**Ministério da Economia**
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 15504.721725/2013-64

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 15504.721725/2013-64 |
| **Recurso nº** | Especial do Procurador |
| **Acórdão nº** | **9202-009.847 – CSRF / 2ª Turma** |
| **Sessão de** | 21 de setembro de 2021 |
| **Recorrente** | FAZENDA NACIONAL |
| **Interessado** | TRACTEBEL ENGINEERING LTDA |

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

AUXÍLIO FARMÁCIA E REEMBOLSO ÓCULOS. PAGAMENTOS FEITOS EM DESCORDO COM A NORMA DE ISENÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.

Os valores pagos a título de auxílio farmácia e reembolso óculos, quando não extensíveis à totalidade dos segurados e dirigentes da empresa, estão sujeitos às contribuições previdenciárias por não obedecerem a regra de isenção prevista na alínea "q" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória.

Em consequência disso, em se tratando do descumprimento de obrigação acessória, em virtude da falta de informação de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, a retroatividade benigna deve ser aplicada mediante a comparação entre as multas previstas na legislação revogada (§§ 4º ou 5º da Lei nº 8.212/1991) e aquela estabelecida no art. 32-A da mesma lei, acrescido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a exigência relativamente às rubricas " auxílio farmácia" e "reembolso óculos", vencida a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negou provimento.

(assinado digitalmente)
Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Mauricio Nogueira Righetti, Martin da Silva Gesto (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Cecilia Lustosa da Cruz, substituída pelo conselheiro Martin da Silva Gesto.

## Relatório

Tratam-se de Autos de Infração relativos a contribuições sociais não recolhidas no prazo legal estabelecido, não declaradas em GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, destinadas à Seguridade Social, contribuição da empresa, inclusive para o financiamento do benefício concedido em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e, as destinadas às entidades e fundos, denominados terceiros, incidentes sobre

a) os valores pagos aos empregados, que, de acordo com o Fisco, teriam sido indevidamente considerados como empresários ou como estagiários

b) valores pagos aos empregados a título de participação nos resultados sem, no entanto, atender as exigências legais

c) pagamento de alugueis de imóvel utilizado por empregado contratado para atuar na própria localidade;

d) verbas remuneratórias:

- despesas de farmácia;
- reembolso óculos, não disponibilizadas a todos os empregados;
- CARTÃO ECX CAD - sem comprovação das despesas de combustíveis utilizados.

A autuação é composta dos seguintes Autos de Infração:

| Tipo | DEBCAD | Situação |
|---|---|---|
| AIOP | 37.351.985-0 | Obrigações Principal – Patronal |
| AIOP | 57.351.986-9 | Obrigações Principal –Terceiros |
| AIOA | 37.351.984-2 | Obrigações Acessórias CFL – 68 – Deixar de incluir fatos geradores das contrib previdenciárias |

Em sessão plenária de 13/04/2016, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2401-004.286 (fls. 19987/20078), assim ementado:

Documento nato-digital

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CARACTERIZAÇÃO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. COMPETÊNCIA DA RFB. PRIMAZIA DA REALIDADE DOS FATOS SOBRE A FORMA DOS ATOS. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 DO CTN.

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos estabelecidos em lei ordinária.

CARACTERIZAÇÃO DA CONDIÇÃO DE SEGURADO EMPREGADO. SUBSUNÇÃO DO FATO À HIPÓTESE NORMATIVA.

Impera no Direito Previdenciário o princípio da primazia da realidade sobre a forma, sendo necessária e suficiente a subsunção do fato à hipótese legal prevista no art. 12, inciso I, alínea "a", da Lei n° 8.212/91 para que se opere a caracterização da condição de segurado empregado.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PAGA EM DESACORDO COM A LEI.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

AUTO DE INFRAÇÃO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL FORMALIZADA MEDIANTE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI Nº 8.212/91.

As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.

Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212/91, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430/96.

ESTAGIÁRIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE REGULARIDADE.

BOLSA DE COMPLEMENTAÇÃO EDUCACIONAL. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Figura como hipótese de não incidência de contribuição previdenciária o pagamento feito a estagiário, a título de bolsa de complementação educacional, quando efetuado nos exatos termos da Lei n° 6.494/77.

Assentado que, nos termos da lei, nos serviços prestados por estagiários remunerados encontram-se presentes todos os elementos caracterizadores da condição de segurado empregado, recai sobre o sujeito passivo o ônus de demonstrar a ocorrência e a fiel observância dos termos e condições estatuídas na Lei n° 6.494/77 para que se possa desfrutar do benefício da renúncia fiscal ora em debate.

Documento nato-digital

A não comprovação de que o Aluno esteja frequentando cursos de educação superior, de ensino médio, de educação profissional de nível médio ou superior ou escolas de educação especial, bem como da interveniência da instituição de ensino na celebração do Termo de Compromisso entre o estudante e a parte concedente, excluem do campo da não incidência tributária prevista no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 as importâncias pagas a título de bolsa de complementação educacional de estagiário.

VALE COMBUSTÍVEL. PAGAMENTO HABITUAL. NÃO COMPROVAÇÃO DA DESPESA EM PROVEITO DO EMPREGADOR.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Incide contribuição previdenciária sobre pagamentos efetuados com habitualidade a segurado empregado, a título de "*vale combustível*", sem a comprovação de utilização do veículo próprio a serviço e proveito do empregador.

ISENÇÕES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. REEMBOLSO ÓCULOS. AUXÍLIO FARMÁCIA. OBSERVÂNCIA DOS PRECEITOS LEGAIS. POSSIBILIDADE. NÃO INCIDÊNCIA.

As disposições legais sobre a isenção de contribuições previdenciárias nas hipóteses de reembolso óculos e auxílio farmácia condicionam o benefício à extensão à totalidade de empregados e dirigentes. O fato da interpretação da outorga de isenção ter de ser literal (artigo 111 do CTN) não implica a desconsideração de seu verdadeiro sentido. Se uma norma isentiva visa incentivar a concessão de um benefício de cunho social, o que se impede é a sua concessão de forma individualizada ou discriminatória.

*In casu*, o benefício se estendeu a todos os funcionários de uma filial, não havendo restrições ou discriminações, observando o que dispõe a alínea "q" do parágrafo 9° do artigo 28 da Lei 8.212/90.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ART. 32, IV, DA LEI Nº 8212/91.

Constitui infração às disposições inscritas no inciso IV do art. 32 da Lei n° 8212/91 a entrega de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em ralação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural), sujeitando o infrator à multa prevista na legislação previdenciária.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI Nº 8212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A à Lei nº 8.212/91.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c' do CTN, sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE PELO DESCUMPRIMENTO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM.*

Documento nato-digital

> As multas decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual deu nova redação ao art. 35 e fez acrescentar o art. 35-A à Lei nº 8.212/91.
>
> Na hipótese de lançamento de ofício, por representar a novel legislação encartada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, inserida pela MP nº 449/2008, um tratamento mais gravoso ao sujeito passivo, inexistindo, antes do ajuizamento da respectiva execução fiscal, hipótese de a legislação superveniente impor multa mais branda que aquela revogada, sempre incidirá ao caso o princípio *tempus regit actum*, devendo ser aplicada em cada competência a legislação pertinente à multa por descumprimento de obrigação principal vigente à data de ocorrência do fato gerador não adimplido.
>
> Recurso Voluntário Provido em Parte

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

> ACORDAM os membros da 1ª TO/4ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, (i) Por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário quanto aos levantamentos relativos à caracterização de segurados empregados. Vencidos os Conselheiros RAYD SANTANA FERREIRA, THEODORO VICENTE AGOSTINHO, LUCIANA MATOS PEREIRA BARBOSA e CARLOS ALEXANDRE TORTATO, que davam provimento ao Recurso Voluntário quanto a esta matéria, por considerarem não caracterizada a subordinação jurídica. (ii) Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para excluir o levantamento relativo ao "reembolso óculos e auxílio farmácia". Vencidos o Relator e as Conselheiras MARIA CLECI COTI MARTINS e MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI. O Conselheiro THEODORO VICENTE AGOSTINHO fará o voto vencedor. (iii) Por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para que o valor da penalidade pecuniária aplicada mediante o Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.351.9842, CFL 68, seja recalculado, tomando-se em consideração as disposições inscritas no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN. Vencidos os Conselheiros MIRIAM DENISE XAVIER LAZARINI e ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI.

O processo foi encaminhado à PGFN em 05/09/2016 (fl. 20079) que, em 07/10/2016 (20103), apresentou Recurso Especial (fls. 20080/20102), no intuito de rediscutir as seguintes matérias:

> a) aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91– retroatividade benigna; e
>
> b) impossibilidade de excluir da tributação os valores pagos a título de auxílio farmácia e reembolso óculos - interpretação do disposto no art. 28, § 9°, alínea "q", da lei 8.212/1991.

Pelos despachos de fls. 20105/20112 e 20660/20669 deu-se seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional em relação às duas matérias.

À guisa de paradigmas foram apresentados os acórdãos abaixo indicados, cujas ementas, na parte que interessa às matérias em debate e os trechos do voto destacados pela Recorrente, transcreve-se:

**a) Retroatividade Benigna**

Acórdão nº 9202-02.086

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Documento nato-digital

Data do fato gerador: 01/04/2001 a 30/0/2006

[...]

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PENALIDADE. GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

Recalcular o valor da multa, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLDs correlatas.

Recurso especial negado.

[...]

Vê-se, pois, na sistemática revogada, a existência de multas diversas para fatos geradores igualmente distintos e autônomos: uma, prevista no art. 32, § 5°, que tem natureza de multa por descumprimento de obrigação acessória e, portanto, constituirá o próprio crédito tributário, não guardando vinculação com a obrigação principal de pagamento do tributo devido no prazo de lei; e a outra, consistente em penalidade pecuniária que decorre do não recolhimento do tributo devido dentro do respectivo vencimento, prevista no art. 35, II.

Entendo que na atual sistemática, nos casos de lançamento de ofício, têm-se uma única multa, prevista no art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, que faz remissão expressa ao art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Ou seja, a multa prevista no art. 44, inciso I da Lei 9.430, de 1997, decorrente do lançamento de ofício é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

No presente caso, em que houve a aplicação da multa prevista no revogado art. 32, § 5º, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, o cotejo das duas multas, em conjunto, deverá ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que agora encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

Acórdão nº 2401-00.127

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2005

[...]

LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE MAIS FAVORÁVEL - PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA – APLICAÇÃO

Documento nato-digital

> Na superveniência de legislação que se revele mais favorável ao contribuinte no caso da aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o princípio da retroatividade benigna da lei aos casos não definitivamente julgados, conforme estabelece o CTN. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE.
>
> [...]
>
> Entretanto, no que tange ao cálculo da multa, é necessário tecer algumas considerações, face à edição da recente Medida provisória nº 449/2008.
>
> A citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionada a GFIP.
>
> Para tanto, a MP 449/2008, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:
>
> [...]
>
> Entretanto, a MP 449/2008, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte:
>
> 'Art. 35-A – Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei 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;' **Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado.** (Grifos do Recurso Especial)

**b) impossibilidade de excluir da tributação os valores pagos a título de auxílio farmácia e reembolso óculos - interpretação do disposto no art. 28, § 9°, alínea "q", da lei 8.212/1991**

Acórdão nº 2402-004.595

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009
>
> [...]
>
> REEMBOLSO ÓCULOS E AUXÍLIO FARMÁCIA. INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA.
>
> O reembolso óculos e auxílio farmácia somente estarão excluídos da tributação se oferecidos a empregados de toda a empresa, não bastando que o benefício se estenda a empregados de um único estabelecimento.
>
> [...]
>
> A Recorrente argumenta que o reembolso óculos e auxílio farmácia não sofrem incidência de contribuição por não ter natureza remuneratória, mas nítida natureza assistencial, sendo que o fato das verbas serem disponibilizadas **apenas para os empregados do estabelecimento de Florianópolis** não é suficiente para afastar a aplicação do art. 28, § 9º, "q", da Lei 8.212/1991. Afirma ainda que o termo empresa deve ser compreendido como estabelecimento em razão do precedente vinculante consubstanciado na Súmula 351 do STJ.
>
> **Primeiro, a alegação de que o termo empresa, citado na alínea "q" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, significa estabelecimento, citando na Súmula 351 do STJ, não será acatada, eis que se tratam de conceitos distintos**. Além disso, o enunciado da Súmula 351 do STJ não se aplica à espécie em análise, já que o seu conteúdo versa sobre "atividade preponderante" em empresas com mais de um estabelecimento para fins da definição do grau de risco do SAT/GILRAT, o que não é o caso dos autos.

Documento nato-digital

> Na qualidade de sociedade empresária, que é a Recorrente, a definição de "empresa", para os fins da alínea "q" do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, é encontrada no inciso I do art. 15 da citada Lei.
>
> [...]
>
> Segundo, a cobertura do fornecimento de óculos e do auxílio farmácia não abrangeu a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, sendo concedida somente para os segurados da unidade de Florianópolis. Isso ocasionou o descumprimento da regra prevista no art. 28, § 9º, "q", da Lei 8.212/1991, já que não incidirá contribuição previdenciária sobre: "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".
>
> Dessa maneira, não serão acatadas as alegações da Recorrente, devendo compor a base de cálculo os valores pagos a título de óculos e do auxílio farmácia em desacordo com a legislação previdenciária.

Informado Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho de fls. 20105/20112 em 12/04/2017 (fl. 20117), o Contribuinte apresentou os Embargos de Declaração de fls. 20120 a 20128, em 17/4/17, os quais foram rejeitados, segundo o despacho de admissibilidade de fls. 20220 a 20226. Na ocasião, apresentaram-se também as Contrarrazões de fls. 20198 a 20219, em 27/4/17.

Em 3/7/17, o contribuinte foi cientificado do resultado da análise de admissibilidade de seus embargos (fl. 20.231) e interpôs o Recurso Especial de fls. 20235/20271, em 18/7/17, que teve seu segmento negado por força do despacho de fls. 20522/20549, confirmado pelo despacho de agravo de fls. 20594/20597.

Em 05/02/2019, o Sujeito Passivo foi notificado do despacho de fls. 20080/20102 (fl. 20673), o qual prestou-se a complementar a admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional sem, contudo, veicular qualquer manifestação.

**Razões Recursais da Fazenda Nacional**

- O ordenamento jurídico pátrio rechaça a existência de *bis in idem* na aplicação de penalidades tributárias. Isso significa dizer, em suma, que 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.
- 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 em NFLD, incidindo a multa de mora prevista no artigo 35, II da Lei 8.212/91. Separadamente, havia a lavratura do auto de infração, com base no artigo 32 da Lei 8.212/91 (multa isolada).
- Com o advento da MP 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 8.212/91.
- Trata-se de preceito normativo destinado unicamente a penalizar o contribuinte que apresenta GFIP em desconformidade com as exigências ou deixa de apresentá-la, nos termos do art. 32, inciso IV, da Lei 8.212/91.

Documento nato-digital

- O atual regramento não criou maiores inovações aos preceitos do antigo art. 32 da Lei 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 449/2008 também inseriu no ordenamento jurídico o art. 35-A.
- 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 9.430/96 abarca duas condutas: o descumprimento da obrigação principal (totalidade ou diferença de imposto/contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento) e também o descumprimento da obrigação acessória (falta de declaração ou declaração inexata).
- 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 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 8.212/91.
- Essa foi a conclusão a que chegou o eminente relator do acórdão paradigma e que reflete a melhor interpretação da nova sistemática de lançamento das contribuições previdenciárias.
- Conforme salientado alhures, houve lançamento de contribuições sociais em decorrência da atividade de fiscalização que deu origem ao presente feito. 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, o auto de infração da obrigação principal e o auto de infração da 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, § 5º, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP 449.
- Para excluir do lançamento os valores relativos ao auxílio farmácia e reembolso óculos, o acórdão recorrido baseou-se na tese de que a extensão à totalidade exigida pela lei, para o reconhecimento da isenção das contribuições previdenciárias sobre tais verbas, pode se referir aos empregados de um dos estabelecimentos.
- A cobertura do fornecimento de óculos e do auxílio farmácia que não abrangeu a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, sendo

Documento nato-digital

concedida somente para os segurados da unidade de Florianópolis, descumpri a regra prevista no art. 28, § 9º, "q", da Lei 8.212/1991.

- Como bem colocado no voto vencido, na qualidade de sociedade empresária, que é a contribuinte, a definição de "empresa", para os fins da alínea "q" do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, é encontrada no inciso I do art. 15 dessa mesma lei que define empresa como sendo "*a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacion*al".
- Como o benefício foi pago em desacordo com a legislação previdenciária, por não ter abrangido a totalidade de empregados e dirigentes da empresa, deve ser reformado o acórdão recorrido, devendo compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de reembolso óculos e do auxílio farmácia.

**Contrarrazões do Contribuinte**

- Quanto a estes dispêndios, defende a Fazenda o caráter remuneratório das verbas, argumentando pela inaplicabilidade da alínea "q" do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 (o qual libera da incidência de contribuição previdenciária o valor relativo ao reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares), haja vista que tal benefício supostamente não é estendido a todos os empregados da Recorrida.
- Vê-se, portanto, que o único fundamento do recurso, em relação a este ponto, é de que as parcelas não eram "*disponibilizadas a todos os empregados*", na medida em que era "*paga apenas aos empregados da filial Florianópolis*". Por esse motivo, a parcela não se enquadraria na exclusão do art. 28, §9º, "r" da Lei n° 8.212/91.
- Defende a Fazenda a incidência das contribuições ao fundamento de que o termo "empresa" utilizado no dispositivo se refere à sociedade como um todo, e, considerando que o benefício era disponibilizado apenas aos funcionários da filial de Florianópolis, sobre os referidos valores a eles reembolsados referentes à aquisição de óculos e medicamentos, incidiria contribuição previdenciária, não restando esta afastada pelo dispositivo do art. 28, §9º, "r" da Lei n° 8.212/91.
- Equivoca-se a Fazenda. Isto porque, para fins previdenciários, o termo *empresa* deve ser compreendido como estabelecimento, em razão do entendimento consubstanciado na Súmula 351 do STJ, segundo a qual *"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"*.
- Com efeito, consignou o Superior Tribunal de Justiça que, a despeito do art. 22, III da Lei 8.212/91 empregar o termo *empresa*, tal como o art. 28, seu real significado é o de risco preponderante da atividade do *estabelecimento*. Logo, para fins deste mesmo diploma legal, *empresa*

Documento nato-digital

significa *estabelecimento*, raciocínio condizente com apuração das contribuições (GFIP, recolhimentos, folha-de-pagamentos, etc.), que é feita descentralizadamente, por estabelecimento;

- A alegação do Recurso Especial – transcrevendo trecho do acórdão paradigma – no sentido de que tal súmula seria aplicável tão somente ao SAT mostra-se incompatível à lógica do dispositivo, haja vista que este verbete consigna a interpretação consolidada daquele Tribunal quanto ao termo *empresa* empregado no mesmo diploma legal pertinente à Recorrida, qual seja, a Lei n° 8212/91.
- É dizer que, invariavelmente, no que tange à regulamentação contida naquela lei, o termo *empresa*, para todos e quaisquer fins ali tratados, corresponde a *estabelecimento.* E a súmula, justamente por representar o entendimento consolidado do tribunal responsável por uniformizar a interpretação da lei federal em todo o Brasil, não pode ser convenientemente afastada em sede de contencioso administrativo.
- Ademais, é preciso apontar que a interpretação literal da norma isentiva, como preceitua o art. 111 do CTN, indica que o benefício não pode ser concedido de forma individualizada ou discriminatória, mas não pode chegar a laborar contra o objetivo estabelecido pela norma indutora. Foi a conclusão a que chegou o voto vencedor do acórdão recorrido.
- Não merece prosperar o argumento da Fazenda em exigir que a parcela abranja todos os estabelecimentos de titularidade da pessoa jurídica, inovando e restringindo matéria que já é objeto de entendimento consolidado do STJ.
- Quanto à retroatividade benigna, o ponto controvertido da lide está em saber quais multas introduzidas pela MP n° 449/08 sucederam aquelas previstas na redação original da Lei n° 8.212/91, de modo a se perquirir entre quais delas deve ser feita a comparação para fins de aplicação da retroatividade benigna.
- A decisão recorrida, acertadamente, determinou a comparação da "antiga" multa de ofício (art. 35, II) com a "nova" multa de ofício (art. 35-A, que faz remissão ao art. 44 da Lei n° 9.430/96), deveria prevalecer aquela menos gravosa ao contribuinte.
- Do mesmo modo, comparando-se a "antiga" multa pelo descumprimento de obrigação acessória (art. 32, §5º) com a "nova" multa pelo descumprimento de obrigação acessória (art. 32-A), deveria prevalecer aquela menos gravosa ao contribuinte.
- Em suma, a decisão determinou que as "novas" multas retroagissem sempre que beneficiassem a Recorrida. E para que fique claro, vejamos a redação dos dispositivos em comento.
- A penalidade aplicada pelos autos de infração aqui discutidos, em relação à ausência de cumprimento da obrigação principal, foi aquela prevista na antiga redação do art. 35, II, da Lei n° 8.212.

Documento nato-digital

- Após a publicação da MP 449/08, posteriormente convertida na Lei 11.941/09, a multa de ofício disposta acima passou a ser prevista no art. 35-A à Lei 8.212/91.
- Já em relação à infração pelo descumprimento da obrigação acessória de informar os fatos geradores discutidos em GFIP, os autos de infração imputaram a multa prevista no art. 32, § 5º, da Lei n° 8.212/91, que dispunha que a apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, obedecidos os limites estabelecidos no § 4º do mesmo artigo.
- Após a publicação da MP 449/08, a multa pelo descumprimento de obrigação acessória prevista acima foi substituída por aquela prevista no art. 32-A à Lei n 8.212/91.
- Diante disso, o CARF concluiu que os dispositivos supracitados deveriam ser comparados para que, diante do princípio da retroatividade benigna, disposto no art. 106, II, c, do CTN, fosse verificado qual seria o regramento mais benéfico ao contribuinte, especificamente em relação à natureza da multa –descumprimento de obrigação principal ou acessória.
- Em seu Recurso Especial, aduz a Fazenda Nacional que a multa prevista no art. 35-A da Lei n° 8.212/91 substituiu tanto a "antiga" multa pelo descumprimento da obrigação principal quanto a "antiga" multa pelo descumprimento da obrigação acessória.
- Com base no argumento de que o art. 35-A teria substituído tanto o art. 35, II quanto art. 32, §5º, criando uma única penalidade aplicável ao descumprimento da obrigação principal e da acessória ao mesmo tempo, a Fazenda rechaça a análise comparativa determinada pelo CARF para fins de aplicação da retroatividade.
- Como paradigma, a Fazenda traz acórdão da CSRF em que a comparação para fins de aplicação da retroatividade benigna, no caso de aplicação concomitante da multa prevista originariamente no art. 32, §5º e no art. 35, II da Lei n° 8.212/91, foi feita unicamente em relação ao art. 35-A daquela Lei.
- O fundamento estaria em que, após as mudanças empreendidas pela Lei n° 11.941/09, a multa seria única e visaria apenar, de forma conjunta, tanto o não pagamento (total ou parcial) do tributo, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata. Assim, o novel art. 32-A ("nova" multa pelo descumprimento de obrigação acessória, introduzido pela MP n° 449/08) seria aplicável nos casos em que somente "*tenha havido descumprimento de obrigação acessória relacionada à GFIP*." (fl. 20.091).
- O raciocínio da Fazenda, no entanto, não merece prosperar. Isto porque, ignora completamente a natureza específica e autônoma da norma contida no art. 32-A da Lei n° 8.212/91, que se mostra desvinculada da penalidade pelo descumprimento da obrigação principal.

Documento nato-digital

- Anote-se que a multa ali prevista independe da ocorrência de pagamento do tributo. Ou seja, ainda que todas as contribuições tenham sido recolhidas, o sujeito passivo estará sujeito à aplicação da penalidade se incorrer na infração descrita na norma.
- Segundo a sistemática atual, caso o contribuinte deixe de recolher contribuições previdenciárias e falhe em informá-las na GFIP, então devem ser aplicadas tanto a multa prevista no art. 35-A (multa de ofício) quanto aquela prevista no art. 32-A (multa pelo descumprimento de obrigação acessória), porquanto representam duas infrações distintas e autônomas foram cometidas.
- Sendo esta a sistemática imposta pela MP n° 449/08, então há de se concluir que a multa prevista no art. 35-A ("nova" multa de ofício) sucedeu a multa prevista no art. 35, II ("antiga" multa de ofício), ao passo que a multa prevista no art. 32-A ("nova" multa pelo descumprimento de obrigação acessória) sucedeu a multa prevista no art. 32, §5º ("antiga" multa pelo descumprimento de obrigação acessória).
- E como decorrência da lógica, ao se verificar se as novas multas introduzidas pela MP n° 449/08 devem retroagir para beneficiar o contribuinte, é preciso contrapor, separadamente, multa de ofício com multa de ofício e multa de mora com multa de mora. Não há que se confundir a sua natureza!
- Não encontra amparo legal o raciocínio de que a multa prevista no art. 32-A ("nova" multa pelo descumprimento de obrigação acessória) é aplicável apenas nos casos em que o descumprimento de obrigação acessória não venha acompanhado do descumprimento da obrigação principal. Não há regra hermenêutica que permita tal interpretação.
- A atividade administrativa tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, uma vez que tenha averiguado o descumprimento da obrigação acessória, não pode furtar-se à aplicação da penalidade contida no art. 32-A, não importando que tal infração tenha vindo acompanhada ou não da insuficiência no recolhimento do tributo. Esta obrigatoriedade decorre do caráter vinculado da atuação das autoridades fazendárias.
- A aparente sobreposição de multas se resolve pelo critério da especialidade: ao passo que o art. 44 da Lei n° 9.430/96 (a que faz remissão o art. 35-A da Lei n° 8.212/91) faz referência à penalidade incidente no lançamento de ofício em geral, inclusive para os casos de "*falta de declaração e nos de declaração inexata*", as falhas constantes em GFIP submetem o contribuinte a uma penalidade específica, que é aquela prevista no art. 32-A da Lei n° 8.212/91.
- Corrobora o raciocínio aqui expendido o fato de que a legislação tributária também prevê multas específicas pela entrega em erro da DCTF e da DIPJ, previstas no art. 7° da Lei n° 10.4264. Assim, sempre que o lançamento de ofício apurar insuficiência no recolhimento de tributos sujeitos à penalidade prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, a multa de ofício deverá vir acompanhada da multa pelo descumprimento de

Documento nato-digital

obrigação acessória prevista no art. 7° da Lei n° 10.426, sempre que esta, analisada de forma autônoma, também se mostrar aplicável.

- Portanto, não procede o argumento de que a penalidade prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 tenha substituído também a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que se verifica a existência de multa específica para tal.
- Não fosse assim, então não haveria necessidade de que a MP 449/08, ao modificar a sistemática de penalidades prevista na Lei n° 8.212/91, revogasse o art. 32, §5º ("antiga" multa pelo descumprimento de obrigação acessória) daquela Lei e a ela adicionasse o art. 32-A ("nova" multa pelo descumprimento de obrigação acessória). Bastaria a introdução do art. 35-A para resolver todos os casos em que houve insuficiência no recolhimento do tributo ou falha na entrega da declaração.
- Note-se que o raciocínio aqui desenvolvido já foi acatado pelo CARF em decisão recentíssima.
- É de se concluir, portanto, que a análise da retroatividade benigna deverá respeitar a natureza da multa a que ela se refere – principal ou acessória –, em razão da sua autonomia. O entendimento defendido pela Fazenda tem o condão de deixar o contribuinte sujeito a penalidade mais agravada, o que vai de encontro ao próprio objetivo do art. 106, II, c, do CTN.
- Apenas por argumentação, admitindo-se que a interpretação da Fazenda em relação à retroatividade benigna esteja correta. Isto é, que a nova sistemática de penalidades introduzida pela MP n° 449/08 tenha substituído tanto a multa de ofício quanto a multa pelo descumprimento de obrigação acessória da legislação antiga, previstas em dispositivos separados, por uma multa única, que encampa ambas as condutas.
- Neste cenário, é de se concluir, portanto, que o agente fiscal, agindo em momento posterior à entrada em vigor da MP n° 449/08, deve aplicar somente a multa prevista no art. 35-A da Lei n° 8.212/91 sempre que verificar a insuficiência no recolhimento de contribuições em conjunto falhas na entrega de GFIP.
- Assim, ao se deparar com fatos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da MP n° 449/08, o agente fiscal está obrigado a aplicar a retroatividade benigna nos moldes em que defende a Fazenda, como determina o art. 106, II, c, do CTN.
- É este o caso dos autos: a fiscalização averiguou a insuficiência no recolhimento de contribuições e o descumprimento de obrigação acessória para o período de janeiro a novembro de 2008 (anterior à vigência da MP n° 449/08), mas os autos de infração foram lavrados em março de 2013, portanto, já sob a vigência da MP n° 449/08, posteriormente convertida na Lei n° 11.941/09.
- É de se concluir, portanto, que a fiscalização estava obrigada a cotejar as multas aplicáveis sob a sistemática anterior (art. 35, II, da Lei n° 8.212/91 + art. 32, §5º, da Lei n° 8.212/91) com a multa aplicável segundo as novas

Documento nato-digital

regras (art. 35-A, introduzido pela MP n° 449/08) e aplicar aquela mais benéfica ao contribuinte.

- E assim procedendo – já que estava vinculado a agir dessa forma – concluiu que as penalidades aplicáveis seriam aquelas da sistemática anterior (art. 35, II, da Lei n° 8.212/91 + art. 32, §5º, da Lei n° 8.212/91), não a multa aplicável segundo as novas regras (art. 35-A, introduzido pela MP n° 449/08). Eis o lançamento como foi feito.
- Não cabe agora, portanto, qualquer consideração acerca da aplicação da penalidade contida no art. 35-A da Lei n° 8.212/91 sem que se tenha averiguado erro de fato no lançamento, a ensejar a revisão do lançamento. Do contrário, estar-se-ia permitindo a revisão do lançamento por erro de direito: o agente fiscal, obrigado a aplicar determinada penalidade, efetuou o lançamento de ofício cominando penalidade diversa.
- O art. 146 do CTN veda a revisão de lançamento com base na alteração de critério jurídico relativo ao mesmo contribuinte e ao mesmo fato jurídico; e mais, a mudança de orientação somente poderá ter efeitos para o futuro, não podendo ter efeitos sobre fatos geradores anteriores à introdução do novo critério. Cita doutrina.
- A conduta da fiscalização é expressamente rechaçada pelo Código Tributário Nacional. Isso porque, por um lado, a revisão do lançamento só é autorizada nos casos do art. 149 do CTN, e nenhum deles contempla a revisão do lançamento por alteração de entendimento acerca da lei tributária ou por nova compreensão de fatos já conhecidos.
- No entender da doutrina, a revisão do lançamento apenas é viabilizada legalmente nas hipóteses de erro de fato ocorrido no procedimento fiscalizatório. Erros decorrentes da análise equivocada dos fatos jurígenos, como ocorrido no caso em tela, pois o fiscal deveria ter aplicado multa diversa do que fez, não comportam a possibilidade de reexame de autuações pretéritas, sob pena de se macular a ordem já estabelecida e a segurança dos contribuintes nos atos estatais.
- Dessa forma, considerando que o lançamento não foi efetuado aplicando-se a penalidade prevista no art. 35-A da Lei n° 8.212/91, em relação ao período compreendido entre janeiro e novembro de 2008, então ele apenas pode ser modificado, em respeito ao preceito contido no art. 145 do CTN, por recurso do contribuinte, recurso de ofício ou iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nas hipóteses previstas no art. 149 do CTN, o que se verificou não ter ocorrido.
- Portanto, ou bem o lançamento é mantido como está, de acordo com as determinações impostas pelo Acórdão n° 2401-004.286, ou bem é de se concluir que o Recurso Especial da Fazenda busca revisar os critérios jurídicos do lançamento por erro de direito, o que é rechaçado pelo art. 146 c/c. art. 149 do CTN.
- Em ambos os casos, a decisão recorrida deve se manter intacta.

Documento nato-digital

- Eventual provimento do Recurso Especial da Fazenda, levaria a contradição insanável, cuja única consequência possível seria a nulidade dos autos de infração. Isto porque, reconhecer que a multa de ofício prevista no art. 35-A da Lei n° 8.212/91 deveria ter sido aplicada em relação aos fatos geradores compreendidos entre janeiro e novembro de 2008 – porque supostamente mais benéfica ao contribuinte – implica reconhecer que os autos de infração contêm erro material insanável, já que aplicaram multa diversa do que determinaria a legislação.

## Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

As matérias devolvidas à apreciação deste Colegiado referem-se a a) aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91– retroatividade benigna; e b) impossibilidade de excluir da tributação os valores pagos a título de auxílio farmácia e reembolso óculos - interpretação do disposto no art. 28, § 9°, alínea "q", da lei 8.212/1991.

**Valores pagos a título de auxílio farmácia e reembolso óculos - interpretação do disposto no art. 28, § 9°, alínea "q", da lei 8.212/1991**

Sobre essa matéria, o voto condutor da decisão recorrida foi no sentido de que, uma vez que o benefício estava disponível a todos os dirigentes e empregados de determinado estabelecimento da empresa autuada, não se estaria diante do descumprimento da regra isentiva.

A Fazenda Nacional, em sentido diverso, defende que o conceito de empresa é aquele estabelecido no inciso I do art. 15 da Lei nº 8.212/1991, ou seja, "*a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacion*al". Em vista disso, como o benefício se restringiu a apenas uma das unidades da pessoa jurídica, foi pago em desacordo com a legislação previdenciária e está sujeito à incidência das contribuições sociais objeto do lançamento.

O sujeito Passivo, a seu turno, apega-se à Súmula nº 351 do STJ para inferir que, para fins da Lei nº 8.212/1991, empresa significa estabelecimento e que esse raciocínio é condizente com apuração das contribuições (GFIP, recolhimentos, folha-de-pagamentos, etc.), que é feita descentralizadamente, por estabelecimento.

De início, insta esclarecer que, ao revés do afirma o Contribuinte, a Súmula nº 351 do STJ foi editada com o fim específico de definir a sistemática aplicável à determinação do grau de risco da empresa para efeito da cobrança da contribuição destinada ao financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (mais conhecida como Seguro Acidente de Trabalho – SAT).

O enunciado da referida Súmula é absolutamente claro na delimitação de seu escopo. Senão vejamos:

Documento nato-digital

> **Súmula nº 351:** 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.

Além do que, para que se faça a correta interpretação da Súmula nº 351 do STJ, ou de qualquer outra, não se pode afastar daquilo que fora objeto de seus precedentes, cabendo asseverar que os julgados que deram ensejo à edição do enunciado que aqui se examina trataram especificamente o conceito de atividade preponderante, no intuito de apontar, repise-se, a forma de se definir o grau de risco e a denominada "alíquota SAT", de conformidade com o inciso II do art. 22 da Lei nº 8212/1991. Confira-se:

> **EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 678.668 - DF**
>
> EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA - TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PARA O SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - LEI N. 8.212/91, ART. 22, II - ALÍQUOTAS - FIXAÇÃO PELOS GRAUS DE RISCO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE DESEMPENHADA EM CADA ESTABELECIMENTO DA EMPRESA, DESDE QUE INDIVIDUALIZADO POR CNPJ PRÓPRIO - JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA PRIMEIRA SEÇÃO.
>
> 1 - Esta Primeira Seção consolidou a jurisprudência no sentido de que a alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho - SAT, de que trata o art. 22, II, da Lei n. 8.212/91, deve corresponder ao grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento da empresa, individualizado por seu CNPJ. Possuindo esta uma única inscrição, a alíquota da referida exação deve corresponder à atividade preponderante por ela desempenhada. (Precedentes: AgRg no AG 722.629/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 20.3.2006; REsp 789.518/PA, Rel. Min. Castro Meira, DJ 13.3.2006; EAg 591.824/DF, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 6.3.2006).
>
> 2 - A alíquota da contribuição para o seguro de acidentes do trabalho deve ser estabelecida em função da atividade preponderante da empresa possuidora de um único CNPJ, considerada esta a que ocupa, em cada estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, nos termos do Regulamento vigente à época da autuação (§ 1º, artigo 26, do Decreto n. 612/92). Embargos de divergência providos. (Grifou-se)

> **EDcl nos EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 707.488 - PA**
>
> PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL. CORREÇÃO QUE SE IMPÕE. EFEITO MODIFICATIVO. SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO. POSICIONAMENTO DA 1ª SEÇÃO DESTA CORTE.
>
> 1. De fato, no aresto objurgado ocorreu o erro material suscitado, merecendo prosperar a irresignação do INSS. O julgado combatido partiu de premissa equivocada ao concluir pela aplicação Súmula nº 168/STJ, mesmo tendo o acórdão da 2ª Turma desta Corte divergido da orientação jurisprudencial da 1ª Seção quanto à forma de recolhimento da contribuição destinada ao SAT.
>
> 2. A jurisprudência desta Corte é uníssona no sentido de que: "A fixação do grau de risco para efeito de cobrança do Seguro Acidente do Trabalho - SAT deve levar em conta a atividade preponderante da empresa. Somente na hipótese em que cada estabelecimento possui CNPJ (antigo CGC) próprio, considera-se a individualidade de cada pessoa jurídica". (EREsp 508726/SC, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21/11/2005). 3. De igual modo: EREsp 476885/SC, DJ de 14/11/2005, EREsp 505240/SC, DJ de 03/04/2006, EREsp 724265/CE, DJ de 06/03/2006. 4. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para, reformando o acórdão embargado, DAR provimento aos embargos de divergência. (Grifou-se)

Documento nato-digital

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 724.265 - CE**

TRIBUTÁRIO – SAT – ORIENTAÇÃO FIRMADA PELA 1ª SEÇÃO – GRAU DE RISCO: AFERIÇÃO POR ESTABELECIMENTO DA EMPRESA – NECESSIDADE DE REGISTRO DA UNIDADE NO CNPJ.

1. A 1ª Seção do STJ firmou o entendimento de que, para fins de apuração da alíquota aplicável no cálculo da contribuição para o SAT, é viável a aferição do grau de risco individual de cada estabelecimento da empresa, mas desde que se trate de estabelecimento com inscrição própria no CNPJ (EREsp 476.885/SC e outros).

2. Embargos de divergência improvidos. (Grifou-se)

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 476.885 - SC**

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. GRAU DE RISCO. APURAÇÃO EM CADA ESTABELECIMENTO DA EMPRESA IDENTIFICADO PELO SEU CNPJ.

1. A alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) deve corresponder ao grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento da empresa, individualizado pelo seu CNPJ (antigo CGC).

2. Embargos de divergência providos. (Grifou-se)

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 478.100 - RS**

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AO SEGURO DE ACIDENTES DO TRABALHO-SAT. ALÍQUOTA. GRAU DE RISCO. ART. 22, II DA LEI 8.212/91. ESTABELECIMENTO DA EMPRESA. INSCRIÇÃO DA UNIDADE NO CNPJ. NECESSIDADE.

1. Entendimento pacificado na Corte de que, para fins de apuração da alíquota do SAT, deve-se levar em consideração o grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento da empresa. Persiste, entretanto, a divergência no tocante ao registro da unidade no CNPJ para que seja obtido o grau de risco por estabelecimento da empresa, parâmetro aferidor da alíquota da contribuição para o SAT, razão pela qual devem ser conhecidos os embargos.

2. O Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas-CNPJ, sucessor do Cadastro Geral de Contribuintes-CGC, é a base de dados utilizada pela administração tributária, em todos os níveis, para identificar o sujeito passivo da obrigação fiscal.

3. Atento à evolução das práticas comerciais, o Fisco exige o registro no CNPJ de cada filial ou sucursal da empresa, para uma melhor fiscalização acerca do cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes.

4. Não há como se impor ao INSS que individualize os graus de riscos (art. 22, II, da Lei nº 8.212/91) em função de unidades da empresa que não estão sequer registradas no CNPJ. Tal imposição redundaria em premiar os que não providenciam a regularização de suas filiais perante o fisco, em detrimento das sociedades que, cadastrando suas sucursais, assumem os ônus administrativos, fiscais e contábeis decorrentes da gestão de uma unidade devidamente registrada.

5. Embargos de divergência conhecidos e providos. (Grifou-se)

Veja-se que a indigitada Súmula do STJ, bem assim os seus precedentes, em momento algum tratam de matéria que não esteja vinculada à determinação do grau de risco da empresa ou ao cálculo da contribuição para o SAT.

De outra parte, o que o Contribuinte pretende é se valer de jurisprudência voltada a questão específica para afastar a aplicação de dispositivo legal em pleno vigor. O conceito de

Documento nato-digital

empresa, aplicável ao custeio previdenciário é aquele definido no inciso I do art. 15 da Lei nº 8.212/1991, segundo o qual:

> Art. 15. Considera-se:
>
> I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

De outra parte, a matriz constitucional das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores em geral é a alínea "a" do inciso I do art. 195 da Constituição Federal que dispõe:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
>
> I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
>
> a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título**,** à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
>
> [...]

Ancorados na previsão constitucional, os arts 22 e 28 da Lei nº 8.212/1991 instituiram as bases sobre as quais devem incidir as contribuições previdenciárias de empresas e empregados, nos seguintes termos:

> Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:[6]
>
> I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, 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.
>
> II - para o financiamento do benefício previsto nosarts. 57e58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).
>
> a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
>
> b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
>
> c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.
>
> Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:
>
> I - para o empregado e trabalhador avulso: a 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;

Documento nato-digital

O conceito de salário trazido para a legislação pátria tomou por base o art. 1º da Convenção nº 95 da Organização Internacional do Trabalho – OIT, que tem o Brasil entre seus signatários. De acordo com referido dispositivo:

> ARTIGO 1º
>
> Para os fins da presente convenção, o termo "salário" significa, qualquer que seja a denominação ou modo de cálculo, a remuneração ou os ganhos susceptíveis de serem avaliados em espécie ou fixados por acôrdo ou pela legislação nacional, que são devidos em virtude de um contrato de aluguel de serviços, escrito ou verbal, por um empregador a um trabalhador, seja por trabalho efetuado, ou pelo que deverá ser efetuado, seja por serviços prestados ou que devam ser prestados. (Grifou-se)

Na mesma linha, o **caput** do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT arrolou como parcelas integrantes dos salários do trabalhadores utilidades decorrentes do contrato laboral como alimentação, habitação, vestuário, despesas com saúde, dentre outras:

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

Assim, a princípio, a base de cálculo das contribuições previdenciárias abrange toda e qualquer forma de benefício habitual destinado a retribuir o trabalho, seja ele pago em pecúnia ou sob a forma de utilidades, aí incluídos os benefícios pago aos trabalhadores destinados à preservação de sua saúde e da saúde de seus familiares. Exclui-se da tributação somente aqueles benefícios abrangidos por alguma regra isentiva ou que tenham sido disponibilizados para a prestação de serviços, a exemplo de vestuário, equipamentos e outros acessórios destinados a esse fim.

Dessarte, a definição sobre a incidência ou não das contribuições sociais em relação a valores pagos a título de auxílio farmácia e reembolso óculos deve levar em consideração sua natureza jurídica, a existência ou não de normas que lhes concedam isenção e o cumprimento dos requisitos necessários ao usufruto desse favor legal.

Nessa esteira, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 relaciona, de forma exaustiva, as diversas verbas de natureza salarial que podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Em se tratando de salário utilidade pago sob a forma de auxílio farmácia e reembolso óculos, dispõe a alínea "q" do citado § 9º, na redação vigente à época dos fatos geradores abrangidos no lançamento:

> Art. 28.
>
> [...]
>
> § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:
>
> [...]
>
> q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;
>
> [...] (Grifou-se)

Nos termos dos disposições legais encimadas, para que as parcelas referentes ao auxílio farmácia e reembolso óculos recebida pelos segurados empregados sejam excluídas da base de cálculo da das contribuições previdenciárias é necessário esteja disponível à totalidade

Documento nato-digital

dos empregados e dirigentes da empresa, considerada como um todo, conforme preceitua o inciso I do art. 15 da Lei nº 8.212/1991.

Não obstante, no caso concreto, é absolutamente pacífico que o benefício era pago somente para os empregados de um dos estabelecimentos do Sujeito Passivo, isto é, em descompasso com a alínea "q" do § 9º da Lei nº 8.212/19991, estando, portanto, sujeito às contribuições previdenciárias.

Em vista disso, a decisão recorrida deve ser reformada neste ponto,

**Aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91– retroatividade benigna**

A respeito desse tema, convém esclarecer que estamos diante de Recurso Especial da Fazenda Nacional e que não cabe aqui o exame de questões trazidas em sede de contrarrazões que não tenham por finalidade contraditar as razões insertas na peça recursal.

Retornando-se ao caso concreto, em relação às multas aplicadas por ocasião do lançamento, o Colegiado *a quo* decidiu que, em relação às obrigações *principais*, *para os fatos geradores ocorridos até a competência novembro/2008, inclusive, o cálculo da penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser efetuado com observância aos comandos inscritos no inciso II do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela lei nº 9.876/99*. Por outro lado, a Turma Julgadora concluiu que, em se tratando de fatos geradores a partir de dezembro/ 2008, "*a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício deve ser calculada consoante a regra estampada no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009*".

Em resumo, em relação às obrigações principais, a decisão recorrida foi no sentido de que a legislação aplicável seria aquela vigente à época dos fatos geradores.

Relativamente ao descumprimento da obrigação acessória em virtude da falta de declaração de fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP, à luz da alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN, resolveu o Colegiado Ordinário que "*deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente*".

A Fazenda Nacional, a seu turno, pugna pela manutenção das multas por descumprimento das obrigações principais e acessórias, 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, § 5º, da norma revogada) ou o art. 35-A da MP 449.

É fato que em situações como a retratada nos autos, esta Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF vinha se posicionando no sentido de que a retroatividade benigna deveria ser aplicada mediante a comparação entre o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei n° 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A da mesma lei, acrescentado pela Medida Provisória referida, convertida na Lei nº 11.941/2009, conforme estabelecido na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009. Até porque, esse entendimento havia inclusive sido pacificado na esfera administrativa, mediante a edição da Súmula CARF nº 119.

Ocorre que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, inclui a matéria aqui tratada na lista de dispensa de contestar e recorrer, em virtude da jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que, especificamente em relação às obrigações principais, a retroatividade benigna

Documento nato-digital

deve ser aplicada considerando-se a redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, porque, de acordo com o entendimento da Corte Superior, o novel dispositivo caracteriza-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. Ademais, o entendimento contido na Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME foi reafirmado pelo PARECER SEI Nº 11.315/2020/ME.

Desse modo, mostra-se inviável a manutenção da jurisprudência desta CSRF, que era pela comparação entre o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º ou 5º do art. 32 da Lei n° 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A, acrescido na Lei de Custeio Previdenciário pela MP nº 449/2009, consoante suscitado no Recurso Especial, cabendo, em relação à obrigação acessória pela falta de informação de fatos geradores em GFIP, a comparação entre penalidade prevista nos revogados §§ 4º ou 5º com aquela estabelecida pelo inciso II do art. 32-A, consoante entendeu o Colegiado *a quo*.

Em vista disso, entendo que pela manutenção da decisão recorrida em relação à presente matéria.

**Conclusão**

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento parcial, para restabelecer a tributação em relação aos valores pagos a título de auxílio farmácia e reembolso óculos.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho

Documento nato-digital