Tema 3

As contribuições previdenciárias no Contencioso Administrativo Fiscal Federal

3º lugar

RAFAEL SANTIAGO COSTA*

QUESTÕES ATUAIS SOBRE O CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL ENVOLVENDO AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

* Graduado em Direito pela Universidade Fumec e Coordenador de Equipe no Contencioso Tributário do Escritório Rolim, Viotti & Leite Campos.

RESUMO

O intuito do presente trabalho é discorrer sobre questões atuais envolvendo as contribuições previdenciárias e o contencioso administrativo federal. Essas questões que já estão sendo ou ainda serão analisadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).

Três são os temas abordados: dois dizem respeito diretamente à base de cálculo das contribuições em comento, ao passo que o último tema eleito se refere às penalidades aplicadas pelo descumprimento de obrigações principais e acessórias previstas na legislação de regência.

Inicialmente, o trabalho aborda controvérsias decorrentes do art. 28, § 9º, "q", da Lei nº 8.212/91, que exclui expressamente do salário de contribuição os dispêndios do empregador com a prestação de assistência médica e afins aos seus empregados, mas coloca como requisito para a confirmação da não incidência a concessão do benefício à totalidade dos empregados da empresa.

Além da análise de recente precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o tema, também é apontada situação peculiar e que parece ainda não ter sido enfrentada pelo Carf, relacionada à autonomia dos estabelecimentos para fins de identificação do cumprimento daquele requisito, o que é feito com exemplos e com indicação da posição considerada correta.

Outra questão analisada diz respeito ao julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário nº 478.410/SP, no qual foi apreciada a possibilidade de incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-transporte prestado pelo empregador aos seus funcionários em pecúnia. O trabalho não se limita à análise e ao comentário da decisão, chamando a atenção para a influência que esse julgado trará em julgamentos a serem realizados pelo próprio Carf não apenas em processos que versem sobre vale-transporte, mas também em outros nos quais se analisa diferentes benefícios.

Por fim, a monografia aborda as inovações trazidas pela Lei nº 11.941/09, no que diz respeito às penalidades aplicáveis nos casos de descumprimento de obrigações acessórias e principais vinculadas às contribuições previdenciárias. Grande destaque é dado à possibilidade da retroatividade das atuais penalidades porventura mais benéficas, sendo apresentada crítica direta à Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009.

A conclusão do trabalho em relação a esse último tema é no sentido de que aquela portaria acaba por negar a aplicação retroativa das penalidades efetivamente mais benéficas, criando sistemática que chega até a desconsiderar a natureza das penalidades previstas antes e depois do advento da Lei nº 11.941/2009.

Enfim, três são os temas abordados, e todos podem ser considerados atuais, seja em face de recentes decisões administrativas ou judiciais, seja em decorrência de alterações legislativas, merecendo todos igual atenção.

Esse trabalho se desenvolve com base na análise da jurisprudência do Carf e dos Tribunais judiciais, sendo também verificada a jurisprudência produzida pelos tribunais administrativos que já detiveram a atual competência do Carf no que se refere ao julgamento em segunda instância dos processos administrativos que versam sobre contribuições previdenciárias.

A principal contribuição do texto está em antecipar debates que certamente serão intensificados ou ainda instaurados no âmbito do Carf.

Palavras-Chaves: Assistência médica; Vale-transporte; Penalidades.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO, 591

1 ASSISTÊNCIA MÉDICA, ODONTOLÓGICA E AFINS E A BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, 593

1.1 Concessão de assistência diferenciada, 593

1.2 Autonomia dos estabelecimentos , 601

2 AUXÍLIO-TRANSPORTE E O JULGAMENTO DO RE 478.410: NOVA TENDÊNCIA, 609

3 RETROATIVIDADE BENÉFICA DAS PENALIDADES PREVISTAS NA LEI Nº 11.941/2009, 617

REFERÊNCIAS, 623

INTRODUÇÃO

Com o advento da Lei nº 11.457, de 16 de marco de 2007, restou confirmado e posto em prática o objetivo da União Federal de unificar em um único órgão a atividade de fiscalização e arrecadação dos tributos de sua competência, com vista a uma maior uniformidade e eficiência nos procedimentos correlatos a essas atividades, gerando, por conseguinte, maior arrecadação aos cofres públicos.

Para tanto, foi extinta a Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social, cujas atividades e competências foram incorporadas à Secretaria da Receita Federal, a qual teve a denominação alterada, pelo art. 1º da Lei nº 11.457/2007, para Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB). E esse órgão, vinculado ao Ministério de Estado da Fazenda, passou a ser responsável pelas atividades de tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento também no que se refere às contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91 (contribuições previdenciárias e demais incidentes sobre a remuneração pelo trabalho, essas últimas destinadas a terceiros).

Diante dessa unificação da atividade arrecadatória e fiscalizatória, nada mais natural e necessário que também se promover a uniformização dos procedimentos administrativos relacionados à constituição dos créditos tributários agora geridos pela SRFB, bem como das regras de tramitação e julgamento dos processos administrativos decorrentes daquela atividade de lançamento e cobrança.

Por tal razão, o art. 4º da Lei nº 11.457/2007 determinou a transferência para a SRFB dos processos administrativos referentes às contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros, ao passo que o art. 25 indicou a sujeição também desses processos às normas contidas no Decreto nº 70.235, de 6 de marco de 1972.

Ato contínuo, estabeleceu a lei, em seu art. 29, a transferência para o 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda da competência para julgamento dos recursos apresentados no decorrer daqueles processos administrativos, até então atribuída ao Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS). E a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, nos arts. 48 a 52, determinou o repasse de todas as atividades dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), instalado em seguida pelo Ministro de Estado da Fazenda com base nessa última lei.

Esse breve resumo da evolução legislativa, com enfoque na competência para análise e julgamento dos processos administrativos que versam sobre contribuições previdenciárias, embora contenha informações notórias e já não tão recentes, apresenta-se indispensável ao desenvolvimento do presente trabalho.

Afinal, o principal escopo dessa monografia é justamente tentar contribuir para os debates que já estão sendo ou ainda serão travados no Carf durante a análise de assuntos atrelados às contribuições previdenciárias e outras destinadas a terceiros. Como se verá, ao longo do trabalho, algumas das questões a serem analisadas já tinham sido objeto de debate perante o CRPS e o 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, e as conclusões então firmadas já passam por alguma alteração perante o Carf. Entretanto, dada a constante evolução legislativa e jurisprudencial sobre as contribuições previdenciárias, outras questões serão enfrentadas de forma inaugural pelo Carf.

Serão abordados três temas, considerando o leque de assuntos correlatos às contribuições previdenciárias sujeitos à apreciação do Carf, bem como o intuito desse trabalho de apresentar questões atuais e relevantes.

O primeiro deles focará um único benefício usualmente ofertado pelos empregadores a seus funcionários e que gera enorme controvérsia acerca da necessidade ou não de sua inclusão no salário de contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias e das demais incidentes sobre a remuneração pelo trabalho. Trata-se da concessão de assistência médica, odontológica e outras semelhantes. Será analisado não apenas relevante precedente proferido pelo Carf sobre a matéria (Acórdão nº 9202-00.295), mas também questão correlata, cuja análise, ressalvada eventual falha dessa pesquisa, ainda não foi efetuada pelo Carf.

O segundo tema decorre do entendimento a que chegou a maioria dos Ministros do Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário nº 478.410/SP, que versava sobre a incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre o fornecimento em dinheiro de auxílio-transporte por determinada empresa aos seus empregados. Não é o objetivo dessa parte do trabalho analisar a fundo a concessão específica desse auxílio, mas os fundamentos e efeitos da conclusão a que chegou nossa Suprema Corte, que certamente influenciará julgamentos administrativos e judiciais relacionados não só ao auxílio-transporte, mas também a outras parcelas cuja concessão gere igual controvérsia.

Por fim, será tratada questão que muito em breve estará sob apreciação do Carf e que decorre de outras inovações trazidas pela própria lei que determinou a criação desse órgão de julgamento (Lei nº 11.941/2009). São as alterações promovidas na Lei nº 8.212/91 em relação às penalidades aplicadas em face do descumprimento das obrigações principais e acessórias referentes às contribuições previdenciárias.

Como se percebe, embora os temas a serem abordados não se apresentem total e diretamente relacionados, o intuito principal desse trabalho é trazer para debate questões pertinentes às contribuições previdenciárias e que certamente serão enfrentadas ainda mais detidamente pelo Carf. Essas questões podem ser consideradas atuais sob diferentes aspectos, seja diante de inovações legislativas, em decorrência de decisões proferidas recentemente em âmbito administrativo e judicial, e até mesmo em decorrência da aplicação de normas já há muito existentes a casos peculiares de determinados segmentos empresariais.

1 ASSISTÊNCIA MÉDICA, ODONTOLÓGICA E AFINS E A BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

1.1 Concessão de assistência diferenciada

Para melhor contextualizar a abordagem do tema, vale lembrar que o art. 28, I, da Lei nº 8.212/91, apresenta como conceito de salário de contribuição para o empregado e trabalhador avulso à

> remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados 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 (BRASIL. Lei nº 8.212, 1991, art. 28, I).

Os §§ 7º e 8º daquele dispositivo confirmam a necessidade de inclusão no salário de contribuição de algumas verbas específicas, ao passo que o § 9º apresenta uma relação de diversas rubricas que não devem ser consideradas

naquela base de cálculo. Assim é o tratamento atribuído à verba que se propõe a analisar nesse momento:

> § 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; (BRASIL. Lei nº 8.212, 1991).

Nos termos expressos e literais dessa norma, não integram o salário de contribuição os valores gastos pelo empregador em decorrência do fornecimento a seus empregados de assistência médica, odontológica e similares, seja por meio de serviços próprios da empresa ou via entidades conveniadas. Entretanto, a norma apresenta um requisito para a sua aplicação plena: o benefício deve ser concedido a todos os empregados e dirigentes da empresa.

O intuito da norma é inequívoco. Busca, por um lado, incentivar o empregador a conceder o benefício em análise, que apresenta clara feição assistencial e complementar às próprias atividades da seguridade social, e, de outro, evitar que seja prestado como forma de beneficiar grupos específicos vinculados à empresa, passando a configurar um *plus* salarial auferido apenas por pessoas de cargo mais elevado dentro do quadro da empresa.

Ou seja, sendo a assistência prestada a todos os funcionários e dirigentes, confirma-se o intuito assistencial da empresa ao concedê-la; caso contrário, os valores decorrentes deverão ser incluídos no salário de contribuição dos empregados e dirigentes beneficiados de forma preferencial.

Essa expressa exigência legal não foi relativizada pela jurisprudência que se firmou nos órgãos administrativos que detinham competência para análise da matéria anteriormente ao Carf, o mesmo sendo verificado perante o Poder Judiciário pátrio.

Nesse sentido, seguem alguns precedentes administrativos:

> PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – SALÁRIO UTILIDADE – PLANO DE SAÚDE – INCIDÊNCIA.

O valor referente ao plano de assistência médica, pago pela empresa em favor de seus empregados em desacordo com a legislação previdenciária, integra o salário de contribuição.

CONHECIDO – IMPROVIDO. (BRASIL. Ministério da Previdência Social. *Conselho de Recursos da Previdência Social.* 4ª Câmara de Julgamento. NFLD nº 35.814.830-8. Acórdão nº 981/2007. Rel: Bernadete de Oliveira Barros. Sessão: 16.04.2007).[1]

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PLANO DE SAÚDE NÃO ESTENDIDO A TOTALIDADE DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES DO SUJEITO PASSIVO. Integra o salário-de-contribuição os valores pagos pelo sujeito passivo referente s a plano de saúde dos segurados que lhe prestam serviços quando este benefício não é estendido a totalidade de seus empregados e dirigentes, bem como, os valores referentes a plano de saúde pagos a pessoas físicas ligadas por vínculos de parentesco a estes segurados. (BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto. Acórdão nº 14-21152, de 23.10.2008)

Na esfera judicial, merecem destaque os seguintes julgados.

[...]. DESPESA MÉDICA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. 1. [...]

2. Se a contribuinte não traz prova inequívoca da sua alegação, permanece válida a autuação fiscal referente à contribuição previdenciária incidente sobre os valores de plano de saúde que não é pago à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa conforme dispõe o art. 28, parágrafo 9º, q, da Lei nº 8.212/91.

3. Apelações e remessa oficial não providas. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. AC 2006.81.00.002941-3. Rel: Des. Federal Marcelo Navarro. 16.01.2009)

[...]. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ASSISTÊNCIA A SAÚDE. NÃO INCIDÊNCIA. [...].

1 Assim consta do voto condutor desse julgado:
"Da análise dos autos, verifica-se que a autoridade notificante constatou que, a partir da competência 10/2000, o plano de saúde concedido pelo contribuinte não é extensivo a todos os seus empregados.
Assim, em observância ao disposto na alínea "q", do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212, levantou corretamente o presente débito, já que, por não ser extensivo a todos os empregados, o valor relativo à assistência médica pago pela empresa não goza da isenção a que se refere o aludido dispositivo legal." (BRASIL. Ministério da Previdência Social. *Conselho de Recursos da Previdência Social.* 4ª Câmara de Julgamento. NFLD nº 35.814.830-8. Acórdão nº 981/2007. Rel: Bernadete de Oliveira Barros. Sessão: 16.04.2007).

> 1. Agravo de Instrumento objetivando o prosseguimento de NFLD's que constituíram créditos de contribuição previdenciária incidentes sobre os valores relativos a planos de saúde dos empregados, pagos pela empresa, bem como sobre a remuneração dos estagiários, haja vista a desnaturação dos contratos de estágio.
>
> 2. A Lei nº 8.212/91, art. 28, §9º, alínea "q", prevê que não integram o salário-de-contribuição os valores relativos à assistência prestada por serviço médico, próprio da empresa ou por ela conveniado, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.
>
> [...]. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. 3ª Turma. AG 2007.05. 00.019964-0. Rel: Des. Federal Frederico Pinto de Azevedo. 19.11.2007)

Dessa forma, não há duvidas acerca da necessária observância daquele requisito legal para que os valores gastos pelas empresas ao prestar assistência medica e odontológica a seus funcionários não sejam considerados na base de cálculo das contribuições. Contudo, outras dúvidas decorrem justamente da aplicação desse requisito legal.

A primeira delas refere-se à prestação de assistência em condições diferenciadas entre os funcionários e dirigentes de uma mesma empresa, e alguns são beneficiados com uma cobertura assistencial mais ampla e confortável do que outros. Não se trata de situação pouco usual e muitas são as autuações fiscais, exigindo das empresas o recolhimento de contribuições previdenciárias supostamente incidentes sobre o valor correspondente ao diferencial do benefício.

Diversas são as decisões administrativas corroborando o entendimento da Fiscalização. Afinal, o intuito da norma não seria justamente evitar que determinados funcionários e dirigentes recebam benefício velado não extensivo às demais pessoas vinculadas a uma mesma empresa?

Entretanto, não se pode desconsiderar que um dos princípios basilares da atividade administrativa é aquele pautado na legalidade. No que se refere à fiscalização tributária, esse princípio gera efeitos consideráveis, e não é legítima a exigência do cumprimento de qualquer obrigação tributária que não se encontre devidamente prevista em lei.

E, como visto, a alínea "q" do § 9º do art. 28, da Lei nº 8.211/91, apresenta como única exigência para que os valores gastos pela empresa com assistência médica e afins a seus empregados não sejam incluídos no salário de contribuição que o benefício seja prestado a todos os funcionários e dirigentes.

Não há exigência de que a assistência seja prestada de forma idêntica a todos os empregados.

A controvérsia, portanto, gira em torno do confronto entre o aparente intuito da norma de evitar um tratamento desigual entre os funcionários de uma mesma empresa e a necessária observância do princípio da legalidade. Não se trata de questão de fácil solução, tendo sido objeto de fortes divergências dentro de um mesmo colegiado do 2° Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Com efeito, no intervalo de apenas cinco meses, a 5ª Câmara daquele Conselho proferiu ao menos dois acórdãos claramente antagônicos. Situações fáticas em tudo semelhantes foram analisadas naquelas ocasiões, e em ambas fora verificada a concessão de assistência médica e odontológica a todos os funcionários e dirigentes da empresa, porém, com certa diferenciação em relação a determinado grupo.

Em um dos casos se entendeu pela não incidência das contribuições previdenciárias, concluindo-se no outro pela incidência. Considerando que as ementas dos julgados não reproduzem a principal celeuma então submetida à apreciação dos Conselheiros, segue transcrição de trechos dos relatórios e votos vencedores de cada caso, confirmando a divergência acima resumida:

> Ainda segundo o RF, constituem fatos geradores das contribuições lançadas os valores pagos, retirados da contabilidade da recorrente, a título de assistência médica.
>
> A fiscalização chegou a conclusão que esses valores integram, o Salário-de-Contribuição (SC) devido aos segurados das obras e da administração serem atendidos por plano de saúde e os diretores são atendidos por outro plano, segundo a fiscalização, com maior abrangência nos serviços prestados.
>
> Quanto ao mérito, o cerne da questão refere-se se integra, ou não, o SC o oferecimento à totalidade dos segurados da empresa de assistência médica em planos distintos, com benefícios distintos.
>
> [...]
>
> Outro ponto a esclarecer é que a fiscalização confirma, em diversos pontos dos autos, que o serviço é prestado à totalidade dos segurados.
>
> A legislação trata do assunto.
>
> [...]

Como podemos conferir, a única condição presente na legislação é que o plano de saúde tenha cobertura que abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Ressalte-se que o termo cobertura, presente na legislação, não possui ligação com a cobertura do plano (clínicas, procedimentos, hospitais), mas sim com a totalidade dos segurados. Ou seja, todos os segurados têm que estar cobertos.

A legislação não possui condição que determine condição de planos idênticos a todos os segurados. A única condição existente é que todos os segurados estejam cobertos.

Compreendemos a motivação da fiscalização, que tributou os valores devido à falta e isonomia entre os planos oferecidos, mas não há na legislação essa determinação.

Portanto, estando presente a única condição para que os valores não integrem o SC, cobertura de todos os segurados, não há como tributar esses valores. (BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda – CARF. PTA nº 35318.001033/2005-09. Acórdão nº 205-00.833. Rel: Conselheiro Marcelo Oliveira. Sessão de 02.07.2008)

O relatório fiscal de fls. 59/62 informa que a notificada mantém contrato coletivo de plano de saúde com a empresa Bradesco Saúde, mas que tal benefício não é extensivo a todos os empregados e dirigentes da mesma, estando disponível apenas para os gerentes. Aduz que em contato com os empregados da notificada, os mesmos disseram que os planos de saúde que lhes são disponibilizados são Unimed e Amil.

Assim, os valores recebidos pelos segurados beneficiários do saúde Bradesco, foram considerados salário de contribuição, sendo descontados os valores custeados pelos mesmos.

Com efeito, a recorrente conveniou assistência médica e a ofereceu a todos os empregados, que em todos os planos arcam com uma parte do custo acordado. Entretanto, os gerentes da recorrente possuem assistência médica diferenciada, o que vem a ser considerado um plus na sua remuneração, uma vez que, diferentemente dos demais empregados, possui plano de saúde mais abrangente, com baixa participação, o que indiretamente reflete em ganhos salariais maiores.

[...]

A previsão legal que isenta a assistência médica de contribuição previdenciária traz como base a isonomia no tratamento dos segurados, empregados e dirigentes, o que não foi obedecido no caso em tela.

[...]

Assim sendo, o fornecimento de assistência médica diferenciada aos gerentes da recorrente, por não se dirigir à totalidade de seus empregados, integra o salário-de-contribuição devendo incidir contribuição previdenciária sobre o mesmo. (BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda – CARF. PTA nº 37297.003789/2006-86. Acórdão nº 205-01.476. Rel: Conselheira Liege Lacroix Thomasi. Sessão de 02.12.2008)

Como se constata dessas transcrições, os detalhes fáticos eram basicamente os mesmos, ficando a divergência em torno da interpretação da exigência legal de que a assistência fosse concedida a todos os empregados e dirigentes da empresa. Prevaleceu, em um primeiro momento, o entendimento de que essa exigência não implica necessidade de concessão igualitária da assistência e, em outro, o de que eventual diferenciação no plano de assistência implica a tributação do custo correspondente a essa diferença.

E foi justamente essa divergência que foi recentemente dirimida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Carf (talvez ainda não de forma definitiva e inalterável) ao proferir, em 22.09.2009, o Acórdão nº 9202-00.295, quando restou apreciado o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra aquele acórdão proferido no PTA nº 35318.001033/2005-09.

Pela clareza e completude do voto proferido pelo Conselheiro Relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, limitamo-nos a transcrever seus principais trechos:

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais para concessão de tal verba, sem a incidência de contribuições previdenciárias, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

[...]

Com efeito, tivesse o legislador ordinário a intenção de impor outros requisitos à concessão da referida benesse, teria feito de forma explícita e clara no bojo da

> norma legal, acima transcrita, o que não se verifica no caso vertente, não podendo o aplicador da lei conferir interpretação que extrapola o próprio texto legal, especialmente tratando-se de isenção, cuja legislação deverá ser aplicada literalmente.
>
> Assim não o tendo feito, torna-se defeso ao intérprete da lei, especialmente àqueles que exercem a atividade judicante no âmbito administrativo, concluir diversamente daquilo que a norma estabelece de forma clara e objetiva: **Não incidirão contribuições previdenciárias sobre tais verbas se FOREM EXTENSIVOS A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES**.
>
> Repito, inexiste no dispositivo legal retro, à toda evidência, qualquer outro pressuposto legal que não seja o supramencionado, capaz de justificar a reforma do Acórdão guerreado. (BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda – CARF. Acórdão nº 9202-00.295, destaques constantes do original)

Nesse julgamento, entendeu-se, portanto, pela prevalência do princípio da legalidade, afastando a incidência das contribuições previdenciárias pelo fato de a norma de regência não estabelecer que a assistência médica e odontológica deva ser igual para todos os funcionários de uma empresa, mas apenas que ela seja proporcionada a todos.

Trata-se de decisão que certamente influenciará os julgamentos a serem verificados no Carf sobre a matéria, que parece ainda não ter sido devidamente apreciada pelo Poder Judiciário.

Apenas para que não fique sem registro, a 4ª Câmara de Julgamento do CRPS já havia proferido decisão unânime sustentando o mesmo entendimento, sendo nessa pesquisa apresentados trechos do voto condutor do Acórdão nº 2636/2005, de lavra do Conselheiro Fábio Pereira Fonseca Aires:

> Da interpretação literal do citado artigo, com a devida venia à SRP, verifica-se somente uma condição para que os valores pagos a título de assistência médica (planos de saúde) não integrem o salário-de-contribuição, qual seja, "desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa".
>
> A própria fiscalização às fls. 70 reconhece que os planos de saúde são oferecidos a todos os segurados empregados.
>
> Ressalte-se que não há nos dispositivos legais que definem os requisitos para isenção de contribuições sobre valores pagos a título de assistência médica, no

> caso alínea "q", § 9º do artigo 28 da Lei 8212/91 e inciso XVI, § 9º do artigo 214 do Decreto 3.048/99, qualquer exigência de que os planos de saúde de todos os segurados empregados tenham que ser vinculados à uma mesma empresa ou que tenham que ser do mesmo tipo.
>
> O que a Lei exige é que os serviços de assistência médica ou odontológica abranjam todos os segurados empregados da notificada, e outra situação não ocorreu.
>
> [...]
>
> A título de argumentação, deveria a empresa pagar planos de saúde com cobertura internacional para empregados que não tem condições de viajar para o exterior?
>
> Convém frisar que não há na Lei que define os requisitos para isenção de contribuições sobre os valores relativos assistência médica, qualquer determinação de que os planos de saúde sejam idênticos, mas sim que haja assistência médica para todos os segurados empregados.
>
> Sendo assim, não pode a SRP, como órgão da administração pública, extrapolar os ditames da Lei, dando uma interpretação extensiva se a norma assim não dispuser, pois está afrontando o princípio da legalidade e consequentemente os artigos 37 da Constituição Federal e artigo 2º da Lei 9.784/99 que regula os procedimentos administrativos em âmbito federal, in verbis: (BRASIL. Ministério da Previdência Social. Conselho de Recursos da Previdência Social. 4ª Câmara de Julgamento. NFLD nº 35.566.687-1. Sessão: 26.10.2005).

Essa não é a única controvérsia decorrente do art. 28, § 9º, "f" da Lei nº 8.212/91, ou melhor dizendo, da exigência "desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa" contida na sua parte final.

1.2 Autonomia dos estabelecimentos

Existem casos em que uma empresa possui diversos estabelecimentos, muitas vezes situados em Estados diferentes e, portanto, sujeitos à realidade distinta, ainda que atuantes no mesmo ramo de atividades da matriz. Exemplos notórios são aqueles que envolvem empresas atuantes no ramo de transporte de passageiros ou cargas e, principalmente, na construção civil.

Como se viu, a legislação exige que a assistência médica e odontológica seja prestada a todos os funcionários da empresa para que o valor correspondente não seja considerado integrante do salário de contribuição.

Indaga-se, portanto, se a concessão do auxílio a todos os funcionários de um estabelecimento da empresa e sua não concessão a nenhum dos funcionários de outro estabelecimento da mesma empresa implica a tributação da verba despendida com o auxílio prestado naquele primeiro estabelecimento.

Para que a análise seja efetivamente pertinente, esclarece-se desde já que não se trata de estabelecimentos criados apenas para eventual economia tributária, concentrando a maior parte dos funcionários no estabelecimento não alcançado pelo benefício e deixando vinculados ao outro apenas um seleto grupo de pessoas que serão beneficiadas com a concessão do auxílio.

Tratam nossos exemplos de empresas idôneas e com atividades econômicas desenvolvidas em todo o território nacional, de modo que seus estabelecimentos exercem efetiva atuação na consecução dos objetivos sociais da empresa, e, em muitos casos, são criados estabelecimentos transitórios visando a atender demandas específicas e, portanto, com prazo certo para serem baixados ou se tornarem inativos.

Como é de se esperar, os funcionários de cada filial, assim como os próprios estabelecimentos, estão vinculados não apenas a realidades distintas, mas a sindicatos regionais, envolvidos em diferentes negociações que acarretam na formalização de convenções trabalhistas a serem observadas de forma exclusiva pelo estabelecimento e funcionários vinculados aos sindicatos envolvidos nas negociações.

Nesse ponto, vale novamente recordar que o objetivo da norma insculpida no art. 28, § 9º, "f", da Lei nº 8.212/91, é evitar que as assistências nela tratadas sejam concedidas a determinados funcionários ou categorias como forma de benefício adicional em razão de seus cargos e, portanto, de remuneração complementar e destinada a retribuir o trabalho daqueles poucos agraciados, o que está fixado no *caput* do art. 28 como principal fator para configuração do salário de contribuição.

Entretanto, muitos são os casos em que a assistência médica e odontológica decorre de cláusulas expressas das convenções coletivas a que se encontram vinculados determinados estabelecimentos de uma empresa, ocorrendo, evidentemente, variações entre um estabelecimento e outro no que se refere a esse aspecto.

Exemplificando, determinada empresa possui matriz e diversos estabelecimentos filiais em Pernambuco, além de um estabelecimento situado em Minas

Gerais. A convenção coletiva de trabalho que deve ser observada pelos estabelecimentos pernambucanos certamente não é a mesma daquela aplicável ao estabelecimento mineiro, simplesmente pela questão da limitação geográfica da competência dos sindicatos.

A convenção firmada pelos sindicatos representativos de classes com atuação em Pernambuco fixou que a empresa concederia a seus empregados assistência médica e odontológica, não sendo verificado o mesmo na convenção firmada em Minas Gerais. Diante dessa peculiaridade, a empresa concede a assistência a todos os empregados de seus estabelecimentos pernambucanos, mas não o faz em relação a nenhum dos que trabalham em Minas Gerais.

Ou seja, em nosso exemplo, naqueles estabelecimentos sujeitos à convenção na qual se estabelecia a concessão da assistência, **TODOS** os funcionários, independentemente de cargo, função ou salário, são alcançados pela assistência, ao passo que no estabelecimento vinculado à convenção sem exigência semelhante, **NENHUM** funcionário é assistido. Não há dúvidas, então, de que **a assistência não é prestada a um grupo seleto de funcionários, mas em função de convenção coletiva específica e, portanto, beneficiando a totalidade dos funcionários dos estabelecimentos vinculados àquela convenção**.

Dessa forma, não há de se falar na concessão de ganhos habituais destinados a retribuir o trabalho de determinados funcionários (fato gerador das contribuições previdenciárias), mas na prestação de assistência com inequívoco caráter social em atendimento a convenção coletiva, sem qualquer intuito de privilegiar determinados funcionários.

Para que o exemplo fique ainda mais palpável, esclarece-se que a empresa em questão se trata de uma transportadora, cuja atividade demandou a criação daquele único estabelecimento mineiro para manter uma garagem com oficina para manutenção e depósito de seus veículos em trânsito. Naquele local trabalham de forma esporádica alguns funcionários específicos, tais como vigilantes, mecânicos e faxineiros, que não correspondem a nem mesmo 2% do número total dos empregados daquela empresa.

Ou então, considere-se tratar de uma construtora com atuação quase que exclusiva em Pernambuco e que foi contratada para desenvolver determinado projeto em Minas Gerais, surgindo a necessidade de criar um estabelecimento no local da obra (não apenas a matrícula da obra). Como a previsão de conclusão

do projeto seria de um ano, a construtora contrata em Minas Gerais alguns operários que ficam diretamente vinculados àquele estabelecimento.

Em casos como esse, de inegável idoneidade a criação e funcionamento dos estabelecimentos, a análise se o benefício é prestado a todos os funcionários e dirigentes deve ser efetuada em relação a cada estabelecimento (ou pelo menos individualizando alguns estabelecimentos, como os dos exemplos dados). Não se pode exigir, por exemplo, que a empresa firmasse contrato de assistência médica com determinada empresa para atendimento de poucos e transitórios funcionários. Principalmente nos casos em que o benefício decorre de convenção coletiva de trabalho para a maioria dos estabelecimentos da empresa, não se verificando o mesmo em relação àqueles especificamente considerados.

Tal conclusão decorre do próprio e efetivo objetivo do requisito previsto no art. 28, § 9º, "q" da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que se apresenta uma crítica à consideração de que a norma em questão se classifica como isentiva e sujeita ao art. 111, II do Código Tributário Nacional (BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966). Trata-se de clara hipótese de não incidência, excluída em definitivo do fato gerador do tributo, não sendo aplicáveis as mesmas regras restritivas no que se refere à interpretação.

Com efeito, a própria natureza e caráter da verba indicam a impossibilidade de ser considerada na base de cálculo das contribuições incidentes sobre a remuneração. Se for prestada a todos os funcionários, não se deve falar em remuneração pelo trabalho, não se adequando ao *caput* do art. 28. Trata-se o dispositivo de mera confirmação da não incidência. Aliás, totalmente dispensável.

Ainda que assim não se entenda, não pode o dispositivo que alberga a interpretação literal ser invocado em defesa de teses que se colocam de forma claramente contrária ao objetivo da norma, como já decidido pelo STJ:

> ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. [...]. ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 111, INCISO II, DO CTN. LEI N. 4.506/64 (ART. 17, INCISO III). DECRETO N. 85.450/80. PRECEDENTES.
>
> 1. O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas.

[...]

3. Recurso especial conhecido e não-provido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Rel. Min. João Otávio de Noronha. Julgado em 17.02.2005. *DJ*, 16.05.2005, p. 275)

Nesse mesmo sentido é o posicionamento da doutrina mais autorizada, que não permite a aplicação do art. 111 do CTN de forma absoluta, como justificativa de situações carentes de razoabilidade, senão vejamos:

> Ocorre que o elemento literal, como por nós já várias vezes afirmado, é absolutamente insuficiente. Assim, a regra do art. 111 do Código Tributário Nacional, há de ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam integração por equidade. Sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, ajustadas aos elementos sistemático e teleológico, deve prevalecer aquela que melhor realize os princípios constitucionais e permita a solução que mais se aproxime dos valores essenciais que ao Direito cumpre realizar – a saber, a segurança e a justiça. É inadequado o entendimento segundo o qual a interpretação das normas reguladoras das matérias previstas no art. 111 do Código Tributário não admite outros métodos, ou elementos de interpretação, além do literal. O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermeneuta pode e deve utilizar todos os elementos de interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas (MACHADO, 2005, p. 126).
>
> Não obstante se preceitue a interpretação literal nas matérias assinaladas, não pode o intérprete abandonar a preocupação com a exegese lógica, teleológica, histórica e sistemática dos preceitos legais que versem as matérias em causa (AMARO, 2008, p. 222).

A nossa conclusão tem base também no princípio da autonomia dos estabelecimentos para fins fiscais, devidamente explicitado nos seguintes precedentes do TRF da 1ª Região (sem destaques nos originais):

> [...] TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR. ILEGITIMIDADE PASSIVA. CONTRIBUIÇÕES PARA SEST E SENAT. LEI 8.706/93. ALTERAÇÃO DO SUJEITO ATIVO. [...]

1. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que em se tratando de tributo cujo fato gerador operou-se de forma individualizada tanto na matriz quanto na filial, não se outorga à matriz legitimidade para demandar, isoladamente, em juízo em nome das filiais, porque para fins fiscais ambos estabelecimentos são considerados autônomos – REsp 674.698/SC, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 19/12/05.

2. As contribuições para o SEST e SENAT têm a exigibilidade individualizada, pois os fatos geradores se operam para cada filial, separadamente da matriz; conclusão a que se chega tendo em vista o reconhecimento de personalidades jurídicas distintas e a própria autonomia que comportam as filiais em relação à matriz.

[...].

9. Processo extinto, sem julgamento do mérito, em relação às impetrantes domiciliadas em São Paulo/SP, Ponte Nova/MG, Cataguases/MG e Muriaé/MG, ante a ilegitimidade passiva ad causam do Gerente Executivo do INSS em Barbacena/MG, indicado como autoridade coatora.

10. Quanto à impetrante sediada em Ubá/MG, apelação a que se nega provimento. (BRASIL. AMS 2000.38.00.013796-8/MG, Rel. Des. Federal Maria Do Carmo Cardoso, Oitava Turma, DJ p.192 de 02.06.2006)

[...]. EXCLUSÃO, A TÍTULO DE ERRO MATERIAL, DE PARCELAS TIDAS COMO INDEVIDAS POR SEREM RELATIVAS A ESTABELECIMENTOS FILIAIS QUE NÃO PARTICIPARAM DA DEMANDA. [...].

[...]

2. Segundo a teoria geral do direito, é de se concluir que a sociedade empresária, pessoa jurídica una, é que possui personalidade jurídica. A instituição de estabelecimentos secundários não implica a cisão da sociedade. Logo, não há que falar em pluralidade de pessoas, correspondentes a tantos estabelecimentos quantos sejam criados pela empresa.

3. Não obstante, no âmbito tributário, por uma ficção jurídica, os estabelecimentos, matriz e filiais, são considerados como um contribuinte isolado, com autonomia fiscal e capacidade de contrair, gerar obrigação tributária. Isso significa dizer que a relação jurídico-tributária, surgida em razão de determinado fato gerador, se estabelece entre o fisco e o estabelecimento matriz/filial/sucursal no qual ocorreu o aludido fato.

4. Hipótese em que os estabelecimentos filiais participaram da relação processual, vez que, in casu, as empresas autoras vieram a juízo por seus estabelecimentos

> matrizes e filiais e, por conseguinte, os créditos relativos aos fatos geradores neles ocorridos, devidamente documentados nos autos, também foram objeto da ação.
>
> [...]
>
> 6. Segurança concedida. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Quarta Seção. MS 2005.01.00.020457-0/PA. Rel. Des. Federal Leomar Barros Amorim de Sousa. *DJ*, 02.02.2007, p. 14).

No caso das contribuições previdenciárias, apresenta-se nítida a necessidade de consideração do princípio em questão. Embora exista a figura do estabelecimento centralizador (matriz, em regra), todas as declarações (GFIP) e recolhimentos (GPS) são efetuadas de forma segregada por estabelecimento, como confirmam, a título de exemplo, os arts. 47, III e VIII, e § 5º, 133, 291, I e III, e 396, parágrafo único, I, todos da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

Ou seja, a SRFB exige um controle minucioso e individualizado para cada estabelecimento de uma mesma empresa, não podendo desconsiderar essa autonomia quando da verificação do cumprimento das obrigações previdenciárias, principalmente no caso em análise, no qual se analisa a concessão pela empresa de igual tratamento a todos os seus funcionários.

A Súmula 351 do STJ pode ser invocada por analogia em reforço dessa tese:

> A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 351).

Pelo resultado de nossa pesquisa, não totalmente isenta de falhas, o Carf ainda não analisou a situação em comento, de modo que esse ponto do trabalho visa justamente antecipar o debate acerca do assunto.

Tendo em vista esse intuito, não podemos deixar de apresentar precedente desfavorável à tese aqui defendida, proferido pela 4ª Câmara de Julgamento do CRPS ao julgar, em 27.10.2004, recurso interposto pelo contribuinte na NFLD nº 35.530.420-1. A situação analisada naquela ocasião em muito se assemelha a um dos exemplos dados acima, como demonstra trecho do relatório apresentado pelo Conselheiro Rogério de Lellis Pinto:

> Segue dizendo <os auditores fiscais> ainda que a empresa não fornecia o seguro saúde a todos os seus funcionários, já que na filial de Almas-TO, não havia desconto de assistência médica nem esta era oferecida a seus funcionários, assim não preenchia todos os requisitos para que a utilidade não integrasse o conceito de salário contribuição.
>
> [...]
>
> Na sequência explica <o contribuinte> que os motivos pelos quais seus funcionários em Almas-TO não recebiam o auxílio saúde, era devido ao fato do município tratar-se de uma cidade pequena, sem rede privada de saúde, e assim nenhuma vantagem lhe serviria a utilidade em questão (BRASIL. Ministério da Previdência Social. Conselho de Recursos da Previdência Social. 4ª Câmara de Julgamento. NFLD nº 35.530.420-1. Sessão: 27.10.2004).

E assim concluiu o Relator após transcrever a alínea "q" do § 9º do dispositivo que temos analisado à exaustão:

> Do texto legal, denota-se com meridiana clareza, que a assistência médica fornecida pelo empregador ao empregado, para não estar no campo de incidência de contribuição previdenciária, deverá indissoluvelmente ser dirigida a todos àqueles que trabalham para empresa, inclusive, seus próprios dirigentes. Do contrário, integrará o conceito de salário para fins da referida Lei.
>
> [...]
>
> Ademais, as justificativas do Recorrente para o não fornecimento de assistência médica aos seus funcionários de Almas – TO, não tem qualquer sustentação legal, conquanto a norma isentiva é clara ao dizer que deve ser concedida a todos os funcionários para não integrar o conceito de salário, o que deve ser interpretado de forma literal (art. 111, II do CTN), ao passo que as "as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas". (Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*. 25 Ed. Pág. 226)

A nosso ver, a matéria não foi analisada com a atenção merecida nessa ocasião. Já demonstramos nossa discordância com a classificação da norma em comento como isentiva e, principalmente, com a simples invocação do art. 111 do CTN como óbice a toda e qualquer análise do objetivo de determinado dispositivo e de sua aplicabilidade em casos concretos.

Ora, se "as justificativas do Recorrente para o não fornecimento de assistência médica aos seus funcionários de Almas - TO, não tem qualquer sustentação legal", parece-nos que são extremamente razoáveis e dignas de consideração. Afinal, se não existe rede privada de atendimento na cidade (partimos da premissa que se trata de fato verdadeiro), por qual razão deverão os funcionários vinculados ao estabelecimento situado naquela cidade receberem assistência médica privada?

Apresenta-se razoável considerar que o fato de apenas aqueles funcionários da empresa não receberem assistência médica seja motivo para se considerar que o benefício concedido a todos os demais empregados deve ser tido como integrante do salário de contribuição?

Pertinente nesse momento nova transcrição de trecho do voto proferido pelo Conselheiro Fábio Pereira Fonseca Aires no julgamento da NFLD nº 35.566.687-1, já comentado: "A título de argumentação, deveria a empresa pagar planos de saúde com cobertura internacional para empregados que não tem condições de viajar para o exterior?". Trazendo essa perplexidade para o caso que analisamos nesse momento, deveria a empresa pagar planos de saúde para funcionários que não terão a menor possibilidade de utilizá-los? E isso apenas para que possa afirmar que todos os funcionários de todos os seus estabelecimentos são alcançados pela cobertura, tornando inquestionável a aplicabilidade da norma de não incidência?

São casos como esses que acreditamos ser em breve objeto de análise pelo Carf, gerando novos e interessantes precedentes relacionados ao art. 28, § 9º, "q", da Lei nº 8.212/91.

2 AUXÍLIO-TRANSPORTE E O JULGAMENTO DO RE 478.410: NOVA TENDÊNCIA

Outra parcela que recebeu expresso tratamento do § 9º do art. 28, da Lei nº 8.212/91, foi aquela recebida pelo empregado a título de vale transporte, indicando a alínea "f" daquele dispositivo que o fornecimento desse auxílio deve se dar "na forma da legislação própria".

A legislação em questão se resume à Lei nº 7.418/85 e ao Decreto nº 95.247/87, e o art. 2º da lei estabelece que o vale transporte nela previsto:

a) não tem natureza salarial, nem se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos; b) não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço; c) não se configura como rendimento tributável do trabalhador.

Seu art. 4º sugere, ou até determina, a forma como deve ser concedido o benefício em questão:

A concessão do benefício ora instituído implica a aquisição pelo empregador dos Vales-Transporte necessários aos deslocamentos do trabalhador no percurso residência-trabalho e vice-versa, no serviço de transporte que melhor se adequar.

E o art. 5º do Decreto nº 95.247/87 trata dessa questão de forma mais clara e direta: "É vedado ao empregador substituir o Vale-Transporte por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo" (fornecimento de transporte próprio).

Ou seja, pela interpretação do art. 28, § 9º, "f", da Lei nº 8.212/91, com base no art. 111 do CTN, simplesmente literal, não haveria dúvidas de que eventual concessão de dinheiro pelo empregador para viabilizar o transporte de seus empregados deve ser considerada como fato gerador das contribuições incidentes sobre a remuneração pelo trabalho, pois não estaria excluída com arrimo naquela norma de isenção (ou não incidência).

E foi nesse sentido que se firmou pacificamente a jurisprudência da 4ª Câmara de Julgamento do CRPS, senão vejamos:

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - VALE TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO - O Vale-Transporte pago em espécie pela empresa integra o salário de contribuição, pois está em desacordo com a legislação que trata do assunto, em especial ao disposto no art. 5º do Decreto 95.247/87 que regulamenta a Lei 7.418/85.

Recurso Conhecido e *Improvido*. (BRASIL. Ministério da Previdência Social. Conselho de Recursos da Previdência Social. 4ª Câmara de Julgamento.NFLD nº 35.555.009-1. Acórdão nº 2847/2004. Rel: Marcelo Freitas de Souza Costa. Sessão: 23.11.2004)

PREVIDENCIÁRIO. VALE-TRANSPORTE PAGO EM PECÚNIA. NÃO INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. A lei previdenciária prevê a não incidência de contribuição somente da parcela recebida a título de

vale-transporte na forma da legislação própria. Tal legislação não admite o pagamento em espécie. A não incidência de contribuições previdenciárias sobre qualquer valor componente do salário-de-contribuição, por caracterizar isenção, deve ter sua interpretação executada de forma restritiva, cingindo-se ao que estritamente dispuser a letra da lei.

Recurso conhecido e improvido. (BRASIL. Ministério da Previdência Social. Conselho de Recursos da Previdência Social. 4ª Câmara de Julgamento. NFLD nº 35.516.653-4. Acórdão nº 482/2003. Rel: Sandra Regina Gomes da Silva Macedo. Sessão: 24.09.2003)

Essa mesma linha tem sido adotada pelo Carf, como confirma o seguinte precedente:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/04/2002 a 31/05/2006 SALÁRIO INDIRETO. VALE-TRANSPORTE EM DESACORDO. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. Integra o salário de contribuição, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados empregados, objetivando retribuir o trabalho. O Vale-Transporte pago em espécie pela empresa ou o desconto a menor do que o previsto em lei, integra o salário de contribuição, pois está em desacordo com a legislação que trata do assunto, em especial ao disposto no art. 5º do Decreto 95.247/87 que regulamenta a Lei 7.418/85. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO. (BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda – CARF. 1ª Turma da 4ª Câmara de Julgamento. PTA nº 14489.000054/2007-29. Acórdão nº 2401-00596. Rel: Cleusa Vieira de Souza. Sessão: 20.08.2009)

No que se refere à esfera judicial, iremos nos limitar a demonstrar o entendimento do STJ (até porque não se mostra diverso do sustentado pelos Tribunais Regionais Federais), o que fazemos por meio de dois julgados recentes:

[...] TRIBUTÁRIO – VALE-TRANSPORTE – PAGAMENTO EM DINHEIRO DE FORMA CONTÍNUA – ARTS. 28, § 9º, "F", DA LEI 8.212/91 E 2º, "B", DA LEI 7.418/85, REGULAMENTADOS PELO ART. 5º DO DECRETO 95.247/87 – INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – PRECEDENTES – [...].

1. O vale-transporte, não integra o salário-de-contribuição para fins de pagamento da contribuição previdenciária. Inteligência dos arts. 28, § 9º, 'f', da Lei 8.212/91 e 2º, 'b', da Lei 7.418/85.

2. O pagamento habitual do vale-transporte em pecúnia contraria o estatuído no art 5º do Decreto 95.247/87 que estabelece que 'é vedado ao empregador substituir o vale-transporte por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo.

3. Não há incompatibilidade entre a Lei 7.418/85 e o art. 5º do Decreto 95.247/87, que apenas instituiu um modo de proceder a concessão do benefício do vale-transporte, de modo a evitar o desvio de sua finalidade com a proibição do pagamento do benefício em pecúnia.

4. O pagamento do vale-transporte em dinheiro, inobservando-se a legislação pertinente, possibilita a incidência de contribuição previdenciária.

[...]

6. Agravo regimental não provido. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. AgRg no Ag 1.232.771/RJ. Rel. Min. Eliana Calmon. Julgado em 15.06.2010. DJe, 22.06.2010)

TRIBUTÁRIO – SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO – [...] AUXÍLIO-TRANSPORTE – PAGAMENTO EM DINHEIRO – LEI N. 7.418/85 – DECRETO N. 95.247/87 – INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

1. O Tribunal de origem assentou que o vale-transporte foi pago pela empresa a seus funcionários em dinheiro e de forma habitual, o que gera a incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba, não se enquadrando na hipótese prevista no parágrafo único do art. 5º do Decreto n. 95.247/87, bem como que os acordos e convenções coletivas não podem sobrepujar-se às normas de ordem pública.

[...]

Agravos regimentais improvidos. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. AgRg no REsp 1.079.978/PR. Rel. Min. Humberto Martins. Julgado em 21.10.2008. DJe, 12.11.2008)

Podemos afirmar que se encontrava totalmente pacificado na jurisprudência administrativa e judicial o entendimento de que a concessão de auxílio-transporte em pecúnia configura parcela a ser considerada no salário de contribuição.

Entretanto, em 10.03.2010, o Pleno do Supremo Tribunal Federal concluiu relevante julgamento acerca dessa matéria, cujos efeitos certamente se irradiarão nas demais instâncias judiciais e, provavelmente, em âmbito administrativo. E não apenas no que diz respeito ao vale-transporte, mas também em relação a outras espécies de auxílio passíveis de serem prestadas em pecúnia.

Trata-se do julgamento do Recurso Extraordinário nº 478.410/SP, afetado ao Plenário do STF a pedido de seu Relator, Ministro Eros Grau, recentemente aposentado. Registre-se que, na ocasião da solicitação do encaminhamento da matéria ao Pleno, o Ministro ressaltou que se tratava de um de seus trabalhos mais detidos, fazendo questão de concluir o julgamento antes de sua aposentadoria compulsória.

O relatório apresentado pelo Ministro indica claramente o objeto da discussão: "O recorrente pretende obter a declaração de incompatibilidade, com as regras da Constituição, da cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transportes aos seus empregados" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 478.410/SP. Relator: Ministro Eros Grau).

Alguns dos argumentos deduzidos pela então recorrente, também apresentados no relatório, merecem destaque, quais sejam:

> 6. [...] Transporte não consubstancia salário, como benefício que é, de modo que as verbas adiantadas pelo empregador para o deslocamento do empregado de sua residência ao local de trabalho não integram a base de cálculo das contribuições arrecadadas pela previdência social.
>
> 7. Assevera que o vale-transporte não configuraria ganho habitual, mas custo suportado pelo empregador, vez que se instalaria aí, no seu entender, um contrasenso: "o benefício do transporte servir de cálculo para a consecução de outro benefício", o previdenciário (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 478.410/SP. Relator: Ministro Eros Grau).

Por se tratar de precedente já de conhecimento da maioria dos operadores do Direito, não há razões para suspense, de modo que se apresenta de imediato a ementa na qual se resumiram as conclusões do julgado:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA.
>
> 1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.
>
> 2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional.

3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial.

4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado.

5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor.

6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa.

Recurso Extraordinário a que se dá provimento (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 478.410/SP. Relator: Ministro Eros Grau).

Pela ementa já se percebe que foram adotadas como fundamento de decidir duas linhas argumentativas: a natureza do benefício e a função da moeda (dinheiro em espécie).

E no voto proferido pelo Ministro Relator fica confirmada a relevância dessa segunda linha argumentativa, que transcende inequivocamente as tradicionais discussões travadas em torno das rubricas que devem ou não incluir a base de cálculo das contribuições incidentes sobre a remuneração pelo trabalho, normalmente focadas na definição do caráter da verba (remuneratório ou indenizatório) e na literalidade das normas de regência.

Com efeito, após definir em seu voto o conceito de vale transporte, transcrevendo e mencionando dispositivos da Lei nº 7.418/85, o Ministro assim delimita a controvérsia travada no processo:

13. A contribuição previdenciária não incide sobre o montante a que corresponde o benefício se esse montante vier a ser, em cada caso, concedido ao trabalhador

> mediante a entrega, a ele, pelo empregador, de vales-transporte. Quanto a isso não há dúvida alguma. Cumpre ver, destarte, se a substituição desse montante em vales-transporte por montante de dinheiro teria o condão de conferir ao benefício caráter salarial, em razão do que esse mesmo montante passaria a constituir base de incidência de contribuição previdenciária (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 478.410/SP. Relator: Ministro Eros Grau).

Ato contínuo, apresenta a forma buscada para enfrentar a controvérsia: "14. Ao deslinde da questão importa necessária consideração do conceito de moeda, conceito jurídico."

Da minuciosa análise do conceito de moeda, cuja abordagem integral nesse momento acabaria por tirar esse trabalho de seu rumo principal, não há dúvidas de que foram apontadas na ementa do julgado acima transcrita as principais conclusões a que chegou o Ministro Eros Grau. Inclusive no que se refere ao seu convicto entendimento de que não se pode impedir o devedor (no caso, o empregador obrigado a conceder auxílio-transporte aos seus empregados) de cumprir sua obrigação por meio daquele instrumento "dotado de exclusividade de circulação" e consagrado "poder liberatório", a moeda.

O Relator conclui, portanto, que o fato de o benefício ser concedido em dinheiro não pode repercutir de forma alguma na configuração de sua natureza (salarial ou compensatória/indenizatória), sob pena de se relativizar o curso legal da moeda, o que, segundo afirma, "afronta a Constituição enquanto totalidade normativa" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 478.410/SP. Relator: Ministro Eros Grau).

Com base nessas premissas, o Ministro assim conclui seu voto:

> 33. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transportes, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa.
>
> 34. Por estas razões, o artigo 5º do decreto n. 95.247/87 é absolutamente incompatível com o sistema tributário da Constituição de 1988 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 478.410/SP. Relator: Ministro Eros Grau).

Como era de se esperar, sucederam-se ao voto do Relator intenso debate entre os Ministros da Suprema Corte, sendo formalizados diversos votos e registrados inúmeros apartes. Ao final, foram proferidos apenas dois votos contrários

à tese de Eros Grau, de autoria dos Ministros Joaquim Barbosa e Marco Aurélio. Considerando se tratar da tese vencedora, consideramos conveniente a transcrição de trechos dos votos de alguns outros Ministros, nitidamente preocupados em firmar a natureza da parcela em discussão:

> Estou de absoluto acordo não apenas com a fundamentação teórica do Ministro Relator, mas também com a conclusão de que o fato de a lei prever determinado instrumento para cumprimento da obrigação de pagar não altera essa obrigação e não descaracteriza a natureza do instituto. Ele continua sendo vale-transporte, seja pago mediante pedacinho de papel escrito "vale-transporte", ou seja, pago em dinheiro. (Ministro Cezar Peluso)
>
> [...] independentemente da forma de pagar ou do meio pelo qual se dá esse pagamento, parece-me que isso não muda realmente a natureza, que é uma natureza de ressarcimento.
>
> [...] A lei proíbe o ganho a qualquer título. Aqui não é ganho. Aqui é o recebimento de um determinado valor para que ele possa ter esse transporte sem que o seu ganho, que este sim é a contraprestação pelo trabalho, possa ser onerado, razão pela qual acompanho o Relator. (Ministra Cármen Lúcia)
>
> Também eu, Presidente, acompanho o voto do eminente Relator por uma razão que Sua Excelência colocou com extrema singeleza ao longo do voto brilhante que proferiu.
>
> Logo no início do seu voto, Sua Excelência referiu que a forma do pagamento – seja em dinheiro, seja em "ticket", seja na forma de cartão eletrônico – não muda a natureza jurídica do benefício concedido ao trabalhador. (Ministra Ellen Gracie)
>
> (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 478.410/SP. Relator: Ministro Eros Grau).

Por fim, para que não haja dúvidas sobre a relevância do julgado em questão, apresenta-se trecho introdutório do voto do Ministro Gilmar Mendes, então Presidente de nossa Suprema Corte: "Lamentavelmente não se cuida de processo submetido à repercussão geral, salvo engano, senão já poderíamos ter os efeitos da repercussão geral. Mas, de qualquer sorte, a repercussão já está sinalizada." (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 478.410/SP. Relator: Ministro Eros Grau).

Deve-se, portanto, acompanhar os efeitos desse julgado na análise de situações semelhantes em instâncias judiciais ordinárias e, principalmente, pelo

Carf. Afinal, embora não se trate de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, com efeito *erga omnes*, restou expressamente consignada a inconstitucionalidade do art. 5º do Decreto nº 95.247/87, bem como que não se deve obstar a livre circulação e disponibilidade da moeda em face de formalidades previstas em normas legais.

E acredita-se que os efeitos não serão verificados apenas em discussões acerca da concessão do auxílio-transporte em pecúnia, mas também em relação a outras parcelas reguladas em normas distintas e cuja natureza não salarial também fica vinculada ao atendimento de certas formalidades, tal como se verifica no auxílio-alimentação (art. 28, § 9º, "c", da Lei nº 8.212/91).

3 RETROATIVIDADE BENÉFICA DAS PENALIDADES PREVISTAS NA LEI Nº 11.941/2009

Os dois temas já abordados nesse trabalho estão relacionados à base de cálculo das contribuições previdenciárias e daquelas destinadas a terceiros. O tema a ser tratado nesse tópico derradeiro apresenta enfoque diverso, embora ainda diretamente relacionado às contribuições em questão e ao contencioso administrativo que as circunda.

Serão analisadas as penalidades atualmente em vigor para o descumprimento das obrigações principal e acessórias vinculadas às contribuições que são objeto desse estudo. A abordagem terá especial enfoque à retroatividade da novel legislação, e é apresentada uma crítica direta à forma com que a Receita Federal do Brasil e a Procuradoria da Fazenda Nacional têm conduzido a questão, encontrando-se formalizado na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009 o procedimento que consideram correto (BRASIL. Receita Federal do Brasil. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009).

Toda discussão tem origem no advento da Medida Provisória nº 449/2008, convalidada pela Lei nº 11.941/2009, que procurou dar continuidade à uniformização entre o tratamento dado às contribuições previdenciárias e aquele considerado para os demais tributos administrados pela Receita Federal, apresentando as seguintes alterações na Lei nº 8.212/91 no que se refere às penalidades envolvendo as contribuições previdenciárias, e são apresentadas nesse trabalho apenas as mais relevantes e de forma sucinta:

i) revogação dos §§ 5º e 6º do art. 32, que previam, respectivamente, a aplicação de multa correspondente a 100% da contribuição não declarada no caso de entrega de GFIP com omissão de fatos geradores (sem prejuízo dos limites então previstos no § 4º desse dispositivo, também revogado), bem como de multa de 5% do valor mínimo previsto no art. 92 (R$ 1.329,18, em 2009[2]) para cada campo com informação inexata, incompleta ou omissa, naqueles casos em que a GFIP fosse apresentada com erro no preenchimento de dados não relacionados aos fatos geradores;

ii) revogação do art. 34 e de todos os incisos e parágrafos do art. 35, que previam a aplicação de multa de mora para todos os casos de pagamento de contribuições em atraso, ainda que incluídas em notificação de lançamento, sendo apontada apenas uma gradação dos percentuais a serem considerados na aplicação e cobrança da multa;

iii) inclusão do art. 32-A com a previsão da penalidade de R$ 20,00 para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas constantes da GFIP ou omitidas da declaração (inciso I);

iv) reformulação significativa do *caput* do art. 35 para consignar a aplicação do art. 61 da Lei nº 9.430/96[3] para os casos de recolhimento das contribuições a destempo;

v) inclusão do art. 35-A para indicar que "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."[4]

---

2 Nos termos do art. 8º, V, da Portaria Interministerial MF/MPS nº 48, de 12 de fevereiro de 2009.

3 "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 subseqüente 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 subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento"

4 "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;"

Percebe-se que, em relação às obrigações acessórias, estamos mais interessados nas penalidades referentes à entrega da GFIP com informações incorretas ou com omissão de fatos geradores, haja vista que é mais comum se instaurar um contencioso administrativo em face dessa infração do que em decorrência da punição do contribuinte pela mera entrega em atraso ou ausência de entrega.

Uma vez que muitas e substanciais são as alterações, não poderia o legislador ignorar a cogente disposição constante do art. 106, II, do CTN, consubstanciada na determinação de que a lei, em se tratando de infração não definitivamente julgada, retroage quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista à época da ocorrência. Desse modo, consta do art. 57 da Lei nº 11.941/2009 a determinação de expressa revisão das penalidades aplicadas em processos ainda em curso.

Referida norma foi regulamentada pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009, cujas disposições têm sido questionadas pelos contribuintes e certamente serão objeto de análise muito em breve pelo Carf.

A maior controvérsia gira em torno da sistemática prevista no art. 3º da portaria, que apresenta a seguinte redação:

> Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009 (BRASIL. Receita Federal do Brasil. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009).

Essa norma confirma o entendimento da Receita Federal segundo o qual a penalidade prevista no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91 até o advento da Lei nº 11.941/2009 passou a estar inserida no art. 44 da Lei nº 9.430/96, sendo aplicada conjuntamente com a multa de ofício cabível pelo não cumprimento da obrigação principal.

É por essa razão que está sendo determinado o confronto entre a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 (75%, em regra) com o resultado

da soma da multa de mora anteriormente prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 e aquela aplicada aos casos de entrega de GFIP com omissão de fatos geradores.

Entretanto, não consideramos que a questão seja de tão simples solução e até discordamos da sistemática criada pela Receita Federal e a PGFN para fins de confirmar se o caso concreto enseja a aplicação retroativa de penalidade eventualmente mais benéfica e atualmente prevista na Lei nº 8.212/91.

O primeiro fundamento da assertiva está no fato de que a legislação pretérita estabelecia para os casos de recolhimento em atraso de contribuições previdenciárias apenas a incidência de multa de mora, ainda que o recolhimento se desse após o lançamento do crédito tributário por atividade fiscal.

Com efeito, os arts. 34 e 35 da Lei nº 8.212/91, em sua redação vigente até o advento da Lei nº 11.941/2009, tratavam apenas da multa de mora, diferenciando os casos de constituição do crédito pela Fiscalização apenas com a majoração do percentual da penalidade a ser aplicada. Não havia que se falar em multa de ofício, tanto que mesmo nos casos de lançamento fiscal, o percentual da multa continuava sendo majorado com o transcurso do tempo.

Dessa forma, equivoca-se a portaria ao pretender confrontar a multa de ofício do art. 44 da Lei nº 9.430/96 com aquela de mora então prevista na legislação previdenciária. Tal comparação deve se dar com penalidade de igual natureza, prevista no art. 61 daquela mesma lei e limitada a 20%, nos termos de seu § 2º.

Mas não é só! A nosso ver, apresenta-se ainda mais injustificada a reunião das penalidades então previstas no § 5º do art. 32 e no art. 35 da Lei nº 8.212/91 para comparação com aquela multa de ofício. Discordamos do entendimento de que se trata de dois regimes jurídicos distintos a serem comparados: as multas anteriores reunidas sendo confrontadas com as multas previstas no regime atual (como se fossem uma coisa só).

A penalidade prevista para cada infração deve ser confrontada isoladamente com penalidade de igual natureza prevista na legislação analisada, podendo até mesmo prevalecer em um caso concreto a multa prevista para o descumprimento de obrigação acessória na legislação atual e a multa referente à obrigação principal constante da legislação revogada, desde que assim seja mais benéfico ao contribuinte.

Isso tudo porque se apresenta equivocada a desconsideração do novel art. 32-A da Lei nº 8.212/91 na comparação entre as multas vigentes em cada período. Afinal, a penalidade ali prevista diz respeito justamente à apresentação de GFIP com incorreções ou omissões.

Ora, a ausência de declaração de determinado fato gerador em GFIP não caracteriza uma omissão? A declaração de um fato gerador com valores a menor não se trata de uma incorreção?

Como se viu, a Receita Federal tem sustentado nos processos contenciosos em andamento que a falta de declaração consta expressamente do art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 como causa de aplicação da penalidade ali prevista. Ocorre que, apesar de todos os esforços do legislador para unificar as normas referentes aos tributos federais, a Lei nº 8.212/91 continua se referindo especificamente às contribuições previdenciárias e se no art. 32, I, estabelece penalidade exclusiva para os casos de omissões e incorreções em GFIP, não pode esse dispositivo ser desconsiderado ao serem comparadas as multas aplicáveis às contribuições declaradas naquele documento.

Com o advento da Lei nº 11.941/2009, nos autos de infração lavrados por ausência de recolhimento de contribuição previdenciária e de informação em GFIP, referentes aos fatos geradores posteriores a 3 de dezembro de 2008 (edição da Medida Provisória nº 449/2008), será aplicada corretamente a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, cumulada, se for o caso, com a multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Entretanto, no que se refere aos fatos geradores anteriores, não há como respaldar manobras tendentes a justificar a aplicação daquela multa de ofício, não prevista à época das infrações e inegavelmente mais gravosa do que a multa de mora então prevista nos arts. 34 e 35 da Lei nº 8.212/91 (que, como se viu, deve ser confrontada com a multa de igual natureza prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96), devendo esta, portanto, ser considerada.

E se a multa atualmente prevista para os casos de omissão de fatos geradores em GFIP é mais benéfica que a penalidade outrora constante do revogado § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, não há como deixar de ser considerada, sob pena de não se atender à determinação do art. 106 do CTN.

Em reforço das teses defendidas nesse trabalho, vale lembrar o que dispõe o art. 112 do CTN:

> Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:
>
> I – à capitulação legal do fato;
>
> II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
>
> III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
>
> IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação (BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966).

No presente caso, ao se comparar dispositivos pretéritos e atuais, é inegável a existência de dúvidas sobre a capitulação legal dos fatos, sua natureza e circunstâncias materiais, bem como sobre a natureza e graduação da penalidade. Na verdade, a dúvida gira em torno de qual penalidade deva ser considerada.

Conciliando a concessão pelo art. 112 do CTN do benefício da dúvida ao contribuinte e a necessidade de aplicação retroativa de normas punitivas mais benéficas, como determina o art. 106 da mesma consolidação, torna-se efetivamente necessária maior cautela com a aplicação da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, o que certamente será considerado pelo Carf quando do julgamento da matéria.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Decreto nº 95.247, de 17 de novembro de 1987. Regulamenta a Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985, que institui o Vale-Transporte, com a alteração da Lei nº 7.619, de 30 de setembro de 1987. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Lei nº 7.418, de 16 de dezembro de 1985. Institui o Vale-Transporte e dá outras providências. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Disponível em: <http://www.presidencia.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Ministério da Fazenda. Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda – CARF. Acórdão nº 9202-00.295. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudencia.jsf>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Ministério da Fazenda. Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda – CARF. 1ª Turma da 4ª Câmara de Julgamento. PTA nº

14489.000054/2007-29. Acórdão nº 2401-00596. Rel: Cleusa Vieira de Souza. Sessão: 20.08.2009. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudencia.jsf>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Ministério da Fazenda. Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda – CARF. PTA nº 35318.001033/2005-09. Acórdão nº 205-00.833. Rel: Conselheiro Marcelo Oliveira. Sessão de 02.07.2008. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudencia.jsf>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Ministério da Fazenda. Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda – CARF. PTA nº 37297.003789/2006-86. Acórdão nº 205-01.476. Rel: Conselheira Liege Lacroix Thomasi. Sessão de 02.12.2008. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudencia.jsf>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto. Acórdão nº 14-21152, de 23.10.2008. Disponível em: <http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2009/in9712009.htm>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Ministério da Previdência Social. Conselho de Recursos da Previdência Social. 4ª Câmara de Julgamento. NFLD nº 35.516.653-4. Acórdão nº 482/2003. Rel: Sandra Regina Gomes da Silva Macedo. Sessão: 24.09.2003. Disponível em: <http://www1.previdencia.gov.br/crps/index1.asp>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Ministério da Previdência Social. Conselho de Recursos da Previdência Social. 4ª Câmara de Julgamento. NFLD nº 35.530.420-1. Sessão: 27.10.2004. Disponível em: <http://www1.previdencia.gov.br/crps/index1.asp>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Ministério da Previdência Social. Conselho de Recursos da Previdência Social. 4ª Câmara de Julgamento. NFLD nº 35.555.009-1. Acórdão nº 2847/2004. Rel: Marcelo Freitas de Souza Costa. Sessão: 23.11.2004. Disponível em: <http://www1.previdencia.gov.br/crps/index1.asp>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Ministério da Previdência Social. Conselho de Recursos da Previdência Social. 4ª Câmara de Julgamento. NFLD nº 35.566.687-1. Sessão de 26.10.2005. Disponível em: <http://www1.previdencia.gov.br/crps/index1.asp>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Ministério da Previdência Social. Conselho de Recursos da Previdência Social. 4ª Câmara de Julgamento. NFLD nº 35.814.830-8. Acórdão nº 981/2007. Rel: Bernadete de Oliveira Barros. Sessão: 16.04.2007. Disponível em: <http://www1.previdencia.gov.br/crps/index1.asp>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Receita Federal do Brasil. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009. Dispõe sobre a aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, nos casos em que especifica. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2009/PortariaConjunta/portconjuntaPGFNRFB014.htm>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. AgRg no Ag 1.232.771/RJ. Rel. Min. Eliana Calmon. Julgado em 15.06.2010. *DJe*, 22.06.2010. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. AgRg no REsp 1.079.978/PR. Rel. Min. Humberto Martins. Julgado em 21.10.2008. *DJe*, 12.11.2008. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. REsp 192.531/RS. Rel. Min. João Otávio de Noronha. Julgado em 17.02.2005. *DJ*, 16.05.2005, p. 275. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 351. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 478.410/SP. Relator: Ministro Eros Grau. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/pesquisarInteiroTeor.asp>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Quarta Seção. MS 2005.01.00.020457-0/PA. Rel. Des. Federal Leomar Barros Amorim de Sousa. *DJ*, 02.02.2007, p. 14. Disponível em: <http://www.trf1.jus.br/default.htm>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Oitava Turma. AMS 2000.38.00.013796-8/MG. Rel. Des. Federal Maria do Carmo Cardoso. *DJ*, 02.06.2006, p. 192. Disponível em: <http://www.trf1.jus.br/default.htm>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. 3ª Turma. AG 2007.05.00.019964-0. Rel: Des. Federal Frederico Pinto de Azevedo. 19.11.2007. Disponível em: <http://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/>. Acesso em: 30 abr. 2010.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. 4ª Turma. AC 2006.81.00.002941-3. Rel: Des. Federal Marcelo Navarro. 16.01.2009. Disponível em: <http://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/>. Acesso em: 30 abr. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.