



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

**Processo nº** 10680.723022/2010-73  
**Recurso nº** 999.999 Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-003.446 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de abril de 2013  
**Matéria** Contribuições Previdenciárias Patronal  
**Recorrente** MIP ENGENHARIA S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONCEITO DE REMUNERAÇÃO. ABONO ÚNICO. ABONO INDENIZADO. ALUGUEL.

Não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de premiação por assiduidade, na forma de abono anual de férias a ser somado àquele previsto constitucionalmente.

Sobre abonos não desvinculados do salário incide contribuição previdenciária.

Habitação fornecida pelo empregador, habitualmente, sob forma de aluguel, integra a composição do salário-de-contribuição.

APORTES A PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR E ASSISTÊNCIA MÉDICA. ISENÇÃO SE O BENEFÍCIO CONSIDERADO ESTIVER DISPONÍVEL A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

Está isento das contribuições previstas na Lei 8.212/91 o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes. O mesmo requisito é exigido em relação à assistência médica disponibilizada aos empregados.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO, I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso na questão do auxílio saúde, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes; b) em negar provimento ao recurso na questão da previdência privada, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes; c) 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 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 8.212/91, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, 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; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; III) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento ao recurso no que se refere ao abono único, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao recurso no que se refere a aluguel, nos termos do voto do Relator; c) em negar provimento ao recurso no que se refere a aluguel, 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 8.212/1999, 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) Relator(a); b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Mauro José Silva.

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Mauro José Silva – Redator

Processo nº 10680.723022/2010-73  
Acórdão n.º **2301-003.446**

**S2-C3T1**  
Fl. 4

---

Presentes à sessão de julgamento os conselheiros MARCELO OLIVEIRA (Presidente), MAURO JOSE SILVA, WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES e LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Descumprimento de Obrigação Principal lavrado em face de MIP ENGENHARIA S/A, nas competências de 01/06 a 12/06, referente à contribuição previdenciária patronal e SAT, devidos pelo contribuinte em epígrafe, incidentes sobre abono de gratificação de férias, abono indenizado, despesas com assistência médica, hospitalar e odontológica, previdência privada e aluguel, conforme se infere do Relatório Fiscal.

Segundo informa o Relatório Fiscal, foram apurados como fatos geradores da contribuição previdenciária:

(a) abono de gratificação de férias, relativo à cláusula de convenção coletiva que prevê prêmio por assiduidade que não se enquadra em nenhuma das hipóteses de não incidência previstas o §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991;

(b) abono indenizado, relativo a valores fixos pagos aos segurados empregados, cuja natureza não foi comprovada à fiscalização, tampouco a sua desvinculação expressa do salário, nos termos da alínea j do inciso V do §9º do art. 240 do Regulamento da Previdência Social (Decreto 3.048/99);

(c) despesas com assistência médica, hospitalar e odontológica, posto que não estendidas a todos os segurados;

(d) previdência privada não oferecida a todos empregados e dirigentes e;

(e) aluguel residencial em localidade diversa do local da obra que não se enquadra na hipótese de não incidência da alínea m do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

Em decorrência da autuação em epígrafe, foi imputado à Recorrente o pagamento no montante de R\$ 672.797,68 (seiscentos e setenta e dois mil setecentos e noventa e sete reais e sessenta e oito centavos).

Cientificado da autuação, o contribuinte apresentou impugnação tempestiva. Ato contínuo foi mantida a autuação face ao acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), cuja ementa assim dispôs:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIARIAS  
Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006*

*SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.  
CONEXÃO PROCESSUAL. DIREITO À AMPLA DEFESA E AO  
CONTRADITÓRIO. VERBAS NÃO EXCLUIDAS DA BASE DE  
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.*

*As reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspendem a exigibilidade do crédito tributário.*

*Havendo identidade de partes e de objeto, atende-se ao pedido de conexão processual.*

*Demonstrado pela fiscalização todos os fatos inerentes ao lançamento, cumpre-se com o princípio do amplo direito de defesa e do contraditório, previsto na Constituição Federal e na Lei nº 8.784, de 1999.*

*Comprovado que a empresa não paga verbas indenizatórias/ressarcitórias, ou benefícios sociais, mas sim remunerações indiretas a seus empregados, não há que se falar em ampliação do conceito de rendimentos do trabalho.*

*Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido*

Inconformada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, sob exame, cujas razões podem ser resumidas às seguintes:

- 1) A autuação é nula por carecer de indicação precisa de seus fundamentos, limitando-se a adotar entendimento genérico, o que restringiu o exercício amplo e eficaz da defesa e do contraditório.
- 2) No que diz respeito ao abono de férias, incide a excludente prevista na alínea e §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, uma vez que é pago nos moldes do art. 144 da CLT, não fazendo parte da composição da remuneração pelo trabalho, pelo que não configura base de cálculo de contribuição previdenciária.
- 3) Em relação ao abono indenizado, este não era pago de forma habitual, tratando-se de indenização eventual a título de ajuda de custo para o deslocamento para outros municípios quando dos descansos remunerados, o que exclui a exigência da contribuição previdenciária, pois não decorre da retribuição pelo trabalho. No intuito de comprovar tal afirmação, requereu a produção de prova testemunhal, nos termos do art. 2º da Lei nº 9.784/1999, pedido este que restou indeferido pela fiscalização.
- 4) Sobre as despesas com assistência médica, hospitalar e odontológica, alegou a Recorrente que, visto que a empresa pratica suas atividades em lugares remotos, em que não há cobertura de plano de saúde (que é oferecido a todos os empregados), realizou convênio com clínicas médicas localizadas nas proximidades de suas obras. Desse modo, era suprida a ausência de plano de saúde, tornando abrangente a todos os colaboradores o auxílio para despesas com a saúde. Por essa razão, é incabível a autuação também neste ponto.
- 5) No que tange ao plano de previdência privada, a Recorrente o disponibiliza sim, a todos os empregados e dirigentes. A legislação não estabelece restrições à condição de adesão, determina apenas que o plano deve estar disponível a todos os funcionários, o que de fato ocorre.
- 6) Por fim, quanto ao aluguel, afirmou incidir o disposto no art. 28, § 9º, “m” da Lei nº 8.212/1991, combinado com o art. 214, § 9º, XII do Decreto 3.048/1999, por tratar-se de ajuda de custo para habitação, uma vez que o

Processo nº 10680.723022/2010-73  
Acórdão n.º **2301-003.446**

**S2-C3T1**  
Fl. 7

trabalho se dá em local distante da residência dos empregados, que permanecem em alojamentos próximos aos locais das obras.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

### **Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Sendo tempestivo, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

### **Preliminarmente – Da suposta violação ao princípio da ampla defesa**

O Auto de Infração apreciado é pertinente às contribuições sociais da cota patronal e SAT devidos pelo contribuinte em epígrafe, incidentes sobre abono de gratificação de férias, abono indenizado, despesas com assistência médica, hospitalar e odontológica, previdência privada e aluguel.

Por sua vez, a ora Recorrente alega, preliminarmente, que a autuação não fornece a devida comprovação quanto aos fatos geradores que sustentam o crédito tributário em tela, sendo carente de indicação precisa de seus fundamentos, o que teria resultado em violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório, sendo, portanto, nula.

Ocorre que, com a realização de análise na relatoria do processo, observa-se que tal argumento recursal não merece prosperar, pois, como bem sustentou o Acórdão ora recorrido, a matéria restou suficientemente demonstrada pela fiscalização, não havendo o que se falar acerca de violação ao direito ao exercício da defesa de titularidade da Recorrente.

Destarte, o Relatório Fiscal possui, conforme ficou demonstrado, fundamentação suficiente para realizar o lançamento do presente Auto de Infração.

### **Do Mérito**

#### **Do abono de gratificação de férias decorrente de prêmio por assiduidade e do abono indenizado**

A Constituição Federal, no seu art. 195, I, alínea “a”, instituiu a contribuição social a ser recolhida pelo empregador, pela empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre “a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física ou jurídica que lhe preste serviço, sem vínculo empregatício”.

Como se depreende da simples leitura do dispositivo constitucional, a tributação através de contribuições previdenciárias está limitada àquelas verbas correspondentes a rendimentos pagos em decorrência da prestação de serviços, isto é, de caráter eminentemente remuneratório, como compensação pelos esforços despendidos e serviços prestados.

Contrario sensu, o dispositivo constitucional excluiu as verbas de natureza indenizatória ou não remuneratória, entendidas como aquelas destinadas a compensar a pessoa

física ou jurídica prestadora dos serviços por renúncia a direito ou por prejuízo, econômico ou jurídico, que tiver sofrido. É que estas não têm qualquer correspondência com o serviço prestado ou o tempo posto à disposição da empresa, buscando apenas recompor o patrimônio jurídico afetado.

Assim, somente devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária os valores pagos em caráter remuneratório, o que pode ser extraído, inclusive, da literalidade do art. 22 da Lei nº 8.212/91:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

*I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;*

Em sede da autuação ora recorrida, o Fisco entendeu configurar base de cálculo de contribuições previdenciárias o prêmio por assiduidade, cujo valor é pago na forma de abono de férias, independente do abono previsto constitucionalmente.

De pronto já se verifica que o entendimento adotado pela fiscalização não merece prosperar, uma vez que os chamados abonos únicos não compõem a base de cálculo de contribuições previdenciárias, por carecerem do requisito essencial da habitualidade, pertinente às verbas salariais.

Ainda, a autuação confronta a previsão do art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*Art. 28*

*(...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

*(...)*

*e) as importâncias:*

*(...)*

*7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;*

*(...).*

A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em sede do Parecer PGFN/CRJ nº 2114/2011, concluiu pela não incidência da contribuição sobre abono único, fundamentando-se no entendimento jurisprudencial pátrio, que já restou pacificado nesse sentido, conforme se verifica do julgado abaixo colacionado:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ABONO ÚNICO. PREVISÃO NA CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. EVENTUALIDADE DA VERBA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. PRINCÍPIO DA RESERVA DE PLENÁRIO. INEXISTÊNCIA. EXAME DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL PARA FINS DE PREQUESTIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

**1. Jurisprudência do STJ, firmada no âmbito das duas Turmas que compõem a Primeira Seção, no sentido de que o abono recebido em parcela única (sem habitualidade), previsto em convenção coletiva de trabalho, não integra a base de cálculo do salário contribuição.**

2. Precedentes: REsp 434.471/MG, DJ de 14/2/2005, REsp 819.552/BA, DJ de 4/2/2009, REsp 1.125.381/SP, DJ de 29/4/2010, REsp 1.062.787/RJ, DJ de 31/8/2010, REsp 1.155.095/RS, DJ de 21/6/2010.

3. Frise-se que a decisão agravada apenas interpretou a legislação infraconstitucional que rege a matéria controvertida dos autos (arts. 28, § 9º, da Lei 8.212/91 e 457, § 1º, da CLT), adotando-se, de forma conclusiva, a orientação jurisprudencial deste Superior Tribunal.

4. Evidenciado que o entendimento assumido não implicou na declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos referenciados, pelo que é despicenda a observância da cláusula de reversa de plenário. No particular, pronunciamento do eminente Min. Teori Albino Zavascki, nos EDcls no REsp 819.552/BA, DJ de 26/8/2009: "(b) não há falar em instauração de incidente de inconstitucionalidade previsto no art. 97 da Constituição Federal, já que não se negou a constitucionalidade do art. 457, § 1º, da CLT, tampouco se afastou sua aplicação, em circunstâncias que demandariam juízo de inconstitucionalidade (súmula vinculante 10/STF). Em verdade, o que ocorreu foi a aplicação da legislação específica de regência (art. 28, § 9º, 'e', item 7, da Lei 8.212/91 e 15 da Lei 8.036/90). 5. É vedado a esta Corte, na via eleita, o exame de matéria constitucional, ainda que para fins de prequestionamento. Precedentes.

6. Agravo regimental não provido.

(STJ. AgRg no REsp 1235356 / RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, julgado em 22/03/2011, DJe 25/03/2011).

O referido parecer opina, inclusive, pela edição de ato normativo que autorize a não apresentação de contestação, interposição de recurso, bem como a desistência dos que estão pendentes de julgamento, pela PFN, no que se refere à matéria aqui discutida, tão sedimentada que está a questão.

Assim sendo, outra não pode ser a conclusão a não ser afastar a incidência da contribuição patronal e SAT no que se refere ao prêmio por assiduidade pago na forma de abono de férias a ser somado àquele previsto pela Constituição.

O mesmo, contudo, não pode ser dito no que se refere ao abono indenizado, posto que se tratar, claramente, de remuneração, já que não está caracterizada a sua desvinculação do salário. Observe-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO ÚNICO PREVISTO EM CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE A VERBA NÃO SER PAGA EM CARÁTER HABITUAL. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ.

1. O Tribunal de origem reconheceu que **não incide contribuição previdenciária sobre o abono único, previsto em acordo coletivo, mas excetuou a hipótese dos autos porque "não ficou demonstrado que a vantagem foi in natura e sem caráter de habitualidade, ou seja, única".**

2. A revisão desse entendimento demanda incursão no acervo fático-probatório, vedado nos termos da Súmula 7/STJ.

3. Agravo Regimental não provido.

(STJ. AgRg no REsp 1271922 / AL. Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, julgado em 07/03/2012. DJe de 13/04/2012).

Irretocável, neste ponto, o Acórdão recorrido.

#### **Da assistência médica, hospitalar e odontológica não extensível a todos os funcionários**

Outra questão controvertida reside em saber se há ou não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores despendidos pela empresa a título de assistência médica, hospitalar e odontológica, uma vez que a fiscalização considerou que o benefício não teria sido disponibilizado a todos os empregados, afastando, por consequência, a incidência do art. 28, §9º, alínea 'q', da Lei nº 8.212/91, abaixo colacionado:

*Art. 28*

*(...)*

*§ 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;*

*(...).*

Nos termos do Relatório Fiscal, a Recorrente, instada a esclarecer se determinadas parcelas sob rubricas referentes à assistência médica, hospitalar e odontológica eram disponibilizadas a todos os funcionários, afirmou que, excepcionalmente, quanto às obras localizadas em áreas em que não há plano de saúde disponível, a empresa oferece assistência médica através de convênios com clínicas locais. Daí decorreu o entendimento equivocado do Fisco pela incidência das contribuições previdenciárias sobre essas verbas.

Respeitando-se os posicionamentos contrários, a empresa pode inserir em seu plano de benefícios regramento interno para acesso de seus empregados aos planos de assistência médica, sem que esse procedimento possa ser utilizado pelo Fisco para qualificar o **benefício como remuneração, para efeito de incidência de tributos.**

Isso porque, apesar de o art. 28, da Lei nº 8.212/91 conceituar a remuneração de uma forma abrangente, a norma Celetista o faz de forma diferente em seu art. 458, § 2º, excluindo expressamente, **sem estabelecer qualquer condição**, o pagamento de plano de saúde do conceito de salário e, por consequência, do conceito de remuneração, o que faz com que não se possa admitir a afirmativa de que valores pagos a título de assistência médica integram o salário para os fins de incidência da contribuição previdenciária.

Observe-se a literalidade do dispositivo acima mencionado:

*“Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.*

*§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:*

*(...)*

*IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, **prestada diretamente** ou mediante seguro-saúde.”*

Não se pode admitir a utilização de conceitos diversos de remuneração pelos direitos trabalhista e previdenciário, em respeito ao art. 110 do Código Tributário Nacional que assevera claramente: “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Ainda, o Supremo Tribunal Federal – STF, no julgamento do RE 166.772/RS, firmou entendimento no sentido de que as definições postas no art. 195, I, da Constituição Federal devem ser interpretadas em conformidade com a dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho, mesmo para fins previdenciários.

Nesse sentido, transcrevo abaixo trechos dos votos proferidos pelos Ministros Celso de Mello e Moreira Alves:

a) Celso de Mello: "a locução constitucional "folha de salários", inscrita no art. 195, I, da Carta Política, há de ser definida em função de critérios estritamente técnicos, a serem considerados na exata e usual dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho.";

b) Moreira Alves: "(...) realmente já foi demonstrado, desde o voto do eminente Ministro Relator e em alguns dos votos que o seguiram, que a expressão "salário" é usada univocamente na Constituição no sentido de salário trabalhista. Mesmo para fins previdenciários – como se vê do art. 201 -, "salário" está empregado no sentido de remuneração em decorrência de vínculo empregatício."

c) Marco Aurélio: “Descabe dar a uma mesma expressão – salário – utilizada pela Carta relativamente a matérias diversas, sentidos diferentes, conforme os interesses em questão. Salário, tal como mencionado no inciso I do art. 195, não pode se configurar como algo que discrepe do conceito que se lhe atribuiu quando se cogita, por exemplo, da irredutibilidade salarial, inciso VI do artigo 7º da Carta.”

Assim sendo, não é possível a cobrança de contribuição previdenciária sobre plano de assistência médica, pois a própria norma trabalhista retirou o caráter salarial do benefício.

Ressalte-se que a Mensagem nº 1.115/00, do Poder Executivo, que encaminhou o Projeto de Lei convertido na Lei nº 10.243/2001, justifica o acréscimo do § 2º ao art. 458, da CLT, como proposta para desvincular os benefícios do salário:

*"4. A proposta modifica, ainda, o § 2º do art. 458, da CLT, que dispõe sobre o salário in natura, para determinar que os benefícios, concedidos pelo empregador, relativos a educação, transporte, assistência médica, hospitalar, e odontológica, seguros de vida e de acidentes pessoais e previdência privada, não integram o salário. A carência de serviços e benefícios sociais indica a conveniência de estimular as empresas a concederem benefícios que proporcionem aos trabalhadores maior segurança e satisfação, sem ônus subsequente de outra natureza. A proposta atende a essas expectativas desvinculando tais benefícios do salário."*

Veja-se que, em outras ocasiões, o legislador preferiu utilizar o conceito de remuneração da legislação trabalhista. Nesse sentido, o art. 15 da Lei nº 8.036/90 (Lei do FGTS) permaneceu com a sua redação original, *in verbis*:

*"Art. 15. Para os fins previstos nesta Lei, todos os empregadores ficam obrigados a depositar, até o dia 7 (sete) de cada mês, em conta bancária vinculada, a importância correspondente a 8% (oito por cento) da remuneração paga ou devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas na remuneração as parcelas de que tratam os artigos 457 e 458, da CLT, e a gratificação de Natal a que se refere a Lei nº 4.090, de 13 de julho de 1962, com as modificações da Lei nº 4.749, de 12 de agosto de 1965."*

É dizer: a Lei do FGTS, ao invés de fazer remissão ao conceito de remuneração previsto no art. 28, da Lei nº 8.212/91, faz remissão expressa ao conceito de remuneração estabelecido nos arts. 457 e 458, da CLT.

Diante de tais considerações, o art. 28, § 9º, "q", da Lei nº 8.212/91, ao determinar condição para que o benefício fosse considerado fora do conceito de remuneração, foi na verdade revogado tacitamente pela Lei nº 10.243/2001, que acrescentou o § 2º, ao art. 458 da CLT.

Considerando que a legislação trabalhista asseverou claramente que o benefício concedido a título de assistência médica não é salário, resta evidente o óbice para que o fisco possa considerá-lo como base de cálculo para o salário-de-contribuição.

### **Da previdência privada**

Cumpre, ainda, analisar se os valores despendidos pela empresa a título de plano de previdência complementar aberta compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Também porque o benefício não teria sido disponibilizado a todos os empregados, a fiscalização afastou, no caso, a incidência do art. 28, §9º, alínea 'q', da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*Art. 28*

*(...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

*(...)*

*p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;*

*(...).*

Em que pese a argumentação do Fisco quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas referentes ao plano de previdência complementar, uma vez que este não abrange a totalidade dos empregados, não se vislumbra a natureza salarial de tais verbas, pelas razões já expostas quando se tratou dos valores pagos a título de assistência médica.

Isso porque a Consolidação das Leis do Trabalho – CLT retirou expressamente do conceito de salário a concessão do benefício de previdência privada aos empregados, nos seguintes termos:

*“Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.*

*§ 1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82).*

*§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador*

*(..)*

*VI – previdência privada;*

*(..)”*

Da leitura do dispositivo acima colacionado, resta evidenciado que a legislação trabalhista não colocou as amarras impostas pela legislação previdenciária, qual seja que a utilidade fosse disponibilizada a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Frise-se, também, que a própria Constituição Federal tratou expressamente do tema em seu art. 202, §2º, para dizer que as contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes e nem integram a remuneração dos participantes, *in verbis*:

*Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

(..)

*§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei.*

Ademais, a Lei Complementar n.º 109, de 29 de maio de 2001, que dispôs sobre o Regime de Previdência Complementar, reconheceu que a concessão do benefício não possui qualquer natureza salarial. Nesse sentido, o art. 69 da referida norma é claro ao asseverar que “sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza”:

*“Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.*

*§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.*

*§ 2º Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.”*

Dessa forma, e em respeito ao art. 110 do CTN, prevalece o que dispõe o §2º do art. 458 da CLT, não sendo possível a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de previdência privada.

### **Do aluguel**

Por fim, mas não menos importante, a fiscalização entendeu pela incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aluguel residencial em localidade diversa do local da obra, por não se enquadrar na hipótese de não incidência da alínea m do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

A esse respeito, esta Câmara firmou posição no sentido de que a moradia fornecida habitualmente pelo empregador integra a remuneração e o salário-de-contribuição (art. 457 CLT e art. 28, I da Lei 8.212/91). Por oportuno, transcrevo abaixo a ementa do acórdão:

*“Ementa: CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL E OUTRAS ENTIDADES. EMPREGADOS NO EXTERIOR. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PEDIDO DE PERÍCIA. VEÍCULO E MORADIA. PEDIDO DE PERÍCIA. O indeferimento do pedido de perícia não caracteriza, de per se, cerceamento do direito de defesa, quando resta*

*evidente que a mesma é desnecessária. REMUNERAÇÃO PAGA A EMPREGADOS TRANSFERIDOS PARA O EXTERIOR. É devida a contribuição para a Seguridade Social (art. 22, I e II da Lei 8.212/91) e para outras entidades (art. 94 da Lei 8.212/91), incidente sobre a remuneração paga aos empregados transferidos para o exterior (art.12, I, "c" da Lei 8.212/91). VEÍCULO E MORADIA FORNECIDOS HABITUALMENTE. O veículo e a moradia fornecidos habitualmente pelo empregador, através de leasing e aluguel, respectivamente, trazendo comodidade ao empregado, integram a remuneração e o salário-de-contribuição (art.457 CLT e art.28, I da Lei 8.212/91). Recurso negado. (grifos nossos) (D.O.U nº 35 de 21/02/2008; Rel.: Damião Cordeiro de Moraes; Data da sessão de julgamento: 09/10/2007)"*

Da análise dos autos, verifica-se que em momento algum a Recorrente infirmou o que foi constatado pelo Fisco por meio de prova, pelo que, também neste ponto, não merece reforma o Acórdão recorrido.

#### **Da Multa Aplicada**

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

A Recorrente alega não ter legitimidade para sofrer a cobrança da multa aplicada, posto que diz respeito a fato ocorrido antes da incorporação, por ela, da Telefutura Centrais Telefônicas S/A, ocasião em que o crédito tributário não encontrava-se constituído ou em curso de constituição.

A questão acima referida já foi pacificada no Superior Tribunal de Justiça que, em sede do REsp 923.012/MG, eleito como representativo de controvérsia dos termos do art. 543-C do Código de Processo Civil, decidiu pela responsabilidade tributária do sucessor por todos os fatos geradores ocorridos até a data da sucessão, incluindo-se as multas moratória e punitiva. Observe-se o teor do julgado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. **A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas**, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, **desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão**. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA,

SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. "(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)

3. A base de cálculo possível do ICMS nas operações mercantis, à luz do texto constitucional, é o valor da operação mercantil efetivamente realizada ou, consoante o artigo 13, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/96, "o valor de que decorrer a saída da mercadoria".

4. Desta sorte, afigura-se incontestado que o ICMS descaracteriza-se acaso integrem sua base de cálculo elementos estranhos à operação mercantil realizada, como, por exemplo, o valor intrínseco dos bens entregues por fabricante à empresa atacadista, a título de bonificação, ou seja, sem a efetiva cobrança de um preço sobre os mesmos.

(...)

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 923.012/MG, Rel. Min. LUIZ FUX, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010).

Demonstrada, portanto, a responsabilidade da Recorrente em relação ao crédito tributário em questão, passa-se à análise da multa aplicada.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de

mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

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

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

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

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

*Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - 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.*

*Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35

da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

*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.*

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:*

*a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;*

*b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.*

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de atuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora,

agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996) aplicando-lhe a que for mais benéfica.

### **Da Conclusão**

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para que seja afastada a incidência da contribuição previdenciária patronal e SAT sobre os valores pagos a título de abono de férias, despesas médicas e previdência privada, bem como para que seja aplicada a penalidade prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, caso seja mais benéfica para o contribuinte, afastando nesse período toda e qualquer aplicação de multa de ofício.

É como voto.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2013

Leonardo Henrique Pires Lopes

Processo nº 10680.723022/2010-73  
Acórdão n.º **2301-003.446**

**S2-C3T1**  
Fl. 22

---

CÓPIA

## Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

**Incidência da contribuição previdenciária sobre a pagamentos a planos de previdência complementar. Existência de isenção com requisitos para seu desfrute mesmo após o advento da LC 109/2001.**

Iniciamos a análise sobre a incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei 8.212/91 sobre pagamentos de planos de previdência complementar tomando o dispositivo constitucional que outorgou competência para a União instituir tal contribuição.

Os dispositivos que tratam do assunto estão, primordialmente, no art. 195, no entanto, não podemos desconhecer o conteúdo do §art. 201

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*(...)*

*II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*(...)*

*Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

(...)

*§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

Como se vê, a Constituição conferiu competência à União para instituir contribuição para financiar a seguridade social – incluída nesta a previdência social, conforme o caput do art. 194 – que pode incidir, no caso do empregador, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; e, no caso, do trabalhador, sobre base de cálculo com relação à qual não houve expressa previsão de limites. Importante atentar para o fato de o §11º do art. 2001 ter autorizado a instituição de incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos habituais a qualquer título.

Portanto, para as contribuições previdenciárias, temos que, desde de pelo menos a edição da emenda 20/98, a incidência destas estava autorizada, entre outros, para os seguintes fatos geradores:

No caso dos empregadores, sobre a folha de salários e demais itens remuneratórios (rendimentos) pagos à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bem como sobre os ganhos habituais do empregado pagos a qualquer título;

No caso dos trabalhadores, não há expressa delimitação dos fatos geradores.

Como é cediço, a constituição apenas autoriza a criação de tributos, deixando para a Lei Ordinária do ente federativo a tarefa de criar a exação autorizada pelo Texto Magno. No caso das contribuições para a seguridade social é a Lei 8.212/91 que cumpre esse papel de forma mais específica, apesar de existirem outras contribuições destinadas a financiar a seguridade social criadas por outras leis (PIS, COFINS e CSLL, por exemplo).

A referida lei determinou, em seu art. 11, que os empregadores, a quem denominou de empresas, seriam contribuintes de contribuições sociais “incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea “a”), sendo segurados aquelas pessoas enumeradas no art. 12. Para os trabalhadores, a lei definiu que a contribuição incidiria o salário-de-contribuição, sendo este definido no art. 28.

A definição das hipóteses de incidência da contribuição das empresas é encontrada no art. 22, o qual em seus quatro incisos estabelece a incidência de uma contribuição previdenciária geral sobre a remuneração dos empregados, uma contribuição previdenciária relacionada aos riscos do trabalho, uma contribuição previdenciária sobre contribuintes individuais e uma contribuição previdenciária devida sobre pagamentos a cooperativas de trabalho.

Interessa-nos para o momento a contribuição previdenciária das empresas cuja hipótese está presente no inciso I do art. 22, *in verbis*:

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

*I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)*

Analizando o referido dispositivo, podemos constatar, portanto, que três são as hipóteses de incidência do inciso I: remunerações, ganhos habituais sobre a forma de utilidades e adiantamentos decorrentes de reajuste salarial.

Logo, cabe-nos verificar se os pagamentos feitos pelo empregador a título de previdência complementar estão alcançados por algumas incidências do inciso I do art. 22.

Para tanto, em obediência ao art. 110 do CTN, iremos buscar o alcance das expressões constantes em tais hipóteses de incidência na legislação trabalhista.

Assim, remuneração será aquilo que a CLT assim o considera. Sistematizando o conteúdo dos arts. 457 e 458 do código trabalhista, temos que remuneração é gênero do qual o salário *lato sensu* e as gorjetas são espécies. Ao seu turno, o salário *lato sensu* compreende o salário *stricto sensu*, as comissões, as porcentagens, as diárias e ajudas de custo que ultrapassam 50% do salário *stricto sensu*, as gratificações ajustadas, os abonos e as utilidades não excepcionadas pela lei trabalhista.

A essa altura podemos concluir que as *utilidades* excepcionadas pela CLT não estão abrangidas pelo conceito de remuneração.

No entanto, conforme esclarecido anteriormente, a Constituição autorizou a incidência da contribuição previdenciária não só sobre a remuneração como também sobre os ganhos habituais dos empregados a qualquer título, ao passo que a Lei 8.212/91 instituiu a incidência da contribuição das empresas sobre os ganhos habituais dos empregados sob a forma de utilidades.

No que tange aos pagamentos de planos de previdência privada, quis a CLT estabelecer que se trata de utilidade que deve ser excepcionada da noção de salário *lato sensu*, e, portanto, da noção de remuneração, mas isso não retira sua natureza de utilidade paga aos empregados que, sendo habitual, sofre a incidência da contribuição, conforme autorização constitucional e incidência positivada pela segunda parte do inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a contribuição das empresas incidente sobre a remuneração paga aos contribuintes individuais que lhe prestaram serviço— art. 22, inciso III, tem como fato gerador somente o pagamento de remuneração a estes, sem incluir os ganhos habituais sob a

forma de utilidades como acontece com a hipótese do inciso I. Como já anotamos, a utilidade “pagamento a previdência privada” deixou de ser considerada como item da remuneração desde a edição da Lei 10.243/2001, publicada em 20/02/2001 e que alterou o art. 458 da CLT. A partir dessa data, portanto, o pagamento da empresa à plano de previdência privada é uma utilidade concedida pelo empregador que está fora do conceito de remuneração, ainda que o pagamento seja habitual. Para o caso da contribuição incidente sobre os pagamentos a contribuintes individuais, portanto, os pagamentos a planos de previdência complementar não estão incluídos no campo de incidência a partir do mês de 03/2001.

Cabe-nos, agora, verificar se o conteúdo do §1º do art. 69 da Lei Complementar 109/2001 impede a incidência da contribuição previdenciária sobre tais pagamentos que beneficiam os empregados (art. 22, inciso I da Lei 8.212/91), por ser lei posterior que teria instituído isenção geral.

Inicialmente, na esteira do que vem decidindo o STF, afasto o status de lei complementar de tal dispositivo, uma vez que seu conteúdo material é de lei ordinária, tendo em vista que a Constituição não exigiu para a criação de isenções o veículo da Lei Complementar. Portanto, não assumimos a existência de hierarquia entre o §1º do art. 69 da LC 109/2001 e os dispositivos da Lei 8.212/91.

Porém, trata-se de lei posterior que, embora de mesma hierarquia material, tratou de assunto regulado por lei anterior. Isso normalmente implicaria em concluirmos pela derrogação da lei antiga. No entanto, não podemos ignorar que o conteúdo do §1º do art. 69 da LC 109/2001 dispõe genericamente sobre a isenção que desfrutam os pagamentos a previdência complementar em relação ao conjunto de tributos, aí incluídas todas as contribuições. O referido dispositivo, por seu caráter genérico, ou seja, por possuir natureza de lei geral, não impede que a lei específica, a *lex specialis*, ainda que publicada em data anterior, permaneça em vigor para estabelecer condições para a isenção em relação a determinada contribuição, por conta da aplicação do princípio da especialidade. Significa dizer que a legislação de cada contribuição pode, desde que sem ofensa à proporcionalidade, estabelecer requisitos próprios para o desfrute da isenção. Em outras palavras, os requisitos impostos pela *lex specialis* para o gozo da isenção posteriormente ou anteriormente inserta em lei geral não devem ser de tal modo gravosos que, de fato, impeçam o desfrute do benefício. No caso dos pagamentos a título de previdência complementar, a Lei 8.212/91 definiu um requisito bastante razoável para o desfrute da isenção: que o programa esteja disponível a todos os empregados, *in verbis*:

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

*(...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:*

*(...)*

*p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;*

É um requisito de óbvio caráter social que está em consonância com o princípio do valor social do trabalho previsto no art. 1º, inciso IV da Constituição Federal e com o objetivo de construir uma sociedade livre justa e solidária e reduzir as desigualdades sociais (art. 3º, incisos I e III), pois pretende assegurar que as empresas ofereçam plano de previdência complementar a todos os seus empregados, sem distinção de função, impedindo que somente os dirigentes e funcionários mais graduados tenham acesso ao benefício.

Assim, estar disponível a todos os empregados é condição presente em *lex specialis* em relação à LC 109/2001 que, por contribuir para realizar os desígnios constitucionais com limitações razoáveis e logicamente relacionadas à finalidade social do amparo previdenciário, em nada ofende a proporcionalidade, sendo, portanto, condição inafastável para que os pagamentos a plano de previdência complementar que beneficiam todos os empregados estejam sob o albergue da isenção.

Voltemos ao acaso concreto.

Restou evidenciado que a participação da empresa no plano de previdência privada não beneficiava a todos os empregados, o que conduz para a manutenção dessa parte do lançamento, conforme expomos acima.

O mesmo podemos dizer em relação aos dispêndios com assistência médica, hospitalar e odontológica, posto que não estendidas a todos os empregados, em conflito com a norma isentiva do art. 28, §9º, alínea “q” que exige que: “a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa”. Assim, essa parte do lançamento deve ser mantida.

### **Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.**

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constataste o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;
- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável

quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “*o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)*”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina)*.” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições, sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador

poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento – que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 da Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.*

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

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

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

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de

12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas

com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;

- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- 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.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado