



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	10380.732714/2011-78
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2301-005.011 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	09 de maio de 2017
Matéria	CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente	COMPANHIA ENERGÉTICA DO CEARÁ
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. BASE DE CÁLCULO.

O art. 35, §2º da Lei nº 4.863/65 promove alterações nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias e das contribuições de terceiros, de modo a equipará-las. Consequentemente, as exclusões contidas no art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91, bem como as condições lá contidas, também são extensíveis à contribuição ao INCRA.

PREVIDENCIÁRIO. ABONO.

Somente o abono expressamente desvinculado do salário não se sujeita à incidência da contribuição previdenciária, nos termos do art. 28, §9º, alínea “e”, item 7 da Lei nº 8.212/91.

PREVIDENCIÁRIO. PLANO DE SAÚDE. COBERTURAS DIFERENCIADAS. IMPOSSIBILIDADE..

Na ausência de previsão legal para tratamento diverso entre as pessoas, ou de justificativa adequada para estabelecimento de diferenças, prevalece a aplicação e interpretação baseada no princípio constitucional da igualdade. Assim, o plano de saúde deve ser o mesmo para empregados e dirigentes em relação às disposições do art.28, §9º, alínea “q” da Lei nº 8.212, de 1991.

PREVIDENCIÁRIO. SEGURO DE VIDA EM GRUPO DISTINTOS PARA EMPREGADOS E DIRIGENTES. NATUREZA NÃO REMUNERATÓRIA. CONDIÇÕES PARA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO CONTIDA EM ATO INFRALEGAL. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 12/2011.

O seguro de vida em grupo, custeado pela empresa para todos os empregados e dirigentes, não pode ser considerado como benefício individualizado ao colaborador. Não há proveito direto ou indireto, já que estendido a todos uma espécie de garantia familiar em caso de falecimento. Além da respectiva

natureza dessa verba não se conformar com remuneração, o Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/99) extrapolou os limites legais e acabou por inovar ao estabelecer a necessidade de previsão em acordo ou convenção coletiva para fins de não-incidência da contribuição previdenciária. Além disso, a Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, mediante Ato Declaratório nº 12/2011, dispensou de apresentação de contestação, de interposição de recursos bem como desiste dos já interpostos nas discussões sobre a incidência de contribuição previdenciária quanto ao 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.

PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). MAIS DE UM INSTRUMENTO. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO E PLANO PRÓPRIO.

A Lei nº 10.101/2000 permite que o programa de PLR de uma empresa seja baseado em mais de um instrumento (convenção coletiva de trabalho e plano próprio), havendo, inclusive, previsão legal para compensação entre os valores apurados em cada um deles (art. 3º, §3º).

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIO. FATOS GERADORES NÃO DECLARADOS EM GFIP.

Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, e não declarados em GFIP, aplica-se a multa mais benéfica, obtida pela comparação do resultado da soma da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e a multa por falta de declaração em GFIP, vigente à época da materialização da infração, com o resultado da incidência de multa de 75%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) por unanimidade de votos, não conhecer o recurso voluntário, com relação às alegações de constitucionalidade da contribuição ao INCRA; II) na parte conhecida do recurso, por unanimidade de votos, reconhecer a alegação de pagamento quanto ao levantamento TD - Terceiros Incra Diretor, relativa a todas as competências de 2008, com exceção de 10/2008, nos termos da manifestação fiscal de fls. 545-546; III) por voto de qualidade, negar provimento na matéria Assistência Médica, restando vencidos os conselheiros Fábio Piovesan Bozza, Alexandre Evaristo Pinto e Fernanda Melo Leal; designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Henrique Backes; IV) por unanimidade de votos, dar provimento na matéria Seguro de Vida e negar provimento nas demais matérias; e V) quanto às multas relacionadas à GFIP, submetida a questão ao rito do art. 60 do Regimento Interno do CARF, foram apreciadas as seguintes teses: a) aplicação da regra do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009; b) aplicação das regras estabelecidas pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009; c) aplicação da regra do artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75%, previsto no artigo 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996; em primeira votação, se manifestaram pela tese "a" os Conselheiros Fabio Piovesan Bozza, Alexandre Evaristo Pinto e Fernanda Melo Leal; pela tese "b" os Conselheiros Andrea Brose Adolfo e Jorge Henrique Backes; e pela tese "c" o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes; excluída a tese "c" por força do disposto no art. 60, parágrafo único, do RICARF, em segunda votação, por voto de qualidade, restou vencedora a tese "b", vencidos os

conselheiros Fabio Piovesan Bozza, Alexandre Evaristo Pinto e Fernanda Melo Leal; designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Henrique Backes.

(assinado digitalmente)

Andréa Brose Adolfo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Fábio Piovesan Bozza – Relator

(assinado digitalmente)

Jorge Henrique Backes – Redator do Voto Vencedor

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andréa Brose Adolfo (presidente em exercício), Júlio César Vieira Gomes, Fábio Piovesan Bozza, Jorge Henrique Backes, Alexandre Evaristo Pinto, Fernanda Melo Leal.

Relatório

Conselheiro Relator Fábio Piovesan Bozza

Trata-se de recurso voluntário interposto pela Companhia Energética do Ceará contra o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP (DRJ/São Paulo), que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado.

A fiscalização lavrou auto de infração com o intuito de exigir da ora Recorrente o recolhimento de contribuição ao INCRA, além dos acréscimos legais, incidentes sobre o pagamento das seguintes verbas, durante o ano de 2008:

- (i) abono decorrente de acordo coletivo, por liberalidade da empresa;
- (ii) assistência médica e odontológica a dirigentes (diretores empregados e gerentes);
- (iii) prêmio de seguro de vida a dirigentes (diretores empregados e gerentes);
- (iv) participação nos lucros e resultados (PLR) de dirigentes (diretores empregados e gerentes), em desacordo com a legislação;
- (v) remunerações constantes das folhas de pagamento mensais relativos a dirigentes (diretores empregados e gerentes).

De acordo com o relatório fiscal, o auto de infração teria sido lavrado para evitar os efeitos da decadência, uma vez que a matéria estaria sendo discutida em juízo pela Recorrente, com suspensão do respectivo crédito tributário. No entanto, a autuação exige o recolhimento de multa.

Irresignada, a Recorrente apresentou impugnação, a qual foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (DRJ/São Paulo). O acórdão de primeira instância possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

AÇÃO JUDICIAL E IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA. MATÉRIA IDÊNTICA RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DISTINTA APRECIAÇÃO E JULGAMENTO ADMINISTRATIVO.

A propositura de ação judicial antes do lançamento implica renúncia ao contencioso administrativo no tocante à matéria em que os pedidos administrativo e judicial são idênticos, devendo o julgamento ater-se à matéria diferenciada.

LANÇAMENTO. DEVER DE OFÍCIO.

É obrigação da autoridade fiscalizadora efetuar o lançamento das contribuições para a Seguridade Social, nos termos do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN), caso inexista decisão judicial que proíba tal procedimento, sendo o lançamento ato vinculado e obrigatório, que visa afastar a decadência.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA. JUROS. INOCORRÊNCIA DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO.

Na ausência de suspensão da exigibilidade do crédito, nos termos do artigo 151, IV e V do Código Tributário Nacional, não há que se falar em exclusão da multa aplicada e, muito menos, da exclusão dos juros de mora, não contemplada pelo Art. 63, da Lei 9.430/96.

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei.

AUTO DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS.

O Auto de Infração (AI's) encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da Lei.

ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. INCAPACIDADE DE ALTERAR OBRIGAÇÕES DEFINIDAS EM LEI.

Os Acordos Coletivos de Trabalho comprometem empregadores e empregados, não possuindo capacidade de alterar as normas legais que obrigam terceiros, ou de isentar o Contribuinte de suas obrigações definidas por Lei.

PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS.

A apresentação de provas e/ou requerimento perícias e diligências, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, com observância das determinações previstas no art. 57, III e IV, §§1º e 4º, alíneas “a”, “b” e “c”, todos do Decreto nº 7.574/2011.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do Impugnante, a realização de diligências, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

Em decorrência dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Outras Entidades Terceiros, incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei 8.212/91.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. EXCLUSÕES LEGAIS.

Entende-se por salário de contribuição, para o segurado empregado, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Em relação às contribuições previdenciárias, somente as exclusões arroladas exaustivamente na legislação não integram o salário de contribuição.

ASSISTÊNCIA MÉDICA.

Os valores pagos pela empresa a título de assistência médica e seguro de vida enquadram-se no conceito de salário-de-contribuição quando seu fornecimento não atende todos os requisitos legais de isenção das contribuições previdenciárias devidas.

SEGURO DE VIDA EM GRUPO.

O valor (prêmio) relativo a seguro de vida em grupo, pago pela empresa, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias se não previsto em convenção ou acordo coletivo, e não esteja também disponível a todos os empregados e dirigentes.

ABONO ÚNICO.

Os abonos pagos com habitualidade têm natureza jurídica salarial e integram a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, não se enquadrando nas hipóteses taxativas de exclusão do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

O pagamento a segurado empregado de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ainda irresignada, a Recorrente apresentou recurso voluntário, defendendo a não incidência das verbas discriminadas no auto de infração, uma vez que:

- (a) a contribuição ao INCRA é inconstitucional;
- (b) já teria havido o recolhimento da contribuição sobre as remunerações constantes das folhas de pagamento mensais relativos a dirigentes (diretores empregados e gerentes).
- (c) o abono pago é decorrente de acordo coletivo, desvinculados do salário, possuindo natureza indenizatória;
- (d) a assistência médica e odontológica, embora haja distinção de cobertura nos contratos entre empregados e dirigentes, cumpre com o requisito legal de ser oferecida a todos;
- (e) o seguro de vida em grupo, embora abranja somente os dirigentes, não constitui remuneração;
- (f) o PLR pago aos dirigentes empregados atende aos requisitos legais e não representa remuneração pelo trabalho;
- (g) impossibilidade de cobrança concomitante de multa de mora e multa de ofício, devendo prevalecer a mais benéfica.

No CARF, o julgamento do recurso voluntário foi convertido em diligência para que a fiscalização se pronunciasse sobre o lançamento das multas, uma vez que a relatório afirmou que o lançamento foi realizado com o intuito de prevenir a decadência, e sobre a alegação de pagamento.

Em resposta, a fiscalização reconheceu ter se equivocado ao afirmar que o lançamento de ofício estava sendo realizado para evitar a decadência, uma vez que inexistente à época qualquer decisão suspendendo a exigibilidade do crédito tributário. Com relação à alegação de pagamento, verificou nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil a realização de recolhimentos em 15/09/2011, após a ciência do início dos trabalhos fiscais, relativos a todas as competências de 2008, com exceção de 10/2008, opinando “pela retificação do presente crédito tributário através da inclusão dos recolhimentos citados neste item no levantamento TD – Terceiros Incra Folha Diretor, não devendo ocorrer retificação em nenhum outro levantamento”.

A Recorrente manifestou-se sobre a diligência fiscal, reafirmando seus argumentos de defesa, e insistindo no pagamento da competência outubro/2008.

Os autos retornaram a este CARF para julgamento do recurso voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Fábio Piovesan Bozza

A intimação do acórdão de primeira instância ocorreu em 18/02/2014 e o recurso voluntário foi interposto em 20/03/2014. Por ser tempestivo e por cumprir com as formalidades legais, dele tomo conhecimento.

Inconstitucionalidade da Contribuição ao INCRA

Em função do disposto na Súmula CARF nº 2 (“*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*”), as alegações de inconstitucionalidade da cobrança da contribuição ao INCRA não devem ser conhecidas por este colegiado.

Concomitância entre as Discussões Administrativa e Judicial

De acordo com os elementos constantes dos autos, não vislumbro concomitância entre as discussões administrativa e judicial que enseje aplicação da Súmula CARF nº 1 (“*Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial*”).

Enquanto a ação judicial discute o direito à compensação das contribuições do FUNRURAL e do INCRA de empresa que não exerce atividade rural com débitos

previdenciários, o auto de infração discute a incidência da contribuição ao INCRA sobre determinadas verbas pagas aos empregados.

Alegação de Pagamento com relação à Competência 10/2008

A diligência fiscal verificou os recolhimentos alegados pela Recorrente com base nas informações constantes do sistema da Receita Federal do Brasil. Não há qualquer guia de pagamento juntada aos autos.

Por essa razão, deixou de examinar a alegação de pagamento com relação à competência 10/2008, relativamente ao levantamento TD – Terceiros Incra Folha Diretor.

Base de Cálculo da Contribuição ao INCRA

A contribuição ao INCRA possui um longo histórico de alterações legislativas. O Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral apresentou o seguinte levantamento em julgamento proferido pelo TRF da 1ª Região (AMS 23058 MG 2000.38.00.023058-9):

2 – A Contribuição ao INCRA (que não se confunde com a Contribuição ao FUNRURAL) possui o seguinte histórico legislativo:

[a] A Lei n. 2.613/55, criadora do Serviço Social Rural (SSR), instituiu contribuição (tríplice) sobre a folha de salários, a cargo de empresas rurais e urbanas, para custeio da prestação de serviços sociais no meio rural (art. 6º, CAPUT [3% a cargo dos empregadores rurais enumerados]; art. 6º, § 4º [adicional de 0,3% a cargo dos empregadores de profissionais vinculados a Institutos e Caixas de Aposentadorias e Pensões]; e art. 7º [1% a cargo dos empregadores rurais não-enumerados no art. 6º]).

[b] A Lei Delegada n. 11/62 criou a Superintendência de Política Agrária (SUPRA), sucessora do SSR, destinando-lhe a arrecadação das contribuições da Lei n. 2.613/55 para – nova finalidade – formulação da política agrária e prestação de serviços de extensão rural e de assistência social aos trabalhadores rurais.

[c] A Lei n. 4.214/63 (Estatuto do Trabalhador Rural) encarregou (art. 159) o Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários (IAPI) da arrecadação das contribuições ao Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural.

[d] A Lei 4.504/64 (Estatuto da Terra) extinguiu a SUPRA, criando, como seus sucessores, o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária (IBRA) e o Instituto Nacional do Desenvolvimento Agrário (INDA), afetando metade da arrecadação das contribuições da Lei n. 2.613/55 (3%; 1%; e 0,3% sobre a folha de salários) ao INDA (para desenvolvimento rural nos setores da colonização, da extensão rural e do cooperativismo) e outra metade ao Serviço Social da Previdência (para a prestação de serviços de previdência aos rurícolas), atribuindo-se a promoção da reforma agrária ao IBRA (mediante recursos do Fundo Nacional de Reforma Agrária).

[e] A Lei n. 4.863/65 elevou a alíquota da contribuição prevista no § 4º do art. 6º da Lei n. 2.613/55 (adicional), de 0,3% para 0,4%, mantendo a partilha (meio-a-meio) entre o INDA e o Serviço Social da Previdência dos rurícolas.

[f] O Decreto n. 276/67 criou/reformulou o FUNRURAL – Fundo de Assistência e Previdência ao Trabalhador Rural (alterando a redação de preceitos da Lei n. 4.214/63), a ele destinando metade (0,2%) da contribuição-adicional de 0,4% da folha de salários (antes pertencente ao Serviço Social da Previdência), além de atribuir-lhe o produto de nova contribuição (1% sobre a comercialização de produtos rurais), a serem arrecadados pelo extinto INPS. A outra metade (0,2%) da contribuição-adicional permaneceu atrelada ao INDA (art. 117, I, da Lei n. 4.504/64).

[g] O Decreto-lei n. 582/69, que estabeleceu ‘medidas para acelerar a Reforma Agrária’ e organiza o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária (IBRA), estipulou que as contribuições do art. 6º e 7º da Lei n. 2.613/55 (3% e 1%) seriam destinadas ao IBRA; o ‘Adicional de 0,3%’ (art. 6º, § 4º, da Lei n. 2.613/585) (já elevado para 0,4%) seria partilhado entre o IBRA (0,1%), o INDA (0,1%) e o FUNRURAL (0,2%). Doravante, as parcelas da Lei n. 2.613/55 destinadas ao IBRA (3% + 1% + 0,1%) passaram também a integrar o ‘Fundo Nacional de Reforma Agrária’.

[h] O Decreto-lei n. 1.110/70 criou o INCRA, destinando-lhe competência e recursos do IBRA, do INDA e do GERA (extintos): a receita do INCRA compunha-se da fração de 0,2% do ‘Adicional de 0,4%’ (art. 6º, § 4º, da Lei n. 2.613/55), que integrava (0,1%) o ‘Fundo Nacional de Colonização e Reforma Agrária’ e o patrimônio (0,1%) do extinto INDA (0,2%, pois). A Contribuição ao FUNRURAL (0,2%) seguiu disciplina própria outra.

[i] O Decreto-lei n. 1.146/70 preceituou que as contribuições do art. 6º, CAPUT, e do art. 7º da Lei n. 2.613/55 (3% [agora reduzidos para 2,5%], a cargo das empresas enumeradas, e 1%, a cargo das empresas rurais não enumeradas [sujeitas ao ITR]) pertenceriam ao INCRA, assim como metade do ‘Adicional de 0,4%’ (art. 6º, § 4º, da Lei n. 2.613/55); a outra metade (0,2%) pertenceria ao FUNRURAL. As contribuições ao INCRA seriam por ele mesmo arrecadadas; a do FUNRURAL, pelo INPS.

[j] A LC n. 11/71, instituidora da contribuição para o custeio do PRORURAL (Programa de Assistência do Trabalhador Rural), elevou a alíquota do Adicional previsto no art. 6º, § 4º, da Lei n. 2.613/55 de 0,4% para 2,6%, destinando 2,4% ao FUNRURAL, arrecadável pela rede bancária credenciada junto ao INSS, permanecendo, pois, 0,2% em prol do INCRA, por ele arrecadado.

[k] A Lei n. 7.261/84 confirma a titularidade do INCRA quanto às contribuições.

[l] A arrecadação da contribuição ao INCRA pelo INSS firma-se no art. 84 da Lei n. 8.212/91, o que não denota mudança do perfil jurídico da contribuição para previdenciário.

[m] Ao tempo da promulgação da CF/88, a contribuição de 0,2% sobre a folha de salários pertencia ao INCRA, integrando o Fundo Nacional de Colonização e Reforma Agrária, sem nenhuma vinculação direta ou indireta, salvo pontos de contato legislativo, com a denominada 'contribuição ao FUNRURAL' (que sempre ostentou natureza previdenciária).

O art. 35, §2º da Lei nº 4.863/65 promove alterações nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias e das contribuições de terceiros, de modo a equipará-las:

Art 35. A partir da vigência da presente Lei as contribuições arrecadadas pelos Institutos de Aposentadoria e Pensões das empresas que lhe são vinculadas, e destinadas a outras entidades ou fundos, serão calculadas sobre a mesma base utilizada para o cálculo das contribuições de previdência, estarão sujeitas aos mesmos limites, prazos, condições e sanções e gozarão dos mesmos privilégios a elas atribuídos, inclusive no tocante à cobrança judicial, a cargo do respectivo instituto.

§ 1º A contribuição constituída pelo artigo 3º da Lei nº 4.281, de 8 de novembro de 1963, com a alteração determinada pelo art. 4º da Lei número 4.749, de 12 de agosto de 1965, passará a ser recolhida, mensalmente, pelas empresas, na base de 1,2% (um e dois décimos por cento) sobre o salário de contribuição dos empregados, compreendendo sua própria contribuição e a dos empregados, devendo ser efetuado o desconto total, com relação a êstes, por ocasião do pagamento da segunda parcela do 13º salário no mês de dezembro ou no mês em que ocorrer o pagamento nos demais casos legalmente previstos.

§ 2º As contribuições a que se refere este artigo integrarão, com as contribuições de previdência, uma taxa única de 28% (vinte e oito por cento) incidente, mensalmente sobre o salário de contribuição definido na legislação social e assim distribuída: (Vide Lei nº 6.136, de 1974)

CONTRIBUIÇÕES	Dos segurados	Das empresas
I - geral de previdência	8,0%	8,0%
II - 13º salário		1,2%
III - salário-família		4,3%
IV - salário-educação		1,4%
V - Legião Brasileira de Assistência		0,5%
VI - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI) ou Comercial (SENAC)		1,0%
VII - Serviço Social da Indústria (SESI) ou do Comércio (SESC)		2,0%
VIII - <u>Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário (INDA)</u>		<u>0,4%</u>
IX - Banco Nacional de Habitação		1,2%

<i>TOTAL</i>	8,0%	20,0%
		28,0%

§ 3º Os créditos a cada uma da entidades ou fundos mencionados no § 2º serão efetuados pelos estabelecimentos bancários depositários da arrecadação, de acordo com o rateio que fôr estabelecido em ato do Poder Executivo, guardada a respectiva proporcionalidade, em favor do correspondente Instituto de Aposentadoria e Pensões, mas reduzida, antes, a taxa de administração de 1% (um por cento). (Redação dada pela Lei nº 5.030, de 1966)

§ 5º A referência ao Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário (INDA), no item VIII, do § 2º, não prejudica o disposto no item II, do art. 117, da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964.

§ 6º As isenções legais de que porventura goze alguma emprêsa com relação às contribuições discriminadas no § 2º serão objeto de compensações, desde que comprovadas, por ocasião do recolhimento na forma por que a respeito dispuser o regulamento dêste artigo.

§ 7º As entidades de fins filantrópicos, amparadas pela Lei nº 3.577, de 4 de julho de 1959, ficarão obrigadas a recolher aos Institutos, a que estiverem vinculadas, tão-somente as contribuições descontadas de seus funcionários.

§ 8º Para os efeitos da contribuição de que trata este artigo, considera-se emprêsa o empregador como tal definido na Consolidação das Leis do Trabalho, bem como repartições públicas, autárquicas, quaisquer outras entidades públicas ou sociedades incorporadas, administradas ou concedidas pelo Poder Público, em relação aos respectivos servidores que sejam contribuintes de Institutos de Aposentadoria e Pensões. (Incluído pela Lei nº 5.049, de 1966).

Consequentemente, as exclusões contidas no art. 28, §9º da Lei nº 8.212/91 – bem como as condições lá contidas – também são extensíveis à contribuição ao INCRA.

Abono

A fiscalização exige contribuição ao INCRA sobre o valor do abono previsto em acordo coletivo de trabalho, em virtude da correlação desta verba com as perdas salariais (grifos nossos).

Na “Cláusula 2ª – Correção Salarial” do Acordo Coletivo de Trabalho de 2008-2010 consta a seguinte disposição:

Parágrafo Primeiro:

A COELCE, a título de indenização pela diferença de ganho real postulada e a concedida, pagará aos empregados, em Novembro de 2.008 e Outubro de 2.009, abono indenizatório e

sem qualquer integração salarial, nos seguintes valores: 60% (sessenta por cento) do salário base do empregado percebido em 31 de outubro de 2008, com um valor mínimo de R\$1.400,00 (hum mil e quatrocentos reais), a ser pago no 5º dia útil após a assinatura do presente acordo e 60% (sessenta por cento) do salário base do empregado percebido em 31 de outubro de 2009, com um valor mínimo de R\$1.400,00 (hum mil e quatrocentos reais), cujo pagamento se dará até 31 de outubro de 2009.

Nos termos do art. 28, §9º, alínea “e”, item 7 da Lei nº 8.212/91, somente o abono expressamente desvinculado do salário não se sujeita à incidência da contribuição previdenciária.

Mantenho, portanto, a exigência fiscal nessa parte.

Planos Distintos de Assistência Médica e Odontológica

A exigência fiscal assenta-se na existência de planos distintos de assistência médica e odontológica oferecidos aos empregados e aos dirigentes. Em virtude da divergência de coberturas entre os beneficiários, a fiscalização afastou a desoneração previdenciária.

A Recorrente não refuta a divergência dos planos. Apenas enfatiza que o art. 28, §9º, alínea “q” da Lei nº 8.212/91 apenas prevê a disponibilidade de assistência médica e odontológica a todos os empregados e dirigentes, requisito cumprido e não contestado pela fiscalização:

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

Penso que assiste razão à Recorrente.

O que a lei exige é o oferecimento de cobertura a todos os empregados e dirigentes, ou seja, impõe *universalidade*, não fazendo exigência quanto à *homogeneidade* dos planos.

Excluo, portanto, a exigência fiscal nessa parte.

Seguros de Vida em Grupo Distintos

E tal como ocorrido no item anterior, a Recorrente patrocinava dois planos distintos de seguro de vida em grupo, sendo um dedicado aos empregados e outro destinado aos dirigentes. A fiscalização exige o recolhimento de contribuição ao INCRA sobre essas verbas, uma vez que, a seu ver, o plano de seguro de vida deve ter abrangência genérica e homogênea, extensiva a dirigentes e empregados.

A exigência, no entanto, não se baseia na Lei nº 8.212/91, mas na legislação infralegal, mais precisamente no disposto no art. 214, §9º, inc. XXV do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº 3.048/99), o qual condiciona a desoneração à previsão em acordo ou convenção coletiva e à disponibilidade a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Considero que o seguro de vida em grupo, custeado pela Recorrente para todos os empregados e dirigentes, não pode ser considerado como benefício individualizado ao colaborador. Não há proveito direto ou indireto, já que estendido a todos uma espécie de garantia familiar em caso de falecimento. Além da respectiva natureza não se conformar com a remuneração, o RPS extrapolou os limites legais e acabou por inovar ao estabelecer a necessidade de previsão em acordo ou convenção coletiva para fins de não-incidência da contribuição previdenciária sobre o valor do prêmio de seguro de vida em grupo pago pela empresa aos seus empregados e dirigentes.

Tanto assim que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional dispensou seus procuradores de continuar discutindo essa matéria, por meio do Ato Declaratório PGFN nº 12/2011:

A Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, mediante Ato Declaratório nº 12/2011, dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos bem como desiste dos já interpostos nas discussões sobre a incidência de contribuição previdenciária quanto ao 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.

Excluo, portanto, a exigência fiscal nessa parte.

PLR

A fiscalização afirma que “*a empresa paga corretamente a Participação nos Lucros e Resultados aos seus empregados, de acordo com a Lei 10.101/2000, estando previstas nos acordos coletivos, anexos a este relatório fiscal, as regras substantivas e adjetivas para o seu implemento*”.

No entanto, a fiscalização aduz que os valores pagos aos dirigentes eram realizados sem observância dos critérios de avaliação de desempenho fixados nos acordos coletivos.

Vale esclarecer que não se trata de fixação de critérios distintos para dirigentes e demais empregados. Trata-se do mesmo critério (vide cláusula terceira e Anexo III dos Acordo Coletivos de Trabalho), mas executados de formas diferentes. No caso dos dirigentes, a fiscalização afirma que a Recorrente não cumpre com as exigências de avaliação individual.

A Recorrente, neste ponto, não contesta a acusação fiscal, cingindo-se a defender que as verbas pagas possuem a natureza de PLR, são desvinculadas do salário e, como tal, não se sujeitam à incidência das contribuições previdenciárias.

Entendo, no entanto, que a natureza de PLR alegada só tem cabimento a partir do momento em que a empresa cumpre com os ditames formais e substanciais do respectivo plano, conforme estatui a Lei nº 10.101/2000. Fora desse hipótese, não há como reconhecer a natureza de PLR aos pagamentos feitos aos dirigentes.

Mantenho, portanto, a exigência fiscal nessa parte.

Concomitância da Multa de Mora e da Multa de Ofício

Não existe tal concomitância na forma alegada pela Recorrente.

Os lançamentos relativos às competências anteriores à 11/2008 (inclusive), ficaram sujeitos à “multa de mora” prevista no antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Já o lançamento relativo à competência de 12/2008 ficou sujeito à multa de ofício capitulada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Multa e Retroatividade Benigna

Analiso derradeiramente a cobrança da multa, a qual foi originalmente aplicada com base no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinqüenta por cento.

Como se vê, a redação do art. 35 previa a exigência de penalidade sobre as contribuições sociais em atraso – denominada como *multa de mora* – com percentuais que aumentavam progressivamente, de acordo com a ocorrência de determinados atos administrativos e também com o passar do tempo. O fato de o contribuinte ter apresentado declaração (GFIP) à autoridade previdenciária não influenciava a evolução percentual da multa, o qual somente seria fixada no instante do efetivo pagamento. Dentro desse regime de penalidades, vale lembrar que a falta de apresentação ou a apresentação com alguma incorreção da GFIP sujeitava o contribuinte à imposição de multa específica severa, por descumprimento de obrigação acessória, constante do art. 32 da Lei nº 8.212/91.

Pois bem. A partir da unificação da Secretaria da Receita Federal e da Secretaria da Receita Previdenciária, ocorrida em 2007, uma série de modificações foi introduzida na legislação das contribuições previdenciárias, a fim de harmonizar com o tratamento dado aos demais tributos federais.

Assim, a partir de dezembro/2008, com a edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a redação do art. 35 foi alterada para prever a aplicação da multa de mora da legislação tributária federal (art. 61 da Lei nº 9.430/96) e um

novo dispositivo foi inserido na Lei nº 8.212/91, o art. 35-A, para dispor sobre a multa de ofício (art. 44 da Lei nº 9.430/96). A apresentação ou não de declaração (GFIP) à autoridade fiscal e o momento da atuação da fiscalização passaram a determinar a aplicação da multa de mora ou da multa de ofício:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Um tema que tem gerado controvérsia na jurisprudência e que apresenta, ao menos, duas linhas interpretativas refere-se à aplicação da retroatividade benigna, constante do art. 106 do CTN, do novo art. 35 e do art. 35-A em relação ao antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Eventualmente, a fundamentação jurídica dessas duas linhas de interpretação pode variar, mas o resultado alcançado por quaisquer dessas vertentes será o especificado a seguir.

A primeira linha de interpretação sustenta que somente o novo art. 35 poderá retroagir com o objetivo de limitar a 20% o percentual da multa constante do antigo art. 35. Por seu turno, o art. 35-A, por inovar a legislação previdenciária de custeio, seria aplicável aos lançamentos de ofício realizados a partir da vigência da Lei nº 11.941/2009.

Esta é a posição sustentada de maneira reiterada pelo Superior Tribunal de Justiça. Cite-se, a esse respeito, o seguinte enxerto do voto do Min. Humberto Martins (os grifos são nossos):

A jurisprudência desta Corte é dominante no sentido de que se aplica o disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN na execução fiscal não julgada definitivamente na esfera judicial, independentemente da natureza da multa, sem descharacterizar a liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa, pois tal normativo estabelece que a lei aplica-se a ato ou a fato pretérito quando lhe comina punição menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática.

Verifica-se que o art. 35 da Lei n. 8.212/91 foi alterado pela Lei n. 11.941/09, devendo o novo percentual aplicável à multa moratória seguir o patamar de 20%, que, sendo mais benéfico ao contribuinte, deve lhe ser aplicado, por se tratar de lei mais

benéfica, cuja retroação é autorizada com base no art. 106, II, do CTN.

(...)

Cumpre destacar que o art. 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação anterior à Lei n. 11.940/09, não distingua a aplicação da multa em decorrência da sua forma de constituição (de ofício ou por homologação), mas levando em consideração, essencialmente, o momento em que constatado o atraso no pagamento: antes da notificação fiscal, durante a notificação e existência de recurso administrativo, e após a inscrição em dívida ativa.

(...)

Com efeito, a nova redação do art. 35 da Lei n. 8.212/91, dada pela Lei n. 11.941/09, ao prever que as multas aplicadas obedecerão os parâmetros estabelecidos no art. 61 da Lei n. 9.430/96, possibilitou a aplicação da multa reduzida aos processos ainda não definitivamente julgados.

(...)

A distinção quanto à forma de lançamento para fixação de multa somente foi prevista com o advento da Lei n. 11.940/09, que introduziu o art. 35-A à Lei n. 8.212/91 (...)

Com efeito, sua aplicação restringe-se aos lançamentos de ofício existentes após sua vigência, sob pena de retroação.

STJ, 2^a Turma, EDcl no AgRg no RESP nº 1.275.297/SC, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 03/12/2013

No mesmo sentido, cite-se também o seguinte trecho do voto da Min. Regina Helena Costa (os grifos são nossos):

Controverte-se acerca do percentual de multa moratória aplicável ao lançamento de ofício após a alteração do art. 35 da Lei n. 8.212/91 pela Lei n. 11.941/09 que, ao incluir o art. 35-A naquele diploma normativo, determinou a observância do parâmetro mais gravoso do art. 44 da Lei n. 9.430/96, qual seja, de 75% (setenta e cinco por cento).

Com efeito, esta Corte possui entendimento segundo o qual deve ser observado o percentual original da multa moratória previsto no art. 35 da Lei n. 8.212/91, porquanto as ulteriores disposições do art. 35-A cominam penalidade mais severa, autorizando a aplicação do preceito anterior, mais benéfico, a teor do disposto no art. 106, II, c, do CTN.

(...)

Isto posto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial para fixar o percentual da multa moratória em 20% (vinte por cento).

STJ, 1^a Turma, RESP nº 1.585.929/SP, Rel. Min.
Regina Helena Costa, julgado em 19/04/2016

A segunda linha de interpretação considera que o antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 já previa em seu bojo tanto a multa moratória, para os recolhimentos espontâneos, quanto a multa de ofício, em decorrência de autuação da fiscalização (emissão de notificação fiscal de lançamento), não obstante o “caput” do dispositivo faça referência à “multa de mora”. Afinal, não será o “nomen iuris” que determinará o regime jurídico da multa.

No fundo, a natureza jurídica dessas multas – moratória ou de ofício – seria a mesma, possuindo caráter sancionador, punitivo e não-indenizatório.

Em consequência, o lançamento de multa relativa a fatos geradores das contribuições previdenciárias ocorridos até 03/12/2008 deverá observar, por essa vertente interpretativa, os percentuais do antigo art. 35 (em respeito ao art. 144 do CTN), ficando limitado ao disposto (i) no novo art. 35 (20%), no caso de declaração entregue pelo contribuinte, ou (ii) no art. 35-A (75%), no caso de ausência da mencionada declaração e existência de lançamento de ofício.

Esta é a posição que tem prevalecido no CARF, pelo voto de qualidade ou, quando menos, por maioria de votos. De forma exemplificativa, vale citar os seguintes julgados: ac. 9202-003.713, de 28/01/2016; ac. 9202-004.344, de 24/08/2016; ac. 2202-003.445, de 14/06/2016; ac. 2301-004.388, de 09/12/2015; ac. 2401-004.286, de 13/04/2016).

É indubitável a relevância dos fundamentos jurídicos apresentados pelas duas linhas de interpretação.

Mas a existência dessa divergência jurisprudencial introduz uma dúvida no sistema, de caráter objetivo, quanto à solução do conflito a respeito da retroatividade benigna da lei nova que define infrações, atraindo a aplicação do art. 112 do CTN:

Art. 112. *A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Nesse cenário de incerteza normativa quanto à natureza da penalidade aplicável ou à graduação da multa originalmente lançada (inc. IV), o art. 112 do CTN retrata a adoção do princípio “in dubio pro reo” em matéria de interpretação e deixa transparecer a vontade (vinculante) do legislador de favorecer o acusado com a aplicação da penalidade mais branda.

A norma protege o acusado de injustiça na punição, quando houver incerteza a respeito do fato ou do direito aplicável. Assim, nas palavras de Hugo de Brito Machado (“Teoria das Sanções Tributárias”, in *Sanções Administrativas Tributárias*, Ed. Dialética, p. 177):

Se o princípio de Direito Penal do in dubio pro reo exige certeza quanto ao fato, pela mesma razão deve exigir certeza quanto ao direito, pois a verificação da incidência da norma penal depende não apenas da constatação da ocorrência do fato, mas da delimitação do alcance da norma que é indispensável para que se saiba se está aquele fato abrangido, ou não, pela hipótese de incidência, vale dizer, pelo tipo penal.

Trata-se de corolário que não pode ser ignorado pelo intérprete, ainda que ele particularmente não apresente dúvida acerca do relacionamento entre o antigo art. 35, o novo art. 35 e o art. 35-A. Isso porque a referida dúvida, pressuposto para aplicação do art. 112 do CTN, é objetiva e advém das decisões divergentes entre os membros da mesma turma, entre turmas diversas do mesmo tribunal ou entre tribunais diferentes.

A jurisprudência judicial não destoa a esse respeito (grifamos):

Além disso, o art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à Lei nº 11.941/2009, estabelece somente multas de mora, inclusive quando houver lançamento de ofício. O legislador considerou irrelevante, para efeito de aplicação da multa de mora, o fato de haver ou não informação a respeito do débito na GFIP. Isso porque as hipóteses de falta de declaração ou declaração inexata eram penalizadas com as multas previstas no art. 32, §§ 4º e seguintes, da Lei nº 8.212/91, que foram revogadas pela Lei nº 11.941/2009. De qualquer sorte, mesmo que haja dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável (se é multa de mora ou de ofício), a lei deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN.

TRF da 4ª Região, 1ª Turma, Apelação Cível nº 2005.71.11.004530-2/RS, Rel. Des. Federal Joel Ilan Paciornik, julgado em 24/02/2010

Posto isso, voto por limitar a multa imposta com base no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, ao disposto no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (20%), por força da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e da interpretação mais favorável ao acusado prevista no art. 112 do CTN.

Conclusão

Em face do exposto:

- (i) não conheço o recurso voluntário, com relação às alegações de inconstitucionalidade da contribuição ao INCRA;
- (ii) conheço e deu provimento parcial ao recurso voluntário, com a finalidade de: (ii.a) reconhecer a alegação de pagamento quanto ao levantamento TD – Terceiros Incra Folha Diretor, relativa a todas as competências de 2008, com exceção de 10/2008, nos termos da manifestação fiscal de fls. 545-546; (ii.b) excluir as exigências sobre os planos de assistência médica e odontológica e sobre o seguro de vida em grupo; (iii.c) manter as demais exigências;

(iii) para fins de aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, voto por limitar a multa imposta com base no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, ao disposto no art. 35 da Lei nº 8.212/91 (20%), na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, por força da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e da interpretação mais favorável ao acusado prevista no art. 112 do CTN.

É como voto.

Fábio Piovesan Bozza – Relator.

Voto Vencedor

Apresento divergência com o relator em relação ao item referente a exclusão das exigências sobre os planos de assistência médica e odontológica e em relação a aplicação da multa sobre obrigação principal. Concordo integralmente com o voto vencido em relação aos demais itens.

Exclusão das exigências sobre os planos de assistência médica e odontológica

A exigência fiscal assenta-se na existência de planos distintos de assistência médica e odontológica oferecidos aos empregados e aos dirigentes. Em virtude da divergência de coberturas entre os beneficiários, a fiscalização afastou a desoneração previdenciária.

Não há previsão (se é que poderia haver) no art. 28, §9º, alínea “q” da Lei nº 8.212/91 para tratamento diverso entre empregados e dirigentes. A lei exige o oferecimento de cobertura a todos os empregados e dirigentes. Na ausência de previsão legal para tratamento diverso entre as pessoas com mais força prevalece a igualdade.

Dirigentes e empregados são iguais em relação à saúde. A Constituição Federal assegurou direitos e garantias fundamentais, dispondo textualmente que todos são iguais perante a lei.

Princípios Constitucionais são normas jurídicas que mesmo do seu alto grau de abstração e de generalidade estabelecem valores e parâmetros fundamentais para a sociedade e seu ordenamento jurídico. A partir deles todas as outras normas devem ser criadas, interpretadas e aplicadas.

E discriminações são admissíveis quando houver uma correlação lógica entre o fator de discrimen legal e a desequiparação procedida e isso de acordo com os interesses delineados na Constituição. Diferenças de habilidades, de formação, e outras, podem, por exemplo, justificar diferenças de salários e até de cursos a serem ofertados na empresa. Mas em relação à saúde, esse discrimen é difícil de ser justificado nos termos da CF.

Trata-se de oferta privada de saúde a pessoas, mas inserida em disposições de lei, e tanto a lei como a sua aplicação, devem seguir os princípios constitucionais.

Observe-se também que a saúde é matéria de interesse público, O artigo 197 da CF reconheceu textualmente que as ações e serviços de saúde são de relevância pública, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle. E a Administração não titulariza interesses públicos. O titular deles é o Estado que os protege e exercita através da função administrativa, ou pelo controle da vontade estatal consagrada em lei.

Assim, entendo que o plano de saúde deve ser o mesmo para empregados e dirigentes em relação às disposições do art. 28, §9º, alínea “q” da Lei nº 8.212, de 1991.

Retroatividade benigna. Multa sobre obrigação principal.

O instituto das multas em matéria previdenciária foi profundamente alterado pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

De acordo com o relatório fiscal, o presente processo trata de lançamento de contribuições previdenciárias parte patronal - obrigação principal referentes ao período de 01/2008 a 12/2008 e multa por descumprimento de obrigação acessória (apresentar GFIP sem todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias), portanto, não é aplicável a sistemática da multa para falta de pagamento espontâneo.

A multa mais benéfica deve ser apurada mediante comparação entre a autuação e a sistemática anterior.

A multa mais benéfica deve ser apurada mediante comparação entre o valor resultante do cálculo vigente à época dos fatos geradores e o valor resultante da multa calculada com base no art. 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. Este entendimento está explicitado no art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

I até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

II a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

Nota-se que o auditor-fiscal, no momento da autuação já elaborou planilha comparativa entre as multas vigentes na data do fato gerador e as multas supervenientes, em virtude das alterações promovidas na Lei nº 8.212/91, pela Lei nº 11.941, de 2009, conforme seguintes os trechos extraídos do relatório fiscal:

23. A MP 449/2008, que foi transformada na Lei nº 11.941/2009 trouxe alterações na Lei 8.212/91, introduzindo-se o artigo 35-A, o qual determina que, nos casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, deve ser aplicada à multa disposta no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/96, D.O.U. de

30/12/96, ou seja, multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos das seguintes condutas: (i) do não recolhimento de contribuições previdenciárias e não declaração das contribuições previdenciárias não recolhidas e (ii) do não recolhimento das contribuições previdenciárias e declaração com omissão e/ou incorreções das contribuições previdenciárias não recolhidas. Portanto, a aplicação da multa de ofício ocorrerá quando do procedimento fiscal ensejar a lavratura de lançamento de débito face ao sujeito passivo.

24. Desta forma a multa de ofício de 75% a ser aplicada após a Lei nº 11.941 de 2009, substitui as seguintes multas que seriam aplicadas pela legislação anterior (Lei 8.212/91):

a) multa de mora de 24% aplicada no lançamento da obrigação principal devida;

b) multa aplicada pela infração relativa à não entrega de GFIP (CFL 67) e a multa aplicada pela infração relativa à omissão de fatos geradores em GFIP (CFL 68), ou seja, por descumprimento de obrigação acessória.

25. Quanto aos valores recolhidos anteriormente ao procedimento fiscal que, porém, não foram declarados em GFIP, não se aplicará pela legislação vigente à multa de ofício de 75%, mas sim ensejará a lavratura do AI (CFL 78), em que o cálculo da multa será o disposto na Lei nº 8.212/91, art. 32-A, "caput", inciso I e §§ 2º e 3º, incluídos pela MP nº 449 de 2008 (Lei nº 11.941 de 2009).

26. Portanto, em relação a essas diferenças apuradas do ano de 2008, em relação ao período de 01/2008 a 11/2008, não houve a aplicação da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, disposta no art. 44 da Lei 9.430/96, conforme disposto na Lei nº 11.941, de 27/05/2009, que alterou na Lei 8.212/1991, introduzindo-se o art. 35-A, e a multa do auto no fundamento legal 78, tendo em vista, que em relação a essas competências do ano de 2008 foi mais benéfico para a empresa à aplicação da multa da Lei anterior (Lei nº 8.212/1991), somada ao valor da multa do auto de infração no fundamento legal 68, somada a multa do auto no fundamento legal 68, (sic) conforme quadro demonstrativo de comparação de multas. (Grifos nossos.)

Portanto, entendo que a multa mais benéfica já foi calculada no momento da autuação, de acordo com o disposto no art. 476-A da IN RFB 971/2009, acima transcrita, e nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009,

Portanto não há que se falar em aplicação do princípio da retroatividade benigna, consoante o disposto no artigo 106, II, c, do CTN, uma vez que tal procedimento já foi realizado pela fiscalização no momento da lavratura do auto de infração, nos termos do artigo 476-A da IN RFB 971/2009 e de acordo com o art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

Conclusão

Pelo exposto, entendo que devam sem mantidos os valores da multa apurada incidente sobre a obrigação principal, e mantida a exigência sobre os planos de assistência médica e odontológica. Voto com o relator em relação aos demais itens.

É como voto.

Jorge Henrique Backes - Relator Voto Vencedor