



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.010478/2007-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2401-007.170 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 7 de novembro de 2019
Recorrente FCA FIAT CHRYSLER AUTOMÓVEIS BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). SÚMULA CARF Nº 148.

Na hipótese de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN, ainda que verificado o pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou fulminada a contribuição previdenciária lançada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

(Súmula CARF nº 148)

GUIA DE RECOLHIMENTO DO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP). OMISSÃO DE FATOS GERADORES. PENALIDADE. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

Configura infração à legislação previdenciária, punível com multa, deixar a empresa de apresentar GFIP com os dados correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias. Quanto ao mérito, o auto de infração lavrado pelo descumprimento de obrigação acessória correlata ao lançamento de ofício de contribuições previdenciárias deve refletir o resultado deste último.

ALIMENTAÇÃO “IN NATURA”. CESTAS BÁSICAS.

O fornecimento de alimentação “in natura” na forma de cestas básicas não integra a remuneração do trabalhador para fins de incidência de contribuição previdenciária, independentemente da inscrição do empregador no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).

PENALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449, DE 2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. RETROATIVIDADE BENIGNA. PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB Nº 14, DE 2009.

Para efeitos da retroatividade benigna em matéria de penalidade no lançamento de contribuições previdenciárias, com aplicação da multa mais favorável ao autuado, o cálculo será efetuado em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) excluir do cálculo da penalidade do auto de infração, nas competências de 01/1999 a 11/1999, os valores correspondentes às cestas básicas; e b) determinar o cálculo da penalidade em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Matheus Soares Leite, substituído pelo conselheiro Virgílio Cansino Gil (suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleber Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Virgílio Cansino Gil, Marialva de Castro Calabrich Schlucking e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário manejado em face da decisão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), através do Acórdão n.º 02-18.871, de 26/08/2008, cujo dispositivo considerou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido (fls. 274/296):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO. GFIP. PARCELAS INTEGRANTES DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. DECADÊNCIA. NÃO CABIMENTO.

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Integra ao salário-de-contribuição a parcela in natura fornecida pela empresa para utilização do trabalhador, indiscriminadamente, em atividades laborais e particulares.

Integra ao salário-de-contribuição a parcela in natura recebida pelo empregado em desacordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da alínea "c" do § 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212 de 1991.

A prestação paga pela empresa a título de seguro de vida em favor do empregado é salário utilidade, sendo, portanto, parcela integrante do salário-de-contribuição.

O valor efetivamente pago pela empresa relativo a programa de previdência complementar, não disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, integra ao salário-de-contribuição.

Sobre as gratificações e abonos pagos pelo empregador incidem contribuições previdenciárias, salvo se expressamente desvinculados do salário, por força de lei, nos termos da legislação previdenciária.

A decadência das contribuições previdenciárias deve-se operar em 05 (cinco) anos consoante a recente Súmula Vinculante n.º 8 do STF.

No caso de lançamento motivado exclusivamente por descumprimento de um dever instrumental a regra para a definição do termo inicial do prazo de decadência há de ser o art. 173, inciso I, do CTN, devido à natureza jurídica da constituição desse crédito, com fulcro no art. 149, inciso VI, do mesmo Código.

Nos termos da legislação específica vigente, os documentos comprobatórios do cumprimento dessa obrigação devem ser arquivados na empresa durante dez anos, à disposição da fiscalização, nos termos do § 11 do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991.

Lançamento Procedente.

Extrai-se do Relatório Fiscal da Infração, bem como do Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, que a autoridade lançadora procedeu à lavratura do **Auto de Infração (AI) n.º 35.524.939-1**, por ter a empresa infringido o art. 32, inciso IV e § 5º, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, ao apresentar a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), nas competências 01/1999 a 12/2003, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições sociais previdenciárias (fls. 05/22 e 38/153).

Lavrou-se o auto de infração pelo descumprimento de obrigação acessória no Código de Fundamentação Legal - CFL 68.

De acordo com a autoridade lançadora, o lançamento da penalidade é correlato às seguintes Notificações Fiscais de Lançamento de Débito (NFLD), relacionadas ao lançamento de obrigação principal:

(i) NFLD n.º 35.524.923-5 (combustível: 01/1999 a 12/2003);

(ii) NFLD n.º 35.524.924-3 (cesta básica: 01/1999 a 11/1999);

(iii) NFLD n.º 35.524.925-1 (previdência privada: 01/1999 a 12/2003 e seguro de vida: 01/1999 a 11/1999); e

(iv) NFLD n.º 35.524.927-8 (abonos: 11/1999, 11/2000, 10/2002 e 11/2003).

O sujeito passivo foi cientificado da autuação em 29/12/2004 e impugnou a exigência fiscal (fls. 05 e 155/202).

Intimada da decisão de piso por via postal em 11/09/2008, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 13/10/2008, em que aduz as seguintes razões de fato e direito contra a decisão de piso que manteve intacta a pretensão fiscal, a seguir resumidas (fls. 298/300 e 301/332):

(i) decadência do crédito tributário lançado até a competência 11/1999, inclusive;

(ii) a declaração em GFIP abrange somente aquelas verbas que o contribuinte reconhece como fato gerador de contribuições previdenciárias, na medida em que não há que se cogitar em obrigação acessória quando inexistente a obrigação principal;

(iii) é improcedente o auto de infração por descumprimento da obrigação acessória, porquanto as parcelas pagas aos segurados empregados apontadas pela fiscalização como omitidas nas declarações em GFIP não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias;

(iv) a recorrente ajuizou a ação ordinária sob o nº 2006.38.00.012538-9, com vistas a discutir a incidência da contribuição previdenciária sobre abonos e gratificações, incluídos na NFLD nº 35.524.927-8, o que implica claramente na desobrigação de declarar em GFIP tais parcelas apuradas pela fiscalização; e

(v) há necessidade de vinculação entre os processos administrativos, procedendo ao julgamento deste processo concomitantemente, ou em momento posterior, aos recursos voluntários interpostos nas notificações fiscais correlatas.

No âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por meio de resolução do respectivo colegiado, o julgamento do recurso voluntário foi convertido em diligência em 3 (três) oportunidades, para o fim de sobrestamento até a decisão de mesma instância para as notificações fiscais correlatas e/ou julgamento em conjunto dos processos administrativos (fls. 350/352, 396/398 e 419/424).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

Juízo de admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Decadência

A recorrente pleiteia o reconhecimento da decadência para períodos anteriores a 12/1999, haja vista a constituição do crédito tributário depois de transcorrido o prazo estabelecido no § 4º do art. 150 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN).

A decisão de primeira instância não acatou a decadência com base no entendimento de que o lançamento concernente à penalidade pelo descumprimento de um dever instrumental, como ora se cuida, observará o disposto no inciso I do art. 173 do CTN para a definição do termo inicial do prazo decadencial:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Pois bem. Com razão o acórdão recorrido, na medida em que o § 4º do art. 150 do CTN tem sua aplicação restrita ao lançamento de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando o sujeito passivo antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

No caso de aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo.

Tal interpretação está atualmente insculpida no verbete nº 148 do CARF, de aplicação obrigatória pelos conselheiros:

Súmula CARF nº 148: No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Nos autos a competência mais antiga do auto de infração é relativa ao mês de janeiro/1999. Portanto, considerando que a ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo efetivou-se no dia 29/12/2004, não se operou a decadência segundo o prazo quinquenal do inciso I do art. 173 do CTN.

Mérito

O processo em apreço é vinculado, eis que reflexo, aos processos de obrigação principal nº 36918.000052/2005-11, 36378.005165/2006-31, 36378.005166/2006-85 e 36918.002937/2005-47, correspondentes ao lançamento de ofício de contribuições previdenciárias.¹

¹ Art. 6º, § 1º, inciso III, e § 8º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, e suas alterações.

A obrigação de apresentar a GFIP com os dados correspondentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias não está restrita tão somente àquelas parcelas que o sujeito passivo reconhece como integrantes da base de cálculo do tributo, mas sim em relação a todas as rubricas pagas, creditadas ou devidas aos segurados empregados que, segundo a lei, há incidência das contribuições previdenciárias.

Quanto ao mérito, para fins de manter a congruência decisória, o auto de infração lavrado pelo descumprimento de obrigação acessória correlata ao lançamento de ofício de contribuições previdenciárias deve expressar o mesmo resultado dos fatos geradores da obrigação principal.

A partir dos documentos e/ou informações que instruem os autos, avaliados em conjunto com os dados disponíveis no sítio do CARF na Internet, é possível resumir a situação processual das NFLDs correlatas, cujos processos administrativos encontram-se vinculados no e-Processo:²

Nº do Processo	Nº da NFLD	Rubricas	Situação	Acórdãos CARF
36918.000052/2005-11	35.524.923-5	Combustível: 01/1994 a 12/2003	Reconhecida a decadência até a competência 11/1999, inclusive (art. 150, § 4º, do CTN). Mérito: mantido o crédito tributário.	Recurso Voluntário: Acórdão n.º 2302-003.378, de 10/09/2008 Embargos de declaração: Acórdão n.º 2202-004.362, de 08/05/2008
36378.005165/2006-31	35.524.924-3	Cesta básica: 01/1994 a 11/1999	Reconhecida a decadência até a competência 11/1999, inclusive (art. 150, § 4º, do CTN). Mérito: prejudicado, em razão da decadência.	Recurso Voluntário: Acórdão n.º 206-01.305, de 04/09/2008
36378.005166/2006-85	35.524.925-1	Previdência Privada: 01/1994 a 12/2003 Seguro de vida: 01/1994 a 11/1999	Reconhecida a decadência até a competência 11/1998, inclusive (art. 173, inciso I, do CTN). Mérito: mantido o crédito tributário conforme decisão de primeira instância, tendo em vista que a empresa não apresentou recurso voluntário.	Recurso de Ofício: Acórdão n.º 2401-004.746, de 05/04/2017 Não houve interposição de recurso voluntário
36918.002937/2005-47	35.524.927-8	Abonos: 02/1995 e 03/1995, 11/1999, 11/2000, 10/2002 e 11/2003	Reconhecida a decadência até a competência 11/1999, inclusive (art. 150, § 4º, do CTN). Mérito: apreciado somente a contribuição para o RAT, em razão da interposição de ação judicial. Na parte conhecida, mantido o crédito tributário.	Recurso Voluntário: Acórdão n.º 206-01.519, de 05/11/2008 Embargos de Declaração: Acórdão n.º 2401-01.406, de 23/09/2010

² No caso do Processo n.º 36918.002937/2005-47, relativo à NFLD n.º 35.524.927-8, o recurso voluntário contestou exclusivamente a alíquota da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT), por considerar correto o percentual de 1% em vez de 2%, optando a empresa em discutir judicialmente a incidência da contribuição previdenciária sobre abonos e gratificações.

(i) Combustível

Como se observa do quadro acima, o mérito do lançamento de ofício da obrigação principal correlata sobre fornecimento de combustíveis aos trabalhadores foi mantido na respectiva notificação fiscal (NFLD n.º 35.524.923-5).

Persiste o descumprimento do dever instrumental de declarar a obrigação principal em GFIP, mesmo no período de 01/1999 a 11/1999, uma vez que não atingida pela decadência a obrigação acessória (Súmula CARF n.º 148).

(ii) Previdência Privada e Seguro de Vida

No tocante à previdência privada e seguro de vida, integrantes da NFLD n.º 35.524.925-1, a incidência das contribuições previdenciárias foi confirmada pela decisão de primeira instância, através do Acórdão n.º 02-66.847, de 28/10/2005, visto que não houve interposição de recurso voluntário pela empresa autuada. O recurso de ofício se deu apenas em virtude da redução do crédito tributário lançado considerando o reconhecimento da decadência até 11/1998.

Uma vez que a incidência das contribuições previdenciárias sobre as referidas rubricas foi declarada procedente, em decisão definitiva na esfera administrativa, o seu resultado deve refletir no lançamento fiscal decorrente de descumprimento da obrigação acessória de não declarar as respectivas contribuições em GFIP.

(iii) Cestas Básicas

Quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre as cestas básicas, que compõe a NFLD n.º 35.524.924-3, não houve análise da matéria de fundo no julgamento do recurso voluntário, pois se operou a decadência em relação a todo o período do lançamento tributário.

Necessário, portanto, o exame de mérito da procedência do lançamento da obrigação principal, avaliando-se os argumentos de defesa trazidos pela empresa em recurso voluntário.

Pois bem. Opõe-se a empresa recorrente à inclusão do benefício na base de cálculo da contribuição previdenciária, mediante o argumento de que a parcela “in natura” referente ao auxílio-alimentação para o trabalhador não é concedida a título de retribuição ao trabalho prestado.

A autoridade lançadora considerou tributável o fornecimento de cestas básicas aos segurados empregados devido unicamente à falta de comprovação pela empresa da inscrição dessa modalidade de serviço de alimentação no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT).³

³ Acórdão n.º 206-01.305, de 04/09/2008 (fls. 503/518, do Processo n.º 36378.005165/2006-31)

Entretanto, a partir de decisões reiteradas, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentou jurisprudência no sentido de que o fornecimento “in natura” de auxílio-alimentação ao trabalhador não é revestido de natureza salarial, independentemente de inscrição do empregador no PAT.

Sobre a matéria foi editado o Parecer PGFN/CRJ n.º 2117/2011, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, que deu fundamento para a edição do Ato Declaratório PGFN n.º 3/2001, dispensado a apresentação de contestação e de interposição de recursos pela Fazenda Nacional em ações judiciais que discutam a incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento “in natura” de alimentação.⁴

A toda a evidência, no caso em exame, o fornecimento de alimentação por meio de cestas básicas configura modalidade de alimentação “in natura”.

Portanto, cabem excluir do cálculo da multa do auto de infração, nas competências de 01/1999 a 11/1999, os valores correspondentes às cestas básicas (fls. 41/42).

(iv) Abonos

Especificamente no que se refere à incidência de contribuições previdenciárias sobre os abonos pagos aos segurados empregados, originalmente lançada na NFLD n.º 35.524.927-8, ocorreu a renúncia da discussão de tal matéria na esfera administrativa, tendo em conta o ajuizamento de ação anulatória de débito em 17/04/2006, cadastrada sob o n.º 2006.38.00.12538-9.

A discussão judicial no tocante à incidência da contribuição previdenciária sobre a parcela não dispensa o sujeito passivo de informá-la em GFIP no período do lançamento fiscal, dado que a interposição da ação judicial ocorreu posteriormente aos fatos geradores e à própria lavratura do auto de infração.

Ademais disso, tratando-se de obrigações tributárias distintas, o provimento judicial que suspende a exigibilidade do crédito tributário relativo à obrigação principal, por si só, não implica a suspensão da obrigação acessória de declaração em GFIP, cujo cumprimento deve se dar regularmente.

Na prática, a opção do sujeito passivo pela via judicial significa a renúncia da discussão administrativa tanto sob o aspecto da obrigação principal, quanto da obrigação acessória.

A fiscalização identificou o pagamento de abonos nas competências 11/1999, 11/2000, 10/2002 e 11/2003 (fls. 42/47).

Logo, para fins dos atos de cobrança, a unidade local da RFB deverá atentar que os valores da multa aplicada nas competências 11/1999, 11/2000, 10/2002 e 11/2003 poderão sofrer redução na hipótese de decisão judicial favorável à recorrente, com trânsito em julgado, nos autos n.º 2006.38.00.12538-9 (fls. 39/40).

⁴ Art. 62, § 1º, inciso II, alínea “c”, do Anexo II do Regimento Interno do CARF “RICARF”, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

(v) Alíquota SAT

Na NFLD n.º 35.524.927-8, controlada no Processo n.º 36918.002937/2005-47, o julgamento do recurso voluntário manteve para o período não decadente a alíquota de 2% em relação à contribuição previdenciária destinada ao custeio dos benefícios de incapacidade laborativa decorrente de riscos ambientais do trabalho, incidente sobre a base de cálculo da obrigação principal.

O reconhecimento da decadência no lançamento por homologação até a competência 11/1999, com base no § 4º do art. 150 do CTN, não é hábil a produzir efeitos sobre a aplicação da multa.

Portanto, não cabe ajuste no critério de cálculo da penalidade adotado pela fiscalização no presente processo com base na alíquota de 2% (fls. 40/46).

(vi) Retroatividade Benigna

A Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, alterou a legislação previdenciária, inclusive no tocante às penalidades.

Para efeito de avaliação da retroatividade da lei mais benéfica em matéria de penalidade, há entendimento pacificado no âmbito deste Tribunal Administrativo, conforme enunciado abaixo:

Súmula CARF n.º 119: No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Observado o critério acima, a retroatividade benigna em matéria de penalidade nos lançamentos de ofício relacionados às exigências de contribuições previdenciárias, e da multa correlata pela falta de declaração dos fatos geradores em GFIP, com aplicação de sanção pecuniária mais favorável ao autuado, será implementada a partir de cálculo efetuado em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 4 de dezembro de 2009, no momento do pagamento ou do parcelamento dos débitos.

Confira-se, nesse sentido, a ementa do Acórdão n.º 9202-005.568, de 28/06/2017, de lavra da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/08/2007

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO a decadência e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para: (i) excluir do cálculo da penalidade do auto de infração, nas competências de 01/1999 a 11/1999, os valores correspondentes às cestas básicas; e (ii) determinar o cálculo da penalidade em conformidade com a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess