



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.000082/2010-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.134 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de setembro de 2021
Recorrente ELKEM PARTICIPACOES, INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 22/02/2010

ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ASSISTÊNCIA MÉDICA E ODONTOLÓGICA A DEPENDENTES DE SEGURADOS.

Interpreta-se literalmente a norma que exclui da incidência tributária valores que normalmente integrariam a base de cálculo do tributo. Integram o salário de contribuição os valores pagos a dependentes de segurados empregados a título de assistência médica e odontológica.

APLICAÇÃO DA MULTA DO ART. 35 DA LEI 8.212/1991.

Com a revogação da súmula nº 119, DOU 16/08/2021, o CARF alinhou seu entendimento ao consolidado pelo STJ. Deve-se apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do devido à época da ocorrência dos fatos com o regramento contido no atual artigo 35 da Lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação da multa lançada com aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto de Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho,

Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (Suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata o Auto de Infração DEBCAD 37.241.681-0 de apresentação de GFIP (art. 32, IV e §3º da Lei 8.212/1991) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Consta como multa aplicada o art. 32, §5º, no valor de R\$ 70.539,50. O processo está apenso ao Processo nº 15586.000079/2010-92.

Em consulta aos autos do processo nº 15586.000079/2010-92, extrai-se a informação de que o caso foi levado ao Poder Judiciário, resultando em sentença parcialmente procedente em favor da Recorrente para reconhecer como indevidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas pagas a título de assistência médica e odontológica.

Como resultado do procedimento fiscal, consta no Termo de Encerramento (fls. 11) o débito em discussão nesse Processo Administrativo Fiscal:

02/2010 02/2010	a	15586.000082/2010-14	37241681-0	R\$ 70.539,50
02/2010 02/2010	a	15586.000083/2010-51	37241691-8	R\$ 1.410,79
01/2005 12/2006	a		37241693-4	R\$ 101.079,93
01/2005 12/2006	a		37241692-6	R\$ 1.097.380,10
01/2005 12/2006	a		37241694-2	R\$ 32.345,57

No Relatório Fiscal do DEBCAD 37241692-6 (fls. 19 a 27), consta que o crédito apurado corresponde ao período de 01/2005 a 12/2006, e se refere a contribuições previdenciárias incidentes sobre *valores relativos a serviços de assistência médica e odontológica contratados pelo contribuinte e concedidos aos dependentes dos empregados*. Isto porque, conforme o art. 28, I, §9º, “q” da Lei 8.212/91, a cobertura deve abranger a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, sem mencionar que possa também abranger os dependentes dos segurados:

Ou seja, dos valores pagos pelo contribuinte à empresa operadora do plano de assistência médica e odontológica, considerou-se como não integrante da remuneração para fins previdenciários apenas os recursos destinados à cobertura da assistência médica dos segurados empregados.

Os recursos destinados à cobertura da assistência médica e odontológica dos dependentes dos segurados (...) foram considerados como componentes da remuneração para fins de incidência das contribuições previdenciárias.

Foram incluídos também (...) os valores reembolsados pela empresa aos empregados relativos a atendimento médico, hospitalar e odontológico realizados por seus dependentes fora da rede credenciada.

Além disso, o relatório traz a falta de clareza de critérios (fls. 22):

A empresa implantou o programa e não estipulou previamente, as metas e as respectivas regras e parâmetros para alcançá-las, contrariando o objetivo da lei que é a promoção da integração entre capital e trabalho e o incremento da produtividade. Ou seja, não é possível atender à finalidade da lei se o acordo não for prévio. Não se estimula a produtividade se não se vincula o ganho (parcela dos lucros) às obrigações ou desafios (atingimento das metas).

A situação é ratificada, segundo o Relatório, com a Ata da Assembleia realizada no dia 31 de agosto de 2005, e transcreve trecho em que confessa que até aquele momento empresa não havia definido metas a serem cumpridas em 2005. Finalmente, para aplicação da multa, traça quadro comparativo para a penalidade mais benéfica ao contribuinte e aduz a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais, por sonegação de Contribuição Previdenciária.

Na Impugnação apresentada (fls. 31 a 50), defende-se a ora Recorrente alegando que a ação fiscal foi arbitrária. Entende que deve haver interpretação integrada dos dispositivos constitucionais aplicáveis, em especial o art. 195 da CF, em que se normatiza que a seguridade social será financiada por toda a sociedade. Afirma que, apesar do art. 28, da Lei 8.212/91, tratar do conceito de remuneração de forma abrangente, a CLT, no art. 458, §2º, não exclui os dependentes dos empregados do conceito do que não é considerado salário. Traz julgamento do STF, o RE 166.772/RS, em que se entende que as definições técnicas inseridas no art. 195, I da CF devem ser interpretadas em conformidade com a dimensão que lhes empresta o Direito do Trabalho.

