



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.000800/2010-44
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.720 – 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

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.

PENALIDADES. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRECLUSÃO. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em preclusão quanto à aplicação da retroatividade benigna das multas previdenciárias, visto tratar-se de procedimento que pode ser adotado de ofício pela Autoridade Administrativa, conforme Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

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, João 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 37.264.277-2**, referente às Contribuições Previdenciárias dos segurados da empresa e dos segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, relativas ao período de 01/2007 a 12/2007. Conforme consta do Relatório Fiscal (fls. 193 a 213), os créditos foram lançados por meio dos seguintes levantamentos: SS e SS1 – Seguro Saúde; SV e SV1 – Seguro de Vida; 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. 478 a 508), 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; c) em excluir do lançamento os valores pagos a comissária aduaneiras, constantes nos lançamentos RZ, CG e CG1, nos termos do voto do Relator; d) 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); e) 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 29/08/2014 (Despacho de Encaminhamento de fls. 509), e, em 26/09/2014, a Fazenda Nacional opôs os Embargos Declaratórios de fls. 510 a 511 (Despacho de Encaminhamento de fls. 512), rejeitados nos termos do Acórdão de Embargos nº 2401-004.233, de 10/03/2016 (fls. 519 a 527), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO NO ACÓRDÃO. NÃO COMPROVAÇÃO. REJEIÇÃO.

Não restando comprovada a omissão no Acórdão guerreado, na forma suscitada pela Embargante, impõe-se a rejeição dos Embargos de Declaração, sobretudo quando objetiva rediscutir matéria já devidamente debatida por ocasião do julgamento atacado e devidamente inserta no *decisum* em comento, bem como quando a Embargante demonstra ter entendido plenamente a conclusão levada a efeito pela Turma Embargada, não prosperando o suposto vício argüido.

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. DESNECESSIDADE EXPLICAÇÃO MOTIVOS DE TAL RECONHECIMENTO.

Uma vez reconhecido pelo Conselheiro Relator e/ou Redator do Acórdão Embargado tratar-se de matéria de ordem pública, passível, portanto, de conhecimento de ofício, inexistente a necessidade de explicitação por qual vertente das inúmeras interpretações doutrinárias e/ou jurisprudenciais existentes no ordenamento jurídico se escorou para chegar à tal conclusão.

A decisão foi assim resumida:

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, CONHECER dos embargos declaratórios e, no mérito, NEGAR-LHES PROVIMENTO, pois não reconheceram a existência da omissão apontada no acórdão. Vencidos o Relator e os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva, Maria Cleci Coti Martins e Luciana Matos Pereira Barbosa, que conheciam dos embargos declaratórios e, no mérito, davam-lhes provimento para sanar a omissão apontada pela Fazenda Nacional e explicitar os motivos, na forma exposta acima, que fundamentaram a apreciação de ofício pelo julgador em relação à retroatividade benigna em matéria de penalidade prevista no art. 106 do CTN. O Conselheiro Rayd Santana Ferreira fará o voto vencedor. Fez sustentação oral o Dr. Thiago Barbosa Wanderley – OAB/SP 307.046A.

O processo foi encaminhado à PGFN em 08/04/2016 (Despacho de Encaminhamento de fls. 539) e, em 15/04/2016, foi interposto o Recurso Especial de fls. 540 a 557 (Despacho de Encaminhamento de fls. 558), com fundamento no art. 67, do Anexo II, do Regimento interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, visando discutir 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. 561 a 574, apenas quanto à **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.**

Cientificada do Despacho de Admissibilidade em 12/09/2016 (Despacho de Encaminhamento de fls. 575), a Fazenda Nacional apresentou, em 13/09/2016 (Despacho de Encaminhamento de fls. 581), o Requerimento de Agravo de fls. 576 a 580, acolhido, conforme despacho de 20/06/2018 (fls. 2.487 a 2.497), dando-se também seguimento à preliminar de **impossibilidade de analisar a matéria relativa à multa aplicada, em razão da preclusão, configurando-se julgamento *extra petita*.**

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

Da preclusão

- o processo administrativo fiscal, assim como o processo civil, impõe fases processuais que devem ser observadas para o perfeito andamento do processo e adequado deslinde do litígio;

- a presente demanda é delimitada precisamente pelos contornos jurídicos que foram dados pelo contribuinte, definidos pelo pedido e pelos fatos e fundamentos jurídicos que o baseiam, lançados em sua Impugnação e posteriormente em seu Recurso Voluntário;

- nessa linha de raciocínio, o art. 17, do Decreto nº 70.235, de 1972 “*considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante*”;

- esse mesmo raciocínio se aplica em grau de recurso: se não houve a discussão em recurso, presume-se a concordância integral do sujeito passivo; se o recurso é parcial, presume-se que o sujeito passivo concordou parcialmente com a determinação fiscal;

- analisando-se o recurso voluntário, verifica-se que a Contribuinte não se insurge especificamente contra a multa aplicada, tampouco formula pedido expresso nesse sentido;

- com base nisso, perdeu o sujeito passivo em epígrafe o momento processual oportuno de recorrer e/ou postular sobre matérias que não foram objeto de sua impugnação, como inevitável efeito da preclusão;

- e mais, *permissa vênia*, houve um julgamento *extra petita* por parte desta Câmara, pois os julgadores analisaram a aplicação da multa previdenciária, a qual está fora de alcance neste processo administrativo, tendo em vista que não foi objeto de questionamento específico e de pleito expresso pelo Contribuinte, no momento processual oportuno;

- a única ressalva que se pode fazer quanto a esse princípio refere-se às matérias de ordem pública, as quais podem ser conhecidas de ofício pelo órgão recursal;

- inobstante todas essas considerações, o acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário no ponto, sem atentar-se para essa questão da preclusão (temporal e lógica) e do julgamento conforme os limites da demanda delimitados pelo pedido da parte (julgamento *extra petita*), devendo portanto ser reformado.

Da retroatividade benigna

- para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, IV, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Ao final, a Fazenda Nacional pede, preliminarmente, que seja restabelecida a multa, nos termos do aplicado pela autoridade fiscal, tendo em vista ter se operado julgamento *extra petita*, ou, caso analisada a matéria, seja dado provimento ao Recurso Especial, reformando-se a decisão recorrida para restabelecer o cálculo da multa conforme o lançamento.

Antes mesmo de ser formalmente cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Procuradoria e dos despachos que lhe deram seguimento, a Contribuinte, em 19/10/2017, ofereceu as Contrarrazões de fls. 759 a 766 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 756) e interpôs o Recurso Especial de fls. 590 a 617 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 587).

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte apresenta 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 imputável às contribuições previdenciárias à época dos fatos geradores ora autuados;

- nesse cenário não encontram respaldo as alegações da Fazenda Nacional, quanto à tentativa de imputar à Contribuinte a multa de ofício tratada pelo 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 nºs 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.

Quanto ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte, este visava rediscutir as seguintes matérias: inexigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de assistência médica a dependentes dos empregados; e inexigibilidade de contribuições previdenciárias sobre o pagamento de honorários por meio de sindicatos de despachantes aduaneiros

Ao Recurso Especial da Contribuinte foi dado seguimento parcial, apenas quanto à **inexigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de assistência médica a dependentes dos empregados**, conforme Despacho de Admissibilidade de 12/11/2018 (fls. 1.076 a 1.084). Cientificada em 27/11/2018 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 1.090), a Contribuinte apresentou, em 03/12/2018 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 1.091), o Requerimento de Agravo de fls. 1.093 a 1.099, rejeitado, conforme despacho de 06/06/2019 (fls. 1.240 a 1.244).

Em seu apelo, quanto à matéria que obteve seguimento, a Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

- 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 é considerado salário;

- cabe ainda observar que não há vínculo jurídico entre 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.

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 empregados da Recorrente.

A Fazenda Nacional foi cientificada, em 29/08/2019, do Recurso Especial do Contribuinte e do despacho que lhe deu seguimento parcial (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.250) e, na mesma data, ofereceu as Contrarrazões de fls. 1.251 a 1.258 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.259), contendo os seguintes argumentos:

- a regra geral em matéria previdenciária é de que a totalidade dos valores recebidos pelo empregado constitui a base de cálculo da Contribuição;

- as exceções estão taxativamente previstas no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212, de 1991, dentre as quais aplica-se o item "q" ao caso;

- tem-se aqui nitidamente uma regra excepcional que afasta a Contribuição Previdenciária;

- 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 Código Tributário Nacional, segundo o qual se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção;

- a leitura do artigo 28, § 9º, alínea “q”, 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 contemplados pela norma de isenção, os valores gastos pela empresa com planos 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 Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais já decidiu nesse sentido (Acórdão nº 9202-006.651);

- 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, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 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 seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

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 37.264.277-2**, referente às Contribuições Previdenciárias dos segurados da empresa e dos segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, relativas ao período de 01/2007 a 12/2007.

O Recurso Especial da Contribuinte, na parte em que teve seguimento, visa rediscutir a **inexigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de assistência médica a dependentes dos empregados**;

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por sua vez, visa rediscutir as seguintes matérias:

a) **preliminarmente, a impossibilidade de analisar a matéria relativa à multa aplicada, em razão da preclusão, configurando-se julgamento *extra petita*; e**

b) **no mérito, 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 e, na parte em que teve seguimento, atende aos demais pressupostos, portanto deve ser conhecido.

A matéria objeto da discussão 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.

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**.

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 **inexigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de assistência médica a dependentes dos empregados.**

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela 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.

Recorde-se que o apelo visa rediscutir as seguintes matérias:

a) **preliminarmente, a impossibilidade de analisar a matéria relativa à multa aplicada, em razão da preclusão, configurando-se julgamento *extra petita*; e**

b) **no mérito, 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.**

Quanto à primeira matéria suscitada, constata-se que o art. 2º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009, assim estabelece:

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. (grifei)

Destarte, verifica-se que a aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea “c”, do inciso II, do art. 106, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), pode ser levada a cabo de ofício pela Autoridade Administrativa, ou seja, independentemente de requerimento específico do sujeito passivo, em sede de Impugnação ou de Recurso Voluntário. Aliás, a concessão de ofício não requer sequer a formalização desses remédios processuais, podendo ser efetuada inclusive por ocasião do ajuizamento da execução fiscal, conforme disposto expressamente na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009.

Assim, constatando-se que o lançamento pode ser retificado de ofício pela autoridade administrativa, para aplicação da penalidade mais benéfica, não há que se falar em preclusão, razão pela qual deve ser negado provimento ao apelo, nesta parte.

Adentrando-se à segunda matéria - **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, ambos 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 (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.

(...)

Sucede 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, ao qual deve ser negado provimento, também nesta parte.

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