



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

Processo nº 36202.003091/2007-91
Recurso nº 158.408 Voluntário
Acórdão nº 2403-00.039 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de abril de 2010
Matéria CONTRIBUIÇÕES AO SAT - PLANO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA-
ODONTOLÓGICA A DEPENDENTES
Recorrente COBRAPI ENGENHARIA LTDA
Recorrida DRJ-RIO DE JANEIRO II/RJ

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 30/11/2006

**AÇÃO JUDICIAL - MATÉRIAS IDÊNTICAS - RENÚNCIA AO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

A Recorrente, em litisconsórcio, ajuizou, antes do lançamento, o Mandado de Segurança na Justiça Federal. A Apelação em Mandado de Segurança teve o trânsito em julgado do processo a favor da Receita Federal do Brasil.

O acórdão de 1ª instância administrativa não apreciou as alegações pertinentes a tais matérias guerreadas na Segurança.

Ocorre a renúncia ao contencioso administrativo em relação às matérias que constituem objeto tanto do pedido administrativo quanto do judicial, devendo o processo administrativo prosseguir em relação às demais matérias não guerreadas na Segurança em comento.

**PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS
- ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA
LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA - NÃO APRECIAÇÃO NO ÂMBITO
ADMINISTRATIVO.**

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

**PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE
LANÇAMENTO DE DÉBITO - PERÍODO PARCIALMENTE ATINGIDO**

PELA DECADÊNCIA QUINQUENAL - SÚMULA VINCULANTE STF Nº 8.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos: "São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal

Em 12/12/2006 foi dada ciência à recorrente do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD), enquanto que a cientificação da NFLD pela Recorrente se deu em 06/06/2007 e o débito se refere a contribuições devidas à Seguridade Social entre as competências 01/1997 a 11/2006.

Na hipótese, em relação à decadência se aplica a regra geral disposta no art. 150, § 4º, CTN, pois configura-se a hipótese de tributo lançado por homologação, caso das contribuições sociais previdenciárias com recolhimentos a homologar; o que fulmina a constituição dos créditos ora lançados da competência 01/1997 até a competência 05/2002, inclusive.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - PAGAMENTOS A PLANOS DE ASSISTÊNCIA MÉDICA E ODONTOLÓGICA A TODOS OS SEGURADOS, EXTENSIVO AOS DEPENDENTES - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A legislação da Seguridade Social indica que a utilidade, quando fornecida habitualmente pelo empregador ao empregado, em desacordo ao previsto na no art. 28, § 9º, Lei 8.212/1991, constitui-se em salário de contribuição pois esse fornecimento tem feição retributiva, por constituir um plus para o empregado e não uma condição *sine qua nom* da prestação de serviços.

Pela análise do dispositivo legal, art. 28, § 9º, q, Lei 8.212/1991, podemos observar que não existe nenhuma exclusão quanto à incidência de contribuição previdenciária em benefício dos dependentes dos empregados relacionada aos valores pagos a planos de assistência médico e odontológica, próprio da empresa ou por ela conveniado.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - CONTRIBUIÇÕES DO SAT E DO GILRAT - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA - NÃO APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

ENQUADRAMENTO NO GRAU DE RISCO - DEFINIDO PELO CONTRIBUINTE EM ATOS CONSTITUTIVOS

O enquadramento da pessoa jurídica ao tipo de atividade econômica é definida pelo contribuinte, sujeito à revisão da Receita Federal do Brasil, nos atos constitutivos da pessoa jurídica.

ALTERAÇÃO DO ENQUADRAMENTO PARA EFEITOS DA CONTRIBUIÇÃO AO SAT/GILRAT - COMPETÊNCIA DO MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL

O Ministério da Previdência Social — MPS possui a competência para alterar o enquadramento das empresas para efeito da contribuição do GILRAT, conforme determinação expressa do Art. 22, II, § 3º, Lei 8.212/91.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - JUROS E MULTAS APLICADAS - ADEQUAÇÃO À DISCIPLINA DA LEI 11.941/2002 - APLICAÇÃO DA SITUAÇÃO MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE

Em relação aos acréscimos legais, com fulcro no art. artigo 239 § 6º, Decreto nº 3.048/99, foram aplicadas as determinações da Lei vigente.

A Lei 11.941/2009 alterou a sistemática de cálculo dos juros, com a revogação do art. 34, Lei 8.212/1991, conferiu nova redação ao art. 35, Lei 8.212/1991, bem como introduziu o art. 35-A, Lei 8.212/1991.

O art. 106, CTN prevê que caso nova lei traga tratamento mais benéfico para o contribuinte, devem ser reduzidas ou canceladas as multas aplicada.

Na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, a situação mais benéfica ao contribuinte

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos: a) em reconhecer a decadência até a competência 05/2002 inclusive com base no art. 150 § 4º do CTN; b) no mérito, em negar provimento ao recurso.



CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI - Presidente



PAULO MAURÍCIO PINHEIRO MONTEIRO – Relator



Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros: Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio De Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Freitas de Souza Costa (Convocado) e Ewan Teles Aguiar (Convocado).



Relatório

Trata-se de recurso voluntário, fls. 199 a 219, apresentado contra Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Rio de Janeiro II, DRJ/RJ II, fls. 184 a 194, que julgou procedente o lançamento, oriundo de descumprimento de obrigação tributária legal principal, fl. 001.

Segundo a fiscalização, de acordo com o Relatório Fiscal, fls. 70 a 73, o lançamento refere-se a contribuições destinadas contribuições destinadas ao SAT - Seguro de Acidente do Trabalho (até 06/1997) e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT (a partir de 07/1997), incidentes sobre valores relativos a planos de assistência médica e odontológica concedidos aos dependentes dos segurados em desacordo com o art. 28, §9º, "q", da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

O crédito refere-se ao período entre as competências de 01/1997 a 11/2006 e foi lançado no estabelecimento matriz tendo em vista a recusa da empresa em apresentar os valores discriminados por estabelecimentos.

Ainda segundo o Relatório Fiscal, os valores da base de cálculo foram apurados a partir de: planilha apresentada pela empresa, contendo os valores dispendidos com os dependentes; contas referentes a Assistência Médica/Odontológica (vide item 6 do Relatório Fiscal, fls 71); Folhas de pagamento; GFIP; Livros Diário e Razão (vide item 13, fls. 72).

De forma que os valores da base de cálculo foram obtidos assim: (a) para o período de 01/1997 a 05/2003 levou em conta os valores integrais creditados mensalmente às empresas contratadas, relativos à assistência médica/odontológica prestada aos segurados e seus dependentes deduzidos os valores suportados pelos empregados, já que a empresa também recusou-se a apresentar os valores separadamente por empregado e dependente; (b) a base de cálculo para o período de 06/2003 a 11/2006 só considerou os valores pagos relativos à assistência médica/odontológica prestada aos dependentes face a apresentação, pela empresa, dos valores dispendidos com empregados e dependentes, separadamente.

Os motivos que ensejaram o lançamento estão descritos no Relatório Fiscal e nos demais anexos que o configuram.

Em relação aos Fatos Geradores (base de cálculo e alíquotas) da notificação foram discriminados no Relatório de Lançamentos — RL, através dos seguintes levantamentos:

SAL - período anterior à implantação da GFIP — período de 01/1997 a 12/1998;

SAG - período posterior à implantação da GFIP, para fatos geradores NÃO informados em GFIP - período 01/1999 à 11/2006.

Ainda, consta no Relatório Fiscal que:

a) foi lavrado o AI DEBCAD 37.102.809-4 para o levantamento AMG - Fatos geradores não informados em GFIP e o AI DEBCAD 37.102.807-8 pela não inclusão em folha de pagamento dos fatos geradores correspondentes aos lançamentos AMG e AMI;

b) será feita a Representação Fiscal para Fins Penais, a fim de comunicar a ocorrência de ilícito penal, consubstanciada na prática de omissão de remunerações pagas e sonegação de contribuição previdenciária.

Em 12/12/2006 foi dada ciência à recorrente do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD), fls. 54 e 55 a 63.

Em 06/06/2007 foi dada ciência à recorrente do lançamento, fls. 01.

Contra o lançamento, a recorrente apresentou impugnação tempestiva, contestando o débito em sua totalidade, fls. 136 a 154, acompanhado de anexos, fls. 155 a 164.

Em relação à decadência, que seja reconhecida a decadência, na forma do art. 150, § 4º do CTN, para as competências até 05/2002;

Em relação às verbas de planos de assistência médica e odontológica estas verbas não têm natureza salarial e por isso não podem integrar a base de cálculo de contribuições previdenciárias; Do enquadramento no grau de risco Inexiste atividade de risco na empresa, por isso está incorreto o enquadramento da empresa;

Em relação à competência do Ministério da Previdência Social que só o Ministério do Trabalho e Emprego pode enquadrar a empresa-nos graus de risco;

Em relação à inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação, requer que seja reconhecida a inconstitucionalidades das contribuições do SAT e GILRAT.

Às fls. 173 a 181, há o resultado da Apelação em Mandado de Segurança, na qual o Tribunal Regional federal da 2ª Região reconhece a legalidade da contribuição ao SAT.

EMENTA

TRIBUTÁRIO- SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO -SAT - LEGALIDADE

I — Em decisão plenária o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 343.446/SC - Relator Ministro Carlos Velloso - DJ de 04.04.2003 concluiu pela constitucionalidade da contribuição ao SAT, ante a ausência de violação ao princípio da legalidade.

II - A definição, por decreto, dos graus de risco, considerada a atividade preponderante da empresa, não viola o princípio legal ou constitucional. A finalidade do decreto é propiciar a fiel execução da lei (art. 84,IV, Constituição Federal/88).

III - Os Decretos n's 612/91, 2173/97 e 3.048/99, que regulamentaram a Lei 8.212/91, não fixaram nem alteraram as alíquotas de contribuição ao SAT, porque estas já se achavam previstas em seu próprio texto.

IV - Recurso e remessa necessária providos.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas: Decidem os Membros da 3ª Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, por unanimidade, dar provimento ao recurso e à remessa necessária, nos termos do voto da Relatora.

Rio de Janeiro, 9 de agosto de 2005.

Rel.: Des. Federal Tania Heine

A Delegacia analisou o lançamento e a impugnação, julgando procedente o lançamento, fls. 184 a 194, posto que a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD encontra-se revestida das formalidades legais, tendo sido lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante ao disposto no "caput" do art. 33 da Lei 8.212/91.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 199 a 219, onde alega, em síntese, que:

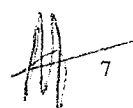
Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº. 37.102.805-1 que versa ao não pagamento das contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, relativo às contribuições destinadas ao SAT - Seguro de Acidente do Trabalho e ao Financiamento dos Benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho — GILRAT. As autuações dizem respeito ao período de 01/1997 a 11/2006.

A Recorrente impugnou por completo a Notificação Fiscal em comento, levantando uma série de vícios que vão desde a decadência do direito de a Recorrida constituir o crédito tributário, até ilegalidades e inconstitucionalidades que maculam o suposto crédito ora rechaçado, tornando-o inapto a surtir efeitos jurídicos.

Em relação ao que tange às inconstitucionalidades e ilegalidades existentes na NFLD lavrada, a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro II — DRPRJOII — absteve-se de julgar tais questões, sob o argumento de que tal mister compete única e exclusivamente ao Poder Judiciário. Colaciona doutrina e jurisprudência a fim corroborar seu entendimento.

Em relação à decadência do direito de lançamento nos exercícios fiscais de 1997 a 2002, colaciona doutrina e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ a fim de afastar a norma insculpida no art. 45, Lei 8.212/1991 e aplicar os institutos do Código Tributário Nacional – CTN.

Aduz acerca da impossibilidade de inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de planos de assistência médica e odontológica a todos os segurados da empresa, extensivo aos dependentes. Estas verbas não têm natureza salarial e por isso não podem integrar a base de cálculo de contribuições previdenciárias, em razão ainda das distinções entre salário e remuneração, implicando em parcelas não salariais.

 7

Argumenta que as contribuições ora exigidas pela Receita Federal do Brasil não são válidas, quer pelo equivocado enquadramento das atividades da empresa em qualquer grau de risco passível de cobrança do SAT e GILRAT, requer pela inconstitucionalidade das contribuições ao SAT e GILRAT.

Inferre pela impossibilidade de cobrança das contribuições ao SAT e GILRAT ante a ausência de enquadramento da empresa nos percentuais e alíquotas do adicional SAT, além da inconstitucionalidade da contribuição na base de cálculo das contribuições previdenciárias dos valores pagos a título de planos de assistência médica e odontológica, em razão das distinções entre salário e remuneração, implicando em parcelas não salariais.

Em relação às multas aplicadas, estas têm natureza confiscatória, atentando também contra os princípios constitucionais de moralidade, da proporcionalidade e razoabilidade.

Em relação aos juros equivalentes à Taxa SELIC, aduz pelo vício de ilegalidade e inconstitucionalidade da utilização da Taxa SELIC como juros moratórios ao conflitar com normatização de hierarquia superior (CTN, art. 161, § 1º), além de violar os *Princípios Constitucionais Legalidade, Anterioridade, Indelegabilidade Não-Confisco* (CF/88, arts. 48, inciso 1, e 150, incisos I, III, alínea b, e IV).

Por fim, requer o cancelamento da exigência fiscal, ou pelo menos reduzido o seu montante, bem como excluídas as multas e os juros aplicados.

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão, fls. 201.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 201. Avaliados os pressupostos, passo para as questões preliminares ao exame do mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

DA AÇÃO JUDICIAL ACERCA DA COBRANÇA DO SAT

A Recorrente, em litisconsórcio, ajuizou, antes do lançamento, o Mandado de Segurança nº 9900210506 na Justiça Federal do Rio de Janeiro. A Apelação em Mandado de Segurança veio aos autos, fls. 173 a 183, com o trânsito em julgado do processo, em 13/10/2005, a favor da Receita Federal do Brasil.

Desta forma, o acórdão de 1ª instância administrativa não apreciou as alegações pertinentes a tais matérias guerreadas na Segurança.

Por conseguinte, ocorreu a renúncia ao contencioso administrativo em relação às matérias que constituem objeto tanto do pedido administrativo quanto do judicial, devendo o processo administrativo prosseguir em relação às demais matérias não guerreadas na Segurança em comento.

Anote-se as disposições do Decreto 3.048/1999:

Art.293. Constatada a ocorrência de infração a dispositivo deste Regulamento, será lavrado auto-de-infração com discriminação clara e precisa da infração e das circunstâncias em que foi praticada, contendo o dispositivo legal infringido, a penalidade aplicada e os critérios de gradação, e indicando local, dia e hora de sua lavratura, observadas as normas fixadas pelos órgãos competentes. (Redação dada pelo Decreto nº 6.103, de 2007)

§1º Recebido o auto-de-infração, o autuado terá o prazo de trinta dias, a contar da ciência, para efetuar o pagamento da multa de ofício com redução de cinquenta por cento ou impugnar a autuação. (Redação dada pelo Decreto nº 6.103, de 2007)

§2º Impugnada a autuação, o autuado, após a ciência da decisão de primeira instância, poderá efetuar o pagamento da multa de ofício com redução de vinte e cinco por cento, até a data limite para interposição de recurso. (Redação dada pelo Decreto nº 6.103, de 2007)

§3º O recolhimento do valor da multa, com redução, implica renúncia ao direito de impugnar ou de recorrer. (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

§4º Apresentada impugnação, o processo será submetido à autoridade competente, que decidirá sobre a autuação, cabendo recurso na forma da Subseção II da Seção II do Capítulo Único do Título I do Livro V deste Regulamento. (Redação dada pelo Decreto nº 6.032, de 2007) (gn)

§5º O auto-de-infração será submetido à julgamento da autoridade competente, que decidirá sobre a autuação ou homologará a extinção do crédito lançado, por pagamento, nas condições estabelecidas neste artigo. (Revogado pelo Decreto nº 6.032, de 2007)

§6º Da decisão caberá recurso na forma da Subseção II da Seção II do Capítulo Único do Título I do Livro V. (Revogado pelo Decreto nº 6.032, de 2007)

Art.307. A propositura pelo beneficiário de ação judicial que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual versa o processo administrativo importa renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso interposto. (Redação dada pelo Decreto nº 6.722, de 2008).(gn)

DA INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO

ORDINÁRIA

Outrossim, alega a Recorrente pela inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação ordinária para exigir a contribuição do SAT e do GILRAT. Como até o momento não existe qualquer Lei Complementar disciplinando estas contribuições, a exigência delas é inconstitucional.

Não assiste razão à Recorrente pois o previsto no ordenamento legal não pode ser anulado na instância administrativa por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências:

"Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado).(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado).(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado).(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado).(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado).(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”(gn).

Ademais, há a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARFnº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DA DECADÊNCIA

Deve-se verificar a ocorrência, ou não, da decadência.

O Supremo Tribunal Federal - STF, conforme o Informativo STF nº 510 de 19 de junho de 2008, por entender que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, b, da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nºs 556664/RS, 559882/RS, 559.943 e 560626/RS, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, atribuindo-se, à decisão, eficácia *ex nunc* apenas em relação aos recolhimentos efetuados antes de 11.6.2008 e não impugnados até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela administrativa.

Após, o STF aprovou o Enunciado da Súmula Vinculante nº 8, publicada em 20.06.2008, nestes termos:

Súmula Vinculante nº 8 - São inconstitucionais os 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. Publicada no DOU de 20/6/2008, Seção 1, p.1.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafos da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta,

nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

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

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.)."

Portanto, da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, no termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, a **administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal**, deve adequar a decisão administrativa ao entendimento do STF, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

"Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal"

Cumprе ressaltar que o art. 62, caput do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF do Ministério da Fazenda, Portaria MF nº 256 de 22.06.2009, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade.

Porém, o art. 62, parágrafo único, inciso I, do Regimento Interno do CARF, ressalva que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

"Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;
ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

- a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*
- b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou*
- c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (g.n.)”*

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, há que serem observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional - CTN. Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados, nos termos dos artigos 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173:

“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.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (g.n.)”

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador:

“Art.150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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.** (g.n.)”

Essas interpretações estão em sintonia com decisões do Poder Judiciário.

“Ementa:1. O entendimento jurisprudencial consagrado no Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo decadencial de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário é de cinco anos, contados a partir do fato gerador. Todavia, se não houver pagamento antecipado, incide a regra do art. 173, I, do Código Tributário Nacional.” (STJ. 1ª Turma, AgRg no Ag 972.949/RS, Rel.: Min. Denise Arruda., ago/08.) (g.n.)

“Ementa:4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais. Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção. 5. Hipótese dos autos em que não houve pagamento antecipado, aplicando-se a regra do art. 173, I, do CTN.” (STJ. 2ª Turma, AgRg no Ag 939.714/RS, Rel.: Min. Eliana Calmon., fev/08.) . (g.n.)

“Ementa: Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a fixação do termo a quo do prazo decadencial para a constituição do crédito deve considerar, em conjunto, os arts. 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional. Na hipótese em exame, que cuida de lançamento por homologação (contribuição previdenciária) com pagamento antecipado, o prazo decadencial será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. (...) **Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.**” (STJ. EREsp 278727/DF. Rel.: Min. Franciulli Netto. 1ª Seção. Decisão: 27/08/03. DJ de 28/10/03, p. 184.) . (g.n.)

Uma corrente doutrinária também aponta que no caso de tributo lançado por homologação, desde que haja a antecipação de pagamento, se aplica uma regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN em detrimento da aplicação da regra geral do art. 173, I, CTN. No entanto, nos casos de dolo, fraude ou simulação, de modo a que se configure a comprovada má-fé do sujeito passivo, não corre o prazo do art. 150, § 4º, CTN mas sim a decadência tributária se rege pela disposição genérica do art. 173, I, CTN.

Nesta corrente doutrinária pode-se citar, dentre outros, Ricardo Lobo Torres¹, Eduardo Sabbag², Mauro Luís Rocha Lopes³ e Leandro Paulsen⁴.

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 283.

Há vozes discordantes na doutrina que defendem que a decadência opera com base na regra geral de decadência exposta no art. 173 do CTN, haja ou não pagamento antecipado no caso de lançamento por homologação, de forma a não se aplicar o art. 150, § 4º, CTN.

O meu posicionamento se identifica com o direcionamento do Superior Tribunal de Justiça – STJ e com a primeira corrente doutrinária exposta no sentido de no caso de tributo lançado por homologação, desde que haja a antecipação de pagamento e não se configure os casos de dolo, fraude ou simulação, se aplica a regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN.

Na presente NFLD, DEBCAD nº 37.102.805-1, o Relatório de Documentos Apresentados - RDA, às fls. 44 a 46 - relatório este que relaciona, por estabelecimento e por competência, as parcelas que foram deduzidas das contribuições apuradas, constituídas por recolhimentos, valores espontaneamente confessados pelo sujeito passivo e, quando for o caso, por valores que tenham sido objeto-, apresenta valores recolhidos em Guias da Previdência Social – GPS a serem homologados de modo a se abater do valor apurado, ou seja, valores estes que significam pagamentos antecipados.

Se depreende que, na NFLD, DEBCAD nº 37.102.805-1, em relação à decadência se aplica a regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN, pois configurando-se a hipótese de tributo lançado por homologação, caso das contribuições sociais previdenciárias, houve a antecipação de pagamento.

Verifica-se, da análise dos autos, que em 12/12/2006 foi dada ciência à recorrente do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD), fls. 54 e 55 a 63, enquanto que **a cientificação da NFLD pela Recorrente, às fls. 01, se deu em 06/06/2007 e o débito se refere a contribuições devidas à Seguridade Social entre as competências 01/1997 a 11/2006.**

Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados da competência 01/1997 até a competência 05/2002, inclusive, nos termos do artigo 150, § 4º, CTN.

Por todo o exposto, acato parcialmente a preliminar ora examinada, no que tange à decadência, excluindo as contribuições apuradas da competência 01/1997 até a competência 05/2002, inclusive, e passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO

DOS PLANOS DE ASSISTÊNCIA MÉDICA E ODONTOLÓGICA A TODOS OS SEGURADOS, EXTENSIVO AOS DEPENDENTES

A Recorrente alega que em relação à inclusão, na base de cálculo das contribuições previdenciárias, dos valores pagos a título de planos de assistência médica e odontológica a todos os segurados da empresa, extensivo aos dependentes, não houve qualquer irregularidade por parte da Recorrente pois estas verbas não têm natureza salarial e por isso não podem integrar a base de cálculo de contribuições previdenciárias.

² SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 723.

³ LOPES, Mauro Luís Rocha. Direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Impetus, 2009. p. 248.

⁴ PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009. p. 1036.

Em que pese a argumentação da Recorrente em relação aos valores pagos a título de planos de assistência médica e odontológica a todos os segurados da empresa, extensivo aos dependentes, não assiste razão à Recorrente, senão vejamos.

Conforme discutido nos autos, o ponto chave é a identificação do campo de incidência das contribuições previdenciárias. Para isso fazemos uso da legislação previdenciária, atrelada a conceitos trazidos da legislação trabalhista.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n° 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

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) (gn)

O conceito de remuneração, descrito no art. 457 da CLT, deve ser analisado em sua aceção mais ampla, ou seja, correspondendo ao gênero, do qual são espécies principais os termos salários, ordenados, vencimentos etc.

Art. 457. Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

§ 1º Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

§ 2º Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de cinquenta por cento do salário percebido pelo empregado.

§ 3º Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados. (gn)

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

§ 1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos

percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82). (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

VII – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

§ 3º - A habitação e a alimentação fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25% (vinte e cinco por cento) e 20% (vinte por cento) do salário-contratual. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)

§ 4º - Tratando-se de habitação coletiva, o valor do salário-utilidade a ela correspondente será obtido mediante a divisão do justo valor da habitação pelo número de co-habitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)

A professora Alice Monteiro de Barros⁵, assim se posiciona:

“(…) Em regra, as utilidade fornecidas ao empregado têm feição salarial, pois representam um plus, uma vez que, se não fossem fornecidas, o empregado deveria adquiri-las com os seus próprios recursos financeiros para suprir suas necessidades.

(…) À luz do § 2º do art. 458 da CLT, não serão consideradas como salário:

(…) IV- os fornecimentos a título de assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante

⁵ BARROS, Alice Monteiro de. Curso de Direito do trabalho. 6. ed. São Paulo: Ltr, 2010. p. 756-761.

seguro-saúde, foram excluídos do rol de utilidades com caráter salarial.” (gn)

A jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho - TST admite os descontos salariais com vistas à integração em planos de assistência odontológica e médico-hospitalar, conforme se depreende da Súmula 342, TST.

SUM-342 DESCONTOS SALARIAIS. ART. 462 DA CLT (mantida) - Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003

Descontos salariais efetuados pelo empregador, com a autorização prévia e por escrito do empregado, para ser integrado em planos de assistência odontológica, médico-hospitalar, de seguro, de previdência privada, ou de entidade cooperativa, cultural ou recreativo-associativa de seus trabalhadores, em seu benefício e de seus dependentes, não afrontam o disposto no art. 462 da CLT, salvo se ficar demonstrada a existência de coação ou de outro defeito que vicie o ato jurídico.)

O ilustre professor Maurício Godinho Delgado⁶, assim refere-se ao assunto:

“(...) não considera, porém, a ordem jurídica que todo fornecimento de bens ou serviços (utilidades) pelo empregador ao empregado ao longo do contato do trabalho configure-se como salário in natura; nem todo fornecimento de utilidades assume, portanto, natureza salarial. Há requisitos à configuração do salário-utilidade, sem cuja presença a parcela fornecida não se considera como parte integrante do salário contratual obreiro.

Os requisitos centrais do salário-utilidade, capturados pela doutrina e jurisprudência do conjunto da ordem justralhista, são, essencialmente, dois: o primeiro diz respeito à habitualidade (ou não) do fornecimento do bem ou serviço; o segundo relaciona-se à causa e objetivos contraprestativos desse fornecimento.

(...) No tocante ao primeiro requisito (habitualidade do fornecimento), a jurisprudência já pacificou que o fornecimento do bem ou serviço tem de se reiterar ao longo do contrato ...

(...) no tocante ao segundo requisito (caráter contraprestativo do fornecimento), a jurisprudência também já pacificou ser necessário que a causa e objetivos envolventes ao fornecimento da utilidade sejam essencialmente contraprestativos, em vez de servirem a outros objetivos e causas normativamente fixados.

(...) Nesse quadro, não terá caráter retributivo o fornecimento de bens ou serviços feito como instrumento para viabilização ou aperfeiçoamento da prestação laboral.

(...) A esse respeito já existe clássica fórmula exposta pela doutrina, com suporte no texto do velho art. 458, § 2º, CLT (hoje, art. 458, § 2º, I, CLT): somente terá natureza salarial a utilidade fornecida pelo trabalho e não para o trabalho.”

Pelo exposto o campo de incidência é delimitado pelo conceito remuneração. Remunerar significa retribuir o trabalho realizado. Desse modo, qualquer valor em pecúnia ou

⁶ DELGADO, Maurício Godinho. Curso de direito do trabalho. 9. ed. São Paulo: Ltr. 2010. p. 676-677.

em utilidade que seja pago a uma pessoa natural em decorrência de um trabalho executado ou de um serviço prestado, ou até mesmo por ter ficado à disposição do empregador, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária.

Cabe destacar nesse ponto, que os conceitos de salário e de remuneração não se confundem. Enquanto o primeiro é restrito à contraprestação do serviço devida e paga diretamente pelo empregador ao empregado, em virtude da relação de emprego; a remuneração é mais ampla, abrangendo o salário, com todos os componentes, e as gorjetas, pagas por terceiros. Nesse sentido é a lição de Alice Monteiro de Barros⁷.

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, Lei 8.212/1991, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, nestas palavras:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Os valores pagos como salário-utilidade à planos de assistência médico e odontológica, próprio da empresa ou por ela conveniado, não são considerados salário de contribuição desde que pagos pelo empregador ao empregado e a cobertura abranger a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

O professor Sérgio Pinto Martins⁸, assim se manifesta;

“ Não integra o salário de contribuição: (...) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa. Não poderá abranger apenas uma parte dos funcionários. Nesse item, a lei ainda menciona que deve abranger a totalidade de dirigentes da empresa.”

No entanto, a utilidade, quando fornecida habitualmente pelo empregador ao empregado, em desacordo ao previsto na no art. 28, § 9º, q, Lei 8.212/1991, constitui-se em salário de contribuição pois esse fornecimento tem feição retributiva, por constituir um plus para o empregado e não uma condição *sine qua nom* da prestação de serviços.

Pela análise do dispositivo legal, art. 28, § 9º, q, Lei 8.212/1991, podemos observar que não existe nenhuma exclusão quanto à incidência de contribuição previdenciária

⁷ BARROS, Alice Monteiro de. Op. cit., p. 748.

⁸ MARTINS, Sérgio Pinto. Direito da seguridade social. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 150.

em benefício dos dependentes dos empregados relacionada aos valores pagos a planos de assistência médico e odontológica, próprio da empresa ou por ela conveniado.

Observa-se, ainda que a interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I, nestas palavras:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia.

Em resumo, neste ponto de argumentação da Recorrente, os valores pagos pela empresa a planos de assistência médica-odontológica para os dependentes dos empregados, não assiste razão à Recorrente para descaracterizar o fato gerador de contribuição previdenciária haja vista não tratar-se da situação *excludente prevista* no art. 28, §9º, q, Lei 8.212/1991.

DA CONTRIBUIÇÃO DO SAT E DO GILRAT; DA INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA

Outrossim, alega a Recorrente pela inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação ordinária para exigir a contribuição do SAT e do GILRAT, pois não há a menor dúvida em relação à inconstitucionalidade do diploma legal vergastado, pela infringência aos princípios constitucionais apontados.

Conforme já decidido na preliminar “**DA INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA**”, não assiste razão à Recorrente pois o previsto no ordenamento legal não pode ser anulado na instância administrativa por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado).(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado).(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado).(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado).(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado).(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)“(gn).

Ademais, há a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARFnº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DO ENQUADRAMENTO NO GRAU DE RISCO

O enquadramento da pessoa jurídica ao tipo de atividade econômica é definida pelo contribuinte, sujeito à revisão da Receita Federal do Brasil, nos atos constitutivos da pessoa jurídica. Desta feita, o enquadramento no CNAE – Código Nacional de Atividade Econômica, conforme descrição no contrato social, às fls. 74, corresponde àquela identificada pelo CNAE 7420.9, qual seja, serviços de arquitetura e engenharia e de assessoramento técnico especializado, para qual o grau de risco é o considerado médio, aplicando-se a alíquota de 2% (dois por cento).

DA COMPETÊNCIA PARA ALTERAR O ENQUADRAMENTO PARA EFEITOS DA CONTRIBUIÇÃO AO SAT/GILRAT

O Ministério da Previdência Social — MPS possui a competência para alterar o enquadramento das empresas para efeito da contribuição do GILRAT, conforme determinação expressa do Art. 22, II, § 3º, Lei 8.212/91.

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

(...)

§ 3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.

DOS JUROS E DAS MULTAS APLICADAS

ACRÉSCIMOS LEGAIS

Em relação aos acréscimos legais, com fulcro no art. artigo 239 § 6º, Decreto nº 3.048/99, foram aplicadas as determinações da Lei vigente em cada competência, conforme comprova o anexo Fundamentos Legais do Débito, que apresenta detalhadamente os fundamentos legais por período e o método de cálculo.

Art.239. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas a:

§6º À correção monetária e aos acréscimos legais de que trata este artigo aplicar-se-á a legislação vigente em cada competência a que se referirem.

JUROS MORATÓRIOS

Quanto aos juros moratórios, sobre as contribuições sociais em atraso incidem, a partir de 01/04/97, juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia — SELIC, conforme artigo 34 da Lei 8.212/91.

No entanto, deve-se atentar face à edição da recente Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. A citada Lei 11.941/2009 alterou a sistemática de cálculo dos juros .

Para tanto, a Lei 11.941/2009, revogou o art. 34, Lei 8.212/1991 e conferiu nova redação ao art. 35, Lei 8.212/1991, o qual dispõe o seguinte:

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. ~~(Artigo restabelecido, com nova redação dada e parágrafo único acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)~~ (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento. ~~(Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)~~ (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Ademais, a Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A - Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996”.

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No mesmo diapasão, não se pode esquecer que as penalidades recebem tratamento peculiar no CTN. O art. 106, CTN prevê que caso nova lei traga tratamento mais benéfico para o contribuinte, devem ser reduzidas ou canceladas as multas aplicadas:

Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, a situação mais benéfica ao contribuinte.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **NAS PRELIMINARES** declarar a decadência dos créditos lançados da competência 01/1997 até a competência 05/2002, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, CTN, e **NO MÉRITO NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

É como voto.

Sala das Sessões, em 29 de abril de 2010



PAULO MAURÍCIO PINHEIRO MONTEIRO – Relator



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - SEGUNDA SEÇÃO**

Processo nº: 36202.003091/2007-91

Recurso nº: 158.408.

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 3º do artigo 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Quarta Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2403-00.039

Brasília, 09 de julho de 2010

ELIAS SAMPAIO FREIRE
Presidente da Quarta Câmara

Ciente, com a observação abaixo:

- ☐ Apenas com Ciência
☐ Com Recurso Especial
☐ Com Embargos de Declaração

Data da ciência: ----/----/-----

Procurador (a) da Fazenda Nacional