



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.000658/2009-00
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.318 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 16 de dezembro de 2021
Recorrente ADM DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECLARAÇÃO EM GFIP (CFL 68).
OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CORRELAÇÃO.

Mantida a exigência da Obrigação Principal, automaticamente deve ser mantida a aplicação da multa por descumprimento da Obrigação Acessória correlata, de declarar em GFIP o valor das Contribuições Previdenciárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de ação fiscal que ensejou os seguintes procedimentos:

PROCESSO	DEBCAD	ESPÉCIE	SITUAÇÃO
15586.000656/2009-11	37.158.375-6	Obrigação Principal (Empresa)	Recurso Especial
15586.000657/2009-57	37.158.374-8	Obrigação Principal (Terceiros)	Recurso Especial
15586.000658/2009-00	37.158.373-0	Obrigação Acessória (CFL- 68)	Recurso Especial

O presente processo trata do Debcad 37.158.373-0, relativo à multa pela falta de registro na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), de valores relativos a previdência privada complementar, assistência médica/odontológica e pagamentos a cooperativas de trabalho, no período de 01/2005 a 12/2005, conforme Relatório Fiscal de fls. 40 - Volume V1.

Em sede de julgamento em primeira instância, a Impugnação foi considerada procedente em parte, reduzindo-se os valores das multas em face da nova legislação.

Em sessão plenária de 06/11/2018 foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão n.º 2202-004.824 (fls. 181 a 194), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

OBRIGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA ACESSÓRIA VINCULADA A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP.

Tendo as questões relacionadas à incidência do tributo sido decididas nos lançamentos das obrigações principais, o Auto de Infração relacionado a omissão de fatos geradores em GFIP segue a mesma sorte.

OMISSÃO DE FATOS GERADORES EM GFIP. AUTO DE INFRAÇÃO.

A omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias e GFIP suscita a lavratura do auto de infração previsto no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para fins de recalculação da multa considerando o resultado do julgamento nesta sessão dos processos de nº 15586.000656/2009-11 e nº 15586.000657/2009-57, referentes às obrigações principais, vencido o conselheiro Martin da Silva Gesto (relator), que deu provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo de Sousa Sateles.

Cientificada, a Fazenda Nacional não interpôs Recurso Especial (fls. 195 a 197).

A contribuinte foi cientificada da Acórdão em 03/04/2019 (Termo de Ciência de fls. 203) e interpôs, em 17/04/2019 (Termo de Juntada de fls. 205), o Recurso Especial de fls. 206 a 217, visando discutir a **incidência da Contribuição Previdenciária sobre os valores despendidos com planos de saúde relativos a dependentes de empregados e dirigentes.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 07/06/2019 (fls. 234 a 236).

Em seu Recurso Especial, a Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

- o disposto na alínea “q”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação vigente à época da autuação, não proíbe ou impossibilita a extensão desse benefício aos dependentes, estabelecendo apenas uma única condição para afastar exigência da Contribuição Previdenciária: que o benefício abarque todos os empregados e dirigentes da empresa, a qual foi devidamente cumprida pela Recorrente, como reconhecido no próprio acórdão recorrido;

- a Fiscalização, ao entender que a extensão da cobertura aos dependentes é razão suficiente para exigir a Contribuição Previdenciária, acaba por estabelecer uma condição que a própria lei não define;

- o fato de a assistência médica ser extensível aos dependentes não é suficiente para afastar a isenção garantida por lei;

- ressalte-se que o caráter de norma de não incidência atribuído à alínea “q”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, é claro e incontroverso, já que o texto legal é expresso em manifestar que “não integram o salário de contribuição” as determinadas situações arroladas no dispositivo, logo não há que se falar em interpretação restritiva da norma, por não se tratar de hipótese de isenção, ao contrário do que decidiu o acórdão recorrido;

- e ainda que o § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, veiculasse uma isenção, vale observar que o Superior Tribunal de Justiça (REsp 1430043/PR) já afirmou que a interpretação deve ser condizente com o espírito da norma, que é proteger o empregado, decidindo, por exemplo, que o reembolso de medicamento mediante desconto em folha de pagamento é um procedimento abrangido pela não incidência da Contribuição;

- também o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, mesmo partindo da interpretação de que esta-se-ia diante de isenção, já decidiu que a não incidência se estende aos valores pagos com o plano de saúde dos dependentes, alertando que o art. 111, do CTN não pode ser aplicado indistintamente, como se nota do esclarecedor voto proferido no julgamento da Apelação/Reexame Necessário nº 0000260-34.2011.4.02.5001;

- assim, diante da não incidência ou mesmo isenção da Contribuição em tela, não há que se falar na manutenção do lançamento, razão pela qual requer a Contribuinte a reforma parcial do acórdão recorrido, para que seja cancelado em sua integralidade o Debcad 37.158.373-0.

Ao final, a Contribuinte pede o conhecimento e provimento do recurso, reconhecendo-se a insubsistência da multa pela apresentação de GFIP com dados insuficientes. Pede também que o presente Recurso Especial seja apreciado em conjunto com aqueles interpostos nos processos nºs 15586.000656/2009-11 e 15586.000657/2009-57, em face da dependência entre eles.

O processo foi encaminhado à PGFN em 21/06/2019 (Despacho de Encaminhamento de fls. 237) e, em 03/07/2019 (Despacho de Encaminhamento de fls. 247), a Fazenda Nacional ofereceu as Contrarrazões de fls. 238 a 246, contendo os seguintes argumentos:

- é plenamente válida a incidência da Contribuição Previdenciária sobre os valores pagos pela autuada a título de cobertura de assistência médica, odontológica e farmacêutica dos filhos e dependentes de segurados;

- veja-se que as Contribuições para a Seguridade Social destinam-se ao custeio solidário do “conjunto integrado de ações de iniciativas dos Poderes Públicos e da Sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social” (art.

194, *caput*, da CF), e tais tributos têm destinação específica prevista na própria Constituição, como meio de custeio destas atividades;

- a Seguridade Social é regida pelo princípio da solidariedade, que preceitua que toda a sociedade deve buscar a realização desse fim (art. 195, *caput*, da Lei maior), portanto é dever de todos, não só do Estado, buscar esse bem comum que é a Seguridade Social;

- essas atividades que compõem a Seguridade Social, de regra, não são rentáveis, mas buscam solucionar problemas básicos da população sem um retorno financeiro imediato, razão pela qual o Estado necessita de recursos tributários próprios para fomentar essa atividade;

- em face dessas peculiaridades, todos, como regra, devem custear a Seguridade Social, direta ou indiretamente (tributo);

- apenas nos casos estritamente previstos na Constituição (imunidades) ou nos casos justificáveis na legislação infraconstitucional (isenção) é que se dispensa a participação no seu custeio;

- a Constituição Federal dá os contornos da base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, em seu art. 201, § 4º c/c art. 195, inc. I, e a interpretação conjunta destes dispositivos leva irrefutavelmente à conclusão de que a folha de salários abrange o *quantum* total efetivamente pago ao empregado;

- quisesse o constituinte fazer incidir a contribuição apenas sobre o salário em sentido estrito, não se teria valido, por óbvio, também do vocábulo “folha”, e se a lei não contém palavras inúteis, a Constituição, que é a geografia jurídica perfeita do próprio Estado, muito menos;

- em perfeita consonância com essa diretriz, a Lei nº 8.212, de 1991, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, regula o disposto na Carta Magna, determinando a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, em seu art. 22, inciso I;

- a regra geral em matéria previdenciária é de que a totalidade dos valores recebidos pelo empregado constitui a base de cálculo da contribuição e as exceções estão taxativamente previstas no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, dentre as quais cita-se o item “q”, aplicado ao caso:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

- tal dispositivo teve o intuito de evitar toda sorte de lucubrações por parte da administração e dos administrados, a respeito da incidência ou não da Contribuição Previdenciária sobre determinada verba paga;

- tem-se aqui nitidamente uma regra excepcional, que afasta a Contribuição Previdenciária (cita doutrina de Carlos Maximiliano);

- nesse sentido é oportuno lembrar que, conforme o artigo 176, do CTN, “a isenção, ainda que prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão...”;

- outrossim, ao caso deve ser aplicado o artigo 111, inciso II, do CTN, segundo o qual se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção;

- especificamente quanto ao plano de saúde e odontológico, o artigo 28, § 9º, alínea “q”, dispõe que o “*valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa*” não integra o salário-de-contribuição;

- a leitura do artigo em questão deixa evidente que a isenção atinge apenas gastos com a assistência médica e odontológica dos empregados e dirigentes da empresa, não sendo extensível às despesas com saúde referentes aos dependentes;

- destarte, não estando contemplada pela norma de isenção, os valores gastos pela empresa com planos odontológicos e de saúde dos dependentes dos funcionários devem integrar o salário-de-contribuição, por se constituírem em ganhos habituais fornecidos sob a forma de utilidades;

- a análise dos artigos 22 e 28 da Lei nº 8.212, de 1991, c/c os artigos 457 e 458 da Consolidação das Leis do Trabalho denota que o conceito de remuneração não se restringe apenas ao salário base do trabalhador, pois tem como núcleo a remuneração de forma mais ampla, alcançando outras importâncias pagas pelo empregador, sem importar a forma de retribuição ou o título, que são as vantagens econômicas acrescidas ao patrimônio do trabalhador, decorrentes da relação laboral;

- tendo em vista que as verbas remuneratórias questionadas pela recorrente não estão arroladas nas exceções do art. 28, § 9º, constituindo, portanto, base de cálculo da Contribuição, está o lançamento em perfeita consonância com o direito;

- o entendimento exposto encontra respaldo na jurisprudência do STJ (REsp 1121929/RS e AgRg no REsp 953.130/RS), segundo a qual a isenção deve ser interpretada literalmente, não admitindo ampliação;

- portanto, em atenção ao princípio constitucional da solidariedade e à regra de interpretação prevista no art. 111, do CTN, não se pode estender a isenção prevista no art. 28, parágrafo 9º, alínea “q”, da Lei 8.212, de 1991, aos dependentes dos segurados, na medida em que essa norma somente faz menção ao pagamento realizado em favor dos próprios segurados.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que se negue provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos, portanto deve ser conhecido. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

O presente processo trata do Debcad 37.158.373-0, relativo à multa pela falta de registro na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), CFL-68, de valores relativos a previdência privada complementar, assistência médica/odontológica e

pagamentos a cooperativas de trabalho, no período de 01/2005 a 12/2005, conforme Relatório Fiscal de fls. 40 - Volume V1.

O Recurso Especial visa discutir a **incidência da Contribuição Previdenciária sobre os valores despendidos com planos de saúde relativos a dependentes de empregados e dirigentes.**

Entretanto, o Colegiado recorrido deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, sem adentrar às questões de mérito relativas à matéria suscitada no Recurso Especial, já que limitou-se a aplicar o que fora decidido nos processos n.ºs 15586.000656/2009-11 e 15586.000657/2009-57, que trataram da exigência das Obrigações Principais e foram julgados naquela mesma assentada. Confira-se o voto vencedor:

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, ensejando com esta conduta a aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

(...)

Neste caso, é imperativo que, **no caso específico de autuação por não inclusão de fatos geradores em GFIP, seja conhecida a decisões relativas às obrigações principais, pois isso se refletirá diretamente no auto de obrigação acessória**, ou seja, caso a decisão de mérito dos PAF relacionados ao tributo seja por reconhecer a inoccorrência total ou parcial dos fatos geradores lançados, não subsistirá a autuação por se ter deixado o contribuinte de incluir na declaração tais fatos geradores.

Por outro lado, a jurisprudência do CARF é no sentido de ser justificável, no julgamento da obrigação acessória, apenas a necessária apreciação do desfecho do julgamento da autuação que analisou a obrigação principal, tendo em vista em vista a conexão existente entre os fatos que deram azo a ambos os lançamentos. Senão vejamos trecho da ementa do Acórdão n.º 2401-003.165, de 14/09/2013, sobre o assunto:

(...)

Assim todas as questões trazidas ao presente PAF relacionadas diretamente com as obrigações principais não serão apreciadas no presente voto, eis que já o foram por ocasião da análise dos Autos de Infrações Principais que versam sobre os lançamentos dos tributos.

O presente Auto de Infração de Obrigação Acessória decorre de lançamento de créditos relativo aos Auto de Infrações Principais sob os Debcad n.º 37.158.375-6 (Processo n.º 15586.000656/2009-11) e 37.158.374-8 (Processo n.º 15586.000657/2009-57) e, assim sendo, o resultado advindo do julgamento dos referidos Autos de Infrações Principais devem ser aplicados à exação que aqui se discute.

Nesse sentido, entendo necessário reproduzir no presente voto a ementa dos julgados acerca dos citados Autos de Infrações Principais, ressalte-se que ambos tiveram a mesma ementa, vejamos:

15586.000656/2009-11 (Acórdão n.º 2202-004.822) e 15586.000657/2009-57 (Acórdão n.º 2202-004.823), ambos de 06/11/2018, julgado também nesta mesma sessão:

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. REGIME ABERTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE REMUNERAÇÃO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A LC n.º 109/2001 alterou a regulamentação da matéria antes adstrita à Lei n.º 8.212/1991, passando a admitir que no caso de plano de previdência complementar em regime aberto a concessão pela empresa a grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria não caracteriza salário-de-contribuição sujeito à incidência de contribuições previdenciárias.

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. EXCLUSÃO DOS TRABALHADORES QUE RECEBEM ABAIXO DO TETO DO RGPS.

Não restou violada a norma contida no art. 28, § 9º, "p" da Lei n.º 8.212/1991, por cons

Assim, tendo em vista que os recursos relativos às Obrigações Principais foram julgados nesta mesma assentada, aplica-se aqui o que neles foi decidido: considerando-se que os valores relativos aos planos de saúde de dependentes de empregados e dirigentes integram o salário de contribuição, negou-se provimento aos recursos. Destarte, mantém-se a exigência de declaração, em GFIP, dos valores relativos aos planos médicos e odontológicos referentes aos dependentes, portanto ditos valores também integram a base de cálculo da multa ora tratada.

Por fim, registre-se que está sendo atendido o pedido da Contribuinte, no sentido do julgamento conjunto dos processos 15586.000656/2009-11 e 15586.000657/2009, apreciados nesta mesma assentada.

Diante do exposto, conheço o Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo