



<b>Processo nº</b>	10580.733921/2011-93
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2301-009.839 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	13 de setembro de 2022
<b>Recorrente</b>	UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

**CONHECIMENTO. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.(Súmula Carf nº 28.)

**CONHECIMENTO. CONCOMITÂNCIA ENTRE AS ESFERAS JUDICIAL E ADMINISTRATIVA.**

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Súmula Carf nº 1.)

**SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. VALORES PAGOS A PESSOAS FÍSICAS POR SERVIÇOS PRESTADOS.**

Integram o salário-de-contribuição os valores pagos a pessoas físicas, contribuintes individuais, por serviços prestados, a qualquer título, ainda que eventuais.

**SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. BOLSAS DE ESTUDO PARA GRADUAÇÃO.**

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior. (Súmula Carf nº 148.)

**DIFERENÇA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS. NÃO INCIDÊNCIA DE MULTA DE MORA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.**

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

**SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PLANO ABERTO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE DE CONTEMPLAR TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.**

ACÓRDÃO GERADO NO PROCESSO 10580.733921/2011-93

Não compõe a base de cálculo de contribuições previdenciárias os valores pagos a planos de previdência complementar de entidades abertas, ainda que destinados a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria.

#### **SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PLANOS DE SAÚDE DISTINTOS.**

O fato de o plano de saúde não ter cobertura idêntica a todos os empregados, não ofende o requisito da universalidade, porquanto todos têm, de algum modo, acesso à assistência médica.

#### **SALÁRIO-FAMÍLIA. DEDUÇÃO DE PAGAMENTO EFETUADO ACIMA DOS LIMITES LEGAIS. GLOSA.**

Os benefícios da previdência social não integram o salário-de-contribuição desde que pagos nos termos e limites legais. Os valores excedentes, pois, não estão abrangidos pela regra isentiva, porque equivalem a mera liberalidade.

#### **MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICAÇÃO LEI N° 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI N° 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB N° 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.**

Aplica-se a legislação inovadora quando mais benéfica ao sujeito passivo. A comparação das multas previstas na legislação, para efeito de aferição da mais benéfica, leva em conta a natureza da exação, e não a sua nomenclatura. Em se tratando de lançamento de ofício por descumprimento de obrigação acessória e principal, a aplicação da multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, deve retroagir para beneficiar o contribuinte se resultar menor do que a soma das multas previstas nos artigos 32, §§ 4º e 5º, e 35, inc. II, da mesma lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da questão relacionada à representação fiscal para fins penais, por força da Súmula Carf nº 28, e das questões relacionadas à isenção de contribuições patronais, em face da concomitância, em razão da Súmula Carf nº 1 e dos questionamentos relativos aos levantamentos NA e NA2. No mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para excluir do lançamento os valores dos levantamentos BE, BE2, PC, PC2, SA e SA2 e para que a multa seja calculada nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009, para os períodos de apuração até 11/2008, inclusive. Vencido o conselheiro Wesley Rocha, que deu provimento parcial em maior extensão.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, João Maurício Vital, Maurício Dalri Timm do Valle, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

## Relatório

Tratam-se dos seguintes lançamentos, todos relativos a fatos geradores ocorridos no período de 01/2007 a 12/2008:

Levantamento	Debcad		
BE–BolsadeEstudos	37.336.6663	37.364.819-7	37.336.667-1
BE2–BolsadeEstudos	37.336.6663	37.364.819-7	37.336.667-1
CI–BaseContribuinte Individual	37.336.6663		37.336.667-1
DAL–Diferença de Acréscimos Legais	37.336.6663		
EF–EstudanteFacilitador	37.336.6663		37.336.667-1
JT–JetonAlunos	37.336.6663		37.336.667-1
MT–Monitoria	37.336.6663		37.336.667-1
MT2–Monitoria	37.336.6663		37.336.667-1
NA–Contribuição Autônomo	37.336.6663		
NA2–Contribuição Autônomo	37.336.6663		
NE–Contribuição Empregado	37.336.6663	37.364.819-7	
NE2–Contribuição Empregado	37.336.6663	37.364.819-7	
NG–BaseEmpregado	37.336.6663	37.364.819-7	37.336.667-1
NG2–BaseEmpregado	37.336.6663	37.364.819-7	37.336.667-1
PC–Previdência Complementar	37.336.6663	37.364.819-7	37.336.667-1
PC2–Previdência Complementar	37.336.6663	37.364.819-7	37.336.667-1
SA–Despesa com Plano de Saúde	37.336.6663	37.364.819-7	
SA2–Despesa com Plano de Saúde	37.336.6663	37.364.819-7	
SF–Glosa Salário Família	37.336.6663	37.364.819-7	
SF2–Glosa Salário Família	37.336.6663	37.364.819-7	
VE–Despesa com Vestibular	37.336.6663		37.336.667-1
VE2–Despesa com Vestibular	37.336.6663		37.336.667-1

Os lançamentos foram impugnados e a impugnação foi considerada parcialmente procedente.

Manejou-se recurso voluntário (e-fls. 2524 a 2589) em que se alegou:

- a) que a entidade atende todos os requisitos para gozo da isenção sobre as contribuições previdenciárias patronais, inclusive porque a entidade mantenedora possui reconhecimento dessa isenção;
- b) que é requisito para a integrar o salário-de-contribuição que o pagamento possua os requisitos da retributividade e da habitualidade;

- c) que, embora não extensivo a todos os empregados, o valor do plano de saúde não compõe a base de cálculo da contribuição previdenciária por não serem habituais e não terem caráter retributivo;
- d) que os valores de previdência privada não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária, mesmo que os planos não sejam disponibilizados a todos os empregados, porque essa exigência não consta da Lei Complementar nº 109, de 2001;
- e) que o valor pago aos alunos para auxiliarem outros estudantes a fazerem suas matrículas on-line não tem natureza remuneratória e não são habituais;
- f) que os pagamentos a título de monitoria não correspondem a remuneração e são eventuais;
- g) que os pagamentos de jetons aos alunos para participarem de órgãos e comissões da instituição são eventuais e não estão relacionados a prestação de serviços;
- h) que é indevida a glosa do salário-família, que pode ser pago em qualquer montante, porquanto é benefício previdenciário e, assim, não integra a base de cálculo das contribuições;
- i) que os valores declarados a menor em Gfip relativos às trabalhadoras Tânia Santana Menezes Barbos e Jeane Souza Pinheiro corresponderam a descontos indevidos realizados;
- j) que, em face da denúncia espontânea, descabe a diferença de acréscimos legais lançada;
- k) que as diferenças entre valores de folhas de pagamentos e valores declarados em Gfip decorreram de admissões e rescisões contratuais retroativas;
- l) que as bolsas de estudo pagas a empregados e seus familiares não podem integrar a base de cálculo porque não são habituais e nem retributivas, não possuindo natureza salarial;
- m) que os pagamentos realizados aos fiscais do concurso vestibular têm natureza eventual e, portanto, não integram a base de cálculo da contribuição;
- n) que a multa devida no lançamento, em face da retroatividade benigna, é a prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, limitada a 20%;
- o) que descabe a representação fiscal para fins penais.

É o relatório suficiente.

## Voto

Conselheiro João Maurício Vital, Relator.

## 1 Conhecimento

O recurso é tempestivo. Não conheço, porém, da matéria afeta à representação fiscal para fins penais, por força da Súmula Carf nº 28.

Ainda quanto à limitação cognitiva, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN constatou (e-fls. 2954 e 2955) que a recorrente impetrou ação judicial com o mesmo objeto que se discute nestes autos.

De fato, consta do Processo nº 10580.731330/2013-43 (e-fls. 2029 a 2059 daquele processo) que a recorrente impetrou ação judicial, Processo nº 0036820-85.2016.4.01.3300, em trâmite na 12<sup>a</sup> Vara da Justiça Federal em Salvador – BA, na qual se discute a possibilidade de aproveitamento, pela recorrente, do certificado que garante a isenção tributária da entidade mantenedora, Associação Universitária e Cultural da Bahia. Sustentou, a PGFN, que trata-se de hipótese de aplicação da Súmula Carf nº 1, em face da concomitância entre as instâncias judicial e administrativa.

O objeto da ação é a anulação de todos os lançamentos decorrentes do não reconhecimento da imunidade tributária da recorrente e os pedidos das autoras são (e-fls. 2058 e 2059):

- a) A citação do réu para, querendo, contestar a presente ação, sob pena de revelia;
- b) A procedência da ação para declarar que a relação das autoras é indissociável e, portanto, a certificação de entidade de assistência social fornecida à ASSOCIAÇÃO UNIVERSITÁRIA E CULTURAL DA BANIA é extensiva à UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR, devendo, ser declarada a isenção e a imunidade da UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR para declarar a improcedência de todos os créditos tributários que, na sua origem, não reconheceram o caráter de assistência social da UNIVERSIDADE CATÓLICA DO SALVADOR.
- c) para declarar a imunidade da autora - UCSAL em relação às contribuições previdenciárias (cota patronal, SAT/RAT e terceiros), extinguindo todos os débitos constituídos em seu desfavor.
- d) A condenação do Réu nas custas judiciais e honorários da sucumbência.

Observo que, em relação aos lançamentos de contribuição previdenciária, parte patronal, os autos de infração estão integralmente sustentados pela tese de inexistência de certificado de isenção para a recorrente, que a refutou sob a alegação de que o certificado de entidade mantenedora lhe aproveitaria. Essa é a exata matéria disputa na via judicial. Portanto, vejo que, de fato, é o caso de aplicação da Súmula Carf nº 1 para aquelas contribuições.

Portanto, do recurso voluntário, não conheço das questões relacionadas à isenção da entidade e, por conseguinte, às contribuições previdenciárias, parte patronal e SAT/RAT, que, segundo o relatório fiscal (e-fl. 145), estão agrupadas no Debcad nº 37.336.666-3.

Em decorrência disso, não conheço dos questionamentos relativos aos levantamentos NA e NA2 porque, segundo o Relatório Fiscal (e-fl. 128), esses levantamentos somente tiveram reflexos em contribuição patronal.

Entretanto, constam dos autos outros lançamentos não atingidos pela concomitância, que são os relativos a contribuições de empregados, de contribuintes individuais e contribuições para *terceiros*.

## 2 Mérito

O campo de incidência da contribuição previdenciária é determinado pelo conceito de salário-de-contribuição que, segundo o art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, nas situações destes autos, corresponde, em linha gerais, à remuneração auferida pelo trabalhador para exercer o seu trabalho:

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)

(...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

A lei concedeu, todavia, isenção sobre algumas parcelas remuneratórias, que estão descritas no § 9º daquele dispositivo.

Por força do que estabelece o inciso II do art. 111 do CTN, não coaduno com a tese do recorrente de que as isenções ali previstas devem ser interpretadas teleologicamente ou por qualquer outro critério que não seja o literal. Isso porque o legislador complementar, ao definir o método de interpretação, certamente pretendia restringir as divagações interpretativas, cada vez mais criativas, que poderiam alargar as isenções para além da sua pretensão original, causando verdadeira erosão na base imponível.

Como claramente se verifica na definição legal do salário-de-contribuição, a questão da habitualidade trazida pelo recorrente diz respeito ao empregado e ao trabalhador avulso e refere-se somente aos pagamentos na forma de utilidades, não atingindo os pagamentos em pecúnia e nem os ganhos de contribuintes individuais.

Quanto à questão da retributividade, filio-me ao entendimento de que todos os benefícios percebidos pelo trabalhador em razão do contrato de trabalho dele decorrem e, portanto, têm caráter retributivo, independentemente se forem concedidos sob condição ou antes ou depois do serviço prestado, ou mesmo se venham a ser fruídos na forma de utilidade.

Partindo desses fundamentos, passo a analisar cada uma das rubricas que compuseram o lançamento:

## 2.1 DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE ESTUDANTE FACILITADOR (LEVANTAMENTO EF), JETON ALUNOS (LEVANTAMENTO JT), MONITORIA (LEVANTAMENTOS MT E MT2) E DESPESA COM VESTIBULAR (LEVANTAMENTOS VE E VE2)

Segundo a Autoridade Lançadora e o próprio recorrente, os valores pagos tiveram a seguinte natureza:

- a) estudante facilitador – pagamento a estudantes para auxiliarem outros alunos a fazerem a matrícula online
- b) jeton de alunos – pagamento para que alunos participassem de órgãos e conselhos da entidade
- c) monitoria – pagamento a alunos para auxiliarem nas atividades acadêmicas
- d) despesa com vestibular – pagamento a pessoas para fiscalizarem a aplicação de provas do vestibular da instituição

Percebo que todas essas verbas foram pagas a pessoas físicas em retribuição por serviços prestados e, portanto, não há como excluí-los da base de cálculo.

Nego provimento ao recurso na matéria.

## 2.2 DAS BOLSAS DE ESTUDO (LEVANTAMENTO BE)

Quanto aos valores pagos a título de bolsas de estudo para graduação, observo que o fundamento do lançamento está no fato de serem destinadas a cursos superiores. Entendeu, a Autoridade Lançadora, que essa característica exclui a hipótese de isenção prevista na alínea “t” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Sendo esse o único fundamento do lançamento acerca dessa rubrica, é o caso de se aplicar a Súmula Carf nº 149:

Não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior.

Dou provimento ao recurso voluntário na matéria.

## 2.3 DAS DIFERENÇAS DE ACRÉSCIMOS LEGAIS (LEVANTAMENTO DAL)

As diferenças entre valores recolhidos e valores devidos constam do levantamento DAL (e-fls. 53 e 54). Reproduzo o que consta do acórdão recorrido, cujos fundamentos admito como meus:

Em relação ao levantamento DAL, a Impugnante informa que os recolhimentos por ela efetuados atendem as disposições legais em vigor, não existindo qualquer diferença passível de exigência, até porque o Sr. Agente Fiscal não apresentou qualquer

justificativa capaz de fundamentar tal entendimento. Ademais, defende que pelo instituto da denúncia espontânea, a exigência de multa de mora não poderá prosperar, em razão dos pagamentos realizados espontaneamente pelo Impugnante, com relação às competências de 08/2007 e 05/2008.

Com efeito, o Levantamento DAL (Diferença de Acréscimos Legais) refere-se às diferenças decorrentes de recolhimento a menor dos acréscimos legais em duas Guias da Previdência Social (GPS), competências 08/2007 e 05/2008, em virtude de a UCSAL não ter recolhido as contribuições sociais em data legalmente estabelecida para tal. Os recolhimentos feitos pela empresa após a data de vencimento devem estar acrescidos dos juros e multa correspondentes.

Assim, o Relatório DAL (Diferença de Acréscimos Legais) demonstra por competência como a multa de mora foi calculada, seguindo a determinação do art. 35, inciso I, da Lei 8.212/91, vigente na data do recolhimento dessas competências.

Não há que se falar em exclusão da multa de mora em razão de denúncia espontânea, ao realizar os pagamentos em atraso espontaneamente, já que o referido art. 35 é expresso ao determinar a aplicação dos juros de mora e multa de mora nos recolhimentos em atraso das contribuições previdenciárias, tendo a fiscalização respeitado, assim, o Princípio da Legalidade.

Registre-se que o caso comporta a aplicação da Súmula STJ nº 360, pois tratam-se de valores declarados em Gfip mas pagos após o vencimento:

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Nego provimento ao recurso na matéria.

#### 2.4 DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A EMPREGADOS NÃO DECLARADA EM GFIP (LEVANTAMENTOS NG E NG2)

Em relação às diferenças entre remunerações de empregados constantes das folhas de pagamentos e o que foi informado em Gfip, a instância *a quo* identificou que algumas delas decorreram de divergência na informação do Número de Identificação do Trabalhador – NIT e as excluiu do lançamento. Em relação às demais diferenças, admito os fundamentos da decisão recorrida, que reproduzo, para negar provimento ao recurso na matéria:

Alega o contribuinte que a fiscalização desconsiderou o procedimento adotado pela Impugnante, em relação aos recolhimentos das contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores percebidos pelos empregados em atenção às respectivas admissões e rescisões dos contratos "*retroativa*". Isto é, as admissões retroativas eram feitas por circunstâncias em que o empregado iniciava suas atividades para a Impugnante e a "autorização para admissão" (ou, "Ato de Admissão") era emitida apenas após finalizados todos os trâmites burocráticos de contratação (o que ocorria em período posterior). Assim, enquanto a admissão não era "autorizada", o empregado exercia suas atividades regularmente, contudo, sem que sua remuneração pudesse ser declarada em folha de pagamento e GFIP. Em decorrência disso, quando liberada a autorização para admissão, a Impugnante retificava as GFIP dos períodos anteriores para que a remuneração devida em cada mês fosse devidamente alocada. Em relação às rescisões, o procedimento é semelhante. Isso porque, o pagamento dos valores devidos aos empregados ocorre somente depois da data de desligamento, o que gera um recolhimento em atraso (com os respectivos encargos legais).

Ocorre que a partir do momento em que o empregado exerce atividade remunerada já está caracterizado o fato gerador da contribuição previdenciária, devendo a remuneração recebida ser devidamente declarada em GFIP e constar em folha de pagamento. O mesmo deve ser feito em relação aos valores pagos nas rescisões.

Ademais, os levantamentos NG e NG2 (remunerações de empregados não declaradas em GFIP) foram apurados com base nas Folhas de Pagamento, e estão devidamente descritos no Relatório de Lançamentos anexado pela fiscalização. Assim, o procedimento adotado pelo contribuinte, ao elaborar sua Folha de Pagamento, foi devidamente considerado pela fiscalização. Não basta o contribuinte apresentar tais alegações genéricas, sem, contudo, comprovar documentalmente onde foi que ocorreu suposto equívoco.

No Processo Administrativo Fiscal a impugnação deve vir acompanhada da prova documental das alegações. O Decreto nº 70.235, de 1972, limitou o momento para a apresentação de provas, dispondo que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

*Art. 16 (...)*

*§ 4º. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:*

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

A preclusão temporal para a apresentação de provas foi ressalvada apenas nas situações previstas nas alíneas acima transcritas.

Em relação às remunerações consideradas pela fiscalização como não declaradas em GFIP, já foram lançados os valores corretamente declarados pela UCSAL, já que ela própria afirma que retificava as GFIP para declarar as remunerações recebidas ou valores pagos em rescisória nos meses correspondentes.

Nego provimento ao recurso na matéria.

## 2.5 DA PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR (LEVANTAMENTOS PC E PC2)

O fundamento para a inclusão, na base de cálculo do lançamento, dos aportes a planos de previdência complementar foi a ausência do requisito da universalidade, ou seja, os planos não eram extensivos a todos os empregados e dirigentes da entidade.

Neste ponto, percebo que o recorrente tem razão.

Como bem fundamentado no Acórdão nº 9202-008.086, de 20/08/2019, da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, a partir da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, e com o advento da Lei Complementar nº 109, de 2001, deixou-se de exigir, para planos de previdência complementar fornecidos por entidades abertas, o requisito da universalidade, exigência essa mantida apenas para plano do tipo fechado. Reproduzo trecho daquele acórdão que bem resume as suas conclusões e que se aplicam ao caso dos autos:

Em decorrência das inovações normativas que se sucederam à alteração do art. 202 da Constituição, vê-se que, em se tratando de regime aberto de previdência complementar:

a) antes de 30/05/2001, data de publicação da Lei Complementar nº 109, somente poderiam ser excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores relativos à previdência complementar aberta se extensíveis à totalidade segurados e dirigentes a serviço da empresa (Lei nº 8.212/1991, § alínea “p”); e

b) a partir de referida data, a exigência para a não incidência das contribuições passou a ser a destinação do benefício a categorias específicas de empregados (§§ 2º e 3º do art. 26 da Lei Complementar nº 109/2001).

Em resumo, nos termos da legislação em vigor, para que os benefícios conferidos a empregados e dirigentes não se sujeitem a incidência de tributos: i) no caso de planos de entidades fechadas, a empresa deverá oferecê-lo à totalidade de seus empregados, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes; e ii) em se tratando de planos de entidades abertas, esse pode ser destinado a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria.

Dou provimento ao recurso na matéria.

## 2.6 DO PLANO DE SAÚDE (LEVANTAMENTOS SA E SA2)

O recorrente alegou que os valores pagos a título de plano de saúde não deveriam integrar a base de cálculo da contribuição, pois não seriam habituais e retributivos.

Como demonstrado nos autos, o pagamento do plano de saúde não tem nada de habitual ou eventual, porquanto os valores são regularmente pagos, basta verificar a relação dos pagamentos fornecida pela própria recorrente.

Quanto à retribuição, entendo trata-se de salário-utilidade pago em razão do contrato de trabalho; portanto, tem caráter retributivo.

Entretanto, a razão do lançamento acerca dessa rubrica foi o fato de o empregador não fornecer o mesmo plano de saúde a todos os empregados (e-fl. 134):

Intimada a explicar as regras de participação dos segurados a seu serviço nos planos de saúde, a empresa apresentou as informações seguintes:

*“A Instituição oferece Plano de Saúde Sul América para os seus empregados, sendo disponibilizado plano em categoria básica sem ônus para o pessoal do quadro técnico-administrativo, enquanto que os docentes custeiam seu Plano de Saúde. Os empregados técnico-administrativos podem optar por plano de categoria superior, cabendo aos mesmos arcar com o pagamento da diferença entre os planos.”*

Observa-se que as regras de participação no plano de saúde são distintas dentro do quadro de pessoal da UCSal. Uma parcela dos empregados tem o plano totalmente custeado pelo empregador; a outra parcela dos empregados não tem acesso ao benefício custeado pelo empregador.

A Lei nº 8.212/91, art. 28, §9º, alínea “q”; bem como o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3048/99, art. 214, §9º, inciso XVI; excluem da base de cálculo das contribuições previdenciárias 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.

O acórdão recorrido manteve o lançamento sob o mesmo fundamento, ou seja, a falta de extensão de Plano de Saúde para todos os empregados e dirigentes da empresa.

Ora, no meu entender, o fato de o plano de saúde não ter cobertura idêntica a todos os empregados, sendo que alguns custeiam um plano mais caro (e, presumivelmente, mais completo) e outros recebem gratuitamente um plano mais barato, não ofende o requisito da universalidade, porquanto todos têm, de algum modo, acesso à assistência médica, nos termos do que prevê a alínea “q” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Ao contrário do que afirmou o acórdão recorrido, pelo que consta dos autos a assistência médica está disponível a todos, ainda que a custos e cobertura distintos.

Dou provimento ao recurso na matéria.

#### 2.7 DA GLOSA DE SALÁRIO-FAMÍLIA (LEVANTAMENTOS SF E SF2)

A despeito da insurgência da recorrente, o fato é que ela pagou valores a título de salário-família em desacordo com o art. 66 da Lei nº 8.213, de 1991, ou seja, pagou o benefício previdenciário acima dos valores estabelecidos pela legislação.

A alínea “a” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, estabelece que os benefícios da previdência social não integram o salário-de-contribuição desde que pagos nos termos e limites legais. Os valores excedentes, pois, não estão abrangidos pela regra isentiva, porque equivalem a mera liberalidade.

Nego provimento ao recurso na matéria.

#### 2.8 DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO DECLARADA EM GFIP (LEVANTAMENTO CI)

A recorrente alegou que a diferença de valores entre folha de pagamento e Gfip decorreu de descontos indevidos que efetuara sobre pagamentos a dois trabalhadores, contribuintes individuais, que já haviam sofrido o desconto da contribuição no limite máximo legal.

O colegiado *a quo* não acatou a justificativa por ausência de prova. A recorrente contestou a decisão sob o argumento de que os montantes indevidamente retidos poderiam ser verificados nos sistemas internos do Fisco; ademais, teriam sido posteriormente devolvidos aos trabalhadores.

Ocorre que a recorrente não apresentou nenhum elemento para comprovar e justificar as diferenças entre o constante da folha de pagamento e da Gfip. Bem se sabe que cabe ao alegante fazer a prova do alegado e que, em se tratando do contencioso tributário, essa prova deve ser feita no momento da impugnação.

Nego provimento ao recurso na matéria.

## 2.9 DA MULTA

O recorrente alegou que, em face da retroatividade benigna, a multa deveria ser calculada à razão de 20%, como estabelece o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em face do disposto na alínea “c” do art. 106 do Código Tributário Nacional – CTN.

Inicialmente, registre-se que a multa aplicada para os fatos geradores ocorridos em 12/2008 já estava disciplinada pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, e, nesse caso, não se aplica retroatividade alguma, pois se aplicou a norma vigente ao tempo dos fatos e que não foi modificada por norma mais benéfica.

Em relação aos fatos geradores ocorridos até 11/2008, inclusive, percebo que, quando do lançamento, foi aplicada a multa mais benéfica, já se contemplando o critério previsto na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009.

Entendo que, por se tratar de lançamento de ofício, não é o caso de se aplicar o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Entretanto, considerando que a multa do presente lançamento relativa aos períodos até 11/2008, inclusive, foi fundada no inc. II do art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior ao advento da Medida Provisória nº 449, de 2008, cujo percentual variava de 24% a 100%, a depender da fase processual, deve-se, quando da liquidação, compará-la com a multa prevista na legislação inovadora, que é o art. 35-A da mesma lei, para se atribuir o valor mais benéfico ao contribuinte. É o que estabelece a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009:

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

Nego provimento ao recurso, mas determino que a multa seja calculada nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009, para os períodos de apuração até 11/2008, inclusive.

## Conclusão

Voto por conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo da questão relacionada à representação fiscal para fins penais, por força da Súmula Carf nº 28, nem das questões relacionadas à isenção de contribuições patronais, em face da concomitância, em razão da Súmula Carf nº 1, nem dos questionamentos relativos aos levantamentos NA e NA2 e por dar-lhe parcial provimento para excluir do lançamento os valores dos levantamentos BE, BE2, PC, PC2, SA e SA2 e que a multa seja calculada nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009, para os períodos de apuração até 11/2008, inclusive.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital

Fl. 13 do Acórdão n.º 2301-009.839 - 2<sup>a</sup> Sejul/3<sup>a</sup> Câmara/1<sup>a</sup> Turma Ordinária  
Processo nº 10580.733921/2011-93