



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

Processo nº 10166.721430/2009-76
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-002.667 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de abril de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente BRASAL-BRASILIA SERVICOS AUTOMOTORES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA. SÚMULA N. 08 DO STF. SALÁRIO INDIRETO. ART. 150, 4º DO CTN. Nos termos da Súmula n. 08 do Supremo Tribunal Federal, o prazo decadencial para o lançamento de contribuições previdenciárias é de 05 (cinco) anos.

AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO IN NATURA. CONCESSÃO DE REFEIÇÕES E CESTAS BÁSICAS. AUSÊNCIA DE INSCRIÇÃO NO PAT. PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011. NÃO INCIDÊNCIA. Com a edição do parecer PGFN 2117/2011, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional reconheceu ser aplicável a jurisprudência já consolidada do STJ, no sentido de que não incidem contribuições previdenciárias sobre valores de alimentação in natura concedidas pelos empregadores a seus empregados.

VALE TRANSPORTE PAGO EM DINHEIRO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NÃO INCIDÊNCIA. SÚMULA N. 60 DA ADVOCACIA GERAL DA UNIÃO. RE 478.410/SP. Nos termos da Súmula n. 60 da Advocacia Geral da União, não incide a contribuição previdenciária sobre os valores de vale-transporte pagos em dinheiro. Precedentes do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça.

ABONO. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. ATO DECLARATÓRIO 16/2011. APLICABILIDADE. Nos termos do Ato declaratório 16/2011, não incide contribuição previdenciária sobre o abono pago em decorrência de convenção coletiva de trabalho, em parcela única, sem habitualidade e expressamente desvinculado do salário.

RETROATIVIDADE BENIGNA. POSSIBILIDADE.

Para fins de aplicação do instituto da retroatividade benigna, considerando as alterações trazidas pela Lei nº 11.941/09, no que tange às multas previdenciárias, deve ser realizada a comparação das penalidades aplicadas em cada caso concreto, levando-se em conta, de forma individualizada, as

penalidades relacionadas ao descumprimento da obrigação principal e da obrigação acessória

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso para que sejam excluídos do lançamento os valores relativos a auxílio alimentação pago in natura, vale transporte pago em pecúnia, bem como, abono único pago de acordo com convenção coletiva de trabalho. por maioria de votos em determinar o recálculo da multa de acordo com o art. 35, observada a limitação de 75%, nos termos do voto vencedor do Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Ana Maria Bandeira – Presidente Substituta

Igor Araújo Soares - Relator

Nereu Miguel Ribeiro Domingues – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Ana Maria Bandeira, Jhonatas Ribeiro da Silva, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Igor Araújo Soares.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por BRASAL – BRASÍLIA SERVIÇOS AUTOMOTORES S/A em face do acórdão fls. 413/423, que manteve a integralidade do Auto de Infração n. 37.192.556-8, lavrado para a cobrança de contribuições devidas à Seguridade Social parte da empresa para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre pagamentos de alimentação, vale transporte e abono salarial aos seus funcionários.

A recorrente, quando intimada, não comprovou sua adesão regular ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, fazendo com que os valores pagos a título de alimentação fossem incluídos no salário de contribuição dos beneficiários, independentemente da sua forma de concessão.

O lançamento compreende o período de 01/2004 a 12/2004, tendo sido o contribuinte cientificado em 29/06/2009 (fls. 01)

Consta do relatório fiscal que no período apurado a recorrente adotou diferentes formas de disponibilizar o benefício da alimentação aos seus empregados, o fazendo da seguinte maneira:

Foram utilizados, concomitantemente, o fornecimento de refeições em restaurantes 'self service', de marmitas descartáveis, a concessão de cestas básicas e, ainda, o pagamento em pecúnia de verba específica em folha de pagamento, sob a rubrica "ALIMENTAÇÃO-CÓD. 622".

Em suma, as refeições fornecidas em restaurantes *self-service* e marmitas descartáveis foram firmadas com o Serviço Social da Indústria – SESI, conforme Notas Fiscais por este emitidas, as quais foram contabilizadas na conta do grupo de despesas – “PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO” - constante do balancete contábil da recorrente. A base de cálculo foi apurada considerando a relação mensal apresentada pelo contribuinte, contendo a identificação do beneficiário e os valores recebidos e descontados em folha de pagamento;

Já as cestas básicas foram garantidas pela Convenção Coletiva de Trabalho firmada entre o Sindicato dos Empregados no Comércio do Distrito Federal e o SINCODIV – Sindicato dos Concessionários e Distribuidores de Veículos do Distrito Federal; motivo pelo qual a recorrente concedeu aos empregados sindicalizados cesta básica *in natura*, com periodicidade mensal, o que foi verificado pelas Notas Fiscais contabilizadas na conta de despesas AJUDA DE CUSTO (03.05.02.08);

Finalmente verificou-se o pagamento em pecúnia de verba específica em folha de pagamento, sob a rubrica “ALIMENTAÇÃO-CÓD. 622”.

Quanto ao vale transporte, a fiscalização apurou que o fornecimento de transporte aos empregados da recorrente foi feito na forma de pagamento em pecúnia (rubrica 435 – vale-transporte da folha de pagamento) e contabilizado na conta de despesa 03.05.02.03

– VALE TRANSPORTE, conduta **vedada** pela legislação em vigor – Decreto nº 95.247/87, art. 5º, que regulamentou a Lei nº 7.418/85, apontando os referidos valores como em desconformidade com a legislação própria, constituindo-se salário de contribuição previdenciário, nos termos do art. 28, inciso I e §9º, letra “m” da Lei nº 8.212/91.

Quanto ao abono CCT, ainda segundo a autoridade autuante, a recorrente pagou tal verba a seus empregados em cumprimento à Convenção Coletiva de Trabalho vigente para o período de 2003/2004, com a justificativa de ser esta verba indenizatória, haja vista que o índice de aumento concedido aos empregados, à época, foi inferior à inflação acumulada no período. Todavia, a considerou como verba salarial, porquanto representou uma recomposição de perdas salariais sofridas pelos empregados devido a um reajustamento de salários em índices menores que o aumento do custo de vida.

Entendeu, então, a autoridade fiscalizadora que a referida verba, mesmo que paga em parcela única, produziu os mesmos efeitos de reajustes mensais ocasionais e possuiu caráter retributivo; integrando assim, o salário de contribuição da recorrente, em conformidade com o disposto no art. 28, §9º, letra “e”, item 7, da Lei nº 8.212/91, o qual preceitua que somente não se sujeitam à incidência de contribuições previdenciárias os abonos expressamente desvinculados do salário, já a desvinculação, de acordo com o art. 214, §9º, inciso V, alínea “j”, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, expressa por força de lei.

Considerando as alterações ocorridas com a edição da Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, no que diz respeito à aplicação da multa em lançamento de ofício, esclarece o autuante que, na presente autuação, os fatos geradores enquadram-se na conduta prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, haja vista o não recolhimento (obrigação principal) e, concomitantemente, a não declaração (obrigação acessória) em GFIP, das contribuições sobre eles devidas.

A fiscalização procedeu, então, à comparação das multas previstas na legislação anterior e na atual, para efeito de aplicação da mais benéfica ao contribuinte, considerando que os fatos geradores ocorreram antes da vigência da MP 449/2008. Em todas as competências, a multa foi verificada de acordo com o atual dispositivo – multa de ofício correspondente a 75% do valor das contribuições lançadas.

Concluiu, por fim, a autoridade lançadora, pela formalização de Representação Fiscal para Fins Penais em desfavor da autuada, com encaminhamento à autoridade competente, considerando ter-se verificado a prática, **em tese**, de crime de sonegação de contribuição previdenciária.

Em seu recurso, a autuada apresentou a impugnação com as seguintes alegações resumidas, conforme o relatório do Acórdão de Primeira Instância da Presidente e Relatora da 5ª Turma da DRJ/BSB Sra. Dra. Jeane de Souza Araújo Nunes:

- que, conforme jurisprudência do STJ que cita, o fornecimento “in natura” de alimentação aos empregados da empresa, sem prévia inscrição no PAT, não constitui fato gerador de contribuição previdenciária;

- que o Decreto nº 95.247/87 extrapola a sua finalidade de regulamentar a Lei nº 7.418/85, inovando quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em dinheiro;

- que, conforme já pacificado pelo STJ, o vale-transporte, quando descontado do empregado no percentual estabelecido em lei, não integra a sua remuneração;

- que a legislação previdenciária (art. 28, §9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212/91) afirma expressamente que o abono desvinculado do salário, caso ora em discussão, não integra o salário de contribuição;

- que o próprio relatório fiscal dispõe que a parcela do abono não tem caráter regular, costumeiro e sim único, razão pela qual não é devida qualquer contribuição previdenciária sobre a mesma.

Por fim, sustentou a necessidade da reforma do acórdão para que se dê provimento ao referido recurso voluntário com o objetivo que seja o auto de infração desconstituído em todos os seus termos, afastando-se a contribuição previdenciária pretendida, o lançamento efetuado e a multa aplicada à recorrente. E, caso seja mantida a aplicação da multa, reiterou o afastamento da responsabilidade dos sócios-gerentes da recorrente.

Sem contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional, vieram os autos a este Eng. Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Igor Araújo Soares, Relator

CONHECIMENTO

Tempestivo o recurso, dele conheço.

PRELIMINARES

Quanto ao pedido para o reconhecimento da decadência, há se de considerar que Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, quando, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91, foi determinada a edição da Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, cujo teor é o seguinte:

Súmula Vinculante 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”

Logo, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004 (teor transcrito a seguir), o enunciado das Súmulas Vinculantes editadas e aprovadas pelo Eg. STF devem obrigatoriamente ser observados pelos órgãos da administração pública direta e indireta, como é o caso do CARF, confira-se:

“Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)

Em assim sendo, resta patente a necessidade de que para a contagem do prazo decadencial, em se tratando de lançamento por homologação, deverão ser aplicadas as regras dispostas pelo Código Tributário Nacional, seja a do art. 150, §4º, seja a do art. 173, I, cuja aplicação deverá ser verificada caso a caso, conforme tenha ou não havido antecipação, mesmo que parcial, do pagamento do tributo ou contribuição devida.

No caso de ter havido antecipação, mesmo que parcial, deverá ser aplicado, para fins de contagem, o art. 150, §4º do CTN e quando não houve qualquer antecipação, deverá ser aplicado o art. 173, I.

Tal orientação acerca da aplicação das regras de contagem do prazo decadencial, já fora inclusive objeto de análise e confirmação pelo Eg. Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do RESP 973.733, julgado em 12/08/2009, que se deu sobre o rito dos recursos repetitivos, com fundamento no art. 543-C do Código de Processo Civil

Brasileiro. Dessa forma, por força do art. 62-A do RICARF, este Conselho deve reproduzir as decisões já tomadas pelo STJ nos julgamentos de Recursos Repetitivos.

No caso dos autos o lançamento se reporta a parcelas que a fiscalização considerou como integrantes da remuneração dos segurados a serviços da recorrente. Dessa forma, em se tratando de salário indireto, tenho que deva ser aplicado ao presente caso o disposto no art. 150, 4º do CTN.

Assim, reconheço como decadentes as competências lançadas até 05/2004.

Passo ao mérito.

MÉRITO

No que se refere ao lançamento das contribuições incidentes sobre os pagamentos efetuados a título de auxílio alimentação sem que a recorrente estivesse inscrita no PAT, há de se privilegiar a regulamentação da matéria por parecer de força vinculante junto à administração.

O tema, por certo já envolveu calorosos debates e recentemente, sobre o assunto, foi publicado o parecer **PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011 e Ato Declaratório n. 03 de 2011**, mediante o qual a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional passou a reconhecer estar definitivamente vencida quanto no que se refere a não incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores de alimentação *in natura*, concedida pelos empregadores a seus empregados, conforme consolidada jurisprudência do STJ.

O parecer restou assim ementado:

Tributário. Contribuição previdenciária. Auxílio-alimentação in natura. Não incidência. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

Entretanto, referido parecer claramente dita que : ***“Por outro lado, quando o auxílio-alimentação for pago em espécie ou creditado em conta-corrente, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.”***

No caso dos autos, consta que a recorrente além de fornecer alimentação *in natura* a seus empregados (cestas básicas e refeições), esta também efetuava o pagamento de um valor em pecúnia a título de alimentação em folha de pagamento.

Nos termos do parecer supra, não devem se incluir no conceito de salário *in natura* os valores pagos em espécie.

Assim, deverão ser excluídos do lançamento somente os valores referentes à concessão do auxílio-alimentação *in natura*.

Também merece guarida a pretensão da recorrente para a exclusão do lançamento dos valores pagos a título de vale transporte em dinheiro, em homenagem à

jurisprudência do Eg. STJ e em observância a Súmula 60 da AGU, publicada no DOU de 12.12.2011, a seguir:

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerado o caráter indenizatório da verba”.

Tais valores também deverão ser objeto de exclusão do lançamento.

Por fim, no que tange ao pagamento de verba a título de abono, alguns esclarecimentos se fazem necessários.

Ao que se depreende do relatório fiscal o abono pago decorreu de convenção coletiva de trabalho vigente para o ano de 2003/2004, tendo sido o valor pago na competência de maio/2004, ou seja, em uma única parcela.

Sobre o assunto fora editado o Ato Declaratório n. 16/2001, também pela PGFN, publicado no DOU de 21/12/2011, que dispensou os procuradores de apresentar contestação, interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que exista outro fundamento relevante “nas ações judiciais que visem a declaração de que sobre o abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária.

O parágrafo 9º, alínea "e", item 7, do art. 28 da lei 8.212/91, dispõe que não integram o salário-de-contribuição, para efeitos de incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e **os abonos expressamente desvinculados do salário.**

Logo, também devem ser excluídos do lançamento os valores relativos ao abono.

Por fim, quanto à multa aplicada, da leitura do relatório fiscal da infração se depreende que já considerada a legislação mais benéfica a ser aplicada, em decorrência da promulgação de Lei 11.941/09, veio a ser aplicada a multa de 75%. Para a comparação a fiscalização verificou qual das duas multas era a de menor valor, se a multa de 75% ou se a multa de mora, acrescida da multa pela falta de declaração de fatos geradores em GFIP, ao final, concluindo pela aplicação da multa de 75%.

Todavia, ao efetuar referida comparação, em se tratando da aplicação de multa relativamente a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei 11.941/09, deveria o fiscal ter considerado aquilo o que determinado pelo art. 144 do CTN, a seguir:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

E a época dos fatos geradores, a multa que vigia para o presente lançamento era a multa de mora, estabelecida para o art. 35 da Lei 8.212/91, a seguir:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento;

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Logo, na aplicação da multa, deveria o fiscal ter observado o comando do Código Tributário Nacional e ter aplicado no presente Auto de Infração a multa objeto do art. 35 supra, além de lavrar o competente Auto de Infração (FL 68), aplicando a multa pelo descumprimento de obrigação acessória conforme determinava o art. 32 da Lei 8.212/91.

Referido Auto de Infração (FL 68), no entanto, somente foi lavrado para as competências de 04/2005 e 05/2005, não mais podendo neste momento ser lavrado para as demais.

Desta feita, ao aplicar-se a multa no presente caso, deveria haver o comparativo apenas com relação à multa de mora do antigo art. 35 da Lei 8.212/ 91 com o que determinado pelo novo artigo 35 da Lei 8.212/91.

Com a edição da Lei 11.941/09, fora dada nova redação ao art. 35 da Lei 8.212/91, a seguir:

“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Logo, o comparativo deveria ter sido efetuado apenas entre referidos dispositivos, sem a soma da multa para o auto de infração (FL 68) com o antigo art. 35-A da Lei 8.212/91.

Resta claro, portanto, que deveria ter o fiscal aplicado apenas a multa de mora. E dessa forma, subiste a necessidade de revisão da multa de mora aplicada, eis que deve ser observada a superveniência de norma legal mais benéfica, devendo ser aplicada no presente caso em respeito ao disposto no art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

Vejamos, a princípio, o que determina o art. 61 da Lei 9.430/96, mencionado pelo novo art. 35 da Lei 8.212/91:

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

A multa de mora, portanto, calculada com base no montante total das contribuições lançadas no Auto de Infração principal, teve seu patamar revisto pela Lei 11.941/09, que o limitou a 20% sobre a mesma base de cálculo.

