



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

**Processo nº** 15504.004725/2009-10  
**Recurso nº** 15.504.004725200910 Voluntário  
**Acórdão nº** 2803-002.278 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 17 de abril de 2013  
**Matéria** Contribuições Previdenciárias  
**Recorrente** R. PARDINI SERVICOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/08/2004 a 31/12/2004

AUXÍLIO-SAÚDE e PREVIDÊNCIA PRIVADA.

O art. 28, par. 9º, alíneas *p* e *q*, da Lei n. 8.212/1991, para ser excluído da base de cálculo de contribuição previdenciária deverá ser disponibilizada a todos os funcionários da empresa.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO APRECIADA PELO CARF, ART. 62, DO REGIMENTO INTERNO.

O CARF não pode afastar a aplicação de decreto ou lei sob alegação de inconstitucionalidade, salvo nas estritas hipóteses do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO RETROATIVA.

Apenas cabe aplicação retroativa de multa ou penalidade quando a mesma for realmente mais benéfica.

Recurso Voluntário Provado Em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso no sentido de que a multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos com base a fatos geradores ocorridos até o dia 05.12.2008 seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, comparada apenas com a do art. 35-A, da Lei n. 8.212-1991, com redação posterior à MP n 449, de 04.12.2008, desde que mais favorável ao contribuinte, sendo vedada a comparação conjunta com as penalidades dos arts. 32 e 32-A, sob a anterior e atual redação. Vencido o Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima.

*(Assinado digitalmente)*

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

*(Assinado digitalmente)*

Gustavo Vettorato - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (presidente), Gustavo Vettorato, Amílcar Barca Teixeira Junior , Eduardo de Oliveira, Oséas Coimbra Júnior, Natanael Vieira dos Santos.

## Relatório

O presente Recurso Voluntário foi interposto contra decisão da DRJ, que manteve parcialmente o crédito tributário oriundo do lançamento de contribuições previdenciárias (empresa) incidente sobre valores pagos a título plano de saúde e previdência privada disponível apenas aos diretores e funcionários com mais de 1(um) ano de contrato de trabalho, além de diferenças de pró-labore pagos aos diretores da recorrente, no período de 01/08/2004 a 31/12/2004,. A ciência do auto de infração inaugural foi em 19.08.2009 (fls. 01).

Assim, o recurso veio à presente turma especial para seu julgamento, em que apresentou os seguintes argumentos resumidos: em que os valores pagos não tem natureza salarial, que a exigência de abranger todos os funcionários é discriminatória, quiçá inconstitucional, excessividade da multa.

Esse é o relatório.

**Voto**

Conselheiro Gustavo Vettorato

O recurso é tempestivo, conforme supra relatado, dispensado do depósito prévio (Súmula Vinculante 21 do STF), assim deve o mesmo ser conhecido.

Quanto às alegações de não incidência de contribuições previdenciárias sobre valores referentes à saúde plano de assistência médico-hospitalar-odontológico e previdência privada aos diretores sócios e dependentes, bem como aos funcionários com mais de 1(um) ano de emprego, verifica-se que o art. 28, par. 9º, alíneas *p* e *q*, da Lei n. 8.212/1991, não limita que o plano de saúde deva limitar-se apenas à pessoa funcionário ou dirigente da empresa, mas que deve ser oferecido a todos os seus colaboradores. Fato esse é claro no art. 458, par. 2º, IV e VI, da CLT, ao apontar que tais valores não configuram salários quando disponíveis aos empregados. Assim, caso obedecido tais critérios, não podem considerando-os fatos geradores passíveis de informação em GFIP, e serem objeto da autuação em questão.

Entendo que o auxílio saúde e previdência não se enquadra perfeitamente na hipótese prevista no art. 28, § 9º, alíneas “*p*” e “*q*” da Lei nº 8.212, de 1991, justamente em razão de não ter obedecido a parte final do dispositivo que ordena a disponibilidade a todos os funcionários.

A contribuinte não apresentou documentos ou indícios de que tal benefício era disponibilizado a todos os funcionários, apenas constatou-se que era fornecido aos sócios e seus dependentes, ou seja nem chega a atender o disposto no art. 458, par. 2º, IV e VI, da CLT.

A discussão de que trata-se tal exigência deve ser tratada como discriminatória, confiscatória, ou contrária a igualdade, para afastá-la, pois seria inconstitucionalidade, é vedado aos Conselheiros do CARF-MF afastarem a aplicação da lei ou decreto sob tal argumento, salvo nas exceções expressas dos artigos 62 e 62-A do Regimento Interno do CARF-MF.

Por final, ressalva-se que a fiscalização aplicou de forma equivocada o art. 35-A, da Lei n. 8212-1991, na redação posterior à MP n 449, de 04.12.2008, convertido na Lei n. 11.941-2009, que remete à aplicação do art. 44, I, da Lei n. 9430-1996, com multa estabelecida no patamar de 75%, por entender mais benéfico ao contribuinte.

Em análise ao art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, a multa aplicada ao caso é escalonada de acordo com a fase do processo de constituição e cobrança das contribuições previdenciárias, iniciando com 4% a 100%. Os patamares superiores à 75% somente eram aplicáveis após o ajuizamento de ação de execução fiscal. Ou seja, em fase administrativa, a aplicação mais favorável é a da redação do art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008. Note-se que os créditos são inclusive anteriores à publicação da MP n 449, de 04.12.2008. Assim, entendimento contrário, será uma afronta à irretroatividade da aplicação da lei, salvo se mais benéfica,(art. 104, III, c;c 106, I, do CTN) bem como negar vigência à necessidade de interpretação mais

benéfica ao contribuinte (art. 112, do CTN), pois o ato omissivo de não pagamento de contribuições que não foram devidamente declaradas ocorreu antes do lançamento.

Toda multa tributária é uma sanção, ou seja tem natureza primária punitiva, ou de penalização. Contudo, ainda assim podem ser classificadas em multa moratória, decorrente do simples atraso na satisfação da obrigação tributária principal, e multa punitiva em sentido estrito, quando decorrente de infração à obrigação instrumental cumulada ou não com a obrigações principais.

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.1103-1109)

Assim, coloco como premissa que a diferença entre multa moratória e multa punitiva em sentido estrito. Como supra colocado, a primeira decorre do mero atraso da obrigação tributária principal, podendo ser constituída pelo próprio contribuinte inadimplente no momento de sua apuração e pagamento. Já, a segunda espécie de multa, a punitiva em sentido estrito, demanda constituição pelos instrumentos de lançamento de ofício por parte dos agentes fiscais (art. 149, do CTN), em que se apura a infração cometida e a penalidade a ser aplicada. Inclusive a estipulação e definição da espécie de multa é dado exclusivamente pela lei, fato ressaltado em face do princípio da estrita legalidade a que se regula o Direito Tributário e suas sanções (art. 97, V, do CTN). A mudança de natureza para fins de comparação no tempo, não pode ser realizada sem autorização legal, e por isso não se poderia comparar com multas punitiva em sentido estrito (referente à descumprimento de obrigação exclusivamente instrumental) com multas de natureza moratória a exemplo com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Não se pode tratar a hipótese de incidência da multa moratória disposta no art. 32-A cumulada com a multa do art. 35, com a redação anterior, como uma possível multa de ofício para comparar com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, incluso pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida em Lei n. [11.941/2009](#), porque a multa aplicada pela redação anterior do art. 35, somente tratava de multa de natureza moratória, variada em razão das fases (tempo) do processo. Salvo se a própria lei, expressamente assim definisse.

Dessa forma, entendo que deve ser aplicado ao caso as penalidades estabelecidas no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, até o limite de 75% (art. 35-A da Lei n. 8.212-1991 combinado com o art. 44, II, da Lei n. 9.430-1996), conforme estabelecido pela redação posterior a da comentada alteração.

## Conclusão

Pelo exposto, voto por CONHECER do recurso, para no mérito DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, no sentido de que a multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos com base a fatos geradores ocorridos até o dia 05.12.2008 seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase

processual, comparada apenas com a do art. 35-A, da Lei n. 8.212-1991, com redação posterior à MP n 449, de 04.12.2008, desde que mais favorável ao contribuinte, sendo vedada a comparação conjunta com as penalidades dos arts. 32 e 32-A, sob a anterior e atual redação.

*(Assinado digitalmente)*

Gustavo Vettorato - Relator

CÓPIA