



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10909.006800/2008-20  
**Recurso** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-008.341 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 20 de novembro de 2019  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL E  
SEARA ALIMENTOS S/A.

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

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

ASSISTÊNCIA À SAÚDE. DIVERSIDADE DE PLANOS E COBERTURAS. Os valores relativos a assistência médica integram o salário-de-contribuição, quando os planos e as coberturas não são igualitários para todos os segurados.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SALÁRIO INDIRETO. BOLSA DE ESTUDOS NÍVEL SUPERIOR. CURSOS DE CAPACITAÇÃO E QUALIFICAÇÃO. NÃO EXTENSÍVEL A TODOS OS EMPREGADOS. DESCUMPRIMENTO LEGAL PARA EXCLUSÃO.

A legislação trabalhista não pode definir o conceito de remuneração para efeitos previdenciários, quando existe legislação específica que trata da matéria, definindo o seu conceito, o alcance dos valores fornecidos pela empresa, bem como especifica os limites para exclusão do conceito de salário de contribuição.

Ao restringir o acesso a bolsa de nível superior apenas aos empregados com mais de 6 meses, descumpri a empresa o requisito legal previsto no art. 28, §9º, "t", impossibilitando a exclusão do benefício do conceito de salário de contribuição.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009. (SÚMULA CARF Nº 119)

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB n.º 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto às matérias “plano de saúde”, “bolsas de estudos” e “retroatividade benigna” e, no mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Ana Paula Fernandes, que lhe negou provimento, e os conselheiros Ana Cecília Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que, vencidos nas duas primeiras matérias, lhe deram provimento quanto à retroatividade benigna. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte mas considerar prejudicada a apreciação do mérito, em face do resultado do julgamento do Recurso Especial da Fazenda Nacional. A conselheira Ana Paula Fernandes manifestou intenção de apresentar declaração de voto a qual, todavia, não apresentou, devendo a mesma ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF n.º 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

## **Relatório**

Cuida-se de Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e por Seara Alimentos S/A em face do Acórdão n.º 2301-003.394, proferido na Sessão de 13 de março de 2013, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, no auxílio educação, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso; b) em dar provimento ao recurso, no auxílio saúde aos titulares, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em negar provimento ao recurso; c) em dar provimento ao recurso, na previdência complementar, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em negar provimento ao recurso; d) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, no auxílio saúde aos dependentes, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso. Redatores: Mauro José Silva (multa, educação e saúde) e Adriano Gonzáles Silvério (previdência complementar).

O Acórdão foi assim ementado:

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

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

#### **SALÁRIO UTILIDADE. REMUNERAÇÃO CONCEITO**

Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo trabalhador pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato de trabalho.

#### **ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. APLICAÇÃO AO ASPECTO DO FATO GERADOR MUTILADO E NÃO AOS REQUISITOS PARA DESFRUTE DO BENEFÍCIO. BOLSA AUXÍLIO EDUCAÇÃO, CONVÊNIO SAÚDE.**

A interpretação restritiva para as normas isencionais exigida pelo art. 111 do CTN diz respeito ao aspecto do fato gerador mutilado e não aos requisitos para desfrute do benefício. As eventuais condições de isenção não devem se submeter à uma restrição excessivamente rigorosa advinda da literalidade da norma sob pena de negarmos a finalidade do dispositivo. Se a norma isencional exige que o benefício seja oferecido a todos os empregados, uma exigência de um tempo mínimo na empresa guarda relação lógica com a finalidade do benefício fiscal no que se refere à bolsa auxílio educação e ao convênio saúde, não sendo esta uma motivação adequada para o afastamento da isenção.

#### **ISENÇÃO PARA PLANO DE SAÚDE. INAPLICABILIDADE PARA VALORES QUE BENEFICIAM OS DEPENDENTES DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES.**

A lei concede isenção para 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, porém o benefício não se estende aos dependentes dos beneficiários.

#### **PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA**

Verifica-se que em relação ao plano de benefícios, não exige a legislação de regência (Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001), no caso das entidades abertas, que esse seja extensível a todos os empregados, tal como previsto para as entidades fechadas.

Ainda que assim não fosse, constata-se que o plano de previdência ofertado pela atuada, nos termos do 28, § 9º, alínea “p” da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, é extensível a todos os segurados.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

O Recurso da Fazenda Nacional visa rediscutir as seguintes matérias: a) plano de saúde; b) bolsa de estudos; c) previdência complementar e d) cálculo de penalidades/retroatividade benigna.

Em exame preliminar de admissibilidade, o Presidente da Câmara de origem deu seguimento ao apelo em relação a todas as matérias.

Em suas razões recursais a Fazenda Nacional aduz, em síntese, sobre as três primeiras matérias “a” – Plano de Saúde; “b” bolsa de estudos; e c) previdência complementar, que a interpretação conjunta dos artigos 195 e 201, § 11º da Constituição conduz à conclusão de que o termo “folha de salários”, para efeito de cálculo da contribuição para a Seguridade Social, abrange não somente salários, no sentido estrito, mas o quantum total efetivamente pago, devido ou creditado ao empregado em razão do contrato de trabalho; que o art. 28 da Lei nº 8.212, de 1.991 corrobora esse entendimento; que o art. 28, § 9º da Lei nº 8.212, de 1.991, aplicável tanto à contribuição do empregado quanto do empregador, prevê as hipóteses de exclusão da base de cálculo; que os casos dos autos não se enquadram em nenhuma das hipóteses de exclusão; que no caso de parcelas pagas pelo empregador ao empregado a título de previdência complementar, bolsa de estudos e plano de saúde somente não haverá incidência de contribuição se o benefício for oferecido à totalidade dos empregados, sem exceção; que na hipótese dos autos, o programa implantado pela empresa não é ofertado a todos aqueles que compõem o seu quadro funcional, uma vez que previamente foram excluídos da opção ao benefício alguns empregados, a saber: Plano de saúde: excluídos os empregados em contrato de experiência; Bolsa de Estudos: excluídos os empregados que não cumprissem as condições por ela estabelecidas, tal como exigir um prazo de três ou seis meses na empresa; Previdência Complementar: disponível apenas para os empregados que recebem salário superior a 10 UR e após o cumprimento do período de experiência.

Sobre a multa de ofício e a retroatividade benigna aduz a Fazenda Nacional, em síntese, que a tese abraçada pelo Recorrido de que há retroatividade benigna em razão do advento da Medida Provisória nº 449, de 2008, que conferiu nova redação ao art. 35, da Lei nº 8.212, de 1.991 não merece prevalecer; que a forma de cálculo ali defendida somente deve prevalecer no caso em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso espontaneamente; que no caso não houve recolhimento espontâneo do tributo devido; que houve lançamento de ofício, devendo aplicar-se a legislação específica; que a multa de mora prevista no art. 35, da Lei nº 8.212, de 1.991 em sua redação revogada, está inserido em um sistema totalmente distinto da multa de mora prescrita no art. 61, da Lei nº 9.430, de 1.996; que nos casos de falta de recolhimento do tributo e/ou a falta de declaração ou declaração inexata, é devida a multa de ofício prevista no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1.996, diante da literalidade do art. 35-a, da Lei nº 8.212, de 1991.

Cientificada do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria e do Despacho que lhe deu seguimento em 14/03/2017 (e-fls. 422), o contribuinte apresentou, em 29/03/2017 (e-fls. 449) as Contrarrazões de e-fls. 450 a 462 os quais defende,

inicialmente, o não conhecimento do recurso; afirma a inexistência de similitude fática entre os julgados recorrido e paradigmas; Sobre a matéria Plano de Saúde diz que no paradigma se tratava de situação em que o programa era oferecido apenas aos gerentes e diretores, enquanto no Recorrido, foi oferecido a todos os empregados; que o mesmo ocorre quanto à matéria “Bolsa de Estudos” e à matéria “Previdência Complementar”. Quanto ao mérito defende a manutenção do Recorrido quanto às matérias “Plano de Saúde”, “Bolsa de Estudo” e Previdência Complementar”, sob o fundamento de que os benefícios são oferecidos a todos os empregados, indistintamente, sendo a única limitação o tempo mínimo de empresa.

Quanto à retroatividade benigna, defende a manutenção do Recorrido com base, em síntese, nos seus próprios fundamentos.

A contribuinte também apresentou Recurso Especial no qual pretende rediscutir a seguinte matéria: Plano de Saúde/Dependentes.

Em exame preliminar de admissibilidade, a Presidente da Câmara de origem deu seguimento ao apelo.

Em suas razões recursais a contribuinte aduz, em síntese, que a não incidência da contribuição sobre a parcela da remuneração correspondente a planos de saúde alcança os dependentes; que a lei delimitou as condições para a inclusão e exclusão da base de cálculo da contribuição; que não há razão de se considerar a parcela correspondente aos dependentes como hipótese de incidência apenas porque a lei não se referiu a eles expressamente.

A Fazenda Nacional apresentou as Contrarrazões de e-fls. 571 a 574 as quais defende a manutenção do recorrido com base, em síntese, nos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator.

Começo pelo exame do Recurso Especial da Procuradoria. O Recurso é tempestivo e, quanto às matérias “a” – Plano de Saúde, “b” – Bolsas de Estudo e “d”- Retroatividade Benigna da Multa atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Em relação a estes itens a ressalva feita pelo contribuinte de ausência de similitude fática não procede. Como demonstrado no cotejo feito pelo Presidente da Terceira Câmara da Segunda Seção, há evidente similitude entre as situações fáticas enfrentadas nos julgados, que divergem, todavia, quanto à interpretação das normas aplicáveis. Enquanto nos paradigmas se considerou que a restrição ao fornecimento do benefício a determinado grupo de empregados configura violação da regra legal, que afastaria a isenção, no Recorrido se entendeu que circunstâncias como o não oferecimento do benefício à totalidade dos empregados não afastavam a isenção. São teses antagônicas.

Quanto à matéria “c”, todavia, entendo que não restou comprovada a divergência. Observo que o Período de Apuração objeto do lançamento é 01/01/2004 a 31/12/2005; Já o período de apuração objeto do lançamento que ensejou a prolação do Acórdão Paradigma é 01/12/1997 a 31/12/2005. O Acórdão Paradigma deu provimento parcial ao recurso quanto à previdência complementar para afastar a incidência da contribuição apenas em relação aos períodos de apuração 12/1997 a 02/1998, sob o fundamento de que somente com a edição da

Medida Provisória n.º 1.596-14, de 11/11/1997, convertida na Lei n.º 10/12/1997 passou-se a exigir a disponibilidade da previdência complementar para a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa. Veja o seguinte trecho do voto condutor do julgado (voto vencedor):

Inicialmente, cabe observar que a rubrica objeto do presente levantamento, referente à previdência complementar, é, atualmente, exclusiva da base de cálculo da contribuição previdenciária em face de expressa disposição legal inserida na Lei n.º 8.212/91, pela Medida Provisória n.º 1.594-12, de 10/11/1997 (DOU DE 11/11/1997), convertida na Lei n.º 9.258, de 10/12/1997 e que, anteriormente, a exclusão se dava por força da interpretação teleológica do primitivo art. 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, conforme entendimento do STJ, que se consubstancia no posicionamento daquela Corte, por meio do REsp n.º 44.096/RS, Relatora Ministra ELIANA CALMON, DJ de 04/10/2005, p. 231, *verbis*:

[...]

Desta forma, somente com o advento da Medida Provisória n.º 1.594-12, de 10/11/1997 (DOU DE 11/11/1997), convertida na Lei n.º 9.258, de 10/12/1997, passou-se a exigir a disponibilidade da previdência complementar à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Já o Acórdão Recorrido, no seu voto vencedor, sustenta o seguinte:

Porém, o que se depura dos autos é que o plano de previdência em evidência é contratado junto a entidade aberta. Tratando de plano de previdência contratado junto à entidade aberta a Lei Complementar n.º 109, de 29 de maio de 2001, como está exposto, não exige que seja extensível a todos os empregados.

Contudo, vale registrar que ainda sob a ótica da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1.991, em especial o seu artigo 28, § 9º, alínea “p”, exige que o programa de previdência complementar, aberto ou fechado, tem que ser disponível à totalidade dos empregados e dirigentes para que não seja alvo das contribuições previdenciárias.

No caso dos autos o plano de previdência estava disponível a todos os segurados empregados da recorrente, havendo apenas diferença no *modus operandi* do benefício, de acordo com o cargo ocupado pelo empregado de forma que quem ganha menos contribui menos ou até mesmo não contribui, o que revela o prestígio ao princípio da razoabilidade.

A legislação de regência não exige que o plano de previdência seja exatamente igual a todos os segurados, mas tão somente que seja extensível a todos. Interpretar de outra forma seria o mesmo que criar um novo requisito ao dispositivo supra, sem que a própria lei o tivesse criado.

Ora, é patente, portanto, que, quanto à exigência de disponibilidade da previdência complementar à totalidade dos empregados, com fundamento no art. 28, I, “p”, da Lei n.º 8.212, de 1.991 não há divergência entre o Acórdão Recorrido e o paradigma. Ademais, o principal fundamento do Recorrido foi de que o benefício era oferecido à totalidade dos empregados, circunstância que, claramente não se tem no paradigma; e mais, de que se trata de plano de previdência contratado com entidade aberta, o que também não é o caso do paradigma.

Assim, seja por ausência de similitude fática, seja por não haver divergência quanto à interpretação da legislação a respeito da necessidade de que o plano de previdência deva ser extensível à totalidade dos empregados, o recurso não deve ser conhecido quanto a esta matéria.

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso, apenas quanto às matérias “a” – Plano de Saúde, “b” – Bolsas de Estudo e “d”- Retroatividade Benigna da Multa

Quanto ao mérito, sobre a matéria ‘a’ – **Planos de Saúde** – a matéria em litígio diz respeito à possibilidade de isenção referente à parcela correspondentes a pagamentos a título de Planos de Saúde, considerado que o benefício não foi oferecido à totalidade dos empregados.

Sobre o tema assim dispõe o art. 28, da Lei nº 8.212, de 1.991, na redação vigente à época dos fatos:

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; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

No presente caso a imputação foi de que a empresa teria estabelecido períodos de carência para que os empregados fizessem jus ao benefício do Plano de Saúde, conforme descrito no Relatório fiscal, no trecho a seguir reproduzido:

Ao impor aos empregados recém-admitidos uma carência para pleitearem o benefício: para a filial de Dourados de "365 dias", para a filial de Jaraguá do Sul de "180 dias" e para as demais "*prazo mínimo de 90 dias e máximo de 120 dias*", a empresa diferencia-os de outros empregados que, a priori, possuem a mesma prerrogativa quanto ao gozo de um benefício. O efeito prático é que os empregados em condições de usufruírem do convênio saúde, adquirem um *placs* salarial em relação a seus pares exercentes das mesmas funções.

8.8.3 Ainda que a empresa seja livre para formulação de suas políticas de recursos humanos, não compete ao aplicador da lei interpretá-la de modo a limitar ou ampliar os direitos ou obrigações dos empregados ou empregadores. A legislação previdenciária não prevê exceção ao requisito de abrangência do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Para que as liberalidades concedidas pela empresa não integrem o salário-de-contribuição, faz-se necessária a possibilidade de acesso às mesmas por todos os empregados e dirigentes da empresa patrocinadora.

Pois bem, a condição referida no artigo 28, § 2º, “q” para que o gasto com assistência à saúde não integre o salário-de-contribuição é de que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes. Assim, a restrição de acesso a qualquer grupo de empregados constitui violação dessa regra excepcional. Consequentemente, aplica-se regra geral, inculpada no inciso I, do art. 28, que inclui no conceito de salário de contribuição a totalidade dos pagamentos, ainda que na forma de utilidade.

Essa questão já foi enfrentada neste Colegiado que assentou entendimento neste mesmo sentido. Confira-se, por exemplo, o Acórdão nº 9202-006.484, proferido na Sessão de 31/01/2018, como voto vencedor da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo:

ASSISTÊNCIA À SAÚDE. DIVERSIDADE DE PLANOS E COBERTURAS. Os valores relativos a assistência médica integram o salário-de-contribuição, quando os planos e as coberturas não são iguais para todos os segurados.

Sobre a segunda divergência – **Bolsas de Estudos** – da mesma forma, a divergência é quanto à possibilidade da isenção dos valores correspondentes às bolsas de estudo pagas pela empresa, em razão do descumprimento de requisito estabelecido em lei, uma vez que o benefício não teria sido oferecido à totalidade dos segurados.

De fato, conforme relatório fiscal, a empresa disponibilizava bolsas-educação para cursos de 1º grau, cursos de ensino médio/técnicos e superior para os empregados que atendessem a determinadas condições por ela estabelecidas. Portanto, a utilidade não era oferecida a todos os empregados, violando a prescrição na parte final do art. 28, § 9º, “t”, da Lei nº 8.212, de 1991, na redação vigente à época dos fatos, a saber:

"Art. 28...

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

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e **que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo**; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998)

Nessas condições, os valores correspondentes aos gastos com a utilidade fornecida aos empregados devem integrar o salário-de-contribuição. Esta, aliás, tem sido a posição predominante neste Colegiado, que já enfrentou a matéria por diversas vezes. Veja-se, por exemplo, o seguinte julgado proferido recentemente:

Acórdão nº 9202-008.095, de 20/08/2019:

SALÁRIO INDIRETO. AUXÍLIO-EDUCAÇÃO NÃO EXTENSÍVEL A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA.

A concessão de auxílio-educação para custeio de ensino superior não extensível à totalidade dos segurados empregados e dirigentes da empresa, não se coaduna com a excludente do salário de contribuição exposta no parágrafo 9º, letra “t” da Lei nº 8.212/91, consubstanciando, tais valores, em verbas passíveis de incidência contributiva previdenciária.

Também neste ponto, portanto, o Recurso da Fazenda Nacional deve ser provido.

Por fim, a Fazenda Nacional também recorre quanto à retroatividade benigna da multa. Passo a examinar o mérito da questão.

Antes das alterações introduzidas pela Medida Provisória nº 449, de 2008, a Lei nº 8.212, de 1991 previa, para os casos de lançamento de ofício de contribuições sociais de que trata os incisos “a”, “b” e “c”, do parágrafo único, do art. 11, a incidência de uma penalidade para o caso de falta de declaração em GFIP de verba tributável (art. 32, § 5º) e outra penalidade pelo recolhimento insuficiente (art. 35, II). Eis a redação dos referidos dispositivos, antes da MP nº 449, de 2008:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

[...]

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

[...]

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

Incidiam, portanto, duas penalidades para duas infrações materialmente distintas: a falta de declaração de verba tributável e o recolhimento insuficiente do tributo.

A partir da vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, essas duas penalidades foram substituídas por uma só: a multa prevista no art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996. Vejamos:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O art. 44, da Lei n.º 9.430, de 1996, por sua vez, prescreve:

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal

a) na forma do art. 8.º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2.º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1.º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 2.º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1.º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

§ 3.º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6.º da Lei n.º 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4.º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre:

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e

II – (VETADO).

Para aferir qual a penalidade mais benigna, se a prevista anteriormente à Medida Provisória n.º 449, de 2008 ou a posterior à mudança legal, devemos sopesar, consideradas as naturezas materiais das infrações previstas, isto é, a relação entre as condutas e as infrações previstas, aquela menos onerosa para o infrator, conforme entendimento consolidado nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Acórdão n.º 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016):

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

Como, para as duas condutas: a falta de declaração e o pagamento insuficiente, para as quais a legislação anterior previa a incidência de duas penalidades, cumulativamente, a nova legislação prevê apenas a incidência de uma única penalidade, na aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar a soma das multas previstas (arts. 35, II, e 32, § 5º, da Lei n.º 8.212, de 1991) à multa prevista na nova legislação (art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991).

Mais especificamente, como a nova legislação prevê multa de 75%, na ausência de evidente intuito de fraude, haverá retroatividade benigna se a penalidade aplicável, segundo a legislação vigente à época do lançamento, ultrapassar esse percentual. No caso de incidência das multa previstas nos §§ 4º e 5º, do art. 32 e do art. 35, ambos da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP n.º 449, de 2008, se a soma das duas penalidades for superior a 75%. No caso de aplicação, por qualquer razão, de apenas uma das penalidades, a comparação deve ser feita com o valor desta. Esse é o entendimento compatível com a posição da Portaria PGFN/RFB n.º 14 de 04 de dezembro de 2009, segundo entendimento também consolidada deste Colegiado, conforme voto proferido no Acórdão n.º 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação

acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

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

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

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

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumpramos ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

A citada Portaria 14, de 2009, que, vale ressaltar, está em perfeita consonância com a jurisprudência do CARF, é clara quanto aos procedimentos a serem observados para aplicação, em cada caso, da retroatividade benigna. Vejamos:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

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).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Por fim, registre-se que essa posição, em razão da reiterada jurisprudência no sentido acima defendido foi recentemente convertida em Súmula. Trata-se da Súmula CARF n.º 119, com o seguinte enunciado:

Súmula CARF n.º 119: No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996. (Súmula CARF n.º 119)

Assim, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB n.º 14, de 04 de dezembro de 2009, que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei n.º 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009.

Essa posição foi recentemente consolidado neste Conselho que editou a Súmula CARF n.º 119. Confira-se:

Súmula CARF n.º 119: No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

É de ser provido o recurso neste ponto para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB n.º 14 de 04 de dezembro de 2009, assim como lançado.

Passo ao exame do Recurso Especial do Contribuinte.

O recurso foi apresentado tempestivamente e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Quanto ao mérito, a matéria devolvida ao Colegiado é Plano de Saúde/Dependente, mais especificamente, o direito à isenção dos valores correspondentes a gastos com plano de saúde oferecidos aos dependentes dos empregados.

Registre-se, de plano que, com o conhecimento e provimento do recurso especial da Fazenda Nacional, o exame desta matéria resta prejudicada, uma vez que, ali se afasta o direito à isenção relativamente a gastos com planos de saúde em razão do descumprimento de requisito legal, o que, ainda que se admitisse, o que aqui se faz apenas para argumentar, que o direito à isenção estender-se-ia aos pagamentos feitos a dependentes, o benefício já teria sido afastado por outro fundamento.

Embora o recurso atendesse os pressupostos de admissibilidade, o exame do mérito

Ante o exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interpostos pela Fazenda Nacional, apenas quanto às matérias “plano de saúde”, “bolsas de estudos” e “retroatividade benigna” e, no mérito, dou-lhe provimento, e conheço do recurso interposto pelo Contribuinte, mas deixo de apreciar o mérito, por perda de objeto, em face do resultado do julgamento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa