



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

**Processo n°** 36624.014152/2006-01  
**Recurso n°** 260.532 Voluntário  
**Acórdão n°** 2403-00.277 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 01 de dezembro de 2010  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** RIPASA S/A CELULOSE E PAPEL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/1996 a 31/07/2005

PREVIDENCIÁRIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - PERÍODO PARCIALMENTE ATINGIDO PELA DECADÊNCIA QÜINQUENAL - SÚMULA VINCULANTE STF N° 8.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante n° 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5° 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

A recorrente teve ciência da NFLD no dia 31.10.2006, o período do débito é de 09/1996 a 07/2005. Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados até a competência 09/2001, inclusive, nos termos do art. 150, § 4°, CTN.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - 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.

#### PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - INOBSERVÂNCIA DE PRECEITO FUNDAMENTAL À VALIDADE DO LANÇAMENTO - INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

#### PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - VALORES PAGOS A TÍTULO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA - PLANOS DE SAÚDE DE ACESSO RESTRITO AO CORPO GESTOR DA ORGANIZAÇÃO - OCORRÊNCIA DE FATO GERADOR

O salário-de-contribuição compreende a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho. Constituem fatos geradores os valores concedidos aos empregados a título de assistência médica em relação à parte paga cujo acesso era permitido somente ao corpo gestor da organização.

#### PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS E MULTA DE MORA - ALTERAÇÕES DADAS PELA LEI 11.941/2009 - RECÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA - ART. 106, II, C, CTN

Até a edição da Lei 11.941/2009, os acréscimos legais previdenciários eram distintos dos demais tributos federais, conforme constavam dos arts. 34 e 35 da Lei 8.212/1991. A Lei 11.941/2009 revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991 (que tratava de juros moratórios), alterou a redação do art. 35 (que versava sobre a multa de mora) e inseriu o art. 35-A, para disciplinar a multa de ofício.

Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa de mora mais benéfica.

Ressalva-se a posição do Relator, vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) e da multa de ofício (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, Nas Preliminares, por unanimidade de votos em reconhecer a decadência das competências até 09/2001, inclusive, com base no Art. 150, § 4º do CTN. Votaram pelas conclusões os conselheiros Ivacir Julio de Souza, Cid Marconi Gurgel de Souza e Marcelo Magalhães Peixoto. NO MÉRITO, por maioria de votos em dar provimento ao recurso julgando o lançamento improcedente. Vencido o relator Paulo Maurício Pinheiro Monteiro. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari.

Carlos Alberto Mees Stringari – Presidente e Redator Designado

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto, Cid Marconi Gurgel de Souza. Ausente o Conselheiro Marthius Sávio Cavalcante Lobato.

## Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário**, fls. 437 a 464, com Anexos às fls. 465 a 486, apresentado contra **Decisão-Notificação nº 21.003.0/0063/2007** da Secretaria da Receita Previdenciária / Delegacia da Receita Previdenciária São Paulo Oeste - SP, fls. 417 a 427, que julgou procedente o lançamento, oriundo de descumprimento de obrigação tributária legal principal, fl. 01, **Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 37.013.628-4**, no montante de R\$ 844.558,31 (oitocentos e quarenta e quatro mil, quinhentos e cinquenta e oito reais e trinta e um centavos).

Segundo a Auditoria-Fiscal, de acordo com o Relatório Fiscal, fls. 140 a 148, constitui fato gerador das contribuições objeto desta NFLD **a remuneração decorrente do pagamento de assistência médica através de planos exclusivos para os empregados com cargos de comando e para os dirigentes da empresa.**

O lançamento refere-se às **contribuições devidas pela empresa destinadas à Seguridade Social correspondentes à parcela da empresa**, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - RAT; e as destinadas aos terceiros, arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social — INSS, quais sejam: - FPAS 507: SESI, SENAI, Salário-educação, INCRA e SEBRAE; - FPAS 833: INCRA e SEBRAE.

Ainda segundo o Relatório Fiscal, às fls. 140 a 148:

*3.1- Além dos planos básicos e opcionais (Unimed, Medial, Sepaco) disponibilizados para os empregados em geral e com descontos variáveis ao longo do período, foram identificados dois outros planos diferenciados, cujo acesso era permitido somente a determinado escalão da empresa, conforme verificado em informativo da empresa anexo:*

*- LINCX Serviços de Saúde S/C Ltda — CNPJ 73.639.262/0001-74: Plano exclusivo para os membros da diretoria e do Conselho de Administração das empresas do grupo;*

*- SUL AMERICA AETNA SEG. E PREV. S/A - CNPJ 01.685.053/0001-56: Plano exclusivo para empregados com os cargos de comando de gerente, superintendente e assessores;*

*3.2- Os pagamentos à LINCX foram identificados no período de 12/96 a 07/05. Este plano era integralmente subsidiado para os diretores, membros do conselho e dependentes vinculados aos acionistas majoritários da empresa; e parcialmente, com valor fixo mensal assumido pela empresa, para os empregados que se tornaram diretores ao serem eleitos por Assembléia Geral e que durante esse período tiveram os contratos de trabalho suspensos.*

*3.3- O seguro saúde Sul América era exclusivo para cargos de comando no período de 03/01 a 02/04, sendo que, após essa data, a empresa disponibilizou a adesão ao plano para os*

*demais funcionários, mediante o pagamento da diferença. No período considerado, mesmo entre os segurados da Sul América, havia diferença entre os planos, ou seja, os gerentes e assessores eram enquadrados no Plano Especial e os superintendentes no Plano Executivo. A empresa custeava 60% do seguro saúde e os empregados os outros 40%.*

*3.5- A cobertura oferecida pela empresa não abrange a totalidade dos empregados e dirigentes, pois existem planos diferenciados, que variam de acordo com o cargo ocupado pelo segurado; ou seja, quanto maior é o nível do funcionário, melhor é a cobertura de atendimento e mais caro é o plano de saúde. Para garantir a extensibilidade da cobertura a todos os empregados e dirigentes, faz-se necessário que qualquer um tenha acesso a todos os planos, independente do cargo ocupado, pois cabe ao segurado decidir e arcar com a diferença de valor, ou seja, quando há a disponibilidade de vários planos, a adesão a qualquer um deles deve ser opcional e não imposta pela empresa.*

*3.6 — Considerando que a despesa do empregador, em desacordo com a lei, converte-se em benefício econômico não eventual para seus empregados e dirigentes, sendo a vantagem auferida em decorrência de seu trabalho, tal pagamento reveste-se de caráter de natureza salarial, constituindo-se, assim, em base de incidência de contribuições previdenciárias.*

O período de apuração, de acordo com o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 09288466-00, foi de 01/1996 a 07/2005, às fls. 120.

O período do débito, conforme o Relatório Discriminativo Sintético do Débito - DSD, às fls. 50, é de 12/1996 a 07/2005.

A Recorrente teve ciência da NFLD no dia 31.10.2006, conforme fls. 01.

A Recorrente apresentou impugnação, às fls. 397 a 411, na qual, em síntese, alegou:

*(a) Nulidade. O Relatório Fiscal não faz referência a dispositivos legais que determinem a incidência de contribuição sobre valores pagos a título de abono e auxílio-creche;*

*(b) Decadência. Invoca a ocorrência da decadência do direito do Fisco em constituir crédito tributário referente aos fatos geradores compreendidos entre 12/1996 e 30/10/2001.*

*(c) Assistência-Médica:*

*c.1 – O mercado faz com que as empresas realizem convênios médicos porque o Poder Público não permite que todos tenham acesso aos serviços médicos, como deveria fazê-lo (art. 196 da CF/88 e o art. 2º da Lei 8.212/91);*

*c.2 - confirma que a empresa contratou serviços médicos, assegurando a todos os seus empregados planos de saúde, mas*

*não de forma igualitária porque, conforme justifica, assim não estabelece a Lei;*

*c.3. fundamenta que a Lei exige que a empresa, ao conceder assistência médica, o faça de modo que abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, não exigindo que o faça em igualdade de condições;*

*c.4 - a Lei 8.212/91 expressamente dispõe que a assistência médica não integra o salário-de-contribuição, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa não restringindo o benefício á igualdade de condições de planos para todos os beneficiados;*

A Recorrida analisou a autuação e a impugnação, julgando procedente a autuação, fls. 417 a 427.

Inconformada com a decisão da Recorrida, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 437 a 464, com Anexos às fls. 465 a 486, onde alega, em apertada síntese:

*Em sede preliminar:*

*(a) Da nulidade do lançamento por ausência de embasamento legal.*

*Na defesa administrativa foi efetivamente informado que a fiscalização obrigatoriamente deveria ter esclarecido, na NFLD, o (s) dispositivo(s) legal (is) violado (s), para justificar os lançamentos efetuados.*

*Como se infere das informações constantes do FLD — Fundamentos Legais do Débito e também do Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito não foram referenciados quaisquer dispositivos legais que autorizassem os lançamentos efetuados.*

*(b) Da decadência.*

*Desse modo, o crédito tributário, nos termos do artigo 173, do Código Tributário Nacional, se extingue pelo prazo decadencial de 5 (cinco) anos.*

*Em conseqüência do exposto, considerando que a recorrente tomou ciência da NFLD em 31 (trinta e um) de outubro de 2006, operou-se a decadência relativamente a todos os fatos geradores anteriores a 30 (trinta) de outubro de 2001. Desse modo, decaiu o direito de o INSS constituir crédito tributário sobre fatos geradores relativos ao período compreendido entre setembro de 1996 e 30 de outubro de 2001 e assim deve ser declarado.*

*(c) Da nulidade do lançamento por ausência de fundamento legal – em relação aos co-responsáveis.*

*Na NFLD consta uma relação de profissionais co-responsáveis, conforme se infere do CORESP. No entanto, a fiscalização não apresentou os fundamentos legais que pretensamente justificariam a co-responsabilidade das pessoas relacionadas, razão pela qual a presente NFLD deverá ser declarada integralmente nula.*

No Mérito:

(d) Da Assistência Saúde

(d.1) Da inconstitucionalidade.

*O art. 196, da Constituição Federal, o artigo 2º da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, estabelece o mesmo sentido, Como é de conhecimento público, as empresas realizam convênios médicos, porque o Poder Público não permite que todos tenham acesso aos serviços médicos como deveria fazê-lo. Diante da situação que se apresenta, a recorrente contratou planos de saúde, assegurando a cobertura desses serviços a todos os seus empregados.*

(...)

*A decisão impugnada, ao manter os fundamentos da NFLD, afrontou ao princípio da legalidade e, por conseguinte, o da reserva legal que resulta do primeiro.*

*O princípio da reserva legal é de suma importância para o direito tributário, pois considera que somente a lei pode regular uma determinada matéria*

(d.2) A Assistência Médica no presente recurso não integra o salário de contribuição.

*A empresa contratou serviços médicos, assegurando a todos os seus empregados planos de saúde, mas não de forma igualitária porque, conforme justifica, assim não estabelece a Lei;*

*Qual o dispositivo legal que determina que a empresa deva conceder igual assistência médica a todos os seus empregados? A empresa, ao contrário, deve tão-somente assegurar que todos tenham assistência médica.*

Cita o art. 28, § 9º, q, Lei 8.212/1991:

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

*§ 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)*

*A "cobertura" exigida pela Lei diz respeito à garantia de atendimento. A "totalidade", expressão adotada no parágrafo nono, do artigo 214, do Decreto 3.048/99, está relacionada com*

*o número de empregados, pois todos devem ter a cobertura de um plano de saúde.*

*A lei determina que a empresa, ao conceder assistência médica, o faça de modo que abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, não exigindo, no entanto, que o faça em igualdade de condições.*

*A concessão de assistência médica é uma prestação de natureza assistencial, em nada se assemelhando ao salário ou remuneração. Invoca o art. 458, §2º, IV, CLT que expressamente desvincula a assistência medica do salário.*

*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. (Redação dada 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)*

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

*(e) A Recorrente solicita também:*

*(e.1) por perícia contábil;*

*(e.2) por fim, que o presente RECURSO seja julgado em conjunto com o interposto à Decisão Notificação de Procedência de Multa nº 21.003.010064/2007, Processo Administrativo nº 36624.014115/2006-95, Auto de Infração nº 37.014.917-3, Intimação SECAT nº 080612007.*

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

fls. 488.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Relator

### **PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 488.

Avaliados os pressupostos, passo para o exame das Preliminares e do Mérito.

### **DAS PRELIMINARES**

*(a) Da nulidade do lançamento por ausência de embasamento legal.*

A Recorrente argumenta:

*Na defesa administrativa foi efetivamente informado que a fiscalização obrigatoriamente deveria ter esclarecido, na NFLD, o (s) dispositivo(s) legal (is) violado (s), para justificar os lançamentos efetuados.*

*Como se infere das informações constantes do FLD — Fundamentos Legais do Débito e também do Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito não foram referenciados quaisquer dispositivos legais que autorizassem os lançamentos efetuados.*

Analisemos.

Foi realizada auditoria-fiscal que resultou no lançamento da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD, de contribuições destinadas à Seguridade Social correspondente à parte da empresa.

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei n° 8.212/91, foi lavrada **Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD n° 37.013.628-4** que, conforme definido no inciso IV do artigo 633 da IN MPS/SRP n° 03/2005, é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal:

*(redação à época da lavratura da NFLD n° 37.013.629-2)*

*Lei n° 8.212/91*

*Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.*

Art. 633. São documentos de constituição do crédito tributário, no âmbito da SRP:

IV - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, que é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal;

Não obstante a argumentação da Recorrente, **não confiro razão à Recorrente pois, de plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, com a clara discriminação de cada débito apurado e dos acréscimos legais incidentes, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.**

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

- A autorização por meio da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;
- A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;
- A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido Mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:
  - a. IPC - Instruções para o Contribuinte (que tem a finalidade de comunicar ao contribuinte como regularizar seu débito, como apresentar defesa e outras informações);
  - b. DAD - Discriminativo Analítico do Débito (que discrimina os valores originários das contribuições devidas pelo contribuinte, abatidos os valores já recolhidos e as deduções legais);
  - c. DSD - Discriminativo Sintético do Débito (que apresenta os valores devidos em cada competência, referentes aos levantamentos indicados agrupados por estabelecimento);
  - d. DSE - Discriminativo Sintético por Estabelecimento (que discrimina sinteticamente, por competência e por estabelecimento, as contribuições, atualização monetária, multa e juros);
  - e. RL - Relatório de Lançamentos (que relaciona os lançamentos efetuados nos sistemas específicos para apuração dos valores devidos pelo sujeito passivo);
  - f. FLD- Fundamentos Legais do Débito (que indica os dispositivos legais que autorizam o lançamento e a cobrança das

*contribuições exigidas, de acordo com a legislação vigente à época do respectivo fato gerador);*

*g. CORESP- - Relatório de Co-Responsáveis pelo Débito (que indica todos os co-responsáveis legais pelo débito segundo a época de atuação na empresa no período fiscalizado);*

*h. VÍNCULOS - Relatório de Vínculos (que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, indicando o tipo de vínculo existente e o período);*

*i. MPF – Mandado de Procedimento Fiscal;*

*j. TIAD – Termo de Intimação para Apresentação de Documentos;.*

*k. TEAF - Termo de Encerramento da Ação Fiscal;*

*l. REFISC – Relatório Fiscal.*

Cumpre-nos esclarecer ainda, que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

De plano, o art. 142, CTN, estabelece que:

*“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.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”*

Analisando-se a NFLD nº 37.013.628-4, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. 142, CTN.

Ademais, não compete ao Auditor-Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpra-se de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

*Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.*

Desta forma, **o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade** por cerceamento por preterição aos direitos de defesa, pela ausência de fundamentação legal.

(b) Da decadência.

A Recorrente alega:

*Desse modo, o crédito tributário, nos termos do artigo 173, do Código Tributário Nacional, se extingue pelo prazo decadencial de 5 (cinco) anos.*

*Em conseqüência do exposto, considerando que a recorrente tomou ciência da NFLD em 31 (trinta e um) de outubro de 2006, operou-se a decadência relativamente a todos os fatos geradores anteriores a 30 (trinta) de outubro de 2001. Desse modo, decaiu o direito de o INSS constituir crédito tributário sobre fatos geradores relativos ao período compreendido entre dezembro de 1996 e 30 de outubro de 2001 e assim deve ser declarado.*

Analisemos.

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 Torres<sup>1</sup>, Eduardo Sabbag<sup>2</sup>, Mauro Luís Rocha Lopes<sup>3</sup> e Leandro Paulsen<sup>4</sup>.

Há vozes discordantes na doutrina que defendem que a decadência opera com base na regra geral de decadência esposta 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.

Por outro lado, na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 37.013.628-4, no qual o lançamento refere-se às contribuições devidas pela empresa destinadas à Seguridade Social correspondentes à parcela da empresa, no período de 12/1996 a 07/2005, deve-se observar se houve ou não antecipação de pagamento.

No Relatório Fiscal, às fls. 140 a 148, observa-se que se trata de diferenças verificadas pela Auditoria-Fiscal que foram levantadas a título de assistência médica, além do que não se evidencia a não ocorrência de pagamento antecipado se considerarmos a contribuição social previdenciária devida pela Recorrente como um todo.

Desta forma, tratando-se a contribuição social previdenciária de tributo sujeito a lançamento por homologação, considero que houve antecipação de pagamento para todas as competências objeto do levantamento, qual seja, o período 12/1996 a 07/2005.

Então, há que se aplicar a regra de decadência para os tributos lançados por homologação, insculpida no art. 150, § 4º, CTN.

Verifica-se, da análise dos autos, que:

A recorrente teve **ciência da NFLD** no dia **31.10.2006**, conforme fls. 01.

O **período do débito**, conforme o Relatório Discriminativo Sintético do Débito - DSD, às fls. 57, é de **12/1996 a 07/2005**.

Dessa forma, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados até a competência 09/2001, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, CTN.

*(c) Da nulidade do lançamento por ausência de fundamento legal – em relação aos co-responsáveis.*

A Recorrente alega:

*Na NFLD consta uma relação de profissionais co-responsáveis, conforme se infere do CORESP. No entanto, a fiscalização não apresentou os fundamentos legais que pretensamente*

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

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

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

<sup>4</sup> 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.

*justificariam a co-responsabilidade das pessoas relacionadas, razão pela qual a presente NFLD deverá ser declarada integralmente nula.*

Analisemos.

Preliminarmente, quanto à solicitada exclusão de pessoas do rol de co-responsáveis cabe esclarecer que esta relação, anexada aos autos pela Fiscalização, não tem como escopo incluir pessoas físicas e jurídicas no pólo passivo da obrigação tributária, mas sim listar todas as pessoas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, poderão ser responsabilizadas na esfera judicial, na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa, pois o chamamento dos responsáveis só ocorre em fase de execução fiscal, em consonância com a legislação, e após se verificarem infrutíferas as tentativas de localização de bens da própria empresa.

A responsabilização somente ocorrerá por ordem judicial, nas hipóteses previstas na lei e após o devido processo legal. O débito foi lançado somente contra a pessoa jurídica e, neste momento, demais pessoas não sofrerão restrições em seus direitos. Assim, esta discussão é inócua na esfera administrativa, sendo mais apropriada na via da execução judicial, na hipótese de convocação dos listados, por decisão judicial, para satisfação do crédito.

Portanto, não há razão no argumento.

### **DO MÉRITO**

#### **(d) Da Assistência Saúde**

##### *(d.1) Da inconstitucionalidade.*

*A Recorrente alega:*

*O art. 196, da Constituição Federal, o artigo 2º da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, estabelece o mesmo sentido, Como é de conhecimento público, as empresas realizam convênios médicos, porque o Poder Público não permite que todos tenham acesso aos serviços médicos como deveria fazê-lo. Diante da situação que se apresenta, a recorrente contratou planos de saúde, assegurando a cobertura desses serviços a todos os seus empregados.*

*(...)*

*A decisão impugnada, ao manter os fundamentos da NFLD, afrontou ao princípio da legalidade e, por conseguinte, o da reserva legal que resulta do primeiro.*

*O princípio da reserva legal é de suma importância para o direito tributário, pois considera que somente a lei pode regular uma determinada matéria*

Analisemos.

**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.***

***(d.2) A Assistência Médica no presente recurso não integra o salário de contribuição.***

A Recorrente alega:

A empresa contratou serviços médicos, assegurando a todos os seus empregados planos de saúde, mas não de forma igualitária porque, conforme justifica, assim não estabelece a Lei;

Qual o dispositivo legal que determina que a empresa deva conceder igual assistência médica a todos os seus empregados? A empresa, ao contrário, deve tão-somente assegurar que todos tenham assistência médica.

Cita o art. 28, § 9º, q, Lei 8.212/1991:

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

§ 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)

A "cobertura" exigida pela Lei diz respeito à garantia de atendimento. A "totalidade", expressão adotada no parágrafo nono, do artigo 214, do Decreto 3.048/99, está relacionada com o número de empregados, pois todos devem ter a cobertura de um plano de saúde.

A lei determina que a empresa, ao conceder assistência médica, o faça de modo que abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, não exigindo, no entanto, que o faça em igualdade de condições.

A concessão de assistência médica é uma prestação de natureza assistencial, em nada se assemelhando ao salário ou remuneração. Invoca o art. 458, §2º, IV, CLT que expressamente desvincula a assistência médica do salário.

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. (Redação dada 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)

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

Analisemos.

Conforme o Relatório Fiscal, às fls. 140 a 148, enquanto que para os empregados em geral a empresa disponibilizava planos de saúde básicos e opcionais (Unimed, Medial, Sepaco), com descontos variáveis ao longo do período, já para os empregados do corpo gestor, ou seja, com cargos de comando e dirigentes da empresa, era disponibilizado planos exclusivos ou diferenciados, subsidiados pela Recorrente, a saber:

- *LINCX Serviços de Saúde S/C Ltda (CNPJ 73.639.262/0001-74), no período de 12/96 a 07/05. Este plano era integralmente subsidiado para os membros da diretoria, do Conselho de Administração e dependentes vinculados aos acionistas majoritários das empresa, e parcialmente, com valor fixo mensal assumido empresa para os empregados que se tornaram diretores ao serem eleitos por Assembléia Geral e que durante esse período tiveram os contratos de trabalho suspensos;*

- *O seguro saúde Sul América era exclusivo para cargos de comando no período de 03/01 a 02/04, sendo que, após essa data, a empresa disponibilizou a adesão ao plano para os demais funcionários, mediante o pagamento da diferença. No período considerado, mesmo entre os segurados da Sul América, havia diferença entre os planos, ou seja, os gerentes e assessores eram enquadrados no Plano Especial e os superintendentes no Plano Executivo. A empresa custeava 60% do seguro saúde e os empregados os outros 40%.*

A recorrente aduz que o pagamento de assistência médica tem natureza assistencial, não integra a remuneração e o salário de contribuição, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa e que não pode o Instituto restringir tal benefício à igualdade de condições de planos para todos os segurados.

No entanto, conforme já exposto pela Recorrida, às fls. 422, não prospera tal argumentação pois tais pagamentos a título de assistência médica na forma de planos de saúde disponibilizados, **não abrangem a totalidade dos empregados e dirigentes da notificada:**

*As alegações de que tais pagamentos não têm natureza remuneratória e, portanto não integram o salário-de-contribuição, não podem prevalecer diante da constatação realizada durante a fiscalização e descrita no item 3 do Relatório Fiscal, de que o pagamento de assistência médica através de planos exclusivos para os empregados com cargos de comando e para os dirigentes da empresa está em desacordo com os pressupostos previstos no art. 28, §9º, alínea "q" da Lei 8.212/91 combinado com o art. 214, §9º, inciso XVI do Decreto 3.048/99 e, isso porque, tais pagamentos não abrangem a totalidade dos empregados e dirigentes da notificada.*

*Tal fato é corroborado pelas afirmações da impugnante que confirma que a empresa contratou serviços médicos, assegurando a todos os empregados planos de saúde, mas não de forma igualitária, porque entende que assim não estabelece a Lei.*

Anote-se o art. 28, §9º , q, Lei 8.212/1991 e o art. 214, §9º, inciso XVI do Decreto 3.048/99:

*Lei 8.212/1991:*

*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)*

*(...)*

*§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei exclusivamente:*

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

*Decreto 3.048/1999:*

*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.*

*§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." (gn)*

**A Recorrente ao estabelecer distinções ou restringir planos de assistência médica a determinadas categorias de profissionais**, de acordo com o cargo ocupado, não garante que todos os demais empregados tenham acesso à cobertura daqueles planos especiais (LINCX Serviços de Saúde S/C Ltda e SUL AMÉRICA AETNA Seg. e Prev. S/A), **contrariando o requisito para a exclusão da assistência médica da base de cálculo das contribuições previdenciárias**, razão pela qual referido pagamento integra o salário-de-contribuição, nos termos do disposto no art. 28, I, Lei 8.212/1991.

Ao passo que não prospera a argumentação da Recorrente de que a cobertura abrange a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa e de que a lei não restringe o benefício à igualdade de condições de planos para todos os beneficiados.

Tem-se que a situação jurídica, ora em comento, é diferente da colocada pela Recorrente, pois é a própria legislação que dispõe como condição para que a assistência médica não integre o salário-de-contribuição, o fato de que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, de outra forma, todos os empregados devem ter acesso aos planos ou coberturas disponibilizados.

Ainda assim, conforme o relatório Fiscal, às fls. 140 a 148, a Recorrente efetuava descontos variáveis dos empregados em geral que tinham acesso a planos básicos e opcionais (Unimed, Medial, Sepaco) e, privilegiava os empregados de comando e dirigentes da empresa mediante planos e assistência médica exclusivos, não extensivos à totalidade dos empregados, subsidiados integral ou parcialmente pela notificada. Desta forma, a autuação foi efetuada apenas em relação aos planos de assistência médica exclusivos ao corpo gestor da organização, em outras palavras, ao alto escalão da empresa.

Em relação ao argumento a respeito da definição de salário contida na CLT, artigo 458 , §2º CLT, a assistência médica deixa de ser considerada como salário e, ainda assim, o parágrafo 2º, do art. 458 da CLT, deixa bem claro que aquelas utilidades somente não serão consideradas como salário para efeitos previstos no art. 458 da CLT, sendo que: "os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial", consoante art. 12, CLT:

*Art. 12 - Os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial.*

*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. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*§ 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 Não serão considerados como salário, para os efeitos previstos neste artigo, os vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local de trabalho, para a prestação dos respectivos serviços. (Parágrafo único remunerado 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)

Desta forma, **não prospera a argumentação da Recorrente acerca da não incidência da contribuição social previdenciária sobre os valores pagos a título de assistência médica em relação às parcelas pagas de planos de saúde diferenciados cujo acesso somente era permitido ao corpo gestor da organização.**

(e) A Recorrente solicita também:

(e.1) por perícia contábil;

**Em relação ao pedido de perícia contábil, indefiro tal pedido**, porque a Recorrente não demonstrou, fundamentadamente, a ocorrência de uma das condições elencadas no art. 16, IV c/c art. 16, § 5º c/c art. 16, § 4º, Decreto 70.235/1972:

*“Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.*

~~Parágrafo único. Ao sujeito passivo é facultada vista do processo, no órgão preparador, dentro do prazo fixado neste artigo.~~

~~Parágrafo único. Na hipótese de devolução do prazo para impugnação do agravamento da exigência inicial, decorrente de decisão de primeira instância, o prazo para apresentação de nova impugnação, começará a fluir a partir da ciência dessa decisão. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (Vide~~

~~Medida Provisória nº 232, de 2004) (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)~~

**Art. 16.** A impugnação mencionará:

*I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;*

*II - a qualificação do impugnante;*

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*IV - as diligências, **ou perícias** que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) “*

*§ 2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§ 3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)*

*§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto*

*recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei n° 9.532, de 1997) (gn)*

Da leitura do dispositivo, verifica-se que a recorrente não cumpriu os requisitos necessários à formulação de pedido de perícia contábil.

*(e.2) por fim, que o presente RECURSO seja julgado em conjunto com o interposto à Decisão Notificação de Procedência de Multa n° 21.003.010064/2007, Processo Administrativo n° 36624.014115/2006-95, Auto de Infração n° 37.014.917-3, Intimação SECAT n° 080612007.*

Não resta possível nesta etapa do julgamento deste Recurso Voluntário, o atendimento de tal pleito da Recorrente por motivos de infra-estrutura operacional.

### **DA MULTA DE MORA**

Esta Colenda Turma de Julgamento vem se posicionando reiteradamente, por maioria, em relação ao recálculo dos acréscimos legais, para que se **recalcule a multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte:**

*A multa de mora aplicada teve por base o artigo 35 da Lei 8.212/91, que determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e que poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal.*

*Ocorre que esse artigo foi alterado pela Lei 11.941/2009, que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%.*

*Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa mais benéfica.*

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

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido*

*fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

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

**Ressalva-se a posição do Relator, posição vencida nesta Colenda Turma,** na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma **de juros de mora** (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) **e da multa de ofício** (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

### **CONCLUSÃO**

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **NAS PRELIMINARES**, acolher a decadência até a competência 09/2001, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, CTN, **NO MÉRITO DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO**, para que se recalcule a multa de mora, com base na redação dada pela lei 11.941/2009 ao artigo 35 da Lei 8.212/91, com a prevalência da mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro

## Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Alberto Mees Stringari - Redator Designado

A questão controversa no julgamento e que gerou este voto vencedor reside na tributação ou não do valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n° 8.212/1991, para o segurado 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 n° 9.528, de 10/12/97)*

Existem parcelas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial. Tais verbas estão arroladas no art. 28, § 9º da Lei n° 8.212/1991 e consta citação específica para assistência médica ou odontológica.

*Art. 28 (...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n° 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;*

Consta do processo que a empresa contratou serviços médicos para todos os seus empregados.

Entendo que a Lei não estabelece a condição de plano de saúde igualitário para todos.

A exigência legal para excluir da base de incidência os valores relativos à assistência prestada por serviço médico e/ou odontológico é conceder essa assistência para a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

### **CONCLUSÃO**

À vista do exposto, voto por dar provimento ao recurso, julgando o lançamento improcedente.

É como voto.

Carlos Alberto Mees Stringari