



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

Processo nº 10680.726246/2011-18
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2202-003.844 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2017
Matéria MULTA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
Recorrentes CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RELAÇÃO.

A análise e o julgamento deste recurso deve seguir as linhas das decisões tomadas no Acórdão 2302-003.181 e no Acórdão 2302-003.182, julgados em 14 de maio de 2014, recursos oferecidos nos processos administrativos nº 10680.726245/2011-73 e 10680.726244/2011-29, pois esta autuação é reflexa àquelas, que se referem à mesma matéria debatida, mesma base de cálculo e mesmo período de apuração, sendo algo totalmente indesejado que haja decisões conflitantes.

LEI NOVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. ARTIGO 106 DO CTN. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/08. MULTA EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN), art. 106, II, "c", 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.

Em face da MP nº 449/08 (convertida na Lei nº 11.941/09), para o cálculo da multa mais favorável ao contribuinte, em relação às competências anteriores à 11/2008 (inclusive), deve-se somar a multa por falta de pagamento do tributo (aplicada com base na antiga redação do art. 35, da Lei nº 8.212/91) com as multas por falta/inexatidão de GFIP (estipuladas na redação anterior do art. 32, §§ 4º, 5º, 6º, da Lei nº 8.212/91), e o resultado deve ser comparado com a multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, na redação atual, que conduz ao art. 44, da Lei nº 9.430/96 (75%). Precedentes desta Turma. Acórdãos 2202-003.554, 2202-003.555.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso de ofício, vencido o Conselheiro Martin da Silva Gesto, que negou provimento ao recurso. Quanto ao recurso voluntário, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Junia Roberta Gouveia Sampaio e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que deram provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa conforme o art. 32-A da Lei ° 8.212/91 e o Conselheiro Martin da Silva Gesto, que deu provimento parcial ao recurso, para afastar o lançamento relativo à PLR e para determinar o recálculo da multa conforme o art. 32-A da Lei ° 8.212./91.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Martin da Silva Gesto, Cecília Dutra Pillar e Marcio Henrique Sales Parada. Ausente justificadamente Rosemary Figueiroa Augusto.

Relatório

Conforme narra o relatório fiscal (fl. 1817):

O presente Auto de Infração foi lavrado em nome da empresa acima identificada, uma vez que a mesma apresentou Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social – GFIP, declaração a que se refere a Lei n.º. 8.212, de 24/07/91, art. 32, inciso IV, acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97, com incorreções e omissões nos dados relacionados aos fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS, infringindo o que dispõe o inciso IV e §§ 3º a 5º do art. 32 da Lei 8.212/91 na redação dada pela Lei 9.528 de 10/12/97, combinado com o §4º inciso IV do art. 225 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06.05.99 e alterações.

2- A empresa omitiu da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social – GFIP:

*2.1- Valores de despesas realizadas pela empresa com **Alimentação** de seus empregados sem a devida inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT no período de Janeiro a Dezembro de 2007, conforme planilhas: “Anexo I – Alimentação”, Anexo II – Desconto PAT” e “Anexo III – Salário de Contribuição – Alimentação”.*

2.2- Valores pagos a segurados empregados, a título de **Auxílio Educação** no período de Janeiro de 2007 a Dezembro de 2008, de acordo com o “Anexo IV – Auxílio Educação 2007” e “Anexo V – Auxílio Educação 2008”.

2.3- Benefícios pagos ou creditados a segurados empregados, constantes e folhas de pagamento, a título de **Participação nos Lucros e Resultados – PLR** no período de Janeiro de 2007 a Dezembro de 2008 como demonstrado no “Anexo VI – PLR”.

(...)

A multa aplicada pela infração cometida é de **R\$ 990.879,50 (novecentos e noventa mil oitocentos e setenta e nove reais e cinquenta centavos)** correspondentes a 100% do valor da contribuição devida e não declarada, limitada, por competência, em função do número de segurados da empresa, observando-se os limites mensais previstos no § 5º do art. 32 da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/97 c/c art. 284, inciso II e artigo 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, c/c art. 92 e art. 102 da Lei 8.212/91, calculada conforme o “Anexo VII – Multa Aplicada”, que é integrante do presente Relatório.

(...)

Cabe ressaltar que, com a publicação da Medida Provisória nº 449 de 04/12/2008 (convertida na Lei 11.941, de 25/05/2009) que promoveu alterações na Lei 8.212/91 e em face do disposto no art. 106 da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional CTN, fez-se necessário a comparação entre as multas aplicáveis – antes e depois da referida Medida Provisória.

(...)

Esta comparação encontra-se no “Anexo VIII – Comparativo de Multas”.

7.2- O referido “Anexo VIII – Comparativo de Multas” torna este processo (COMPROT) 10680-726.246/2011-18 e o processo (COMPROT) 10680-726.244/2011-29 interligados. Portanto, para o perfeito entendimento deste comparativo torna-se necessária a análise simultânea de ambos os processos.

Ou seja, conforme destacado na coluna “Multa Menos Severa” do comparativo, quando esta indica a “Legislação Anterior”, a mesma é tratada neste processo.

Quando é apontada a “Legislação Atual” aplica-se a multa única, no importe de 75% pelo não pagamento e pela falta de declaração, em GFIP, dos dados referentes aos fatos geradores. Esta sanção pecuniária é tratada no processo COMPROT 10680-726.244/2011-29.

O contribuinte apresentou impugnação sobre a qual, sendo analisada, assim decidiu a DRJ de origem, em suma:

1 - nos termos da Lei nº 8.212/91, artigo 32, inciso IV, §5º, e conforme suficientemente descrito no Relatório Fiscal da Infração, está demonstrado o cometimento da infração, pois sendo devida a obrigação principal, existe a obrigação acessória;

2 - os argumentos e documentos apresentados em relação às obrigações principais já foram apreciados e votados, conforme Acórdão 02-42.211, proferido no processo principal 10680.726244/2011-29, DEBCAD 37.339.401-2, ao qual o presente processo está vinculado;

3 - nos termos do Acórdão 02-42.211, concluiu-se que não são mais exigíveis as contribuições que incidiriam sobre alimentação *in natura* fornecida pelo impugnante, portanto, deve ser excluído do cálculo da multa a parcela Alimentação sem PAT;

4 - sobre a multa aplicada, a partir de 4/12/08, com a publicação da MP 449/08, convertida na Lei 11.941/09, o auditor, ao emitir Auto de Infração por descumprimento de Obrigação Acessória – AIOA relacionado à GFIP, deve considerar a retroatividade da lei mais benéfica, de acordo com o CTN, artigo 106, inciso II. Para tanto, deve comparar as penalidades cabíveis consoante a legislação vigente antes e depois da referida MP, aplicando a multa mais favorável ao sujeito passivo;

5 - como se verifica no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa e anexos de fls. 1838/1839, foi explicado ao sujeito passivo a metodologia aplicada e o comparativo da multa realizado tendo em vista os dispositivos legais vigentes antes e depois da MP 449/08. Consta do Relatório a conclusão de que a multa mais benéfica, à época do lançamento, para as competências 01/07 a 12/07 e 03/08, é aquela prevista na versão da Lei 8.212/91 anterior à MP. Ocorre, contudo, que os percentuais da multa tanto do artigo 35 da Lei 8.212/91, quanto do artigo 44 da Lei 9.430/96, sofrem variação de acordo com o prazo do pagamento do crédito. Logo, tem-se que a comparação entre uma e outra modalidade somente poderá ser ratificada por ocasião desse pagamento, devendo o valor da multa ser revisto, se for o caso, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 14, de 4 de dezembro de 2009.

Assim, deu-se **provimento parcial à Impugnação**, *"pela manutenção em parte do lançamento, devendo o valor da multa aplicada ser retificado para R\$ 338.894,94..."*.

Cientificada dessa decisão em 28/02/2013, conforme Aviso de Recebimento na folha 4324, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 01 de abril de 2013 (segunda feira), com protocolo na folha 4326. Em sede de recurso, resumidamente, argumenta que:

a) Inexiste afronta à Lei nº 10.101/2000, no que diz respeito a seu programa de PLR.

b) Sustenta que existem regras claras para o cálculo do PLR, garantindo o direito dos empregados da CEMIG, que em nenhum momento foram prejudicados. Transcreve em parte os ACT's. Empresa e Sindicatos vincularam o pagamento da PLR a metas e resultados estipulados em documentos usuais de gestão e em todos os acordos constam expressamente metas, forma de cálculo, empregados habilitados ao recebimento, datas, ausências e prazos. Cita Acórdãos deste CARF.

c) Diz que a data de assinatura dos ACT é questão irrelevante para o caso, conforme precedentes do CARF. Exigir que o acordo coletivo seja assinado antes do início do

cumprimento das metas extrapola a interpretação razoável da Lei 10.101/2000. Cita decisões do CARF.

d) A existência de metas previstas e conhecidas pelos empregados é argumentação que não foi analisado (e existe documentação que não foi considerada) pela DRJ/BHE.

e) O artigo 7º, XI, da CF/88 dispõe expressamente que a PLR é desvinculada da remuneração.

f) Em relação ao auxílio educação, não existe a natureza salarial de tal verba, que trata de um investimento feito pela empresa, não havendo habitualidade e obrigatoriedade, que incentiva seus funcionários a estudarem. Não se trata de contraprestação pelo serviço prestado. Cita jurisprudência do STJ. foram cumpridas regras estabelecidas em ACT.

g) em relação ao cálculo da multa, a DRJ insiste na aplicação do entendimento externado na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009. Ocorre que há um equívoco no raciocínio do Fisco, pois não é possível comparar penalidades aplicáveis a ilícitos distintos. Analisa a Lei nº 8.212/1991, a Lei nº 11.941, de 2009 e o artigo 106 do CTN.

REQUER, sucessivamente, que seja anulado o Auto de Infração sobre o PLR e auxílio educação; seja recalculada a multa de mora imposta; seja analisado este recurso juntamente com os oferecidos nos PA nº 10680.726245/2011-73 e 10680.726244/2011-29.

Posteriormente, em 30 de dezembro de 2013, o contribuinte enviou nova missiva, identificando que os processos que encerravam os AIOP haviam sido distribuídos para a 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento e este processo, diferentemente, havia sido distribuído para a 4ª Câmara. Solicitou redistribuição.

Enfim, primeiro com a transferência e depois com o término do mandado do primeiro Conselheiro relator, o processo foi redistribuído a esta Câmara/Relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado, e, atendidas as demais disposições legais, dele tomo conhecimento.

A numeração de folhas a que me refiro a seguir é a existente após a digitalização do processo, transformado em meio magnético (*formato .pdf*)

A DRJ, ao analisar a impugnação, manifestou que:

No mérito, a defesa apresenta os mesmos argumentos da defesa apresentada nos autos do processo principal 10680.726244/2011-29, DEBCAD 37.339.401-2, ao qual o presente processo está vinculado, todos lavrados na mesma ação fiscal, cujo conteúdo foi relatado no Acórdão 02-42.211, julgado

conjuntamente com o presente processo, na mesma sessão de julgamento desta turma da DRJ/BHE.

O contribuinte recorrente, a seu turno, primeiro no recurso e depois quando verificou a distribuição por sorteio dos processos, disse que entendia necessária (fl. 4369):

"A análise e o julgamento conjunto deste recurso com os oferecidos nos processos administrativos nº 10680.726245/2011-73 e 10680.726244/2011-29, pois são autuações reflexas à presente, já que se referem à mesma matéria debatida, mesma base de cálculo e mesmo período de apuração, sendo algo totalmente indesejado que sejam julgados separadamente, até para se evitar decisões conflitantes."

Vejamos que nos processos administrativos supracitados, conforme relatórios nos respectivos Acórdãos já proferidos por este CARF, trata-se de:

a) Processo 10680.726244/2011-29 - **Acórdão 2302-003.181**, julgado em 14 de maio de 2014 - O Auto de Infração foi lavrado contra a empresa CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A, tendo como sujeitos passivos solidários ..., **no período de 01/07 a 12/08**, cobrando-lhe o pagamento das contribuições sociais destinadas à Seguridade Social correspondente à **parte da empresa**, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), **incidente sobre valores pagos a segurados empregados a título de Auxílio Educação, Alimentação e Participação nos Lucros** (em desacordo com a lei), **não declarados em GFIP**, conforme relatório fiscal (fls. 1309/1323). (destaquei)

b) Processo 10680.726245/2011-73 - **Acórdão 2302-003.182**, julgado em 14 de maio de 2014 - O Auto de Infração foi lavrado contra a empresa CEMIG DISTRIBUIÇÃO SA, em referência, tendo como sujeitos passivos solidários ..., no período de **01/07 a 12/08**, cobrando-lhe o pagamento das contribuições sociais **destinadas à outras entidades e fundos** salário educação, INCRA, SEBRAE, **incidentes sobre valores pagos a segurados empregados a título de Auxílio Educação, Alimentação e Participação nos Lucros** (em desacordo com a lei), **não declarados em GFIP**, conforme relatório fiscal (fls. 18/30). (destaquei)

Observa-se, portanto, que naqueles processos formalizou-se a exigência de contribuições previdenciárias, parte relativa a empresa e parte destinada a outras entidades/terceiros, sobre as mesmas rubricas e mesmo período em que aqui se lançou a multa por descumprimento de obrigação acessória, por não ter informado as respectivas contribuições em GFIP.

As questões de mérito já foram julgadas e, de fato, entendo que não se deva dar solução diferente a esta lide, valendo-me, portanto, daquelas decisões para fundamentar este julgamento, baseando-me nas mesmas razões apresentadas naqueles votos vencedores.

Destaco ainda que houve um recurso de ofício, da DRJ, que dera provimento parcial em relação à questão da contribuição previdenciária sobre o auxílio alimentação, para reduzir a multa aplicada, e o recurso voluntário do contribuinte, que se calcou nas razões resumidas no relatório.

1 - Em relação ao recurso de ofício, decidiu-se que:

ALIMENTAÇÃO. PARCELA FORNECIDA NA FORMA DE TICKET, VALE ALIMENTAÇÃO OU EM PECÚNIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores despendidos pelo empregador em dinheiro ou na forma de ticket/vale alimentação fornecidos ao trabalhador integram o conceito de remuneração, na forma de benefícios, compondo assim o Salário de Contribuição dos segurados favorecidos para os específicos fins de incidência de contribuições previdenciárias, eis que não encampadas expressamente nas hipóteses de não incidência tributária elencadas numerus clausus no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Em resumo, dispôs o Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, redator do Voto Vencedor no **Acórdão 2302-003.181**, que encaminhou as disposições acima transcritas, que o conceito de remuneração não se encontra mais circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta e unívoca do trabalho por ele prestado ao empregador. Nessa perspectiva, todo e qualquer lançamento a conta de despesa da empresa representativa de rubrica paga, devida ou creditada a segurado obrigatório do RGPS, que tiver por motivação e origem o trabalho realizado pela pessoa física em favor do Contribuinte, ostentará natureza jurídica remuneratória, e como tal, base de cálculo das contribuições previdenciárias. A inscrição no PAT não se constitui mera formalidade ou capricho da Administração. É através do conhecimento da existência do programa em determinada empresa que o Ministério do Trabalho e Emprego, através de seu órgão de fiscalização, verificará o cumprimento do disposto no artigo 3º da Portaria nº 03, de 01 de março de 2002, do MTE. Ao incentivo fiscal há uma contraprestação por parte da empresa: o fornecimento de alimentação com teor nutritivo adequado em ambiente que atenda as condições aceitáveis de higiene. O Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011 houve-se por erigido com fundamento no dispositivo legal indicado e nas decisões exarados pelo Superior Tribunal de Justiça, consignado que a alimentação fornecida *in natura*, ou seja, quando a alimentação é fornecida pela empresa pronta para o consumo pelo empregado, não sofre a incidência da contribuição previdenciária. Por outro lado, quando o auxílio alimentação for pago em espécie ou na forma de tickets/vales alimentação ou cartões, em caráter habitual, assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. Nesse contexto, não estando a verba paga em espécie, a título de alimentação, albergada por qualquer norma tributária de exclusão, decidiu-se pela manutenção da rubrica em tela no conjunto da matéria tributável do lançamento, conforme originalmente lançado pela Fiscalização.

Portanto, no sentido de "**dar provimento ao Recurso de Ofício para manter o lançamento quanto à rubrica alimentação fornecida em tickets, sem a inscrição no PAT**".

2 - Em relação aos tópicos do recurso voluntário, aqui tratados:

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.
DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS.*

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária.

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.
PACTUAÇÃO PRÉVIA.*

A Lei nº 10.101/00 exige que haja negociação entre empresa e trabalhadores, da qual deverão resultar regras claras e objetiva e os índices, as metas, os resultados e os prazos devem ser estabelecidos previamente, sendo que o instrumento será arquivado na entidade sindical. A negociação e o estabelecimento das regras dela resultantes (índices, metas, resultados e prazos) somente têm sentido se concluídos previamente ao fim do período a que se referem os lucros ou resultados.

Em que pese a vagueza do texto normativo, tal imprecisão não pode significar a impossibilidade de atuação do intérprete na complementação da concreto e que todas os textos incompletos ou ambíguos serão, potencialmente, ineficazes. Também não se trata de relativizar o princípio da legalidade, mas de identificar onde e quando o Direito atribui ao aplicador a tarefa de definir os critérios diante do caso concreto, como, no caso, a definição da anterioridade da negociação, da pactuação e do arquivamento do instrumento na entidade sindical.

A negociação, a pactuação e o arquivamento do instrumento na entidade sindical devem ocorrer antes da conclusão das metas e/ou resultados estabelecidos e em data distante do término do período a que se referem os lucros ou resultados, sob pena de se inviabilizar o próprio sentido de incentivo à produtividade. A análise do caso concreto deve levar em consideração fatores como o tipo de meta ou resultado estabelecido, a comprovação da anterioridade das negociações, o ajuste de PLR, em anos anteriores, com características semelhantes (o que por si só gera expectativa no trabalhador, de sorte a já incentivar a produtividade e, portanto, não desnaturar o pagamento), dentre outras peculiaridades que mereçam ser sopesadas.

Já nessa parte, esclareceu o Conselheiro André Luís Mársico Lombardi, redator designado para o Voto vencedor, no **Acórdão 2302-003.181**, que a Lei 10.101/2000 estabelece os contornos gerais da participação nos lucros ou resultados, e assim o faz para dar efetividade ao direito social estatuído no artigo 7º, XI, da CF. No caso em comento, a questão crucial era saber se há exigência na Lei nº 10.101/00 da pactuação **prévia** de programa de metas, resultados e prazos. Destacou o redator que a leitura do dispositivo permite afirmar que a lei **exige negociação** entre empresa e trabalhadores, **da qual deverão resultar regras claras e objetiva e os índices, as metas, os resultados e os prazos devem ser estabelecidos previamente**, sendo que o instrumento será arquivado na entidade sindical. Disse que o legislador acabou por relegar ao intérprete a definição do que se possa entender como prévio (norma), não se tratando de criar distinção onde a lei não distingue (texto), mas sim de atender aos próprios fins sociais do instituto (norma). Sendo assim, do que consta nos autos, concluiu-se que a formulação foi tão próxima ao término do período a que se referem os lucros ou resultados que inviabilizou o próprio sentido de incentivo à produtividade. Arrematou dizendo que para fins de pagamento da PLR, não basta a estipulação de regras claras e objetivas (formulação), mas a efetivação, o cumprimento, a observância destas regras como condição para o pagamento da PLR (execução) e não restou comprovado nos autos a efetivação das avaliações previstas pelas partes ou, em outras palavras, faltou à recorrente comprovar que as avaliações foram realizadas conforme proposto e que estas serviram como condição para o pagamento da PLR.

Portanto no sentido de "*negar provimento ao Recurso Voluntário, quanto à verba Participação nos Lucros e Resultados*".

Por fim, em relação ao auxílio educação, foi vencedora, no **Acórdão 2302-003.181**, a tese da Conselheira Relatora Juliana Campos de Carvalho Cruz, no seguinte sentido:

AUXÍLIO EDUCAÇÃO

A verba paga a título de educação em desacordo com a legislação, em desconformidade com o disposto no art. 28, §9º, letra "t" da Lei n.º 8.212/91, possui natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados empregados em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços à Recorrente, sendo portanto uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho.

Portanto, decidiu-se "**negar provimento ao Recurso Voluntário para manter a incidência da contribuição previdenciária sobre a rubrica Auxílio Educação**", com os seguintes argumentos, em síntese: de acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, entende-se por salário de contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo neste o conceito de ganhos habituais sob a forma de utilidades. Todavia, existem parcelas que, apesar de estarem no campo de incidência, não se sujeitam às contribuições previdenciárias, a exemplo do auxílio educação. A legislação ordinária impõe como requisito para a caracterização da verba educacional o fato do benefício ser estendido a todos os funcionários. No entanto, os acordos coletivos de trabalho aqui analisados dispõem que a verba auxiliar seria concedida apenas para alguns funcionários que recebessem determinado valor. Estando no campo de incidência do conceito de remuneração e não estando adequada à dispensa legal, as parcelas pagas a título de auxílio educação para alguns funcionários deve integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

DA MULTA - DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Em relação ao objeto específico deste lançamento fiscal, consubstanciado neste processo administrativo, que diz respeito à exigência da multa pelo descumprimento de obrigação acessória, destaco que na folha 1839 o Auditor Fiscal elaborou um "comparativo de multas", chegando à conclusão que nos **períodos de 01/2007 a 12/2007 e 03/2008** o valor lançado com base na legislação anterior à MP 449, de 2008, seria inferior ao valor que fosse lançado com base na legislação posterior. Ou seja, neste processo trata-se das multas relativas aos períodos acima destacados, apenas. Esclareceu em seu relatório que:

7.2- O referido "Anexo VIII – Comparativo de Multas" torna este processo (COMPROT) 10680-726.246/2011-18 e o processo (COMPROT) 10680-726.244/2011-29 interligados. Portanto, para o perfeito entendimento deste comparativo torna-se necessária a análise simultânea de ambos os processos.

Ou seja, conforme destacado na coluna "Multa Menos Severa" do comparativo, quando esta indica a "Legislação Anterior", a mesma é tratada neste processo.

Quando é apontada a "Legislação Atual" aplica-se a multa única, no importe de 75% pelo não pagamento e pela falta de declaração, em GFIP, dos dados referentes aos fatos geradores.

Esta sanção pecuniária é tratada no processo COMPROT 10680-726.244/2011-29.

O contribuinte diz que caso se entenda que houve realmente falta de recolhimento de contribuição previdenciária, o lançamento deve ser alterado (pois não é possível comparar a multa de mora com a multa de ofício, pois a justificativa de cada uma é distinta), para efetuar o cálculo das multas separadamente, comparando isoladamente cada tipo punitivo, possibilitando assim a aplicação retroativa da multa pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no artigo 32-A da Lei 8.212/91 com redação dada pela Lei 11.941/09.

Neste ponto, entendo que não procedem as alegações do Recorrente, pois existem duas obrigações que, se descumpridas, levam a duas penalidades: antes da MP 449, de 2008, lançadas uma no AIOP e outra no AIOA e, após a referida Medida Provisória, só o percentual de 75%, no AIOP.

Mantenho, dessa feita, a posição que acompanhou o Voto vencedor da Conselheira Rosemary Figueiroa Augusto, no recente **Acórdão 2202-003.554**, Sessão de 20 de setembro de 2016, desta Turma, que com clareza meridiana assim expôs a questão:

As alterações trazidas à Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, pela Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, provocaram mudanças significativas na forma de aplicação das multas no âmbito das contribuições previdenciárias.

*No regime anterior, a multa pela falta de pagamento do tributo estava prevista no art. 35, da Lei nº 8.212/91, da seguinte forma:
(...)*

Como se vê, a legislação anterior, diante da ausência de pagamento da contribuição, estipulava uma multa em percentuais progressivos que poderiam chegar até a cem por cento do valor devido, a depender do momento e das circunstâncias em que se encontravam os débitos (não incluídos em lançamento fiscal, incluídos em lançamento fiscal e inscritos em dívida ativa).

Assim, essa multa não só abrangia a prática do atraso no pagamento, mas também a situação em que havia lançamento de ofício das obrigações devidas ("créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento").

Nesse sentido, entende-se que, enquanto a multa de mora pressupõe o recolhimento espontâneo do tributo pelo contribuinte, a multa de lançamento de ofício tem como premissa básica a atuação estatal.

Logo, apesar da denominação de "multa de mora" expressa na legislação anterior, conclui-se ser "de ofício" a natureza jurídica da multa aplicada sobre as contribuições inseridas em lançamento fiscal.

Com o advento da MP 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, o referido art. 35 da Lei nº 8.212/91 foi alterado e também houve a

inclusão do art. 35-A, trazendo uma terminologia mais adequada ao segmentar da multa de mora a multa aplicada em lançamento de ofício, como se transcreve a seguir: (...)

Assim, quanto aos débitos em atraso, que não foram objeto de lançamento fiscal, a nova redação do art. 35, da Lei nº 8.212/91, remete ao art. 61, da Lei nº 9.430/96, alterando a multa de mora para o percentual 0,33% ao dia, até o limite de 20% (art. 61), conforme abaixo: (...)

Já para os débitos incluídos em lançamento fiscal e, portanto, sujeitos à multa de ofício, o art. 35-A, na nova redação da Lei nº 8.212/91, conduz ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, determinando a incidência da multa na alíquota de 75%, nos seguintes termos:(...)

Dessa forma, tendo ocorrido lançamento de ofício do tributo, entende-se que a comparação da multa mais benéfica, para atendimento do art. 106, II, "c", do CTN, deve ser feita com o art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, que conduz ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%).

Nota-se ainda que a multa decorrente do lançamento de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, é única, no importe de 75% (se não duplicada), e visa apenas, 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.

Nesse aspecto, de se mencionar que as multas por descumprimento de obrigação acessória (que também são constituídas em lançamento de ofício) aplicadas na vigência da legislação anterior sobre as infrações relativas à falta/inexatidão de declarações (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP) estavam previstas no art. 32, §§ 4º, 5º e 6º, da Lei nº 8.212/91.

Assim, para o cálculo da penalidade mais favorável, em relação às competências incluídas em lançamento fiscal anteriores à 11/2008 (inclusive), a multa por falta de pagamento do tributo (aplicada com base na antiga redação do art. 35, da Lei nº 8.212/91) também deve ser somada às multas por falta/inexatidão de GFIP (estipuladas na redação anterior do art. 32, §§ 4º, 5º, 6º, da Lei nº 8.212/91), e o resultado deve ser comparado com a multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212/91, na redação atual, que conduz ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%).

Tal procedimento foi adotado pela autoridade fiscal, às fls. 77/78, e está previsto no art. 476-A, da Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 971/09.

Assim vem decidindo a 2ª Turma da CSRF deste CARF. Vejamos:

Acórdão 9202-004.498, de 29 de setembro de 2016:

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/01/2004

AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA OMISSÃO EM GFIP MULTA APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C//C LEI 11.941/08 APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal e acessórias lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício. (destaquei)

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA COMPARATIVO DE MULTAS APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior. No caso, se mais benéfico ao contribuinte, deverá ser adotada o disciplinado no art. 44, I da Lei no 9.430, de 1996, deduzidos os valores levantados a título de multa nas NFLD correlatas, exceto nas competências cuja obrigação principal foi atingida pela decadência, para as quais a multa ficará reduzida ao valor previsto no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para limitar o somatório das multas por descumprimento da obrigação principal e por descumprimento da obrigação acessória ao percentual de 75%, caso mais benéfico ao contribuinte

Portanto, está correta a "comparação de multas" elaborada pelo Auditor Fiscal, conforme tabela anexa a seu Relatório, deixando claro que a comparação dos efetivos valores de multa, para verificação da mais benéfica, será realizada quando do pagamento ou parcelamento dos créditos (Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009).

CONCLUSÃO.

Em face do todo exposto, considerando as decisões tomadas no Acórdão 2302-003.181 e Acórdão 2302-003.182, referentes à obrigação principal, e considerando o posicionamento externado em relação ao cálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória supracitado, **VOTO por dar provimento ao recurso de ofício para manter o lançamento quanto à rubrica alimentação fornecida em tickets, sem a inscrição no PAT e por negar provimento ao recurso voluntário.**

(assinado digitalmente)

Marcio Henrique Sales Parada

Processo nº 10680.726246/2011-18
Acórdão n.º **2202-003.844**

S2-C2T2
Fl. 4.415
