



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10860.720741/2011-03
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-003.846 – 2ª Turma
Sessão de 09 de março de 2016
Matéria Plano de Saúde e Multas - retroatividade benigna
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MUBEA DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

ASSISTÊNCIA À SAÚDE. DIVERSIDADE DE PLANOS E COBERTURAS.

Os valores relativos a assistência médica integram o salário-de-contribuição, quando os planos e as coberturas não são igualitários para todos os segurados.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessórias e principais foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

Recurso Especial do Procurador provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidas as Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Patrícia da Silva e Maria Teresa Martinez Lopez, que negaram provimento ao recurso, e o Conselheiro Gerson Macedo Guerra, que deu provimento parcial ao recurso.

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora.

EDITADO EM: 18/03/2016

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração em que são exigidas Contribuições Previdenciárias devidas pela empresa à Seguridade Social, bem assim, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – GILRAT, contribuições devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais, e contribuições devidas aos terceiros FNDE salário educação, SESI, INCRA, SEBRAE e SENAI, incidentes sobre as remunerações de seus segurados empregados e contribuintes individuais. Além disso, o Auto de Infração abrange crédito tributário relativo à imposição de penalidades em virtude de descumprimento de obrigações acessórias.

Conforme o Relatório Fiscal de fls. 104/140, o lançamento abrange: DEBCAD n°s 37.264.014-1, 37.264.015-0, 37.264.016-8, 37.264.021-4, 37.264.018-4, 37.264.024-9, 37.264.019-2, 37.264.017-6, 37.264.013-3 e 37.264.0206.

O Acórdão de Primeira Instância (fls. 891 a 922) considerou procedente em parte a Impugnação, conforme a seguir:

- relativamente aos DEBCAD n°s 37.264.014-1 e 37.264.016-8, foram excluídos os levantamentos “AE”, “AE1”, “AE2”;

- os Autos de Infração referentes aos DEBCAD n° 37.264.017-6 e 37.264.020-6 foram anulados;

- os créditos relativos aos Autos de Infração DEBCAD n° 37.264.024-9 e 37.264.013-3 foram excluídos.

Assim, foram mantidos na íntegra os DEBCAD n°s 37.264.021-4, 37.264.018-4, 37.264.019-2 e 37.264.015-0 e parcialmente os DEBCAD n°s . 37.264.014-1 e 37.264.016-8.

Conforme o item 84 do Relatório Fiscal (fls. 102 a 367), houve a comparação entre as penalidades (soma das multas previstas na legislação vigente à época do fato gerador e multa de 75%), para fins de aplicação da retroatividade benigna (Demonstrativo no Anexo XI - fls. 348).

Em sessão plenária de 18/09/2012, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2402-003.076 (fls. 1.027 a 1.038), assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. APRECIACÃO PELO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Não cabe aos julgadores desta turma emitir juízo de valor ou ordem para que as RFFP's sejam sobrestadas.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ASSISTÊNCIA MÉDICA. ISONOMIA DAS COBERTURAS CONCEDIDAS AOS COLABORADORES. REQUISITO EQUIVOCADO.

O único requisito necessário para que não incida contribuição previdenciária sobre o valor relativo à assistência médica é o de que a totalidade dos empregados e dirigentes sejam beneficiados com ela.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DE 15% SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, RELATIVAMENTE A SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO.

A contribuição previdenciária prevista no art. 22, inc. IV, da Lei nº 8.212/91, não pode ser afastada, no âmbito do contencioso administrativo, com base em suposta ilegalidade e/ou inconstitucionalidade.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ABONO E PRÊMIO PAGOS POR MERA LIBERALIDADE DO EMPREGADOR. INCIDÊNCIA. SALÁRIO INDIRETO.

Integra o salário de contribuição os valores pagos a título de abono e prêmio por mera liberalidade da empresa.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO MORADIA. TV A CABO. INCIDÊNCIA. SALÁRIO UTILIDADE.

Não comprovados os requisitos previstos no art. 28, § 9º, "m", da Lei nº 8.212/91, os valores pagos a título de auxílio moradia e TV a cabo configuram salário utilidade.

APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES MAGNÉTICAS EM DESCONFORMIDADE COM AS NORMAS ESTABELECIDAS PELA RFB. MULTA CALCULADA COM BASE NA LEI Nº 8.218/91. FUNDAMENTO LEGAL EQUIVOCADO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há qualquer razão em se aplicar o art. 12, inc. I, da Lei nº 8.218/91 (que trata essencialmente sobre PIS e COFINS), quando se está tratando de contribuições previdenciárias (e

respectivos deveres instrumentais), tendo em vista que estas possuem legislação específica.

RETROATIVIDADE BENIGNA. POSSIBILIDADE.

Tendo em conta a alteração da legislação que trata das multas previdenciárias, deve-se analisar a situação específica de cada caso e optar pela penalidade que seja mais benéfica ao contribuinte.

Recurso voluntário provido em parte."

A decisão foi assim resumida:

"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para exclusão nos documentos de constituição de créditos das parcelas relativas às despesas médicas e, quanto aos valores remanescentes, para recálculo da multa de mora nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75% e para adequação da multa, por omissões e incorreções em GFIP, ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica. Quanto ao auto de infração por omissões de fatos geradores em arquivos magnéticos, por unanimidade de votos, em excluir a multa aplicada, nos termos do voto do relator."

O processo foi encaminhado à PGFN em 23/11/2012 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.039) e, em 07/12/2012 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.143), foi interposto o Recurso Especial de fls. 1.040 a 1.060, com fundamento no artigo 67, do Anexo II, do RICARF, visando rediscutir as seguintes matérias:

- a) concessão de assistência médica equivalente a todos os empregados, como condição para não incidência de Contribuições Previdenciárias;**
- b) multa pelo não pagamento do tributo;**
- c) multa pelo descumprimento de obrigações acessórias.**

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho nº 2400-142/2013, de 08/02/2013 (fls. 1.145 a 1.152).

Relativamente à matéria do item "a" - **concessão de assistência médica equivalente a todos os empregados, como condição para não incidência de Contribuições Previdenciárias** - a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

- ao dispor sobre a assistência médica, o artigo 28, §9º, da Lei nº 8.212/1991, traz a exigência de que o programa esteja disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes:

"§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

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;"

- a autuada privilegiou o empregado Sr. Edson Nascimento Gonçalves, contemplando-o com benefícios não extensíveis aos demais, de sorte que na assistência médica ficou descaracterizada a isenção prevista na alínea "q" do §9º do art. 28 da Lei nº .212/91, uma vez que não cumpridos os seus requisitos.

- traz-se a lume o voto condutor do acórdão paradigma da relatoria da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, vencida somente no tocante à decadência, para demonstrar que, para cumprir a hipótese de isenção em comento, é necessário não só a extensão do plano de saúde para todos os empregados, mas também que **a cobertura seja a mesma:**

"Em seu recurso, o recorrente tenta demonstrar que a assistência médica por si só, já não constitui salário de contribuição, e que estendia a totalidade dos empregados, mas em modalidades diferentes, o que é permitido pela lei. Nesse sentido, razão não confiro ao recorrente.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

(...)

Existem parcelas que não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, tais verbas estão arroladas no art. 28, §9º da Lei nº 8.212/1991, nestas palavras: (...)

Para o caso concreto, entendo que a assistência médica fornecida ao empregado, só não será considerado salário de contribuição, quando fornecidos nos exatos termos do art. 28, "q" da lei, ou seja: "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; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97).

*Entendo que a verba assistência médica possui natureza salarial, ainda mais pelo fato de não ter havido a mesma cobertura a todos os empregados da empresa, o que alegado pelo próprio recorrente. No presente caso, a análise mais relevante é a questão da **extensão do benefício aos segurados da recorrente**; exigência legal que não foi cumprida no pagamento da verba.*

O próprio texto da lei descreve desde que A COBERTURA ABRANJA A TOTALIDADE DOS EMPREGADO, o legislador deu ênfase a cobertura que no plano de saúde quer dizer o tipo de benefício, senão vejamos o próprio significado da palavra: Aquilo que cobre; coberta. 2.Ato de cobrir; cobrimento. 3.Fiança, garantia. 4.Liquidação, pagamento. 5.Conjunto de fundos que garante a liquidação de um contrato, ou de uma operação mercantil ou cambiária. Em relação a um conjunto, família de conjuntos cuja união o contém."

- é oportuno lembrar que ao caso deve ser aplicado o artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, segundo o qual se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção (cita jurisprudência do STJ);

- portanto, considerando que a assistência médica não foi fornecida aos empregados nos exatos termos do art. 28, "q", da Lei 8212/91, constitui ela, portanto, base de cálculo da contribuição e o lançamento está em perfeita consonância com o direito.

No que tange à matéria tratada no item **"b" - multa pelo não pagamento do tributo** - são apresentados os seguintes argumentos:

- o artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na nova redação conferida pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, não pode ser entendido de forma isolada do contexto legislativo no qual está inserido, sobretudo de forma totalmente dissociada das alterações introduzidas pela MP nº 449 à legislação previdenciária;

- para a solução destes questionamentos, deve-se lembrar que "não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços. (...) um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum" (Grau, Eros Roberto. Ensaio e *Discurso* sobre a Interpretação/Aplicação do *Direito*. 2ª edição. São Paulo: Melhoramentos, pág. 40);

- nesse contexto, impende considerar que a Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da MP nº 449 de 2008), ao mesmo tempo em que alterou a redação do artigo 35, introduziu na Lei de Organização da Previdência Social o artigo 35-A, a fim de instituir uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários previdenciários e respectivos acréscimos legais de forma similar à sistemática aplicável para os demais tributos federais;

"Art. 35-A - Nos casos de lançamento de ofício relativos as contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996".

- o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

"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"

- a redação do art. 35-A é clara: efetuado o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias indicadas no artigo 35 da Lei nº 8.212, de 1991, deverá ser aplicada a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996;

- assim, à semelhança do que ocorre com os demais tributos federais, verificado que o contribuinte não realizou o pagamento ou o recolhimento do tributo devido e não declarou no documento próprio (GFIP) todos os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias (a respeito, ver as fls. 38/39 do Relatório Fiscal), cumpre à fiscalização realizar o lançamento de ofício e aplicar a respectiva multa (de ofício) prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996;

- por outro lado, como sói ocorrer com os demais tributos federais, a incidência da multa de mora ocorrerá naqueles casos expressos no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, nas hipóteses em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso, de forma espontânea, independente do lançamento de ofício, efetuado com esteio no art. 149 do CTN;

- assim, no lançamento de ofício, diante da falta de pagamento ou recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata, é exigido, além do principal e dos juros moratórios, os valores relativos às penalidades pecuniárias que no caso consistirá na multa de ofício;

- a multa de ofício será aplicada quando realizado o lançamento para a constituição do crédito tributário;

- a incidência da multa de mora, por sua vez, ficará reservada para aqueles casos nos quais o sujeito passivo, extemporaneamente, realiza o pagamento ou o recolhimento antes do procedimento de ofício (ou seja, espontaneamente – o que não foi o caso);

- essa mesma sistemática deverá ser aplicada às contribuições previdenciárias, em razão do advento da MP nº 449 de 2008, posteriormente convertida da Lei nº 11.941, de 2009;

- é o que se percebe pela simples leitura do art. 35-A da Lei nº 8.212, cuja literalidade se pede vênha para repisar:

"Art. 35-A - Nos casos de lançamento de ofício relativos as contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996".

- logo, diante da redação explícita da norma, fica claro que, tratando-se de lançamento de ofício, considerando-se que não houve no caso a declaração de todos os dados relacionados aos fatos geradores das contribuições previdenciárias devidas (no presente caso concreto, repise-se não houve essa declaração em GFIP), nem o recolhimento ou pagamento do tributo devido, a multa a ser aplicada é aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996;

- a multa de mora, diante da novel sistemática, tanto no microsistema previdenciário, quanto de acordo com a disciplina da Lei nº 9.430 aplicável em relação aos demais tributos federais, não terá lugar nesse lançamento de ofício;

- a multa de mora e a multa de ofício são excludentes entre si, e deve prevalecer, na hipótese de lançamento de ofício, configurada a falta ou recolhimento do tributo e/ou a falta de declaração ou declaração inexata, a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, diante da literalidade do art. 35-A;

- nessa esteira, não há como se adotar outro entendimento sendo o de que a multa de mora prevista no art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991 em sua redação antiga (revogada) está inserida em sistemática totalmente distinta da multa de mora prescrita no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996;

- logo, por esse motivo não se poderia aplicar à espécie o disposto no art. 106 do CTN, pois, para a interpretação e aplicação da retroatividade benigna, a comparação é feita em relação à mesma conduta infratora praticada, em relação à mesma penalidade;

- como conclusão, para se averiguar sobre a ocorrência da retroatividade benigna no caso concreto, a comparação entre normas deve ser feita entre o art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991 em sua redação antiga (revogada) e o art. 35-A da LOPS;

- aqui cabe consignar o que o paradigma deixou registrado sobre o tema:

"Quanto às alterações trazidas pela MP 449, a recorrente apresenta a tese de que com a nova redação dada ao art. 35 da Lei nº 8.212/1991, as contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, seriam acrescidas de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 1996.

De acordo com o citado dispositivo, a limitação da multa se daria em 20% que é o percentual que a recorrente pretende que seja aplicado com a retroação benigna da lei.

Ocorre que a MP 449, além de alterar o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte:

'Art. 35-A - Nos casos de lançamento de ofício relativos as

contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 1996".

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

"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.

A meu ver, a forma de cálculo que o contribuinte pretende que seja aplicada em seu favor é utilizada no caso em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso, de forma espontânea.

Entretanto, se ocorreu o lançamento de ofício que é o presente caso, a multa devida seria de 75%, superior aos 50% previstos na antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, inciso II, alínea "d" que corresponde ao percentual devido após ciência do acórdão da segunda instância, porém anterior à inscrição em dívida ativa.

Assim, não há como retroagir, ainda que se considere a multa moratória como penalidade, pois a lei atual não é mais favorável ao contribuinte, pelo menos até essa instância."

- a tese encampada pelo acórdão recorrido no sentido de que há retroatividade benigna em razão do advento da MP nº 449, de 2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 2009) que conferiu nova redação ao art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, portanto, não merece prevalecer, pois a forma de cálculo ali defendida somente pode ser utilizada no caso em que o contribuinte incorreu na mora e efetuou o recolhimento em atraso espontaneamente;

- na espécie, não houve recolhimento espontâneo do tributo devido, houve isto sim, lançamento de ofício, logo, inarredável a aplicação das disposições específicas da legislação previdenciária;

- por pertinente, cabe trazer à baila voto do Il. Conselheiro Júlio César Vieira Gomes, proferido nos autos do processo administrativo nº 35464.003731/2003-95 (acórdão nº 2301-00.282) que corrobora, na parte abaixo transcrita, o entendimento ventilado no presente recurso, *verbis*:

"Comparando com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

(...)

Outra diferença é que as multas do artigo 44 se justificam pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento / recolhimento / declaração; sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não é cumulativa com a multa de mora.

(...)

Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas panes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento/recolhimento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos as penalidades pecuniárias, que podem ser a multa de mora, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o paaamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a multa de ofício, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, conceitualmente multa de ofício e pela sistemática anterior multa de mora. Do que resulta uma conclusão inevitável:

independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores 6 MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício.

- por fim, cumpre voltar a atenção para o disposto na Instrução Normativa RFB nº 971 de 13/11/2009, sobre as regras a serem observadas em razão do advento da MP nº 449, de 2008 posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 2009:

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

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

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.”

- caso se entenda pela diversidade de natureza das multas, também não se poderia falar na espécie em retroatividade benigna entre a multa prevista no art. 35 da norma revogada e na novel redação emprestada ao mesmo dispositivo pela Lei nº 11.941;

- nessa linha de raciocínio, o lançamento em testilha deve ser mantido, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, da norma revogada) ou o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Relativamente à matéria tratada no item "c" - multa pelo descumprimento de obrigações acessórias, - a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

- o ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias, portanto não é legítima a aplicação de mais de uma penalidade em razão do cometimento da mesma infração tributária, sendo certo que o contribuinte não pode ser apenado duas vezes pelo cometimento de um mesmo ilícito;

- o que a proibição do *bis in idem* pretende evitar é a dupla penalização por um mesmo ato ilícito, e não, propriamente, a utilização de uma mesma medida de quantificação para penalidades diferentes, decorrentes do cometimento de atos ilícitos também diferentes;

- nessa linha, constata-se que antes das inovações da MP 449/2008, atualmente convertida na Lei 11.941/2009, o lançamento do principal era realizado

separadamente, em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei 8.212/91, além da lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei 8.212/91 (multa isolada);

- com o advento da MP nº 449/2008, instituiu-se uma nova sistemática de constituição dos créditos tributários, o que torna essencial a análise de pelo menos dois dispositivos: artigo 32-A e artigo 35-A, ambos da Lei nº 8.212/91;

- o art. 32-A, em sua redação dada pela MP nº 449/2008, dispõe que:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – 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, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo.

- trata-se de preceito normativo destinado unicamente a penalizar o contribuinte que deixa de informar em GFIP dados relacionado a fatos geradores de contribuições previdenciárias, nos termos do art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91;

- o atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei nº 8.212/91, exceto no que tange ao percentual máximo da multa que, agora, passou a ser de 20% (vinte por cento);

- assim, a infração antes penalizada por meio do art. 32, passou a ser enquadrada no art. 32-A, com a multa reduzida; contudo, a MP nº 449/2008 também inseriu no ordenamento jurídico o art. 35-A, *in verbis*:

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.

- tal dispositivo remete a aplicação do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, que dispõe:

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**;*

- a leitura do dispositivo acima transcrito corrobora a tese suscitada no acórdão paradigma e ora defendida, no sentido de que a o art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de

imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata);

- por certo, deve-se privilegiar a interpretação no sentido de que a lei não utiliza palavras ou expressões inúteis e, em consonância com essa sistemática, tem-se que, a única forma de harmonizar a aplicação dos artigos citados é considerar que o lançamento da multa isolada prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91 ocorrerá quando houver tão-somente o descumprimento da obrigação acessória, ou seja, as contribuições destinadas a Seguridade Social foram devidamente recolhidas;

- por outro lado, toda vez que houver o lançamento da obrigação principal, além do descumprimento da obrigação acessória, a multa lançada será única, qual seja, a prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91;

- essa foi a conclusão a que chegou a eminente relatora do acórdão paradigma e que reflete a melhor interpretação da nova sistemática de lançamento das contribuições previdenciárias;

- ressalta-se que houve lançamento de contribuições sociais em decorrência da atividade de fiscalização que deu origem ao presente feito, como constante do relatório do acórdão recorrido;

- logo, de acordo com a nova sistemática, o dispositivo legal a ser aplicado seria o artigo 35-A da Lei 8.212/91, com a multa prevista no lançamento de ofício (artigo 44 da Lei 9.430/96);

- nessa linha de raciocínio, a cobrança do tributo bem como da multa pelo descumprimento de obrigação acessória devem ser mantidos, com a ressalva de que, no momento da execução do julgado, a autoridade fiscal deverá apreciar a norma mais benéfica: se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP 449.

Ao final, a Fazenda Nacional pede que o recurso seja admitido e, no mérito, lhe seja dado provimento.

Cientificada em 29/05/2013 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 1.155), a Contribuinte ofereceu as Contrarrazões de fls. 1.157 a 1.163, reiterando os fundamentos do acórdão recorrido e aduzindo que o Recurso Especial não deve ser admitido, por apresentar acórdãos paradigmas que versam sobre situações fáticas diferenciadas, não satisfazendo o requisito de admissibilidade do art. 37, § 2º, II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Voto

Conselheira MARIA HELENA COTTA CARDOZO

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Em sede de Contrarrazões, a Contribuinte alega que o apelo não deveria ser admitido, por apresentar acórdãos paradigmas que versariam sobre situações fáticas

diferenciadas, não satisfazendo o requisito de admissibilidade do art. 37, § 2º, II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Entretanto, a Contribuinte não especifica quais os paradigmas que seriam inservíveis, tampouco demonstra a eventual imprestabilidade. Assim, não há como sequer considerar-se alegação genérica, sem qualquer fundamento, restando a esta Conselheira consignar que os paradigmas indicados tratam de situações similares à verificada no acórdão recorrido, de sorte que se prestam a caracterizar as alegadas divergências, razão pela qual o recurso deve ser conhecido.

No mérito, o Recurso Especial trata de três matérias:

a) concessão de assistência médica equivalente a todos os empregados, como condição para não incidência de Contribuições Previdenciárias;

b) multa pelo não pagamento do tributo; e

c) multa pelo descumprimento de obrigações acessórias.

Quanto à matéria tratada no item "a" - **concessão de assistência médica equivalente a todos os empregados, como condição para não incidência de Contribuições Previdenciárias** - o art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991 assim dispõe:

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

(...)

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

(...)

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

Como se pode constatar, a condição para que o valor relativo à assistência médica não integre o salário-de-contribuição é que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

No presente caso, verificou-se a existência de dois planos de saúde distintos, sendo um, de acesso restrito, destinado à cobertura de apenas um dirigente, o Sr. Edson Nascimento Gonçalves, *controller*, e outro, destinado à cobertura dos demais empregados. Assim, não foi cumprido o requisito legal no sentido de que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes, de sorte que a verba deve integrar o salário-de-contribuição.

Oportuno remarcar que a interpretação de dispositivo legal que disponha sobre outorga de isenção deve ser literal, conforme o art. 111, II, do CTN.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, relativamente à matéria tratada no item "a".

Quanto às matérias tratadas nos itens "b" - **multa pelo não pagamento do tributo** - e "c" - **multa pelo descumprimento de obrigações acessórias** - estas serão tratadas em conjunto.

Trata-se de Auto de Infração em que são exigidas Contribuições Previdenciárias devidas pela empresa à Seguridade Social, bem assim, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – GILRAT, contribuições devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais, e contribuições devidas aos terceiros FNDE salário educação, SESI, INCRA, SEBRAE e SENAI, incidentes sobre as remunerações de seus segurados empregados e contribuintes individuais. Além disso, o Auto de Infração abrange crédito tributário relativo à imposição de penalidades em virtude de descumprimento de obrigações acessórias.

Conforme o item 84 do Relatório Fiscal (fls. 102 a 367), houve a comparação entre as penalidades (soma das multas previstas na legislação vigente à época do fato gerador e multa de 75%), para fins de aplicação da retroatividade benigna (Demonstrativo no Anexo XI - fls. 348).

Os artigos da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Lei nº 9.528, de 1997, que previam as penalidades por descumprimento de obrigações principais e acessórias, tinham a seguinte redação:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.

(...)

§4º. A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo.

(...)

§ 7º. A multa de que trata o § 4º sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue.

(...)

Art. 35. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997, sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

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

a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;

c) vinte por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRP;

d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa.”

Assim, no caso em apreço, considerando-se que houve aplicação de multas pelo descumprimento de obrigações principais e acessórias, no contexto de lançamento de ofício, o entendimento desta CSRF é no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixava dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício.

Resta perquirir se as alterações posteriores à autuação, implementadas pela Lei nº 11.941, de 2009, representariam a exigência de penalidade mais benéfica ao Contribuinte, hipótese que autorizaria a sua aplicação retroativa, a teor do art. 106, II, do CTN. Para tanto, porém, é necessário que se estabeleça a exata correlação entre as multas anteriormente previstas e aquelas estabelecidas pela Lei nº 11.941, de 2009, a ver se efetivamente seria o caso, e em que condições aplicar-se-ia a retroatividade benigna.

As alterações promovidas pela Lei nº 11.941, de 2009, nos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, no sentido de uniformizar os procedimentos de constituição e exigência dos créditos tributários, previdenciários e não previdenciários, são as seguintes:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

(...)

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

(...)

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – 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, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

(...)

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.

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.

E o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, por sua vez, assim estabelece:

*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**; (grifei)*

Destarte, resta claro que, com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, o lançamento de ofício envolvendo a exigência de contribuições previdenciárias, bem como a verificação de falta de declaração do respectivo fato gerador em GFIP, sujeita o Contribuinte a uma única multa, no percentual de 75%, sobre a totalidade ou diferença da contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Com efeito, a interpretação sistemática da legislação tributária não admite a instituição, em um mesmo ordenamento jurídico, de duas penalidades para a mesma conduta, o que autoriza a interpretação no sentido de que as penalidades previstas no art. 32-A não são aplicáveis às situações em que se verifica a falta de declaração/declaração inexata, combinada com a falta de recolhimento da contribuição previdenciária, eis que tal conduta está claramente tipificada no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim, conclui-se que deve ser restabelecida a forma de cálculo utilizada no lançamento, que já promoveu a aferição acerca da opção mais benéfica, nos moldes requeridos pela Recorrente, a saber:

Processo nº 10860.720741/2011-03
Acórdão n.º **9202-003.846**

CSRF-T2
Fl. 1.200

- a soma das duas multas, aplicadas nos Autos de Infração de descumprimento de obrigações principais e acessórias, vigentes à época do fato gerador; ou

- a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de contribuição, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, também quanto às matérias dos itens "**b**" e "**c**".

Diante do exposto, em síntese, dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Relatora