Quanto ao argumento de que os empregados não conheciam, quando do pagamento do benefício, as metas a serem alcançadas para o seu recebimento, diz que os empregados não tiveram qualquer prejuízo advindo desse fato, posto que todos receberam o PLR. Também diz que a principal finalidade da Lei 10.101/2000 não é o cumprimento das metas a serem alcançadas, mas a distribuição de renda. Diz que a Lei não contém sequer um dispositivo indicando que as metas a serem atingidas para que haja distribuição de participação nos lucros devam ser estipuladas anteriormente à vigência do período aquisitivo.

No Acórdão 12-30.083 – 12ª Turma da DRJ/RJ1, sessão de 28 de abril de 2010 (fls. 115 a 125), o crédito tributário foi mantido e a impugnação, julgada improcedente. Julgou-se que a autuação não fora arbitrária, posto que embasada em norma legal vigente, que a interpretação da norma que exclui a incidência tributária possui interpretação literal, que não cabe à instância administrativa discussões sobre a constitucionalidade da norma e que integram o salário de contribuição os valores pagos a segurados empregados a título de assistência médica e participação nos lucros e resultados, quando tais pagamentos desatenderem às exigências legais.

Afirma que a definição do direito do trabalho não tornou inaplicável a disposição que condicionava a não incidência da contribuição previdenciária sobre o valor relativo ao fornecimento de assistência médica, e que no caso específico do RE 166.772/RS, trazido à discussão, a decisão proferida é anterior à Emenda Constitucional nº 20, que inclui no art. 195 da CF o termo “e demais rendimentos”, não havendo que se falar em violação ao art. 110 do CTN.

Finalmente, cita o §1º, do art. 2º, da Lei 10.101/2000, para afirmar que a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa deve ser um instrumento de integração entre capital e trabalho; servir como incentivo à produtividade; ter regras claras e objetivas e ser paga sob condições previamente pactuadas.

Cientificada em 13/05/2010 (fls. 128), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário no dia 11/06/2010 (fls. 129 a 152) com o fito de desconstituir o Auto de Infração lavrado, em que repisa os argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

Inicialmente conheço do Recurso Voluntário. A ciência ocorreu em 13/05/2010 (fls. 128) e o Recurso Voluntário foi apresentado em 11/06/2010 (fls. 129). Confirmando, assim, sua tempestividade.

Participação nos lucros ou resultados. Conhecimento prévio das metas

A Lei 10.101/2000 veio justamente efetivar a previsão constitucional trazida no art. 7º, XI, referente à participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. Complementando, a Lei 8.212/1991, em seu art. 28, §9º, exclui a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa quando pago na forma de salário de contribuição.

Constituição Federal:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...)XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Lei 8.212/1991:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (...)j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

Finalmente, a Lei 10.101/2000 trata sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa. Dita Lei, no art. 2º da lei 10.101/00, dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, assim traz:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Participação nos lucros e prêmios

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

A participação nos lucros ou resultados deve funcionar como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação. Deve servir de incentivo à produtividade e estar vinculado à existência de resultados positivos. Para tanto, há a necessidade de fixação de regras claras e objetivas, além da existência de mecanismos de aferição dos resultados.

Nesse contexto, basta observar a Ata da Assembleia realizada no dia 31 de agosto de 2005 da então Carboindustrial (hoje Elkem Participações), para observar que a ora Recorrente confessa que até aquele momento empresa não havia definido metas a serem cumpridas em 2005 (fls. 20):

O Presidente abriu os trabalhos falando da importância de se escolher a Comissão que representará os funcionários, uma vez que até o presente momento a empresa não definiu as metas a serem cumpridas em 2005, e que após feita a escolha e colocada em votação, a Comissão irá procurar a Diretoria da Carboindustrial para realmente definir metas e datas de pagamentos da respectiva participação dos resultados (PR).

As metas a serem atingidas para que haja distribuição de participação nos lucros, por óbvio, devem ser estipuladas anteriormente à vigência do período aquisitivo. Nesse sentido, quando se constata que os empregados não conheciam sequer as metas a serem alcançadas para o seu recebimento, não há falar em PLR.

Contribuições previdenciárias incidentes sobre assistência médica e odontológica aos dependentes dos empregados

Quanto a questão de saber se a legislação determina que assistência médica e odontológica oferecida aos dependentes dos empregados configura-se ou não como salário de contribuição, a legislação aduz que:

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: (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; (Incluída 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, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares; (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

A única mudança do julgamento anterior foi a inexistência, hoje, de que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa. *In casu*, o pagamento dos planos de saúde dos dependentes dos empregados não se encontra albergado na exceção legal, configurando-se como salário de contribuição.

A Recorrente defende-se alegando que a ação fiscal foi arbitrária, sem justificar especificamente o porquê.

Afirma em seguida que, apesar do art. 28, da Lei 8.212/91, tratar do conceito de remuneração de forma abrangente, a CLT, no art. 458, §2º, não exclui os dependentes dos empregados do conceito do que não é considerado salário, e que essa interpretação deveria prevalecer no Direito Tributário. Todavia, não é assim a interpretação normatizada no Código Tributário Nacional:

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

(...) II - outorga de isenção;

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

É perfeitamente possível que conceitos sejam trabalhados de forma diversa entre seus subsistemas. A palavra “salário” pode sofrer limitações no Direito Tributário que não no Direito do Trabalho. Sobre o tema:

Não bastasse o uso de alguns conceitos pelo sistema jurídico de forma diferente dos outros sistemas, dentro do próprio ordenamento essa diversidade é muito comum. Isso porque, do mesmo modo como o direito recorta da realidade social apenas os aspectos que são relevantes para a incidência normativa, aos diversos ramos do direito essa relevância, ou seja, esse recorte, também pode ser diferente de uma norma para a outra. O conceito oscilará de acordo com a realidade jurídica em que estiver inserido.

Não é correto dizer, entretanto, que, em determinadas circunstâncias, há desacato aos conceitos de outros sistemas; a atividade construtiva do direito consiste em recortar a realidade sob o aspecto que lhe importa, atribuindo a esse recorte valores inerentes à própria atividade jurídica. Cabe ao aplicador precisar o sentido das proposições normativas, limitada essa atividade exclusivamente pelo contexto jurídico, imposto pelo direito positivo. (SOUZA, Priscila de; FAVACHO, Fernando Gomes. *Intertextualidade entre subsistemas jurídicos: a “novilíngua” no direito tributário brasileiro*. In: *Tributação: Democracia e Liberdade*. Coord: Betina Treiger Grunemacher. São Paulo: Noeses, 2014, p. 1051).

Se a norma não se refere aos dependentes, tratando-se de norma excepcional, não cabe ao julgador incluí-los. A literalidade descrita na lei implica em interpretação restritiva.

No mais, é o entendimento comum neste Conselho, vide Processo nº 11516.000757/2008-75, Acórdão nº 2201-006.459, sessão de 02 de junho de 2020, Relator Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega. Cito trecho do relatório do Processo nº 19740.000125/2009-41, Acórdão nº 2201-007.390, sessão de 05 de outubro de 2020, também de

relatoria do Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega. No voto, o Conselheiro entende que a finalidade da norma é propiciar às empresas um quadro funcional saudável:

No meu entendimento, independentemente da natureza jurídica da norma constante do artigo 28, § 9, alínea “q” da Lei n. 8.212/91, o fato é que os valores despendidos pela empresa a título de assistência médica e odontológica concedida apenas aos seus empregados e dirigentes foram excluídos do campo de incidência das contribuições previdenciárias com a finalidade de incentivar as empresas a disponibilizarem assistência médico-odontológica aos seus empregados e, sobretudo, como forma de propiciar às empresas um quadro funcional saudável. Essa é, pois, a finalidade da norma jurídica em evidência.

Agora, quando a extensão desse benefício é ofertado aos dependentes dos empregados e diretores a situação se apresenta de modo um tanto diferente. Em casos tais, os valores despendidos pela empresa a título de assistência médica e odontológica concedida aos dependentes dos empregados e dirigentes acabam apresentando natureza remuneratória indireta na medida em que tais dispêndios não mais serão realizados com a finalidade de que as empresas apresentem um quadro funcional saudável e, aí, a finalidade da norma não é alcançada.

De todo modo, o que deve restar claro é que as normas jurídicas constantes dos artigos 28, § 9º, alínea “q” da Lei n. 8.212/91 e 214, § 9º, inciso XVI do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, dispõem que apenas os valores relativos à assistência prestada por serviços médicos ou odontológicos aos empregados e dirigentes da empresa é que não devem integrar o conceito de salário-de-contribuição e, por conseguinte, não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias. E tanto é assim que o próprio artigo 214, § 10 do RPS dispõe que “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”.

Por essas razões, entendo que os valores despendidos pela cooperativa a título de assistência médica concedida aos dependentes dos empregados integram o conceito de salário-de-contribuição nos termos dos artigos 28, inciso I da Lei n. 8.212/91 e 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99 e, por isso mesmo, devem compor a base de cálculo das respectivas contribuições previdenciárias.

Tais pagamentos representam benefício financeiro aos segurados, os quais não necessitam efetuar desembolsos para a cobertura de seus dependentes e são pagos em razão do vínculo empregatício existente, amoldando-se no conceito trazido no art. 28, I da Lei 8.212/91.

Aplicação da Multa do art. 35 da Lei 8.212/1991.

Ainda que o Recorrente não tenha questionado a aplicação da multa, cabe observar a retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, alínea “c”, do CTN (fls. 14).

Feita a comparação com a multa prevista na MP nº 449/2008 (Lei 11.941/2009), a Autoridade Fiscal demonstra quadro comparativo em tabela (fls. 18).

Todavia, com a revogação da Súmula CARF nº 119, DOU 16/08/2021, não há mais sentido em manter interpretação dissonante ao entendimento do STJ e do próprio posicionamento da PGFN. Deve-se apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do devido à época da ocorrência dos fatos com o regramento contido no atual artigo 35, da Lei

8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, para a aplicação da multa moratória limitada em 20%.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho