212/91 e no Regulamento da Previdência Social.”

26 – O relatório fiscal de fls. 126/132 deixa claro que a assistência médica não era fornecido à todos os empregados, requisito essencial para exclusão da base de cálculo do salário de contribuição. Dessa forma, face à inobservância dos requisitos previstos no art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei 8.212/1991, restou configurada a incidência de contribuições sociais previdenciárias, *verbis*:

“03.1 A empresa possui um plano de benefícios aos seus segurados empregados, sendo um destes, a "Assistência Médica e Hospitalar". Trata-se de dois tipos de Assistência Médica:

1º. - Convênio de Assistência Médica e Hospitalar, com diversas empresas médicas, por exemplo: Unimed, Intermédica etc., **sendo que, no entanto, os funcionários só terão direito a esse convênio médico, após 6 (seis) meses de efetivação na empresa. Anexamos ao presente relatório fiscal o documento “Manual de Integração” elaborado com a finalidade de facilitar a adaptação dos funcionários à empresa** e para a compreensão das normas internas da C & A. (anexo folhas 132 a 134)

2º. — Plano de Saúde de Auto Gestão / Livre Escolha. Este Plano permite ao participante escolher o profissional e o prestador de serviço de sua preferência, sempre que precisar de consulta, pronto-socorro, internação ou exames, inclusive com cobertura odontológica. O reembolso será feito de acordo com os limites do Plano. Este Plano **no entanto além da mesma carência de 6 (seis) meses de efetivação na empresa, segundo a "Política C&A Brasil", é estendido exclusivamente aos empregados: Diretores, GO/GP/GRO/GDC/GAP, GL/GC, Trainee, (descrição das siglas logo abaixo), "Nível Supervisor" do ECE e Lojas, sendo excluídos deste Plano os demais funcionários intitulados "Associados", loja, ECE e CD.** Anexamos ao presente relatório fiscal o documento "Políticas C & A Brasil" da Divisão de Recursos Humanos — Benefícios. (anexo 2 folhas 135 a 136) **GRIFOS DO RELATOR**

GO — Gerente de Operações GAP — Gerente de Apoio

GP — Gerente de Produto GL — Gerente de Lojas

GRO — Gerente Regional de Operações GC — Gerente de Compras

GDC — Gerente de Departamento de Compras SU - Supervisores

Em TIAD (Termo de Intimação o Para Apresentação de Documentos) datado de 22/11/06 foi solicitado à empresa que apresentasse a comprovação da inscrição e adesão aos convênios de planos de saúde e plano Auto Gestão (reembolsos), a título de amostragem dos estabelecimentos 45.242.91410001-05, 10002-88, 10008-73, /0018-45, 10032-01 e 10039-70 para o período de 12/97 a 05/98.

Referente às adesões aos convênios de planos de saúde, a empresa não apresentou os documentos da filial 10018-45 (informou que a empresa contratada não possui as informações) e da filial 10032-01 cuja empresa contratada, segundo informação da C & A, faliu e, portanto não dispõe da documentação.

Referente às adesões ao plano de Auto Gestão (reembolso), a empresa não apresentou nenhum documento que comprove a inscrição, adesão ou qualquer outro documento que comprove a data de início de vínculo ao Plano Auto Gestão de nenhum dos estabelecimentos e período solicitado.

A título exemplificativo, anexamos ao presente relatório (anexo 3 folhas 137 a 1 q8), amostra das planilhas entregues da matriz 10001-05 competência 05198 e filial 0008-73 competência 12/97, onde comprova e ratifica a política da empresa de apenas fazer a inscrição/adesão aos planos de saúde, dos empregados que completam 6 meses de admissão na empresa. Basta observar a coluna com a data de admissão na empresa e a coluna de início do plano. Pode-se observar também que um ou outro funcionário era incluído no plano no mesmo mês em que era admitido, tais exceções à regra não foram explicadas seus motivos. Podemos também observar que os funcionários na categoria SU (supervisor), segundo a empresa, na coluna observação, tem o plano Auto Gestão, no entanto não informam a data de adesão.

Em TIAD datado de 20/11/06 foi solicitado à empresa que apresentasse a relação dos funcionários que não possuem inscrição aos planos de saúde mantidos pela empresa, a título de amostragem nas competências 06/98, 08/00, 10/02 e 12/04 abrangendo todos os estabelecimentos da empresa (C & A).

Em atendimento ao solicitado, a empresa, reconhecendo a sua política de carência de 6 meses, nos apresentou arquivos (planilhas) com a relação dos funcionários com até cinco meses de admissão na empresa (pois quando completam seis meses já são inscritos na assist. méd.), nas competências solicitadas. Através destas podemos quantificar o número de funcionários nesta condição nessas competências e fizemos um comparativo com o número total de funcionários da empresa nas mesmas competências, cujo quadro segue abaixo:

Dados da Empresa	06/1998	08/2000	10/2002	12/2004
No. funcionários c/ menos de 6 meses de admissão, portanto sem assistência médica.	595	2.070	4.131	2.360
No. total de funcionários da empresa C & A	6.591	7.334	13.582	12.863

Anexamos, (anexo 4 folhas 149 a 187) a título de amostragem uma das planilhas da competência 08/2000 com a relação dos funcionários que não possuem inscrição aos planos de saúde mantidos pela empresa, com as respectivas datas de admissão, a qual nos foi fornecida pela empresa, conforme supra citado.

03.2 Constatamos, portanto, que com a carência de seis meses, foram formados dois grupos de trabalhadores: um que tem direito ao benefício por ter mais de 6 meses de vínculo com a empresa e um outro que não possui o direito por terem sido contratados a menos de 6 meses. Considerando a empresa como um todo, resulta que, o plano de cobertura médica não é extensivo a todos os funcionários. Além disso, o Plano de Cobertura Médica "Auto Gestão / Livre Escolha" é um privilégio destinado, apenas, a um pequeno grupo de trabalhadores "mais graduados", não sendo, portanto, extensível a todos os trabalhadores. (GRIFOS DO RELATOR)

03.3 Notamos, desta forma, que a concessão deste benefício está em desacordo com a legislação pertinente, a qual condiciona, para que o valor pago referente à assistência médica não seja considerado salário de contribuição para a Seguridade Social, que a cobertura da assistência médica, abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;

03.4 Portanto, as despesas que teriam os empregados com os cuidados de suas saúdes, mas que foram pagas pela empresa sob o título "assistência médica" constituem fato gerador das Contribuições Previdenciárias, integrando o salário-de-contribuição, nos termos do art.28, inciso I, e parágrafos da Lei n.º. 8.212/91, de 27/07/1991, com redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/1997:

...(omissis)"

27 - A recorrente alega não existir incidência de contribuição previdenciária sobre assistência médica, porque esta não tem natureza salarial. Não prospera o argumento da defesa. Em sentido contrário à essa alegação, melhor análise não poderia ser feita que a apresentada no voto do Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, proferido no Acórdão nº 2401004.286, de 13/04/2016, que adoto como razões de decidir:

Grassa no seio dos que operam no mêtier do Direito do Trabalho a serôdia ideia de que a remuneração do empregado é constituída, tão somente, por verbas representativas de contraprestação de serviços efetivamente prestados pelos empregados. A retidão de tal

concepção poderia até ter sua primazia aferida ao tempo da promulgação do Decreto-lei 5.452/43 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho. Hoje, não mais.

[...]

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo "remuneração" esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT.

O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fincada na própria Constituição Federal, cujo art. 195,1, alínea "a", estabelece:

Constituição Federal de 1988

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) (grifos nossos)

Do marco primitivo constitucional deflui que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o salário, mas, sim, a "**folha de salários**", propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, por todos os lançamentos efetuados em favor do trabalhador em contraprestação direta pelo trabalho efetivo prestado à empresa, acrescido dos "**demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício**", parcela esta que abraça todas as demais rubricas devidas ao trabalhador em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.

Nessa perspectiva, todo e qualquer lançamento a conta de despesa da empresa representativa de rubrica paga, devida ou creditada a segurado obrigatório do RGPS, que tiver por motivação e origem o trabalho realizado pela pessoa física em favor do Contribuinte, ostentará natureza jurídica remuneratória, e como tal, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Na prática, inexistente dificuldade em tal discernimento. Basta hipoteticamente suprimir o trabalho realizado pela pessoa física na consecução do objeto social da sociedade. A importância que deixar de ser vertida a essa pessoa corresponderá, assim, à parcela do trabalho que o obreiro dedicou à empresa. Ao revés, a fração que ainda for devida à pessoa, independentemente do eventual labor físico ou intelectual por ela realizado, representará mera liberalidade do empregador.

Como visto, o próprio Legislador Constituinte honrou deixar consignado no Texto Constitucional a real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque: as contribuições previdenciárias incidem não somente a "folha de salários", como também, sobre os "**demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício**".

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência do conceito de salário (Instituto de Direito do Trabalho) para abraçar os ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

Constituição Federal de 1988

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 consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Assim, a contar da EC nº 20/98, todas as verbas recebidas com habitualidade pelo empregado, qualquer que seja a sua origem e título, passam a integrar, por força de norma constitucional, o conceito jurídico de SALÁRIO (Instituto de Direito do Trabalho) e, nessa condição, passam a compor obrigatoriamente o SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO (Instituto de Direito Previdenciário) do segurado, se sujeitando compulsoriamente à incidência de contribuição previdenciária e repercutindo no benefício previdenciário do empregado.

[...]

A norma constitucional acima citada não exclui da tributação, de maneira alguma, as rubricas recebidas em espécie de forma eventual. A todo ver, a norma constitucional em questão fez incorporar ao SALÁRIO (instituto de direito do trabalho) todos os ganhos habituais do empregado, a qualquer título. Ocorre, contudo, que o conceito de SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO (instituto de direito previdenciário) é muito mais amplo que o conceito trabalhista mencionado, compreendendo não somente o (instituto de direito do trabalho), mas, também, os INCENTIVOS SALARIAIS, assim como os BENEFÍCIOS.

Assim, as verbas auferidas de forma eventual podem se classificar, conforme o caso, ou como incentivos salariais ou como benefícios. Em ambos os casos, porém, integram o conceito de Salário de Contribuição, nos termos e na abrangência do art. 28 da Lei nº 8.212/91, observadas as excepcionalidades contidas em seu §9º.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, **quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa**: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)

[...]

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba

recebida pelo obreiro, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

Advirta-se que o termo "remunerações" encontra-se empregado no caput do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abrangendo todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Em verdade, até mesmo a remuneração referente ao tempo ocioso em que o empregado permanecer à disposição do empregador não escapa da amplitude do conceito de salário de contribuição.

Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o "total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título".

Nesses termos, compreendem-se no conceito legal de remuneração os três componentes do gênero, assim especificados pela doutrina:

1 Remuneração Básica Também denominada "Verbas de natureza Salarial". Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho.

Diz respeito ao pagamento fixo que o obreiro auferir de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.

2 Incentivos Salariais São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros,

3 Benefícios Quase sempre denominados como "remuneração indireta". Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou "in natura", que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

Nesse novel cenário, a regra primária importa na tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas que a própria lei excluir do campo de incidência. No caso específico das contribuições previdenciárias, a regra de excepcionalidade encontra-se estatuída no parágrafo 9º do citado art. 28 da Lei nº 8.212/91, o qual, dada a sua relevância, transcrevemos em sua integralidade:

[...]

28 - Como pode ser observado, a legislação previdenciária ao definir a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, utilizou, para o conceito de salário-de-contribuição, um critério amplo, pois entendeu como remuneração todos os rendimentos pagos, devidos ou creditados aos segurados empregados, a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

29 - Dada a sua natureza retributiva ou contraprestacional, *in casu*, a participação no custeio de planos de saúde apenas para alguns dos trabalhadores após 6 (seis) meses de efetivação o empregado será incluído no convênio de Assistência Médica e Hospitalar (fls. 135) faz incidir a contribuição previdenciária, haja vista que a única exigência do art. 28, §9º, alínea "q" da Lei n.º 8.212/91 para a exclusão do rol de incidência previdenciária é a necessidade de tal benefício ser extensivo a totalidade dos empregados e dirigentes, requisito este que não fora

obedecido pelo sujeito passivo, na medida em que não se pode ser considerado benefício aquilo que é dado de forma discriminatória ao empregado.

30 – Complementando o exposto acima, nesse ponto e refutando os termos das razões recursais quanto ao tema “*Ainda que se mantenha a premissa da NFLD os valores eventualmente devidos não são aqueles lançados*”, adotando como razões de decidir a r. decisão recorrida que diz, *verbis*:

“Pela leitura do texto acima resta claro que a assistência médica não é custeada pelo empregado, com menciona o impugnante em sua defesa, se assim fosse não haveria maiores dificuldades de a empresa apresentar a folha de pagamento com a individualização dos segurados que custeavam parte do benefício saúde oferecido, o que não ocorreu durante a ação fiscal, tampouco quando intimado em diligência fiscal, demonstrando assim que os valores apurados na contabilidade da empresa no título Assistência Médica se referem na realidade a pagamento de benefício indireto aos funcionários como salário utilidade.

É cediço que a concessão da assistência à saúde visa proporcionar ao segurado uma cobertura aos eventos inesperados no tocante à sua saúde, porém, ao assumir tal encargo, a empresa desonera o segurado deste custo. Se o faz em relação à totalidade dos funcionários e em igualdade de condições, sobrevém a norma de não incidência da alínea “q” do § 9º do artigo 28; se o faz em relação à totalidade de seus segurados mas com distinção de tratamentos, tal norma de não incidência não pode ser aplicada.

No presente caso restou comprovado a eleição de um fator de *discrimem* que não respeita a universalidade na cobertura do benefício, havendo distinção entre aqueles segurados que tem direito ao benefício por ter mais de 6 meses de vínculo com a empresa e aqueles que não possuem este direito por terem sido contratados a menos de 6 meses.

Constatado ainda pela fiscalização, outro fator de *discrimem* que não traduz a universalidade da cobertura no plano de saúde da empresa, qual seja, a existência de coberturas distintas conforme o segurado ocupe ou não cargo gerencial e de supervisão, conforme transcrevo do relatório fiscal:

Além disso, o Plano de Cobertura Médica "Auto Gestão/Livre Escolha" é um privilégio destinado, apenas, a um pequeno grupo de trabalhadores "mais graduados", não sendo, portanto, extensível a todos os trabalhadores.

(...) omissis

Ademais, ainda que se pudesse admitir o afastamento do lançamento quanto a motivação de existência de coberturas diferenciadas conforme o segurado ocupe ou não cargo gerencial e de supervisão, este subsiste pela razão principal descrita pela fiscalização: a não extensão da cobertura para todos os segurados da empresa, o que ocorreu tanto no plano de assistência médica como no plano de auto gestão/reembolso. Confira-se:

A empresa possui um plano de benefícios aos seus segurados empregados, sendo um destes, a "Assistência Médica e Hospitalar". Trata-se de dois tipos de Assistência Médica: 1º. - Convênio de Assistência Médica e Hospitalar, com diversas empresas médicas, por exemplo: Unimed, Intermédica etc., **sendo que, no entanto, os funcionários só terão direito a esse convênio médico, após 6 (seis) meses de efetivação na empresa.**

Plano de Saúde de Auto Gestão/Livre Escolha. Este Plano permite ao participante escolher o profissional e o prestador de serviço de sua preferência, sempre que

precisar de consulta, pronto-socorro, internação ou exames, inclusive com cobertura odontológica. O reembolso será feito de acordo com os limites do Plano. **Este Plano no entanto além da mesma carência de 6 (seis) meses de efetivação na empresa**, segundo a "Política C & A Brasil", é estendido exclusivamente aos empregados: Diretores, GO/GP/GRO/GDC/GAP, GL/GC, Trainee, (descrição das siglas logo abaixo), "Nível Supervisor" do ECE e Lojas, sendo excluídos deste Plano os demais funcionários intitulados "Associados", loja, ECE e CD. (grifei)"

31 – A respeito do tema colaciono diversos julgados desse Tribunal e dessa Turma nos AC. 2201-004.730, de 02/10/2018, 2401-005.984, de 12/02/2009 e 2202-005.231 de 04/06/2019, cujas ementas são respectivamente destacadas a seguir:

(...)

ASSISTÊNCIA MÉDICA. DESNECESSIDADE DE COBERTURA IGUAL E HOMOGÊNEA PARA TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. NECESSIDADE, CONTUDO, DE OFERTA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES SEM DISCRIMINAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. 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. Contudo, cabe ao contribuinte o ônus da prova em demonstrar que todos os planos foram ofertados para todos os empregados e dirigentes para evitar discriminação.

(...)

PAGAMENTO DE PLANO DE SAÚDE MÉDICO HOSPITALAR E ODONTOLÓGICO. REMUNERAÇÃO INDIRETA. Salário-de-contribuição é toda a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, conforme art. 28 da Lei nº 8.212/1991. O pagamento de remuneração de forma indireta, por meio de custeio de planos de saúde médico hospitalar e odontológico que não contemple a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa não está excluído do conceito de salário-de-contribuição, não estando inserido nas hipóteses de exclusão previstas no § 9º do art. 28, da Lei nº 8.212/91.

(...)

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. ASSISTÊNCIA MÉDICA. PLANO DE SAÚDE. EXTENSÃO DA COBERTURA À TOTALIDADE DO EMPREGADOS/FUNCIONÁRIOS. REQUISITO LEGAL ÚNICO. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE.

O Plano de Saúde e/ou Assistência Médica concedida pela empresa tem como requisito legal único a necessidade de ser extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes, para que não incida contribuições previdenciárias sobre tais verbas. Cabe ao contribuinte o ônus da prova em demonstrar que todos os planos foram ofertados para todos os empregados e dirigentes para evitar discriminação.

32 - A Lei de custeio nesse ponto, ao interpretá-la é clara que o benefício deve ser estendido à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, no caso em questão verifica-se nítida distinção entre empregados, por exemplo, no caso concreto percebe-se as características do 1º plano “Convênio de Assistência Médica e Hospitalar” que é fácil ocorrer a seguinte situação de um trabalhador recém contratado e que irá trabalhar nas mesmas funções que outro colega, que está empregado há mais de 6 meses, com direito ao plano, em detrimento do outro sem direito, tudo em decorrência de um “benefício” ora não concedido por política interna da empresa em contrariedade à lei previdenciária, é o que consta claro às fls. 135 quanto à política de contratação, sem nenhum tipo de ressalva, portanto não há a cobertura a todos.

33 - Portanto, todo o plano de assistência médica, inclusive o 2º plano auto gestão/livre escolha, concedido pela contribuinte está em desacordo com a legislação, sendo que nesse da mesma forma que o anterior há nítida distinção de tempo, e o fato de não ser aberto a outros trabalhadores, estando claro no TVF que o benefício é “exclusivo” àquelas pessoas indicadas ali, e portanto, cabe ao contribuinte o ônus da prova em demonstrar que todos os planos foram ofertados para todos os empregados e dirigentes para evitar discriminação, e portanto nada a ser concedido a título de excluir a tributação apenas em relação ao 2º plano, devendo ser negado provimento ao recurso nesse tópico do lançamento.

III.6 Da Nulidade do Lançamento Efetuado Quanto à Contribuição dos Segurados Empregados III.6 Suposta Não Apresentação de Documentos Solicitados pelo Fisco Quanto aos Segurados Empregados – Manifestação Fiscal de fls. 311/312 III. 6.2 A Nulidade Foi Reconhecida Pela decisão proferida pela 8ª Turma da DRJ/CPS

34 - Quanto aos demais itens recorridos, adoto como razões de decidir na forma do art. 57§ 3º do RICARF a decisão da DRJ que bem analisou os pontos importantes do caso, sendo certo que não cabe ao julgador administrativo a rebater, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, basta apreciar com clareza, ainda que de forma sucinta, as questões essenciais ao julgamento, sendo que nem mesmo no Judiciário essa premissa é real, sendo que a Primeira Seção do STJ no EDcl no MS 21.315-DF¹, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585), *verbis*:

¹ PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal decum.

35 –Da mesma forma a teor do artigo 29 do Decreto do PAF o julgador deve apreciar livremente as provas e os argumentos das partes e tem a livre convicção de julgar desde que de forma fundamentada. Somente a inexistência de exame de algum argumento apresentado pelo contribuinte, na fase impugnatória, cuja aceitação ou não implicaria no rumo da decisão a ser dada ao caso concreto é que acarretaria eventual cerceamento do direito de defesa do impugnante ou o acréscimo de algum argumento que acarretasse mudança radical na decisão é que constituiria nulidade da decisão singular, contudo, não vejo isso ocorrer no caso concreto.

Da nulidade do lançamento efetuado quanto a contribuição dos segurados empregados

O impugnante sustenta a nulidade do lançamento quanto a contribuição dos segurados empregados em razão da aplicação da alíquota mínima de 8%, basicamente por três motivos a saber:

1º) a fiscalização não considerou a possibilidade de recolhimento pelo teto, em afronta ao artigo 28, § 5º da Lei nº 8.212/91;

2º) não foram considerados os valores exigidos nas NFLD lavradas na mesma ação fiscal (Debcad nº 37.017.997-8, Decad nº 37.017.999-4 Decad nº 37.017.998-6);

3º) não observância dos requisitos do artigo 142 do CTN, quanto a definição da base de cálculo do tributo.

Em relação a primeira alegação, a fiscalização assim motivou o lançamento :

Tendo em vista que os lançamentos contábeis, supra citados, apresentados pela empresa, nos seus históricos de lançamentos não discrimina individualmente os funcionários, somente as Notas Fiscais (e seus valores) dos Planos de Saúde e/ou de reembolso, **nos impossibilitou de efetuar a identificação individual e respectivos valores de cada funcionário que receberam os benefícios de assistência médica**, a contribuição do segurado empregado foi, portanto apurada mediante a alíquota mínima de 8%. (grifei)

Ora, esta impossibilidade de identificação individualizada de cada segurado que foi beneficiado com os planos de saúde também impossibilita a verificação do recolhimento pelo teto, justificando-se a aplicação da alíquota mínima sobre as contribuições dos segurados, pois os valores do lançamento foram apurados no Razão contábil da empresa, visto que a notificada não discriminou os valores de assistência médica nas folhas de pagamento, como informado no item 2.2 do relatório fiscal.

Assim, não havendo relação individualizada dos valores atribuídos a cada segurado que recebeu tal benefício, não havia como se considerar o teto máximo do salário de contribuição como clama o impugnante.

Diante desta impossibilidade, o lançamento foi efetuado considerando-se “os valores reais das utilidades recebidas”, conforme determina o § 11 do artigo 214, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, transcrito no item 3.4 do relatório fiscal:

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 (grifo nosso)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis. (grifei)

§ 11. Para a identificação dos ganhos habituais recebidos sob a forma de utilidades, deverão ser observados:

I - os valores reais das utilidades recebidas; (grifei)

II - os valores resultantes da aplicação dos percentuais estabelecidos em lei em função do salário mínimo, aplicados sobre a remuneração paga caso não haja determinação dos valores de que trata o inciso I.

Deve-se esclarecer que a diligência fiscal de fls. 288/289 foi motivada para esclarecimento de argumentos apresentados quando da impugnação, a saber:

A contribuição referente a segurados foi calculada utilizando-se a alíquota mínima de oito por cento sem levar em consideração o valor recolhido pelo empregado, o valor porventura lançado em outra NFLD e a aplicação da tabela de contribuição mensal;

E de fato, o contribuinte não apresentou durante a diligência fiscal os documentos solicitados no Termo de Intimação de fls. 300, em que solicitado dentre outros documentos o seguinte:

Apresentar os salários de contribuição individualizados de cada funcionário mês a mês (inclusive com resumo mensal) **beneficiários das verbas** objeto da NFLD - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito Debcad n. 37.017.996-0, e das verbas objeto da NFLD Debcad n. 37.017.999-4, e respectivos salários de contribuição e contribuições descontadas à época em folha de pagamento, bem como as respectivas contribuições previdenciárias desses funcionários referentes a essas verbas, já consideradas as contribuições descontadas à época em folha de pagamento, respeitando as respectivas faixas salariais bem como o limite de teto máximo de contribuição, para que se possa atender ao contido nas defesas feitas por esta empresa às NFLDs supracitadas, referente ao levantamento de contribuições previdenciárias dos segurados empregados, com a utilização da alíquota mínima de 8 %, (grifei)

Entendo que o resultado da diligência fiscal somente comprovou a assertividade do lançamento quanto a utilização da alíquota mínima incidente sobre a contribuição dos segurados empregados, conforme trechos que reproduzo abaixo:

Durante a ação fiscal que culminou com o presente levantamento, a empresa não apresentou os salários de contribuição individualizados de cada funcionário mês a mês **beneficiários das verbas** objeto desta NFLD - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito Debcad n. 37.017.996- 0, e das verbas objeto da NFLD Debcad n. 37.017 999-4 e respectivos salários de contribuição e contribuições descontadas à época em folha de pagamento, bem como as respectivas contribuições previdenciárias desses funcionários referentes a essas verbas, já consideradas as contribuições descontadas à época em folha de pagamento, para que se pudesse respeitar as respectivas faixas salariais bem como o limite teto máximo de contribuição, na apuração das contribuições previdenciárias devidas dos segurados empregados, o que motivou a

utilização da alíquota mínima de 8% (prevista no artigo 599 da IN MPS/SRP Nº 3 de 14/07/05).

Em cumprimento ao item 1 do despacho de folhas 283 do processo de defesa acima, efetuamos diligência a empresa supra citada a fim de obter os dados necessários que possibilitassem a apuração das contribuições devidas dos segurados de acordo com as respectivas faixas salariais, e respeitando o teto máximo de contribuição em atendimento do item VIII folhas 29 e 30 de sua defesa folhas 252 e 253 do processo.

Em 27/08/07 emitimos um TIAD - Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (em anexo), solicitando à empresa em questão a apresentar (a partir do dia 04/09/07) os salários de contribuição individualizados de cada funcionário mês a mês (inclusive com resumo mensal) beneficiários das verbas objeto da NFLD - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito Debcad n. 37.017.996-0, e das verbas objeto da NFLD Debcad n. 37.017.999-4, e respectivos salários de contribuição e contribuições descontadas à época em folha de pagamento, bem como as respectivas contribuições previdenciárias desses funcionários referentes a essas verbas, já consideradas as contribuições descontadas à época em folha de pagamento, respeitando as respectivas faixas salariais bem como o limite de teto máximo de contribuição, para que se pudesse atender ao contido nas defesas feitas por esta empresa às NFLDs supracitadas, referente ao levantamento de contribuições previdenciárias dos segurados empregados, com a utilização da alíquota mínima de 8 %.

Tendo retornado à empresa em 13/09/07 a mesma não apresentou nenhum dos documentos solicitados, motivo pelo qual lavrei o Auto de Infração Debcad n 37.066.538-4.

Face à não apresentação dos documentos solicitados, continuamos impossibilitados de aplicar as alíquotas variadas de contribuição dos segurados, segundo as faixas salariais, e de tão pouco identificar as verbas que porventura ultrapassem o limite máximo de contribuição; ficando, portanto inalterados os valores e alíquotas utilizadas no presente levantamento.

E quando da análise dos documentos juntados a destempo pelo contribuinte em mídia digital, sob a justificativa que pleiteou prorrogação de prazo para entrega dos documentos solicitados mas não foi atendido, a fiscalização constata novamente a falta de individualização dos beneficiários da assistência médica, impossibilitando a verificação do limite do salário de contribuição para cada segurado, como destaque das fls.317/318:

Atentar que, a empresa apresentou aparentemente a totalidade de seus funcionários e respectivos salários mês a mês, **sem sequer discriminar quais teriam a assistência médica (visto que não são todos que recebem esse benefício) e nem em qual modalidade, uma vez que são dois tipos, Plano de Saúde e Auto Gestão, e muito menos discriminou os valores dessas verbas individualizadas**, além de outros elementos solicitados no TIAD. (grifei)

Ocorre que sem os dados solicitados no TIAD (fl 296) é impossível o enquadramento individualizado dos descontos dos funcionários com as alíquotas variáveis de 8% a 11 % bem como ater-se ao limite máximo de contribuição.

Ressalte-se que a própria empresa declara (fl 293) que: "Desde logo, porém, esclarece que não possui nem tem condições de elaborar documento onde sejam demonstradas"as respectivas contribuições previdenciárias desses funcionários referentes a essas verbas, já consideradas as contribuições descontadas à época em folha de pagamento, respeitando as respectivas faixas salariais bem como o limite de teto máximo de contribuição, ...". "Para atender essa exigência a Requerente precisaria recalcular as contribuições de todos os seus empregados, a partir de dados que não são

individualizados por empregado (faturas e notas fiscais de pagamento de assistência médica por exemplo) além disso, implicaria recalcular e reprocessar as folhas de pagamento de inúmeras filiais durante o prazo de dez anos".

Como bem verificado pela fiscalização a impossibilidade do cálculo pleiteado foi admitida pelo próprio contribuinte em sua petição de juntada de documentos a destempo fls. 292/298, pois os valores não foram individualizados por empregado, não podendo ser imputado ao fisco esta omissão:

Desde logo, porém, esclarece que não possui nem tem condições de elaborar documento onde sejam demonstradas "... as respectivas contribuições previdenciárias desses funcionários referentes a essas verbas, já consideradas as respeitando as respectivas faixas salariais bem como o limite de teto máximo de contribuição, ... "

Para atender essa exigência a Requerente precisaria recalcular as contribuições de todos os seus empregados, **a partir de dados que não são individualizados por empregado (faturas e notas fiscais de pagamento de assistência médica por exemplo)** o que além disso, implicaria recalcular e reprocessar as folhas de pagamento de inúmeras filiais durante o prazo de dez anos

Se o impugnante pretendia de fato que fosse considerado o teto de salário de contribuição de cada segurado, não se desincumbiu do ônus de demonstrar, a partir do que foi contabilizado nas contas de despesas de assistência médica, quais segurados receberam este benefício e em quais valores, ainda mais quando afirma em sua impugnação que os benefícios eram custeados em parte pelos funcionários.

Portanto, diante da falta de identificação dos segurados que receberam benefício de assistência médica, como informado no item 2.2. do relatório fiscal e atestada pelo próprio contribuinte após a feita da diligência fiscal, entendo correto o lançamento efetuado considerando-se "os valores reais das utilidades recebidas", conforme determina o § 11 do artigo 214, do Regulamento da Previdência Social, afastando-se o vício de nulidade pois o contribuinte deu causa à impossibilidade do cálculo do limite máximo de salário de contribuição.

Também não pode prosperar o segundo motivo alegado pela defesa para a nulidade do lançamento, qual seja, que a fiscalização não considerou para o cálculo do limite máximo do salário de contribuição os valores exigidos nas NFLD lavradas na mesma ação fiscal.

Primeiro porque, como já dito alhures, não houve individualização dos segurados que receberam os benefícios de assistência médica por parte da empresa para possibilitar o cálculo do teto do salário de contribuição, tendo a empresa entregue a destempo, após 2 meses da diligência fiscal, planilhas com discriminação geral dos salários dos empregados, sem destacar aqueles que receberam o benefício de assistência médica, conforme se verifica dos documentos juntados no Termo de fl. 1032, com os seguintes dados e título:

RELATÓRIO DEMONSTRATIVO DE INSS - Admitidos: desde 1o mês								
Chapa	Nome	Local	PIS	Admissão	Demissão	Base INSS até limite	Base INSS acima limite	Valor Descontado

Corroborar-se o quanto verificado pela fiscalização a respeito destes documentos, conforme manifestação de fls. 317/318:

A empresa em seu requerimento de juntada aos autos em meio magnético (formato Excel) nas folhas 292 e 293 cita que (e como pudemos constatar) tal arquivo contém as informações dos funcionários da empresa mês a mês do período de 01/98 a 02/2005 com os dados dos seus funcionários (total da empresa). Dados estes que

aparentemente constam das suas folhas de pagamento apresentados à época da fiscalização, acrescentando apenas as colunas da base de cálculo até o limite e acima do limite.

Atentar que, a empresa apresentou aparentemente a totalidade de seus funcionários e respectivos salários mês a mês, sem sequer discriminar quais teriam a assistência médica (visto que não são todos que recebem esse benefício) e nem em qual modalidade, uma vez que são dois tipos, Plano de Saúde e Auto Gestão, e muito menos discriminou os valores dessas verbas individualizadas, além de outros elementos solicitados no TIAD. (grifei)

Ocorre que sem os dados solicitados no TIAD (fls 296) é impossível o enquadramento **individualizado** dos descontos dos funcionários com as alíquotas variáveis de 8% a 11 % bem como ater-se ao limite máximo de contribuição. (grifo do original)

Em segundo, as NFLD Debcad nº 37.017.997-8 e Debcad nº 37.017.998-6 não contam levantamento relativo a segurados empregados, como já informado no item 9 do relatório fiscal, abaixo transcrito, não alterando em nada o levantamento dos segurados nesta notificação fiscal:

09- Outros processos originados na fiscalização:

- Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, Debcad nº 37.017.997-8, relativa ao **INCRA**, devidos na competência de 09/97 a 02/05;

(...)

- Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, Debcad nº 37.017.998-6, relativa a Prêmios (remunerações) a **Contribuintes Individuais - Autônomos**, devidos na competência de 12/96 a 02/05;

E ainda a manifestação fiscal de fls. 288/289 esclarece que a omissão da empresa em individualizar os segurados que receberam os benefícios indiretos ocorreu tanto no lançamento aqui discutido como em relação ao levantamento relativo a prêmios objeto da NFLD Debcad nº 37.017.999-4:

Durante a ação fiscal que culminou com o presente levantamento, a empresa não apresentou os salários de contribuição individualizados de cada funcionário mês a mês **beneficiários das verbas** objeto desta NFLD - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito Debcad n. 37.017.996- 0, e das verbas objeto da NFLD Debcad n. 37.017 999-4 e respectivos salários de contribuição e contribuições descontadas à época em folha de pagamento, bem como as respectivas contribuições previdenciárias desses funcionários referentes a essas verbas, já consideradas as contribuições descontadas à época em folha de pagamento, para que se pudesse respeitar as respectivas faixas salariais bem como o limite teto máximo de contribuição, na apuração das contribuições previdenciárias devidas dos segurados empregados, o que motivou a utilização da alíquota mínima de 8% (prevista no artigo 599 da IN MPS/SRP Nº 3 de 14/07/05). (grifei)

Em cumprimento ao item 1 do despacho de folhas 283 do processo de defesa acima, efetuamos diligência a empresa supra citada a fim de obter os dados necessários que possibilitassem a apuração das contribuições devidas dos segurados de acordo com as respectivas faixas salariais, e respeitando o teto máximo de contribuição em atendimento do item VIII folhas 29 e 30 de sua defesa folhas 252 e 253 do processo.

(...)

Face à não apresentação dos documentos solicitados, continuamos impossibilitados de aplicar as alíquotas variadas de contribuição dos segurados, segundo as faixas

salariais, e de tão pouco identificar as verbas que porventura ultrapassem o limite máximo de contribuição; ficando, portanto inalterados os valores e alíquotas utilizadas no presente levantamento.

Portanto, sem razão a defesa neste ponto.

Também não se pode concordar com a pecha de nulidade do lançamento por falta de liquidez e certeza quanto a correta base de cálculo, uma vez que a base de cálculo foi extraída da contabilidade fornecida pela notificada, conforme se depreende da leitura do relatório fiscal:

03.6 Tomou-se como base de cálculo para o presente levantamento, os valores pagos com assistência médica, os quais foram obtidas dos Livros Razão do período 12/1997 a 02/05, constantes das Contas Contábeis ns. 4131100 Assistência Médica, 4131101 Assistência Médica Funcionários, 411302 Assistência Médica, 421102 Assistência Médica, e 421252 Assistência Médica.

03.7 A empresa nos apresentou um arquivo eletrônico (planilha excel) com todos os lançamentos contábeis, referentes às contas em questão oriundas do razão. Nessas contas (e planilhas) constam todas as despesas consideradas pela empresa como assistência médica, englobando os Convênios com Hospitais, (planos de saúde), reembolsos referentes ao Plano de Auto Gestão/Livre Escolha, e despesas efetuadas na compra de remédios para as "farmácias" existente nos diversos estabelecimentos da empresa, exames admissionais, periódicos de funcionários etc..

Nessas planilhas foi criada uma coluna, onde a própria empresa, através do Sr. Isaías dos Santos Cuscan, Controladoria — Contador CRC: SP-171848/04, classificou os lançamentos em três "títulos": Convênios Médicos, Reembolso e Outros, separando assim, respectivamente, os lançamentos que são referentes aos Convênios de Assistência Médica - Planos de Saúde, Assistência Médica – Auto Gestão (Reembolsos) e despesas diversas, as quais (esta última) não estão sendo consideradas como salário de contribuição, tendo, portanto, sido excluídas do presente levantamento. O resumo das referidas planilhas foi impressa e assinada pela empresa ~bem o como o protocolo de entrega e fazem parte do presente relatório como anexo (anexo 5 folhas ~), cujos totais mensais, das despesas de Convênios de Assistência Médica (Planos de Saúde) e da Assistência Médica – Auto Gestão ("reembolso"), estão lançados no "Discriminativo Analítico do Débito - DAD" e "Relatório de Lançamentos — RL, que fazem parte integrante desta NFLD.

O auditor cumpriu exatamente o papel que a lei lhe impõe, qual seja, identificar o pagamento, solicitar os esclarecimentos, verificar a adequação a lei e concluir se os pagamentos estão ou não excluídos do conceito de salário de contribuição.

Na verdade não se trata de arbitramento propriamente dito da base de cálculo, posto que os valores se encontravam diretamente contabilizados em conta específica da notificada e que esta os reconheceu como sendo benefício assistencial de saúde custeado para parte de seus empregados e diretores.

Trata-se aqui de consideração destes valores como salário de contribuição, posto que a exigência para que os mesmos fossem excluídos do conceito não restou cumprida integralmente. Portanto, não há que se falar em falta de certeza e liquidez quanto a base de cálculo. Ora, os valores lançados pela auditoria foram exatamente aqueles pagos pela notificada, conforme extraído de sua contabilidade, apenas o que fez o auditor foi diante da falta de individualização de quais segurados receberam tal benefício aplicar a alíquota mínima sobre os valores reais da utilidades recebidas.

Nada mais fez a fiscalização do que aplicar ao caso em concreto a legislação pertinente, atribuindo à recorrente, a responsabilidade pelo pagamento de contribuições

previdenciárias por ela não adimplidas e declaradas, levando a efeito simplesmente aquilo que determinado pela Lei nº 8.212/91.

Logo, ao que se depreende do relatório fiscal, verifica-se ter sido observado o disposto no art. 142 do CTN, *verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. grifei

Assim, uma vez que não houve qualquer transgressão a norma legal em vigor, não há que se reconhecer a nulidade por vício material do lançamento.

Suposta não apresentação de documentos solicitados pelo fisco quanto aos segurados empregados - manifestação fiscal de fls. 311/312

Aduz ainda o impugnante, em relação à manifestação fiscal de fls. 317/318 (fls. 311/312 processo em meio papel), que não pode ser prejudicado pela suposta não apresentação de documentos exigidos pelo fisco, pois apresentou os documentos solicitados durante a diligência fiscal e após isto foi autuado com multa agravada no auto de infração Debcad nº 37.066.538-4.

Conforme informado às fls. 288/289, referida imposição de multa ocorreu pela falta de apresentação da individualização dos segurados que receberam benefício de assistência médica e respectivos valores “per capita”.

Em consulta aos sistemas de arrecadação da Receita Federal do Brasil constata-se que o auto de infração Debcad nº 37.066.538-4 foi incluído em parcelamento especial da Lei nº 11.941/09, motivo pelo qual a argumentação apresentada neste tópico resta prejudicada.

Além isto, não há como se concordar com a alegação de que o próprio fiscal reconheceu o erro ao solicitar documentos para apuração da correta base de cálculo quanto aos segurados empregados, isto porque a fiscalização somente confirmou em diligência o que já havia constatado durante a realização da ação fiscal: que a notificada não demonstrou quais segurados receberam de fato o benefício de assistência médica e quais valores foram recebidos *per capita*.

Na falta de discriminação destes valores individualizados e dos segurados que o receberam, correta a apuração da base de cálculo de acordo com os valores reais das utilidades recebidas, conforme determina o § 9º do artigo 214, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, transcrito no item 3.4 do relatório fiscal, e ainda com base nos normativos vigentes à época do lançamento, dos quais cito:

Instrução Normativa MPS/SRP Nº 3, DE 14 DE JULHO DE 2005

Parcelas Não-Integrantes da Base de Cálculo

Art. 72. Não integram a base de cálculo para incidência de contribuições:

(...)

XVII - o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou daquele a ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas médico-hospitalares ou com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;

Parágrafo único. As parcelas referidas neste artigo, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário de contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.
(grifei)

Art. 71. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:

I - o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestam 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, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou de acordo coletivo de trabalho ou de sentença normativa;

(...)

§ 7º Para a identificação dos ganhos habituais recebidos sob a forma de utilidades, deverão ser observados:

I - os valores reais das utilidades recebidas;

II - os valores resultantes da aplicação dos percentuais estabelecidos em lei em função do salário mínimo, aplicados sobre a remuneração paga caso não haja determinação dos valores de que trata o inciso I. (grifei)

36 - Ora, no caso em tela, apresentado o relatório fiscal com a sua fundamentação e provas do lançamento, o ônus da prova da existência de eventuais divergências escriturais cabe a quem alega.

37 - Ressalto, em remate, que o presente acórdão recorrido enfocou as matérias necessárias à motivação do julgamento, tornando claras as razões pelas quais chegou ao resultado. A leitura do acórdão permite ver cristalinamente o porquê do decisum, sendo, pois, o que basta para o respeito às normas de garantia do Estado de Direito, entre elas a do dever de motivação (CF, art. 93, IX).

Conclusão

38 - Pelo exposto conheço dos recursos e no mérito quanto ao recurso de ofício NEGO-LHE PROVIMENTO, quanto ao recurso voluntário DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para reconhecer a decadência dos valores lançados na rubrica “segurados” para as competências 12/2000 a 11/2001, bem assim para reconhecer que houve desistência do litígio em relação aos débitos lançados na rubrica EMPRESA, SAT/RAT E TERCEIROS a partir da competência 12/2000.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso