



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

<b>Processo nº</b>	13639.000594/2010-84
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2302-002.260 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	22 de janeiro de 2013
<b>Matéria</b>	Plano de saúde
<b>Recorrente</b>	CENTRO DE ENSINO SUPERIOR SOUSA BORGES
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

PLANO DE SAÚDE. COBERTURA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. PRÓ-LABORE. SALÁRIO-CONTRIBUIÇÃO.

Se a cobertura do plano de saúde pago pela empresa não abrange a totalidade de seus empregados e dirigentes, o valor a ele relativo integra o salário-contribuição.

**MULTA MORATÓRIA RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Em conformidade com o artigo 35, da Lei 8.212/91, na redação vigente à época da lavratura, a contribuição social previdenciária está sujeita à multa de mora, na hipótese de recolhimento em atraso.

O benefício da retroatividade benigna constante da alínea ‘c’ do inciso II do art. 106 do CTN é de ser observado quando uma nova lei cominar a uma determinada infração tributária uma penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração.

Nos casos de lançamento de ofício de tributo devido e não recolhido, o mecanismo de cálculo da multa de mora introduzido pela MP nº 449/08 deve operar como um limitador legal do valor máximo a que a multa poderá alcançar, eis que, até a fase anterior ao ajuizamento da execução fiscal, a metodologia de cálculo fixada pelo revogado art. 35 da Lei nº 8.212/91 se mostra mais benéfico ao contribuinte, devendo ser aplicado até a competência 11/1998.

A partir da competência 12/2008, há que ser aplicado o artigo 35-A, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941, multa de ofício.

Documento assinado digitalmente conforme nº 13639.000594/2010-84

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.  
Autenticado digitalmente em 07/10/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 07/10/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por LIEGE LACROIX THOMAS

SI

Impresso em 25/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei nº. 8.212 de 1991 para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008. Os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva, Adriana Sato, Andre Luis Marsico Lombardi e Liege Lacroix Thomasi, acompanharam pelas conclusões, porque entenderam que a concessão de plano de saúde sem o oferecimento a todos os segurados, integra o salário de contribuição.

LIEGE LACROIX THOMASI- Presidente.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - RELATOR

EDITADO EM: 07/10/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), ARLINDO DA COSTA E SILVA, ADRIANA SATO, MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração de Obrigaçāo Principal (AIOP) relativo às contribuições previdenciárias da empresa, não declaradas em GFIP e não recolhidas para o período de 01/2008 a 12/2008.

Os fatos geradores das contribuições lançadas referem-se aos pagamentos efetuados a título de remunerações indiretas relativas ao pagamento de plano de saúde pago ao sócio Gilson Gervásio de Souza Júnior e seus dependentes. Segundo a fiscalização, a cobertura não abrange a totalidade dos empregados.

Em atenção ao disposto na Lei n. 11.941/2009 e o disposto no art. 106, II, “c” do CTN, foi aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte [75%].

Cientificado da autuação em 26/10/2010, o Contribuinte apresentou impugnação [fls. 58/74] que, em síntese, alega:

os valores pagos pela empresa a seus empregados a título de plano de saúde não integram a remuneração dos segurados, base de cálculo da contribuição previdenciária, sob pena de ofensa aos artigos 195 da Carta Magna, 457 e 458, da CLT; e

afirma ser unívoco o conceito de salário e remuneração expresso na CF/1988 para fins trabalhistas e previdenciários.

Em 01/06/2011, a 5<sup>a</sup> Turma da DRJ em Juiz de Fora prolatou acórdāo que julgou procedente a autuação [fls. 84 e ss].

Intimado do *decisum* em 26/07/2011 [fl. 91], o sujeito passivo interpôs recurso voluntário tempestivo [17/08/2011] que reitera os argumentos de defesa.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator

Sendo tempestiva a interposição e preenchidos os demais requisitos para conhecimento da peça recursal, passo ao exame das questões de mérito.

Como dito acima, trata-se de Auto de Infração de Obrigaçāo Acessória (AIOP) relativo às contribuições previdenciárias da empresa, não declaradas em GFIP e não recolhidas para o período de 01/2008 a 12/2008.

Os fatos geradores das contribuições lançadas referem-se aos pagamentos efetuados a título de remunerações indiretas relativas ao pagamento de plano de saúde pago ao sócio Gilson Gervásio de Souza Júnior e seus dependentes. Segundo a fiscalização, a cobertura não abrange a totalidade dos empregados.

Assim, depreende-se da leitura da transcrição acima que o fisco está exigindo contribuições previdenciárias incidentes sobre “a remuneração paga a título de Assistência Médica a segurados empregados e diretores” por entender que a Assistência Médica concedida aos empregados, diretores e autônomos traduz em “verbas indiretas”, pois a cobertura não abrange todos os empregados e dirigentes da empresa.

E sobre a questão, entendo que a tese da autoridade administrativa não merece prosperar conforme passarei a demonstrar.

A norma legal de regência da matéria é o artigo 214, § 9º, inciso XVI, do Decreto n.º 3.048/99, que dispõe sobre a assistência médica não integrar o salário para fins de contribuição previdenciária, *verbis*:

“Art. 214. Entende-se por salário de contribuição:

§9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

XVI – o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou com 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;” 21. No mesmo sentido, encontramos disposição na Lei 8.212/91, artigo 28, §9º, alínea “q”:

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

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

*q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; ”*

Desse moto, surge o primeiro entrave à exigência, qual seja, a ausência de norma legal autorizativa para a incidência da contribuição previdenciária almejada pelo Fisco, tendo em vista que somente a Lei pode criar ou extinguir obrigação tributária. É o que dispõe o art. 97, inciso I, do Código Tributário Nacional:

*“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*I a instituição de tributos, ou a sua extinção;”*

Qualquer passo neste sentido não pode ser dado sem a devida observância do que dispõe o art. 5º, inciso II da Carta Política de 1988, que não aceita a possibilidade de criação de uma obrigação sem que a Lei assim o declare, conforme se transcreve:

*“Art. 5º (...)*

*II ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”*

O princípio da legalidade consubstancia garantia imanente ao Estado Democrático de Direito, e assegura que somente a lei, editada pelos órgãos legislativos competentes de acordo com o processo legislativo constitucional, pode criar direitos e obrigações.

Importante ressaltar que a norma celetista expressamente excluiu da definição legal de salário a parcela referente ao seguro-saúde e ao seguro de vida e de acidentes pessoais, inclusive sem o requisito de que a utilidade fosse oferecida à totalidade dos empregados. Senão vejamos:

*“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, seguros de vida e de acidentes pessoais;”*

No meu sentir, para os efeitos de recolhimento das contribuições sociais, a utilidade ora em questão não integra o salário de contribuição.

Evidentemente que, em atendimento ao princípio da especificidade das normas, a lei trabalhista deve ser considerada sempre com muita cautela para que não invada a esfera do ordenamento legal previdenciário, notadamente no que se refere à cobrança de contribuições sociais.

Ocorre que o conceito jurídico de salário não é originário do direito previdenciário, mas sim do direito trabalhista. Assim é que, para a exata definição de salário contribuição, foi que o art. 28, inciso I, da Lei 8.212/91 utilizou a expressão ‘remuneração’, termo técnico advindo do direito do trabalho.

Nesse sentido, peço licença para transcrever ementa de Acórdão da lavra da Juíza Tânia Terezinha Cardozo Escobar, do TRT da 4ª Região, que deu correto tratamento à questão:

*“GRATIFICAÇÃO NÃO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 28, DA LEI N° 8.212/91. I.*

*Para definir o salário-de-contribuição, o art. 28, I, da Lei n.º 8.212/91, utiliza a expressão ‘remuneração’. Trata-se de termo técnico próprio do Direito do Trabalho. Portanto, devemos entendê-lo tal como formulado no campo desta ciência. E neste campo, remuneração é a soma das parcelas de natureza salarial com as gorjetas recebidas pelo empregado, conforme arts.*

*457 e 458 da CLT. Se a gratificação eventual paga pela empregadora aos seus empregados não é salário, também não é remuneração. Logo, não há incidência de contribuições previdenciárias. (..)” (AC 9504540686/PR)*

É dizer: para a incidência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos realizados a título de utilidade deve-se levar em conta o conceito construído pelo direito privado, por força do disposto no art. 110, do CTN. Este dispositivo traz uma relevante regra de conduta tributária ao dispor que "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".

A rigorosa discriminação de campos materiais para o exercício da atividade tributária, tendo estatura constitucional, por si só já determina essa inalterabilidade.

De maneira que a definição de cada instituto utilizada pela Carta Magna não pode ser manipulada pelo fiscal tão somente no afã de ampliar o campo de incidência tributária.

Veja-se que tal afirmação não resulta somente violação da regra escrita no art. 110, do CTN, mas também na ofensa à própria norma constitucional que definiu a regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária. Essa orientação é pacífica não apenas entre os doutrinadores, mas foi confirmada pelo próprio Supremo Tribunal Federal que, no

julgamento do Recurso Extraordinário nº 166.7729/ RS, afastou a exigência da contribuição social sobre a remuneração paga a administradores e autônomos a pretexto de que a tributação estaria na equiparação desta remuneração ao salário, olvidando-se do conceito infraconstitucional deste, extraído da Consolidação das Leis do Trabalho pelo Constituinte.

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."

Com efeito, o STF proclamou que "O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito".

Mais recentemente, em 2005, ao apreciar a instituição do Pis e da Cofins sobre o faturamento, a Suprema Corte foi categórica ao não permitir a equiparação do conceito de faturamento, incorporado expressamente pela Constituição Federal, no seu art. 195, I, "b", ao de receita bruta, institutos totalmente distintos para o direito comercial. Na ocasião, foi declarada a inconstitucionalidade do parágrafo 1º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98, tendo em vista que o novo conceito de faturamento foi além do que previu a Constituição.

Assim, a vinculação do conceito expresso na Constituição àquele definido no direito privado à época da sua promulgação, referido nas decisões acima, também prevaleceu na decisão do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento de tema assemelhado, a respeito da incidência do imposto sobre serviços sobre a locação de bens móveis.

Frisa-se, porque importante, que o empregado nada usufrui pelo seguro de saúde, o que descarta então a possibilidade de considerar-se o valor pago como sendo salário utilidade para efeitos de cobrança de contribuições previdenciárias.

Enfim, cobrar contribuições sociais sobre estes benefícios é penalizar as empresas e desestimular a colaboração da sociedade no bem estar e segurança dos trabalhadores, para que os familiares não passem dificuldades em caso de falecimento do mantenedor da família.

Feitas essas considerações, entendo que o caso se difere um pouco da explanação acima registrada, pois:

- a uma, os fatos geradores das contribuições lançadas referem-se aos pagamentos efetuados a título de remunerações indiretas relativas ao pagamento de plano de 10/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por LIEGE LACROIX THOMAS

SI

6

saúde pago ao sócio Gilson Gervásio de Souza Júnior e seus dependentes, ou seja, considerado como pró-labore;

- a duas, porque a não-incidência que trata a CLT refere-se a salário pago ao empregado, que, por óbvio, não é o caso do auto de infração [sócio]; e

- a três, a regra aplicável ao caso para isenção deve ser aquela da alínea “q”, do §9º, do art. 28, da Lei n. 8.212/91.

Dessa forma, entendo que deve ser mantido incólume o lançamento no que se refere a este fato gerador.

#### DA MULTA DE OFÍCIO

Argumenta com razão o Recorrente ser é indevida a multa de ofício de 75% sobre tributo recolhido fora do prazo, referente a fatos geradores ocorridos em data anterior à vigência da Lei nº 11.941/2009.

Conforme enaltecido no tópico que a este antecede, vigora no Direito Tributário o princípio tempus regit actum, nos termos assinalados no art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Acontece que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades pecuniárias decorrentes do não recolhimento tempestivo de contribuições previdenciárias sofreram profundas alterações pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator no caso do recolhimento espontâneo a destempo pelo obrigado, porém mais severas para o sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício, do que aquelas então derrogadas.

Nesse panorama, a supracitada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, revogou o art. 34 e deu nova redação ao art. 35 ambos da Lei nº 8.212/91, estatuindo que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, 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, seriam acrescidos de multa de mora e juros de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Mas não parou por ai. Na sequência da lapidação legislativa, a mencionada Medida Provisória, ratificada pela Lei nº 11.941/2009, fez inserir no texto da Lei de Custeio da Seguridade Social o art. 35-A que fixou, nos casos de lançamento de ofício, a aplicação de multa de ofício de 75%,

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

Autenticado digitalmente em 07/10/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 07/10/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por LIEGE LACROIX THOMAS

SI

8

Impresso em 25/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.  
(Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a resarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Art. 61. 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.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Nessa perspectiva, o regramento da penalidade pecuniária a ser aplicada ao recolhimento espontâneo feito a destempo e ao lançamento de ofício de contribuições previdenciárias que, antes da metamorfose legislativa promovida pela MP nº 449/2008, encontravam-se acomodados em um mesmo dispositivo legal, o art. 35 da Lei nº 8.212/91, agora se encontram dispostos em separado, respectivamente nos artigos 61 e 44 da Lei nº 9.430/96, por força dos preceitos inscritos nos art. 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Dispensando um enfoque, exclusivamente, ao lançamento de ofício, que é a matéria posta em apreciação no vertente caso, observamos que a novel legislação severizou a penalidade a ser aplicada ao descumprimento total ou parcial da obrigação tributária principal.

Com efeito, enquanto que a legislação anterior previa multa pecuniária variando de 24% a 50%, em função da fase processual em que se encontrar o correspondente Processo Administrativo Fiscal de constituição do crédito tributário, a legislação atual prevê, em qualquer caso, a multa de ofício no valor fixo de 75%, circunstância que demonstra que a novel legislação sempre se mostrará mais gravosa ao sujeito passivo do que a legislação então revogada.

Ocorre que a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 1.027/2010, que assim dispôs em seu art. 4º:

#### Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/10/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 07/10/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por LIEGE LACROIX THOMAS

SI

Impresso em 25/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

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:

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

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.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.

Óbvio está que os dispositivos selecionados encartados na IN RFN nº 1.027/2010 extravasaram o campo reservado pela CF/88 à atuação dos órgãos administrativos, que não podem ultrapassar o âmbito da norma que rege a matéria ora em relevo, tampouco inovar o ordenamento jurídico.

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessórias, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

Entendo que, no caso, o exame da retroatividade benigna deve adstringir-se ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação principal, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária acessória. *Cada macaco no seu galho.*

A análise da lei mais benéfica não pode superar tais condições de contorno, pois, como já afirmado alhures, trata-se de obrigação principal que é absolutamente independente de qualquer obrigação acessória a ela associada.

Documento assinado digitalmente conforme MCT N° 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/10/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 07/10/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por LIEGE LACROIX THOMAS

SI

10

Impresso em 25/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Note-se que o princípio tempus regit actum somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, in casu, o descumprimento de obrigação principal, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessarte, nos termos do CTN, para fins de retroatividade de lei nova, é incabível a comparação entre (a) o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 e das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair dos documentos normativos acima revisitados interpretação jurídica que admita a comparação entre a multa derivada do somatório previsto na alínea ‘a’ do inciso I do art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea ‘b’ do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

De outro eito, mas trigo de outra safra, o art. 97 do CTN estatui que somente a lei formal pode dispor sobre a combinação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

#### Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a combinação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

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;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 07/10/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 07/

10/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assinado digitalmente em 15/10/2013 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 25/06/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Mostra-se flagrante que a alínea ‘a’ do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir, sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, ‘c’ do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo de obrigação acessória.

Há que se reconhecer que as penalidades acima apontadas são autônomas e independentes entre si, pois que a aplicação de uma não afasta a incidência da outra e vice-versa. Nesse contexto, não se trata de retroatividade da lei mais benéfica, mas, sim, de dispensa de penalidade pecuniária estabelecida mediante Instrução Normativa, favor tributário que somente poderia emergir da lei formal, a teor do inciso VI, in fine, do art. 97 do CTN.

É mister ainda destacar que o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, apenas se refere ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, não produzindo qualquer menção às penalidades administrativas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, assim como não o faz o remetido art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Assim, em virtude da total independência e autonomia entre as obrigações tributárias principal e acessória, o preceito inscrito no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, não projeta qualquer efeito sobre os Autos de Infração lavrados em razão exclusiva de descumprimento de obrigação acessória associada às Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Uma vez que as disciplinas acerca da imposição de penalidades pelo descumprimento de obrigações acessória e principal encontram-se previstas em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é pão pequeno no terreiro, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, *in casu*, a lei formal, e assim extrapolar os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, mesmo que o sujeito passivo haja promovido, tempestivamente, o exato recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 um tratamento mais gravoso ao contribuinte, inexistindo hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência, a legislação pertinente à multa por

descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido.

Assim, para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, deve-se observância aos comandos inscritos no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99.

Na sequência, para os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2008, inclusive, incide a regra estampada nos artigos 35 e 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Além disso, não caberá a agravante da multa [adicional de 50%] consubstanciada no §2º, do art. 44, da Lei n.º 9.430/96, haja vista que o fato gerador objeto do presente lançamento está devidamente especificado no auto de infração lavrado.

## CONCLUSÃO

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a multa ser aplicada na forma do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores, para as competências até 11/2008. A partir da competência 12/2008, há que ser aplicado o artigo 35-A, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941, multa de ofício.

É como voto.

MANOEL COELHO ARRUDA JÚNIOR - Relator