



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.000798/2010-11
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.719 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de agosto de 2021
Recorrentes CISA TRADING S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

O dissídio jurisprudencial resta demonstrado quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, tendo em vista a aplicação de interpretações divergentes relativamente à legislação tributária de regência.

ASSISTÊNCIA MÉDICA. DEPENDENTES. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCLUSÃO.

Os valores relativos a assistência médica aos dependentes do empregado devem ser incluídos no salário de contribuição, por ausência de previsão legal para a sua exclusão.

ASSISTÊNCIA MÉDICA. 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.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Conforme Nota SEI nº 27/2019/SRJ/PGACET/PGFN-ME, incabível a aplicação retroativa da multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, o que inviabiliza a aferição da retroatividade benigna mediante a comparação do somatório das penalidades anteriores à Lei nº 11.941, de 2009, com o percentual estabelecido no art. 35-A desse diploma legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional 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 lançamentos, relativos a Contribuições Sociais Previdenciárias:

PROCESSO	DEBCAD	ESPÉCIE	SITUAÇÃO
15586.000798/2010-11	37.264.275-6	Obrigação Principal (Empresa)	Recurso Especial
15586.000800/2010-44	37.264.277-2	Obrigação Principal (Segurados)	Recurso Especial
15586.000801/2010-99	37.264.278-0	Obrigação Principal (Terceiros)	Recurso Especial
15586.000802/2010-33	37.264.276-4	Obrigação Acessória (AI 68)	Recurso Especial
15586.000804/2010-22	37.264.280-2	Obrigação Acessória (AI 30)	Acórdão 2301-004.096
15586.000805/2010-77	37.264.281-0	Obrigação Acessória (AI 59)	Acórdão 2301-004.097
15586.000807/2010-66	37.264.283-7	Obrigação Acessória (AI 38)	Acórdão 2401-004.234

O presente processo trata do Auto de Infração de Obrigação Principal, **Debcad 37.264.275-6**, referente às Contribuições Previdenciárias patronais, relativas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão da incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), à remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, sobre a contratação de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho e referentes a retenção sobre serviços executados mediante cessão de mão de obra, incidente sobre o valor da nota fiscal de serviços, no período de 01/2007 a 12/2007.

Conforme consta do Relatório Fiscal (fls. 319 a 345), os créditos foram lançados por meio dos seguintes levantamentos: CO e CO1 – Cooperativa de Transporte; DS e DS1 – Seguro Acidente do Trabalho; SS e SS1 – Seguro Saúde; EM – Exames Médicos Diretoria; SV e SV1 – Seguro de Vida; RA, RE, RL RF, RO, RT – Retenções não descontadas; DA e DA1 – Despachante Aduaneiro; e RZ, CG e CG1 – Honorários Despachantes Arbitrados.

O crédito tributário foi mantido em primeira instância, razão pela qual a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 18/07/2014, prolatando-se o Acórdão nº 2301-004.092 (fls. 2.121 a 2.151), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PLANO DE SAÚDE PAGO PELO EMPREGADOR. INCIDÊNCIA E ISENÇÃO SUJEITA A REQUISITOS.

Os pagamentos de planos de saúde quando habituais estão compreendidos no campo de incidência da contribuição previdenciária por serem ganhos habituais sob a forma de utilidade. A isenção concedida pela lei exige que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa e não se estende aos dependentes. O pagamento avulso de despesas hospitalares para a diretoria não está albergado pela isenção.

CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DO SAT E DO RAT. ACATAMENTO DE PARECER DA PGFN EM HOMENAGEM AO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA.

É legítimo o estabelecimento, por Decreto, do grau de risco, com base na atividade preponderante da empresa. Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. Porém, considerando a existência do Parecer PGFN 2.120/2011 associado aos efeitos do art. 19 da Lei 10.522/2002, concluímos, em homenagem ao princípio da eficiência e para evitar a edição de ato administrativo sem finalidade, que deve a alíquota do SAT ser aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

SEGURO DE VIDA PAGO PELO EMPREGADOR. INCIDÊNCIA E ISENÇÃO SUJEITA A REQUISITOS.

Os pagamentos de seguros de vida quando habituais estão compreendidos no campo de incidência da contribuição previdenciária por serem ganhos habituais sob a forma de utilidade. A isenção concedida pela legislação exige que o benefício esteja previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e seja disponibilizado à totalidade de seus empregados e dirigentes.

Entretanto, em homenagem ao princípio da eficiência e diante de Ato Declaratório da PGFN dispensando aquele órgão de recorrer quando o lançamento tratar do seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, adotamos entendimento similar. No caso, não há prova de que não há individualização do montante que beneficia cada um dos empregados, inviabilizando a aplicação das conclusões do Ato Declaratório.

PAGAMENTOS A DESPACHANTES ADUANEIROS POR MEIO DE SINDICATO DE DESPACHANTE ADUANEIRO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os pagamentos efetuados a despachantes aduaneiros por meio de Sindicatos de Despachantes Aduaneiros representam contraprestação por serviços prestados por contribuintes individuais, sofrendo, portanto, a incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 22, inciso III da Lei 8.212/91.

CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE DESPACHANTE ADUANEIRO POR MEIO DE COMISSÁRIAS DE DESPACHOS. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NO CASO DE PROFISSIONAL EMPREGADO DA COMISSÁRIA OU SÓCIO DESTA.

Se a empresa contrata serviço de despachante aduaneiro com comissária de despacho e esta realiza o serviço por meio de profissional empregado ou sócio, não há incidência da contribuição prevista no art. 22, inciso III no caso da contratante. Se o serviço é realizado por meio de profissional não empregado ou não sócio da comissária, a

incidência se impõe. Eventual interposição fraudulenta deve ser provada com elementos adicionais ao mandato.

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%.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COMO MULTA MAIS BENÉFICA ATÉ 11/2008. AJUSTE QUE DEVE CONSIDERAR A MULTA DE MORA E MULTA POR INFRAÇÕES RELACIONADAS À GFIP.

Em relação aos fatos geradores até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, na questão da concessão de planos de saúde a dependentes de segurados empregados, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério, Wilson Antônio de Souza Correa e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram pelo provimento ao recurso nesta questão; b) em negar provimento ao recurso, na questão da concessão de auxílios específicos de saúde a dirigentes, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério, Wilson Antônio de Souza Correa e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram pelo provimento ao recurso nesta questão; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, a fim de que a alíquota SAT seja utilizada por estabelecimento, conforme Parecer da PGFN, nos termos do voto do Relator; b) em dar provimento ao recurso, na questão do seguro de vida, nos termos do voto do Relator; b) em excluir do lançamento os valores pagos a comissária aduaneiras, constantes nos lançamentos RZ, CG e CG1, nos termos do voto do Relator; c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei nº 8.212/1991, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a); d) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); III) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Andrea Brose Adolfo e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; b) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, da Lei nº 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: *) multa de mora limitada a 20%; e *) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Wilson Antonio de Souza Correa e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente.

O processo foi encaminhado à PGFN em 28/08/2014 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.152) e, em 01/10/2014, foi interposto o Recurso Especial de fls. 2.153 a 2.173 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.174), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, vigente à época, visando rediscutir a ocorrência de preclusão e a retroatividade benigna das multas previdenciárias.

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento parcial, conforme despacho de fls. 2.176 a 2.187, admitindo-se a rediscussão da **retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.**

Em seu apelo, a Fazenda Nacional pede que a retroatividade benigna seja aplicada mediante a comparação entre: (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, IV, da Lei nº 8.212, de 1991; e (b) a multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 28/09/2016 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 2.195), a Contribuinte opôs, em 03/10/2016, os Embargos de Declaração de fls. 2.197 a 2.201 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 2.196), rejeitados conforme despacho de 25/07/2017 (fls. 2.217 a 2.221). A Contribuinte ofereceu ainda, em 11/10/2016, as Contrarrazões de fls. 2.205 a 2.211 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 2.204), contendo os seguintes argumentos:

- irretocável o entendimento vergastado no acórdão recorrido, que buscou penalizar de forma mais branda o Contribuinte, uma vez que se trata de hipótese de lei que comina penalidade menos severa, que deve ser aplicada no presente processo, por força do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN;

- o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997, vigente à época dos fatos geradores, não fazia qualquer distinção entre multa de mora e multa de ofício, não havendo previsão de aplicação de multa de ofício às Contribuições Previdenciárias à época dos fatos geradores;

- nesse cenário, não encontram respaldo as alegações da Fazenda Nacional quanto à tentativa de imputar à Contribuinte a multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430, de 1996, com base no artigo 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991;

- note-se que a natureza da penalidade aplicada por meio da NFLD em análise é de multa de mora, razão pela qual deve seguir a redação do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 1991, que reduziu a 0,33% ao dia, limitada a 20% do valor do débito (cita os Acórdãos nº 2403-001.567, 2301-004.037 e 2403-000.146).

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

Intimada da rejeição de seus Embargos em 07/08/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 2.227), a Contribuinte interpôs, em 21/08/2017 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 2.228), o Recurso Especial de fls. 2.230 a 2.274, com fundamento

no art. 67 e seguintes, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Ao Recurso Especial da Contribuinte foi dado seguimento parcial, apenas quanto à **exigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de assistência médica a dependentes dos empregados**, conforme Despacho de Admissibilidade de 11/10/2017 (fls. 2.401 a 2.409). Cientificada do Despacho de Admissibilidade em 24/11/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 2.414), a Contribuinte apresentou, em 30/11/2017 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 2.416), o Requerimento de Agravo de fls. 2.417 a 2.427, acolhido em parte, conforme despacho de 20/06/2018 (fls. 2.487 a 2.497), dando-se seguimento também à matéria **exigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de serviços hospitalares e/ou diagnósticos (check-up) a ocupantes de cargos em nível de diretoria**.

Em seu apelo, quanto às matérias que obtiveram seguimento, a Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

Da inexistência da Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de assistência médica a dependentes dos empregados

- as razões de decidir adotadas no acórdão recorrido não podem prevalecer, pois existem inúmeros precedentes do CARF (Acórdãos nºs 2803-004.081 e 2803-001.773) que reconhecem que a regra isencional prevista no art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212, de 1991 pressupõe apenas a prestação de assistência médica pelo empregador e a oferta desta à totalidade dos empregados e dirigentes;

- assim, presentes tais pressupostos, os valores relativos à assistência não são considerados no salário-de-contribuição do trabalhador, para fins de apuração das Contribuições Previdenciárias, e, assim, há de se considerar que a cobertura médica oferecida aos dependentes está indissociavelmente vinculada à assistência prestada aos empregados, de forma que aquela não subsiste sem esta;

- resta incontroverso nos autos que planos de assistência médica eram oferecidos a todos os trabalhadores e dependentes, indistintamente;

- a regra disposta no art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212, de 1991, não traz qualquer vedação quanto à abrangência do plano ofertado;

- utilizando-se dos conceitos da legislação trabalhista para fins de determinação do conceito de salário, é possível extrair do art. 485, § 2º, inc. IV, da CLT, que o pagamento de assistência médica, hospitalar e odontológica não são considerados salário;

- cabe ainda observar que não há vínculo jurídico que una a Contribuinte e os dependentes de seus trabalhadores, que contam com a assistência médica por ela oferecida por conta e em função da relação de trabalho firmada com os empregados, evidenciando a impropriedade de se tomar a extensão da assistência médica dos empregados a seus dependentes como benefício autônomo e isolado daquele prestado pessoalmente ao empregado;

- referida linha de entendimento está em absoluta consonância com os fundamentos jurídicos e políticos que justificaram a exclusão dos gastos com assistência da base

de cálculo das Contribuições Sociais, uma vez que a desoneração dos investimentos dos particulares nestas áreas é almejada pela legislação, na medida em que os investimentos em assistência médica auxiliam e, não raro, suprem as carências e deficiências do Estado na garantia do direito à saúde, como também melhoram a condição do empregado no desenvolvimento de suas atividades;

- em suma, pede-se a efetiva aplicação do disposto no art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212, de 1991, e art. 458, § 2º, inciso IV, da CLT, que estabelecem expressamente que todos os pagamentos efetuados pelo empregador em prol da saúde de seus empregados estão excluídos do conceito de salário.

Da inexigibilidade da Contribuição Previdenciária exigida sobre pagamento de serviços hospitalares e/ou diagnósticos (*check-up*) a ocupantes de cargos em nível de diretoria

- para a aplicação da isenção legal, exige-se apenas que a cobertura médica seja oferecida tanto aos empregados quanto aos dirigentes da empresa e, portanto, não haja exclusão de empregados ou dirigentes do gozo de assistência médica;

- todavia, não há obrigação de que a cobertura médica ofertada aos ocupantes dos cargos de gerência e diretoria seja idêntica (em seu aspecto qualitativo) àquela ofertada aos demais empregados da empresa;

- embora todos os trabalhadores e dirigentes da Contribuinte possuam cobertura médica, o que atende à condição estabelecida pelo art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212, de 1991, não há naturalmente identidade absoluta nas condições de acomodação, atendimento e benefícios oferecidos entre os planos de assistência médica contratados pela Contribuinte, que são distintos nas diversas unidades pelo Brasil;

- nessa linha de entendimento, os gastos da Contribuinte com contratação de serviços hospitalares e/ou diagnósticos (*check up*) aos ocupantes dos cargos de nível de diretoria constitui expressão da distinção qualitativa da assistência médica a eles oferecida, o que não afasta a aplicação da regra contida no art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212, de 1991.

Ao final, a Contribuinte pede que o acórdão recorrido seja reformado, cancelando-se o crédito tributário lançado sobre os valores correspondentes aos dispêndios com assistência médica dos dependentes dos seus empregados e com a contratação de serviços hospitalares e/ou diagnósticos (*check up*) para os ocupantes dos cargos de nível de diretoria.

Em 11/10/2018, o processo foi enviado à PGFN, para ciência do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial do Contribuinte, que lhe havia dado seguimento parcial, bem como do Agravo e do respectivo despacho que ampliou o escopo do apelo (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.504) e, em 17/10/2018, a Fazenda Nacional ofereceu as Contrarrazões de fls. 2.505 a 2.515 (Despacho de Encaminhamento de fls. 2.516), contendo os seguintes argumentos:

Da admissibilidade

- a Contribuinte não logrou êxito na demonstração do dissenso jurisprudencial em relação à matéria exigibilidade da contribuição previdenciária exigida sobre pagamento de

serviços hospitalares e/ou diagnósticos (*check-up*) a ocupantes de cargos em nível de diretoria, visto que demonstrou o dissídio a partir de seu ponto de vista e não dos fundamentos que efetivamente constaram e alicerçaram a conclusão da decisão recorrida;

- os acórdãos confrontados tratam de benefícios distintos e que apresentam contexto fático e probatório inteiramente diversos, sendo tais circunstâncias relevantes para as conclusões adotadas pelos órgãos julgadores.

Da inexigibilidade da contribuição previdenciária sobre o pagamento de assistência médica a dependentes dos empregados e sobre pagamento de serviços hospitalares e/ou diagnósticos (*check-up*) a ocupantes de cargos em nível de diretoria

- cabe ressaltar que deve ser aplicado o artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, segundo o qual se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, portanto, caracterizado o pagamento de “benefício” sem a observância das regras de isenção aplicáveis, o respectivo valor deve ser considerado como remuneração;

- desse modo, não merece acolhimento a pretensão da Contribuinte, devendo prevalecer a conclusão exposta na decisão recorrida.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Contribuinte ou, caso assim não se entenda, que lhe seja negado provimento.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

Em julgamento Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pela Contribuinte. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas por ambas as partes.

O presente processo trata do Auto de Infração de Obrigação Principal, **Debcad 37.264.275-6**, referente às Contribuições Previdenciárias patronais, relativas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão da incapacidade laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), à remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais, sobre a contratação de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho e referentes a retenção sobre serviços executados mediante cessão de mão de obra, incidente sobre o valor da nota fiscal de serviços, no período de 01/2007 a 12/2007.

O Recurso Especial da Contribuinte, na parte em que teve seguimento, visa rediscutir as seguintes matérias:

- **exigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de assistência médica a dependentes dos empregados;**

- **exigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre pagamento de serviços hospitalares e/ou diagnósticos (*check-up*) a ocupantes de cargos em nível de diretoria.**

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por sua vez, visa rediscutir a **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.**

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento.

Em sede de Contrarrazões, oferecidas tempestivamente, a Fazenda Nacional pede o não conhecimento do apelo, argumentando que os acórdãos paradigmas não se prestariam a demonstrar a divergência relativamente à **exigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre pagamento de serviços hospitalares e/ou diagnósticos (*check-up*) a ocupantes de cargos em nível de diretoria.**

Em face de tal alegação, convém examinar as situações retratadas nos julgados em confronto.

No caso do acórdão recorrido, entendeu-se que, a despeito de a assistência médica ser disponibilizada a todos os empregados, a cobertura diferenciada para determinadas categorias implicaria a violação da regra de isenção contida no art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212, de 1991, ensejando a incidência da Contribuição Previdenciária sobre tais pagamentos. Confira-se:

Estando no campo de incidência da contribuição, devemos observar quais os requisitos para a isenção e como devemos interpretá-los.

Os requisitos da isenção estão insertos no art. 28, §9º, alínea “q”, mas, antes de tomar o conteúdo da norma isencional, cabe-nos estabelecer nossa metodologia de interpretação.

(...)

Considerando que a isenção é categoria técnica de tributação que não pode ser interpretada dissociada dos desígnios constitucionais que permeiam todo o ordenamento jurídico, não seria apropriado que o resultado hermenêutico, a título de obedecer ao comando restritivo, negasse a finalidade da norma isencional que aponta para algum valor constitucionalmente protegido. Isso já nos aponta algum caminho. A finalidade da norma isencional é definida pelo aspecto do fato gerador mutilado e este há de ser restritivo. Mas as eventuais condições da isenção não devem se submeter à uma restrição excessivamente rigorosa advinda da literalidade sob pena de negarmos a finalidade do norma isencional. Logo, se a isenção é, por exemplo, para bolsas de estudo do ensino básico e outras relacionadas com capacitação do profissional, não seria adequado ao comando do art. 111 do CTN, por exemplo, estendermos seu alcance para bolsas de estudo para cursos não regulares e não relacionados diretamente com capacitação do empregado. Ou mesmo não seria adequado ao referido comando a extensão do benefício aos dependentes dos empregados. O mesmo raciocínio vale para a isenção concedida para a assistência à saúde (planos de saúde). Eis a maneira de aplicarmos a interpretação restritiva para a isenção. De outro lado, se o benefício está dentro do alcance normal previsto na norma, mas vem a ser questionado quanto ao atendimento das condições legais, podemos interpretar estas considerando a razoabilidade para que não nos afastemos da finalidade para a qual a isenção foi criada sem que isso representa uma ofensa ao art. 111 do CTN.

(...)

Como podemos extrair do dispositivo isencional, o requisito único é que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

O requisito de que todos os empregados e dirigentes devem ter acesso ao benefício parece-nos que pretende afastar a discriminação odiosa, aquela que não guarda, seguindo as lições de Celso Antonio Bandeira de Mello, “*correlação lógica entre o fator erigido em critério de discrímen e a discriminação legal decidida em função dele*” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *O Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 37).

Se a empresa adota como critério de discrímen para a concessão ou não do benefício o cargo ocupado, isso representa à toda vista, uma discriminação injustificada, pois o cargo não possui qualquer relação lógica com a necessidade ou não de uma maior capacitação para o trabalho, pois, afinal, todos os cargos serão melhor desempenhados se os empregados que os exercem alcançarem maior capacitação.

Por outro lado, se a empresa coloca como discrímen um tempo mínimo de trabalho na empresa – um ano, por exemplo – é fácil concluir que tal discrímen possui relação lógica com a melhor capacitação para o trabalho daqueles empregados que já revelam a intenção de permanecer prestando serviço ao empregador que lhe concede o benefício.

No caso dos autos o que se discute é o pagamento avulso de despesas hospitalares e exames a membros da diretoria e o fornecimento do benefício aos dependentes.

Com relação às despesas hospitalares e exames, concordamos com o que afirmado pela fiscalização em fls. 324:

"Como esses exames específicos não foram disponibilizados para a TOTALIDADE dos empregados da CISA e apenas para empregados em níveis mais graduados, os valores pagos se configuram como salário-de-contribuição e, portanto, base de cálculo de contribuições previdenciárias."

Logo, votamos por manter no lançamento o levantamento EM.”

Já nos paradigmas, o entendimento foi no sentido de que, se a empresa disponibiliza assistência médica a todos os seus empregados e dirigentes, o fato de a cobertura ser eventualmente diferenciada entre os beneficiários não afasta a isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212, de 1991. Confira-se:

Paradigma - Acórdão 9202-002.129

Ementa

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ISENÇÃO. ARTIGO 28, §9º, DA LEI Nº 8.212/91. **EXISTÊNCIA, NA EMPRESA DE PLANOS DE ASSISTÊNCIA MÉDICA QUE COBREM TODOS OS EMPREGADOS. IRRELEVÂNCIA DE EVENTUAIS DIFERENÇAS.** ASSISTÊNCIA ODONTOLÓGICA, POR OUTRO LADO, QUE SOMENTE COBRE PARTE DO EMPREGADOS, INTEGRANTES DAS FAIXAS SALARIAIS MAIS ALTAS. ISENÇÃO NÃO CONFIGURADA.

A norma que prevê a isenção não faz qualquer exigência no sentido de que a assistência médica abranja todos os empregados de forma igualitária. Se tal previsão não há, não cabe ao intérprete fazê-lo, sob pena de violar o próprio artigo 111 do CTN, bem como o espírito da norma, que visa fomentar a prestação de assistência médica pelas empresas, garantindo-se a efetividade do direito fundamental à saúde.

Voto

Assim, para que não se insira no conceito de “salário-de-contribuição”, faz-se necessário que:

a) a assistência prestada por serviço médico abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;

b) a assistência prestada por serviço odontológico abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Isto não quer dizer, impõe-se destacar, que a imprescindibilidade de abrangência total do serviço médico ou odontológico implique a necessária igualdade de tais serviços a todos os empregados. **Ou seja, havendo assistência médica que englobe todos os empregados e dirigentes da empresa, admite-se que haja certas diferenciações no que tange a essa mesma assistência.** Assim também no que concerne à assistência odontológica: desde que ela não deixe qualquer empregado ou dirigente alheio à sua cobertura, é possível que haja alguma diferença na sua prestação.

Paradigma Acórdão 9202-003.256

Ementa

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA /PLANO / SEGURO SAÚDE. COBERTURA. ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA. EXIGÊNCIA ÚNICA. DESNECESSIDADE DE PREVISÃO DE COBERTURA IGUAL PARA TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

A condição estabelecida no art. 28, § 9º, alínea “q” da Lei 8.212/91 para que não se incluam no salário de contribuição e não sejam objeto de incidência de contribuição previdenciária os valores relativos 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, é que exista cobertura abrangente a todos os empregados e dirigentes da empresa. Exigir que haja cobertura a todos os empregados e dirigentes da empresa é diferente de exigir que haja a mesma cobertura a todos estes funcionários.

A condição imposta pelo legislador para a não incidência da contribuição previdenciária é, simplesmente, a existência de cobertura que abranja a todos os empregados e dirigentes, não cabendo ao intérprete estabelecer qualquer outro critério discriminativo.

Voto

Em outras palavras, entendeu-se que não é necessário que a cobertura disponibilizada pela empresa seja a mesma para todos os grupos de colaboradores, basta que haja cobertura e que ela abranja a todos os empregados e dirigentes para que seja determinada a não inclusão dos valores correspondentes à assistência médica ou ao plano de saúde no cômputo do salário de contribuição e a consequente não incidência de contribuições previdenciárias. Entendo que esta é a melhor solução para a controvérsia

(...)

Como se sabe, como tantos outros princípios, a igualdade é norma jurídica que não se sujeita a um modo de aplicação absoluto (“tudo ou nada”), mas a aplicação gradual (“mais ou menos”). Caso o legislador tivesse estabelecido exigência de que a empresa disponibilizasse cobertura de assistência médica ou plano de saúde igual, do mesmo tipo, nos mesmos termos e condições, a todos os seus empregados e dirigentes, certamente o princípio da igualdade teria sido aplicado em uma graduação maior. Contudo, o legislador não foi omissivo em estabelecer o critério mínimo necessário de atendimento do princípio da igualdade para a não incidência de contribuições previdenciárias. O critério distintivo eleito pelo legislador foi o da abrangência da

cobertura da todos os empregados e dirigentes. Diante de uma opção expressa, razoável e proporcional do legislador, não cabe ao intérprete acrescentar requisitos discriminativos adicionais.

Descabe, pois, no caso dos autos, distinguir casos em que as coberturas disponibilizadas a todos os empregados e dirigentes diferem em qualidade, pois este critério distintivo foi dispensado pelo legislador.

Destarte, não há dúvida de que a divergência restou demonstrada, já que o cerne da questão que motivou entendimentos diversos entre as decisões é se a existência de diferenciação na cobertura de assistência médica assegurada a todos os empregados repercutiria na fruição da isenção estabelecida no art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212, de 1991, não importando para a fundamentação dos julgados qual a espécie de diferença qualitativa em cada caso, de sorte que o entendimento contido nos paradigmas, se aplicado à situação do acórdão recorrido, levaria à alteração do seu resultado. Assim, o recurso deve ser conhecido quanto à matéria **exigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre pagamento de serviços hospitalares e/ou diagnósticos (*check-up*) a ocupantes de cargos em nível de diretoria.**

Embora a Fazenda Nacional, em sede de Contrarrazões, peça genericamente o não conhecimento do Recurso Especial, não foi apresentado qualquer argumento a desabonar o seguimento da primeira matéria - **exigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de assistência médica a dependentes dos empregados exigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de assistência médica a dependentes dos empregados** - de sorte que considera-se a ocorrência de lapso quando da formulação do pedido.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e passo a analisar-lhe o mérito.

Ambas as matérias suscitadas pela Contribuinte dizem respeito à exigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre pagamentos de assistência médica e acerca do tema assim dispõe o art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991:

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

(...)

§ 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;** (grifei)

Como se pode constatar, a condição para que o valor relativo à assistência médica não integre o salário de contribuição é que **a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.**

No tocante à primeira matéria, o que se discute é se a exclusão do salário de contribuição, prevista no art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212, de 1991, pode ser estendida aos pagamentos correspondentes à assistência médica dos dependentes do empregado.

Primeiramente, oportuno remarcar que a interpretação de dispositivo legal que disponha sobre outorga de isenção deve ser literal, conforme o art. 111, II, do CTN.

Nesse passo, da leitura do art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212, de 1991, acima reproduzido, constata-se que a extensão do benefício de assistência médica aos dependentes dos empregados não consta do rol de exclusão do salário de contribuição, que tem sua definição legal na legislação previdenciária, não cabendo invocar conceito inerente à legislação trabalhista para tal fim.

Assim, uma vez que não há previsão legal que autorize a exclusão, do salário de contribuição, dos valores pagos a título de assistência médica aos dependentes do empregado, deve incidir Contribuição Previdenciária sobre tais pagamentos.

No mesmo sentido é a jurisprudência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme a seguir se colaciona.

Acórdão nº 9202-008.340, de 20/11/2019 (reformou o Acórdão nº 2803-004.081, indicado como paradigma pela Recorrente)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/06/2005

ASSISTÊNCIA À SAÚDE DOS DEPENDENTES DOS SEGURADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Não há autorização legal para que se exclua do salário-de-contribuição as despesas com assistência médica fornecidas pelo empregador aos dependentes dos segurados.

Acórdão nº 9202-006.655, de 21/03/2018

ASSISTÊNCIA MÉDICA AOS DEPENDENTES DO EMPREGADO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. EXCLUSÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL

Existindo legislação específica que trata da definição do conceito de salário de contribuição, não se pode utilizar a legislação trabalhista para fins de exclusão de verbas da base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Não se enquadra na exclusão prevista na alínea “q” do § 9º do art. 28 da lei 8212/91 a concessão de assistência médica aos dependentes dos empregados.

Destarte, há que ser negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, relativamente à matéria **exigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de assistência médica a dependentes dos empregados**.

Em relação à segunda matéria - exigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre pagamento de serviços hospitalares e/ou diagnósticos (check-up) a ocupantes de cargos em nível de diretoria - trata-se de assistência médica com cobertura diferenciada, relativa a despesas hospitalares e exames de diagnósticos, que contemplavam apenas os dirigentes, conforme consta do item 3.3.2 do Relatório Fiscal (fls. 324):

3.3.2. O sujeito passivo pagou despesas de serviços hospitalares e/ou diagnósticos (check-up) a determinados empregados, ocupantes de cargos em nível de diretoria.

Na PLANILHA 275-EM anexa estão discriminados os empregados beneficiados e os respectivos cargos, bem como as informações relacionadas às notas fiscais emitidas pelo prestador dos serviços (Sociedade Benef. Israelita Bras. - Hospital Albert Einstein), cujas cópias estão anexas (docs. 0169 a 0182).

Como apontado na análise da matéria anterior, a condição para que o valor relativo à assistência médica não integre o salário de contribuição é que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, nos termos do art. 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212, de 1991, de sorte que, relativamente a tais pagamentos, não foi cumprido o referido requisito legal, já que a cobertura era diferenciada, portanto a verba deve integrar o salário de contribuição.

Sobre a matéria, esta Segunda Turma já se pronunciou em diversos julgados, destacando-se o Acórdão nº 9202-005.255, de 28/03/2017, de lavra do Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior, cujas razões de decidir abaixo colaciono e agrego ao presente voto:

Assim, entendo que a existência de cobertura diferenciada viola o dispositivo, na medida em que, note-se, a cobertura disponibilizada a alguns empregados e diretores, assim entendida a totalidade dos serviços a estes disponíveis, aqui consideradas a disponibilidade e qualidade de todos os referidos serviços médicos e odontológicos a estes prestados, não se encontra disponível a (não abrange) todos os empregados da empresa, alguns possuidores do que se costuma denominar de cobertura "mais básica".

Ou seja, em meu entendimento, a existência de cobertura diferenciada a alguns empregados e diretores, tal como no caso sob análise, viola o dispositivo em questão, impedindo que os valores pagos a este título (aqui objeto de tributação) sejam considerados como não abrangidos pelo conceito de "salário de contribuição".

No mesmo sentido podem ser citados os Acórdãos nºs **9202-003.846, de 09/03/2016, 9202-006.483, de 31/01/2018, 9202-008.404, de 19/11/2019, 9202-008.341, de 20/11/2019 e 9202-008.458, de 17/12/2019**, todos com a seguinte ementa:

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.

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

Quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, este é tempestivo e atende aos demais pressupostos, portanto deve ser conhecido. Trata-se da **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.**

Conforme já registrado no presente voto, no mesmo procedimento fiscal foi exigida a multa por descumprimento de obrigação principal, ora analisada, bem como a multa por descumprimento de obrigação acessória por falta de declaração em GFIP (Debcad nº 37.264.276-4).

Nesse passo, a Fazenda Nacional pede que a retroatividade benigna seja aplicada mediante a comparação entre: (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, IV, da Lei nº 8.212, de 1991; e (b) a multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Entretanto, o posicionamento adotado pelo Colegiado recorrido vai ao encontro do que consta da Nota SEI nº 27/2019/SRJ/PGACET/PGFN-ME, que não admite como benigna a retroatividade do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a aplicação da multa de ofício no percentual de 75%. Confira-se a ementa da citada nota:

Retroatividade benéfica do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009. Multa moratória incidente sobre contribuições previdenciárias em atraso. Percentual que se aplica aos casos de lançamento de ofício relativo a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991 (incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Jurisprudência consolidada do STJ em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Inclusão na lista de dispensa de contestação e recursos de que trata o art. 2º, VII e §4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

A citada nota assim registra:

A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

(...)

Sucedendo que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, *in verbis*:

(...)

Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106. II, "c") conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.

Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008). Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

(...)

Tendo em vista a pacificação da jurisprudência no âmbito do STJ e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, o tema ora apreciado enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

(...)

1.26. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Assim, conforme a citada nota, é incabível a aplicação retroativa da multa de ofício de 75%, o que inviabiliza a aferição da retroatividade benigna mediante a comparação do somatório das penalidades anteriores à Lei nº 11.941, de 2009, com o percentual estabelecido no art. 35-A desse diploma legal, que é a pretensão da Fazenda Nacional em seu apelo, de sorte que a ele tem de ser negado provimento.

Em síntese, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento. Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, dele conheço e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo