



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

Processo n° 13502.000904/2009-72
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-003.200 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2012
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO GFIP FATOS GERADORES
Recorrente MCE ENGENHARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2005

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DESCUMPRIMENTO - INFRAÇÃO

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

LEGISLAÇÃO POSTERIOR - MULTA MAIS FAVORÁVEL - APLICAÇÃO

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.

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 seja excluída da multa a parcela correspondente aos valores de alimentação "in natura" e adequação da multa remanescente ao artigo 32-A da Lei n° 8.212/91, caso mais benéfica.

Júlio César Vieira Gomes – Presidente

Ana Maria Bandeira- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Tabora Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado com fundamento na inobservância da obrigação tributária acessória prevista na Lei nº 8.212/1991, no art. 32, inciso IV e § 5º, acrescentados pela Lei nº 9.528/1997 c/c o art. 225, inciso IV e § 4º do Decreto nº 3.048/1999, que consiste em a empresa apresentar a GFIP – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fls. 10/13), deixaram de ser incluídos em GFIP os seguintes fatos geradores:

Lev FPN - fatos geradores apurados nas folhas de pagamento e não foram declarados em GFIP.

LEV FP (Z4) – valores não considerados como base de incidência pela autuada, apurados nas folhas de pagamento e não declarados em GFIP.

LEV AL2 (Z1) E ALI(Z2) – valores de alimentação “in natura” fornecida pela empresa, sob a forma de refeições, não declarados em GFIP. A empresa não comprovou estar inscrita no PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador do Ministério do Trabalho.

LEV CES (Z3) - contribuições incidentes sobre valores de alimentação “in natura” fornecida pela empresa, sob a forma de cestas básicas, não declarados em GFIP.

LEV SAU (Z8) – valores relativos à assistência médica fornecida em desacordo com a legislação.

LEV PRV (Z7) – valores de previdência privada fornecida apenas aos sócios, apurados na contabilidade.

Lev SEG (Z9) – valor de seguro de vida pago fornecido apenas aos sócios, verificado na contabilidade.

A auditoria fiscal informa que as contribuições incidentes sobre tais fatos geradores foram objeto de lançamento em autuações específicas

A autuada tomou ciência do lançamento em 29/09/2009 e apresentou defesa (fls. 313/320) onde alega que a auditoria fiscal deveria ter observado o princípio da retroatividade benigna da lei e aplicado o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 inserido pela Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009.

Argumenta que já foi autuada, no mesmo procedimento fiscal, pela suposta infração por meio do Auto de Infração PAF nº 13.502.000906/2009-61, já liquidado em face dos benefícios fiscais da Lei nº 11.941/2009.

Entende que deve ser completamente cancelada a penalidade imposta nesta autuação a fim de se evitar o *bis in idem*.

Pelo Acórdão nº 15-28-451 (fls. 345/354) a 6ª Turma da DRJ/Salvador considerou a autuação procedente e manteve a autuação em sua integralidade.

Contra tal decisão, a autuada apresentou recurso tempestivo (fls. 359/367) onde efetua a repetição das alegações de defesa.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

A recorrente duas questões a serem consideradas, o argumento de que, no cálculo da multa, deve ser aplicado o art 32-A da Lei nº 8.212/1991 com base no princípio da retroatividade benigna da lei e que teria havido bis in idem em face da lavratura de outro auto de infração na mesma ação fiscal, o qual originou o processo nº 13.502.000906/2009-61, já liquidado.

Embora a recorrente não tenha apresentado qualquer questionamento referente aos fatos geradores que teriam sido omitidos da GFIP, cabe dizer que no julgamento da obrigação principal, foi considerado improcedente o valor relativo às contribuições incidentes sobre alimentação “in natura” fornecida pela empresa.

O processo nº 13502.000927/2009-87, cujo objeto são as obrigações principais decorrentes dos fatos geradores em questão, teve o recurso apresentado provido em parte para a retirada dos levantamentos correspondentes às contribuições incidentes sobre os valores de alimentação “in natura”, conforme trecho do Acórdão nº 2402-003.204, abaixo transcrito:

Quanto ao inconformismo com a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores de alimentação in natura fornecida aos empregados, sem que a empresa tivesse aderido ao PAT, assiste razão à recorrente.

Contra o lançamento das contribuições incidentes sobre estes valores, a recorrente afirma que a jurisprudência dos Tribunais Pátrios é pacífica no sentido de que o fornecimento de alimentação não enseja a incidência de contribuição previdenciária ainda que a empresa não esteja inscrita no PAT.

Vale observar o Ato Delaratório nº 03/2011 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, publicado no D.O.U. de 22/12/2011, que dispõe o seguinte:

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 24.11.2011, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária". Diante do citado ato, o fornecimento de cestas básicas e refeições, ou seja, alimentação in natura, não integra o salário de contribuição independente de a empresa ter ou não efetuado adesão ao PAT – Programa de Alimentação do Trabalhador Assim, relativamente às contribuições incidentes sobre os valores fornecidos a título de cestas básicas e refeições, o lançamento deve ser desconstituído.

Assim, tais valores devem ser excluídos do cálculo da multa.

Quanto ao inconformismo da recorrente pela multa aplicada com base na legislação anterior, assiste razão à recorrente.

Observa-se que a Lei nº 11.941/2009 alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art.32-A.O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 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.”

No caso em tela, trata-se de infração que agora se enquadra no art. 32-A, inciso I.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

Para tanto, a auditoria fiscal considerou os valores correspondente à multa de mora mais a multa acessória calculadas de acordo com a Legislação vigente à época dos fatos geradores e comparou-as com a multa de ofício prevista na legislação atual.

Entendo que o procedimento utilizado pela auditoria fiscal ao considerar multas de naturezas diversas (de mora, por descumprimento de obrigação acessória e de ofício) não encontra respaldo no arcabouço jurídico existente.

À época dos fatos geradores, vigia a o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação abaixo:

Lei nº 8.212/1991:

*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;

Como se vê da leitura do dispositivo, a multa prevista tinha natureza moratória e era devida inclusive no caso no recolhimento espontâneo por parte do contribuinte.

Além da multa de mora, a Lei nº 8.212/1991 previa a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigações acessórias, dentre as quais a omissão de fatos geradores em GFIP.

A Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, além de alterar a redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991, revogou todos os seus incisos e parágrafos e incluiu na mesma lei o art. 35-A, *in verbis*:

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).

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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Os dispositivos da Lei 9.430/1996, por sua vez dispõe o seguinte:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

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.

§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.

A Lei nº 9.430/1996 traz disposições a respeito do lançamento de tributos e contribuições cuja arrecadação era da então Secretaria da Receita Federal, atualmente Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Já o lançamento das contribuições previdenciárias obedeciam as disposições de lei específica, no caso, a Lei nº 8.212/1991.

Depreende-se das alterações trazidas pela MP 449/2008, a instituição da multa de ofício, situação inexistente anteriormente.

A meu ver, a multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 tem natureza diversa da multa de ofício prevista na legislação atual.

Assim, entendo que deve-se cumprir o que dispõe o artigo 144 do CTN, segundo o qual 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.

Portanto, não há que se falar em aplicação de multa de ofício para fatos geradores ocorridos em períodos anteriores à edição da Medida Provisória 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Aplica-se, sim, o artigo 35 da Lei nº 8.212/1991 na redação anterior às alterações trazidas pela citada Medida Provisória.

Quanto à presente situação que trata de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, entendo que há que se calcular a situação mais favorável ao sujeito passivo, porém efetuando-se o cálculo conforme dispõe o novel artigo 32-A e comparando-se o resultado obtido à multa aplicada nos termos da legislação anterior.

Nesse sentido, na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte.

Por fim, a recorrente considera que teria ocorrido *bis in idem* pela lavratura na mesma ação fiscal de outro auto de infração que deu origem ao processo 13.502.000906/2009-61.

Da análise do Relatório Fiscal do AI 37.196.096-7, que deu origem ao processo 13502.000927/2009-87, também objeto de análise por parte desta Conselheira, observou-se que a autuação que teria levado a recorrente a considerar a ocorrência de *bis in idem*, refere-se à situação em que houve a omissão de fatos geradores em GFIP, mas as contribuições correspondentes a estes foram devidamente recolhidas.

No caso acima, como não houve o lançamento de ofício, a auditoria fiscal aplicou a multa segundo a legislação posterior, qual seja, o art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/1991.

Assim, não há que se falar em *bis in idem*, uma vez que cada auto de infração trata de fatos geradores diferentes.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que sejam excluídos do cálculo da multa os valores de alimentação **in natura** fornecidos, devendo a multa resultante ser comparada àquela calculada de acordo com o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, para que seja aplicado o cálculo mais benéfico ao sujeito passivo.

É como voto.

Ana Maria Bandeira - Relatora