



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

Processo nº 11052.000303/2010-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2302-003.481 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de novembro de 2014
Matéria Auto de Infração: GFIP. Fatos Geradores
Recorrente FORJA RIO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

VALE-TRANSPORTE

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia. Súmula n.º 60 da AGU, de 08/12/2011, DOU de 09/12/2011.

ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO EM PECÚNIA.

A não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação restringe-se ao seu fornecimento *in natura* ou à hipótese de inscrição no PAT. A alimentação fornecida em pecúnia ou em *ticket* sem a devida inscrição no PAT sofre a incidência da contribuição previdenciária. Inteligência do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011.

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias. No período anterior à Medida Provisória nº 448/2009, aplica-se o artigo 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, salvo se a multa no hoje prevista no artigo 32-A da mesma Lei nº 8.212/91 for mais benéfica, em obediência ao artigo 106, II, do CTN.

DUPLA PENALIZAÇÃO. BIS IN IDEM.

Só há de se cogitar da ocorrência de *bis in idem* quando a mesma conduta é passível de enquadramento em dois dispositivos distintos. Não ocorre quando há mera coincidência da base utilizada para o cálculo das multas aplicáveis, se distintas são as condutas praticadas. Inteligência do artigo 70 do Código Penal.

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS.

VEDAÇÃO.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/03/2002

Autenticado digitalmente em 17/12/2014 por LIEGE LACROIX THOMA, Assinado digitalmente em 17/

12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 18/12/2014 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.* Art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, e art. 62 do Regimento Interno (Portaria MF nº 256/2009).

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 voluntário para excluir da autuação as rubricas "vale-transporte", nos termos da Súmula nº 60, da AGU e "alimentação in natura", conforme Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, devendo a multa aplicada, nos levantamentos restantes, ser calculada considerando as disposições do art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

(assinado digitalmente)

LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Leo Meirelles do Amaral e André Luís Mársico Lombardi.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo o crédito tributário lançado.

Adotamos trecho do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 61), que bem resume o quanto consta dos autos:

Trata-se de Auto de Infração (AI DEBCAD 37.248.033-0 CFL 68) lavrado em 13/07/2010 contra a empresa acima identificada, no montante de R\$ 157.496,90.

2. Conforme Relatório Fiscal da Infração e da Aplicação da Multa (fls. 19/34):

2.1. Constatou-se que nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações A Previdência Social — GFIP, do período de 01/2006 a 12/2006, a empresa deixou de declarar a totalidade dos valores dos salários de contribuição considerados em folha de pagamento, bem como as rubricas alimentação e vale-transporte pagas em desacordo com a legislação. Ademais, declarou alíquota RAT de 2%, ao invés do correto de 3% e deixou de informar quais empregados estavam expostos a agente nocivo — aposentadoria especial 25 anos, os quais foram apurados por arbitramento, levando-se em consideração dentre outros, a GFIP de 13/2006.

2.2. Tal conduta constituiu infração ao artigo 32, inciso IV e § 5º, da Lei 8.212/1991 combinado com o artigo 225, inciso IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999;

2.3. A multa aplicada foi apurada, em cada competência, respeitando-se o disposto nos arts. 32, § 5º, da Lei 8.212/1991, c/c 284, II e 373, do RPS, demonstrando-se ainda por meio de comparativos a multa mais benéfica (relatório fiscal de aplicação da multa — fls. 32/39 e anexo de fls. 4

(destaques nossos)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 71 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese, que:

* O julgador de primeira instância deveria ter se manifestado, de forma fundamentada, sobre a revogação dos dispositivos legais que embasaram a autuação. Em razão de tal revogação, a autuação é ilegal, nos termos do art. 106, II, a, do CTN;

* Se a obrigação instrumental foi prestada, eventual erro no seu preenchimento não configura descumprimento de obrigação acessória, tendo cabimento apenas o lançamento do tributo e penalidades devidos, sob pena de *bis in idem*;

* O vale-transporte pago em espécie e o fornecimento de alimentação em desacordo com o PAT não retiram a natureza indenizatória das rubricas; Excluo ambos: VT Alimentação (toda in natura);

* Efeito confiscatório da multa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator André Luís Mársico Lombardi

Vale-Transporte. No cálculo da multa, foram considerados os valores constantes nas folhas de pagamento relativamente ao pagamento em dinheiro a título de vale-transporte aos empregados da interessada. Alega a recorrente que o fato de o vale-transporte ser pago em espécie não retiraria a sua natureza indenizatória.

Razão assiste à recorrente. Estabelece a Súmula nº 60, da Advocacia Geral da União – AGU, que:

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

(de 08/12/2011, publicada no DOU em 09/12/2011, pág.32)

Assim, sem maiores considerações sobre o acerto de tal entendimento, em cumprimento à referida Súmula, deve ser excluído do cálculo da multa os valores relativos vale-transporte pago em pecúnia.

Alimentação. No cálculo da multa, também foram considerados os valores referentes ao fornecimento de alimentação *in natura*, sendo que a recorrente não providenciou sua inscrição no Programa de Alimentação ao Trabalhador — PAT para o exercício de 2006. Alega a recorrente que o fornecimento de alimentação *in natura*, mesmo que em desacordo com o PAT não retira a sua natureza indenizatória.

Novamente assiste razão à recorrente, como se demonstrará a seguir.

Levando-se em conta o campo de incidência das contribuições previdenciárias, que se extrai da conjugação do artigo 195, I, *a*, com os artigos 11, 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, depreende-se que os pagamento a título de fornecimento de alimentação são fatos geradores de contribuição previdenciária.

No entanto, a norma inscrita no art. 28, § 9º, alínea “c” estabelece que não integra o salário de contribuição “a parcela *in natura* recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976”. Esta Lei, dispõe em seu art. 3º que:

Art 3º Não se inclui como salário de contribuição a parcela paga ‘in natura’, pela empresa, nos programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho.

À evidência dos preceitos legais em comento, conclui-se que sobre o valor da alimentação fornecida pela empresa aos trabalhadores não incidem contribuições

previdenciárias, quando, nos termos da Lei nº 6.321, de 1976, o fornecimento ocorra de acordo com programa de alimentação previamente aprovado pelo Ministério do Trabalho e Emprego (MTE).

A adesão ao PAT não constitui mera formalidade. É através do conhecimento da existência do programa em determinada empresa que o Ministério do Trabalho e Emprego, por seu órgão de fiscalização, verificará o cumprimento do disposto no artigo 3º acima transcrito. Ao incentivo fiscal há uma contraprestação por parte da empresa: fornecimento de alimentação com teor nutritivo adequado em ambiente que atenda as condições aceitáveis de higiene.

É preciso considerar ainda que o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda em Despacho de 24/11/2011, concluiu pela dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, desde que inexistisse outro fundamento relevante, com relação às ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento *in natura* do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária..

Assim, não incidência da contribuição previdenciária sobre alimentação restringe-se ao seu fornecimento *in natura* ou à hipótese de inscrição no PAT. A alimentação fornecida em pecúnia ou em *ticket* sem a devida inscrição no PAT sofre a incidência da contribuição previdenciária.

No caso sob exame, a despeito do fato de a recorrente não estar inscrita no programa no período do lançamento, em razão da alimentação ter sido fornecida *in natura*, a verba correspondente não pode sofrer incidência de contribuições previdenciárias, devendo, portanto, estes valores serem excluídos do cálculo da multa.

Multa. Retroatividade Benigna. A recorrente alega que o julgador de primeira instância deveria ter se manifestado, de forma fundamentada, sobre a revogação dos dispositivos legais que embasaram a autuação. Em razão de tal revogação, a autuação é ilegal, nos termos do art. 106, II, a, do CTN.

Em parte, com razão a recorrente.

Apurado o descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer/não fazer), compete à autoridade fiscal lavrar Auto de Infração, aplicando a penalidade correspondente, que se converterá em obrigação principal, na forma do § 3º do art. 113 do CTN.

No presente caso, a obrigação acessória corresponde ao dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de documento definido em regulamento (GFIP), TODOS os dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.

Ao deixar de informar fatos geradores de contribuições previdenciárias, a recorrente infringiu o artigo 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91; e o artigo 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, pois é obrigada a informar, mensalmente, por intermédio da GFIP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, sendo que a apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitava o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 17/12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 17/

12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 18/12/2014 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, que originou este auto de infração, estava contida no artigo 32, § 5º, da Lei n.º 8.212/91; e no artigo 284, II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99:

Art.284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

I - valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283, em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:

0 a 5 segurados	½ valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
Acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)

III - cinco por cento do valor mínimo previsto no caput do art. 283, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com

erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.

§ 1º A multa de que trata o inciso I, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue, sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração.

§ 2º O valor mínimo a que se refere o inciso I será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração.

Era considerado, por competência, o número total de segurados da empresa, para fins do limite máximo da multa, que era apurada por competência, somando-se os valores da contribuição não declarada, e seu valor total será o somatório dos valores apurados em cada uma das competências.

Entretanto, as multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212, já na redação da Lei nº 11.941/2009, nestas palavras:

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

II – 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.

Assim, no caso presente, há cabimento do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Destarte, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, § 5º, com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

Confisco. Quanto ao aspecto da inconstitucionalidade da multa, tem-se que, sendo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais órgão do Poder Executivo, não lhe compete apreciar a conformidade de lei validamente editada segundo o processo legislativo constitucionalmente previsto, com preceitos emanados da própria Constituição Federal, a ponto de declarar-lhe a nulidade ou inaplicabilidade ao caso, haja vista tratar-se de matéria reservada, por força de determinação constitucional, ao Poder Judiciário.

Ademais, o Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal, dispõe expressamente em seu art. 26-A que é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nas hipóteses em que os citados diplomas legislativos tenham sido declarados inconstitucionais por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal. Tal disposição é repetida em termos semelhantes no art 62 do Regimento Interno deste Colegiado, Portaria MF nº- 256/2009.

Outro fundamento para a impossibilidade de deferimento dos pleitos da recorrente é que a Súmula CARF nº 2 estabelece que o “CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”, sendo que o art. 72 da Portaria MF 256/2006 tornou obrigatória a observância por parte dos membros do CARF das súmulas do colegiado.

Portanto, a multa deve ser mantida.

Bis in idem. Aduz a recorrente que, se a obrigação instrumental foi prestada, eventual erro no seu preenchimento não configuraria descumprimento de obrigação acessória,

tendo cabimento apenas o lançamento do tributo e penalidades devidos, sob pena de *bis in idem*.

Note-se que a propalada dupla penalização ou *bis in idem* somente pode ser cogitada no campo da conduta e não da base de cálculo para a aplicação da multa, de forma que ainda que ambos os percentuais de multa incidam sobre a mesma base de cálculo - além da própria alíquota do tributo -, não haverá *bis in idem*, se houver condutas distintas que justifiquem cada uma das multas. Lembremos que a proibição do *bis in idem* tem suas origens no campo do direito penal, razão pela qual podemos nos socorrer do artigo 70 do Código Penal para fundamentar a afirmação tecida.

Com efeito, quando o agente, **mediante uma só ação ou omissão**, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade. Ora, o que o artigo está a dizer é exatamente a vedação ao *bis in idem*, esclarecendo que o mesmo ocorre mediante uma só ação ou omissão, **ou seja, mediante uma só conduta**.

Portanto, verifica-se que a proibição ao *bis in idem* somente pode ser cogitada se a mesma conduta é passível de enquadramento em dois dispositivos distintos, não ocorrendo quando há mera coincidência da base utilizada para o cálculo das multas aplicáveis ou do tributo devido.

No caso, temos diversas infrações, decorrentes de condutas distintas: não recolhimento do tributo (sujeita ao lançamento do tributo e à aplicação da multa de ofício) e ausência de inclusão de fatos geradores em GFIP (sujeita à multa por descumprimento de obrigação acessória).

Assim, não assiste razão à recorrente.

Pelas razões ora expendidas, CONHEÇO do recurso para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo, no cálculo da multa, ser considerada a exclusão dos valores relativos ao vale-transporte pago em dinheiro (Súmula n.º 60 da AGU) e da alimentação fornecida *in natura* (Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.117/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda em Despacho de 24/11/2011). Quanto às faltas remanescentes, deve ser recalculada a multa, tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso à recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

(assinado digitalmente)
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Processo nº 11052.000303/2010-13
Acórdão n.º **2302-003.481**

S2-C3T2
Fl. 87

CÓPIA