Logo, em se tratando de penalidade, no caso em tela foi promulgada norma posterior mais benéfica ao contribuinte que cominou ao presente caso penalidade menos severa, devendo, portanto, retroagir e ser aplicada ao caso concreto, de acordo com o que dispõe o art. 106, II, “c”, do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – [...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) [...]

b) [...]

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

Outro não é o entendimento dos Tribunais pátrios, conforme se depreende do julgamento da apelação cível 2006.03.99.037140-2 pelo Eg. TRF da 3a Região, assim ementado:

“PROCESSO CIVIL: AGRAVO LEGAL. ARTIGO 557 DO CPC. DECISÃO TERMINATIVA. PEDIDO DE REDUÇÃO DO PERCENTUAL DA MULTA MORATÓRIA. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENÉFICA. POSSIBILIDADE. LIMITAÇÃO AO PERCENTUAL DE 20%. ARTIGO 61, § 2º DA LEI Nº 9.430/96. TAXA SELIC. CORREÇÃO MONETÁRIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. I - O agravo em exame não reúne condições de acolhimento, visto desafiar decisão que, após exauriente análise dos elementos constantes dos autos, alcançou conclusão no sentido do não acolhimento da insurgência aviada através do recurso interposto contra a r. decisão de primeiro grau. II - A recorrente não trouxe nenhum elemento

capaz de ensejar a reforma da decisão guerreada, limitando-se a mera reiteração do quanto afirmado na petição inicial. Na verdade, a agravante busca reabrir discussão sobre a questão de mérito, não atacando os fundamentos da decisão, lastreada em jurisprudência dominante desta Corte.

III - A despeito de não merecer amparo o pedido de redução do percentual da multa moratória aplicada, simplesmente por ser excessivo e confiscatório, cumpre, de fato, reduzir a multa que incide sobre o débito exequendo. IV - A Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009), deu nova redação ao artigo 35 da Lei 8.212/91 que assim dispõe: "Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996". V - Tratando-se de ato não definitivamente julgado aplica-se a retroatividade dos efeitos da lei mais benéfica, nos termos do artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional. VI - Impõe-se, portanto, a limitação da multa moratória ao percentual de 20% (vinte por cento), na forma do § 2º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, supracitado. VII - A redução da multa moratória não enseja a nulidade da CDA, pois a apuração do débito executado dependerá de simples cálculos aritméticos. VIII - Não há, outrossim, qualquer ilegalidade na cumulação de juros de mora, multa e correção monetária, pois são institutos com natureza jurídica e finalidades diversas, sendo que multa e juros incidem sobre o débito atualizado e os três acréscimos são devidos a partir do vencimento. IX - No que se refere à taxa SELIC, a jurisprudência é pacífica em reconhecer a legalidade de sua utilização como fator de atualização monetária dos créditos tributários. X - Os honorários advocatícios ficam mantidos, tendo em vista a sucumbência mínima do embargado. XI - Agravo improvido.

Ante todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO** para que sejam excluídos do lançamento os valores relativos a auxílio-alimentação pago *in natura*, vale transporte pago em pecúnia e abono único, bem como, para que seja aplicado ao presente caso somente a multa de mora limitada a 20%, nos termos do art. 35 da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 11.941/09.

É como voto.

Igor Araújo Soares

Voto Vencedor

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Redator Designado

Analisando o voto proferido pelo i. Conselheiro Relator, especificamente no que tange ao cálculo utilizado para fins de aplicação retroativa da multa mais benéfica, peço licença para divergir do exposto acima.

Com o advento da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, houve profunda alteração no cálculo das multas previdenciárias, tanto as decorrentes de descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à GFIP quanto as oriundas do não recolhimento da obrigação principal.

Na sistemática anterior, nos casos de não pagamento do tributo, o contribuinte ficava sujeito à aplicação de multa sobre os créditos lançados, num percentual do valor principal que variava de acordo com a fase processual do lançamento, ou seja, quanto mais cedo o contribuinte quitasse o débito, menor era a multa imposta, conforme a redação revogada do art. 35 da Lei nº 8.212/1991¹.

Quanto à penalidade decorrente da omissão de fatos geradores em GFIP, a multa correspondia a 100% da contribuição não declarada, ficando a penalidade limitada a um teto calculado em função do número de segurados da empresa, conforme o extinto § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991².

Com a nova legislação, trazida originariamente pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, permaneceram como comportamentos indesejados, punidos com multa, as duas irregularidades destacadas acima. Porém, as penalidades a elas aplicadas foram sensivelmente modificadas.

A penalidade decorrente do descumprimento da obrigação principal passou a ser a mesma dos demais tributos federais já administrados pela Receita Federal do Brasil antes da unificação da Receita Federal e Receita Federal Previdenciária, *in verbis*:

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996”.

¹ “Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...)

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

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

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (...)”

² “§ 5º 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, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.”

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

“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”;

No que tange à omissão de fatos geradores em GFIP ou incorreções dos dados informados, a penalidade passou a ser regida pelo art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, o qual estipula o valor fixo de R\$ 20,00 para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas, nos seguintes termos:

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

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

I – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos”.

Pois bem. Analisando as sanções aplicadas no presente caso à luz das alterações levadas a efeito pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, verifica-se, através do quadro comparativo da multa aplicada, que a Autoridade Tributária equivocou-se em suas premissas, trazendo na coluna correspondente ao que seria devido antes do advento da MP nº 449/2008 os valores relativos ao descumprimento da obrigação **principal e acessória**, e na coluna correspondente ao que seria devido após o advento da já mencionada lei apenas o valor da multa decorrente do descumprimento da obrigação principal.

Para esclarecer a presente questão, exemplificativamente, a multa por não ter recolhido a contribuição previdenciária no valor de R\$ 1.000,00, antes da nova lei, seria de R\$ 240,00 (24%), e após o advento da lei seria de R\$ 750,00 (75%).

No entanto, para fins de compor o valor devido pela legislação antiga, a autoridade fiscal somou a multa anteriormente aplicada para os casos de não recolhimento do tributo (24%) com a multa anteriormente aplicada para os casos de descumprimento de obrigação acessória (100% do valor não declarado), chegando no valor parâmetro de **R\$ 1.240,00** (R\$ 240,00 + R\$ 1.000,00).

Ou seja, pelo cálculo da autoridade fiscal, a multa atualmente vigente será, via de regra, mais benéfica (com exceção de alguns casos que alcancem a limitação prevista no art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/1991), posto que se está comparando a alíquota de 75% contra uma alíquota de 124%.

Na prática, se a autoridade fiscal deixasse de realizar o tendencioso quadro comparativo de multas e lavrasse duas notificações independentes, uma com base no antigo art. 35 e outra com base no atual art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, restaria claro que o valor consubstanciado na notificação efetuada com base na legislação antiga seria inferior, em conclusão totalmente contrária ao presenciado neste caso.

Da mesma forma, a autoridade administrativa deveria comparar separadamente as multas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, ou seja, contrapondo o cálculo feito com base no antigo art. 32 da Lei nº 8.212/1991 com o atual art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, vez que ambos versam sobre como proceder nas suas respectivas épocas nos casos de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Destarte, verifica-se que a autoridade fiscal não pode considerar a multa por descumprimento de obrigações acessórias nos casos em que sequer está se discutindo essa natureza de infração (tal como aqui presenciado), sob pena de negativa de vigência ao art. 106 do CTN.

Assim, o que a autoridade fiscal fez foi distorcer tendenciosamente a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, com o objetivo de aplicar a situações ocorridas antes do advento da MP nº 449/2008 a penalidade maior por ela prevista para o não cumprimento da obrigação principal. Veja-se, a fim de comparar as penalidades passíveis de aplicação à conduta praticada pelo contribuinte, a fiscalização soma as multas decorrentes do descumprimento da obrigação principal e acessória, devidas conforme a legislação anterior, e as compara com a multa de ofício (atualmente vigente) aplicada somente aos casos de descumprimento de obrigação principal.

É bem verdade que a fiscalização não impôs ao contribuinte a penalidade relativa ao descumprimento da obrigação acessória, o que poderia levar à precipitada conclusão de que o lançamento efetuado nos presentes autos poderia ser mais benéfico ao contribuinte.

No entanto, além de o procedimento adotado pelo fisco colidir frontalmente com o art. 142 do CTN - pois da maneira como foi feito o lançamento a autoridade fiscal simplesmente “dispensou” a aplicação da penalidade relativa a não apresentação de GFIP, o que é vedado, posto que o crédito tributário é indisponível -, o mesmo é flagrantemente prejudicial ao contribuinte, em pleno desrespeito à norma tributária contida no art. 106, II, “c” do CTN, que determina a aplicação da legislação posterior apenas quando ela for mais benéfica.

Conforme não deixa sombra de dúvidas o dispositivo acima mencionado, uma vez que, de acordo com o CTN, *“a lei aplica-se a ato ou fato pretérito (...) tratando-se de ato não definitivamente julgado (...) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”*, para fins de verificação da aplicação retroativa da nova penalidade devem ser objeto de comparação **cada uma das ações puníveis praticadas pelo contribuinte, individualmente e entre si**.

Ou seja, *in casu*, a penalidade aplicável ao contribuinte infrator antes da MP nº 449/2008 para a o seu ato omissivo de não entregar as GFIP's, somente poderia ser comparada com a multa cominada pela legislação posterior para este mesmo ato. Assim, na época da lavratura da autuação, a fiscalização deveria ter realizado esta comparação e, em relação aos fatos geradores ocorridos antes do advento da MP nº 449/2008, ao verificar que a novel legislação, para a mesma ação, cominou uma penalidade menor do que a legislação revogada, deveria ter lavrado auto de infração específico para a imposição da nova multa, posto que mais benéfica ao contribuinte.

Quanto à multa de ofício pelo não recolhimento do tributo devido, da mesma forma deveria ter agido a fiscalização: deveria o fiscal ter comparado a multa prevista pela legislação revogada com a multa prevista pela nova legislação e, em relação aos fatos geradores ocorridos antes do advento da MP nº 449/2008, lavrado auto de infração utilizando-se da penalidade anterior, vigente à época dos fatos geradores, posto que mais benéfica ao contribuinte, conforme deixa em evidência o art. 106 do CTN.

No entanto, não foi isso o que fez o fiscal autuante, razão pela qual a presente autuação não pode perdurar no que tange à penalidade aplicada ao contribuinte.

Verifica-se que o procedimento adotado pela fiscalização é exatamente o previsto no art. 476-A da IN RFB nº 971/2009, com a redação dada pela IN RFB nº 1.027/2010, bem como na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, que assim dispõem:

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

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

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos

moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

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

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

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

"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."

Contudo, como já demonstrado, a aplicação do princípio da retroatividade benigna proposta pelas referidas normas é visivelmente conflituosa com o CTN, não podendo ser admitida. A respeito da questão já se manifestou a doutrina especializada, *in verbis*:

"Como visto, esse dispositivo determina a cumulação das penalidades previstas na Lei nº 8.212/91, em sua redação anterior à MP nº 449/08, para os casos de falta de recolhimento com lançamento de ofício (art. 35, II) e de ausência de entrega de GFIP ou omissão de fatos geradores na declaração (art. 32, parágrafos 4º e 5º), para que o valor resultante dessa soma seja confrontado com a multa de 75% atualmente prevista também para os casos de lançamento de ofício das contribuições tratadas pela Lei nº 8.212/91.

Ora, trata-se de solução inusitada, decorrente do intuito de se encontrar alguma aparente justificativa para a aplicação da gravosa multa de 75% à falta de recolhimento de contribuições relacionadas a fatos geradores anteriores à sua instituição".(COSTA. Rafael Santiago. Revista Dialética de Direito Tributário nº 178. Artigo: A Retroatividade Benéfica da Medida Provisória nº 449/08 (Lei nº 11.941/09) em Relação às Penalidades Vinculadas às Contribuições de que trata a Lei nº 8.212/91 e as Ilegalidades da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09. Ed. Dialética, São Paulo, 2010, p. 115..

Diante das considerações acima expostas, uma vez que a presente autuação abrange apenas a multa decorrente do não recolhimento de contribuições previdenciárias, cujos fatos geradores ocorreram em 2004, somente poderá ser aplicada a penalidade prevista no art. 35, II da Lei nº 8.212/1991, de acordo com a redação vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75%, atualmente vigente.

Diante do exposto, voto pelo **CONHECIMENTO** do recurso para **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para o fim de determinar o recálculo da multa aplicada na presente autuação, conforme exposto nas razões do voto.**

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues