



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

Processo nº 13502.000926/2009-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-003.203 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2012
Matéria REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS: PARCELAS DESCONTADAS DOS SEGURADOS
Recorrente MCE ENGENHARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS - PARTE SEGURADO
- RECOLHIMENTO - OBRIGAÇÃO DA EMPRESA -

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração e recolher o produto arrecadado no prazo previsto em lei

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época, limitada a 75% (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei nº 8.212/1991).

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 aplicada a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 na redação vigente à época dos fatos geradores, limitada a 75%.

Ana Maria Bandeira- Relatora.

Júlio César Vieira Gomes – Presidente

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 do lançamento de contribuições que foram descontadas dos segurados e não recolhidas em época própria.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 31/48), os fatos geradores observados pela auditoria fiscal são os seguintes:

- a) Valores apurados em decorrência da constatação de que parte dos créditos informados pela empresa nas GFIP (salário-família e valores retidos) não correspondiam à realidade;
- b) Diferenças entre as bases de cálculo apuradas pela empresa na FOPAG (base empresa) e as confessadas em GFIP;
- c) Rubricas da FOPAG que a empresa equivocadamente não ofereceu à tributação;
- d) Benefícios usufruídos unicamente pelos sócios da empresa (previdência privada e seguro de vida);
- e) Benefícios oferecidos pela empresa a seus trabalhadores, mas pagos em desacordo com o que preceitua a legislação: alimentação "in natura" fornecida sem que a empresa possua inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT e assistência médica cuja cobertura não atende a totalidade de seus trabalhadores.

Para efetuar os lançamentos, a auditoria fiscal separou as contribuições nos seguintes códigos de levantamento:

Lev GFI – relativo às contribuições cujos fatos geradores foram declarados em GFIP. Neste levantamento foram apropriados os recolhimentos existentes.

Lev FPN (Z6) – relativo às contribuições cujos fatos geradores foram apurados nas folhas de pagamento e não foram declarados em GFIP.

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

Na análise das folhas de pagamento constatou-se que as rubricas denominadas “atestado médico – 161”, e “med 13 sal res – 309”, foram equivocadamente consideradas como não incidentes pela empresa. A própria empresa reconheceu formalmente o equívoco em resposta apresentada a questionamento específico da auditoria.

LEV FPG (Z5) – valor resultante da verificação de que parte de créditos informados em GFIP a título de salário família e retenções sofridas não correspondiam à realidade. Neste levantamento também foi lançado os valores incidentes sobre o 13º/2004, em razão de não existir, à época, a GFIP para tal competência.

LEV AL2 (Z1) E ALI(Z2) – contribuições incidentes sobre 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) – contribuição incidente sobre valores relativas à assistência médica fornecida em desacordo com a legislação.

A auditoria fiscal verificou a existência de conta contábil de despesa denominada “assistência médica odontológica farmácia – 311030005” onde estavam registrados pagamentos referentes a plano de saúde oferecido pela empresa aos seus trabalhadores.

Acontece que a auditoria constatou que a MCE Engenharia só permite a adesão de trabalhadores ao plano de saúde corporativo após o decurso do prazo de 06 meses de seu ingresso na empresa. Como a empresa possui uma elevada rotatividade trabalhadores em face de sua atividade econômica, esta carência termina por acarretar a exclusão de parte de seus trabalhadores, contrariando o que dispõe a legislação de que a cobertura tem que ser estendida à totalidade dos trabalhadores e dirigentes.

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

Como a legislação determina que tal benefício deve ser proporcionado a todos os empregados e dirigentes para que não sofra a incidência de contribuição previdenciária, a auditoria fiscal entendeu por lançar as contribuições devidas.

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

A legislação dispõe que os valores relativos a seguro de vida só não sofrerão incidência de contribuição se previstos em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponíveis à totalidade dos empregados e dirigentes, o que não ocorreu, visto que o benefício foi fornecido apenas aos sócios.

Com a edição da Medida Provisória nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, que alterou as multas aplicadas tanto no caso de descumprimento de obrigações acessórias como principais, a auditoria fiscal, sob o argumento de apurar a situação mais benéfica ao sujeito passivo com base no disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, efetuou o cálculo da multa pela legislação anterior e pela legislação superveniente, a fim de verificar a melhor situação para o contribuinte.

Para tanto, efetuou a soma da multa pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar os fatos geradores em GFIP, prevista no art. 32, inciso IV e §§ 3º e 5º, Lei nº 8.212/1991, com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/91 e comparou o resultado com

a multa de ofício prevista na Lei nº 9.430/1996, art. 44, inciso I, que passou a ser aplicada por força do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, incluído pelo art. 26 da Lei nº 11.941/2009.

Observa-se que cada levantamento foi separado em dois grupamentos. O primeiro (FPN, FPG, ...) foi utilizado nas competências em que a situação mais benéfica ao sujeito passivo foi a aplicação da legislação anterior, no caso, multa de mora de 24%. O segundo (Z1, Z2,...) foi utilizado nas competências em que se aplicou a multa atual, de ofício no valor de 75%.

O presente lançamento é composto das contribuições dos segurados apurada nos levantamentos FPN e seu reflexo Z6 e no levantamento FPG e que foram descontadas e não recolhidas à época própria.

Em razão da ocorrência de crime, em tese, de apropriação indébita, foi elaborada Representação Fiscal para Fins Penais.

A autuada teve ciência do lançamento em 29/09/2009 e apresentou defesa (fls. 49/51) onde alega que o julgamento da presente autuação depende da análise das provas, fatos e dos argumentos apresentados na impugnação da autuação objeto do processo 13502.000927/2009-87.

Argumenta que naquela autuação ficou claro que a autuada promoveu a retenção e o recolhimento do tributo o que levaria à conclusão de que a presente autuação seria improcedente.

Protesta pela utilização de todos os meios de prova admitidos em direito.

Pelo Acórdão nº 15-28-288 (fls. 69/71) a 6ª Turma da DRJ/Salvador considerou a autuação procedente.

Contra tal decisão, a autuada apresentou recurso tempestivo (fls. 76/78)

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

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

Em análise nas folhas de pagamento da empresa, a auditoria fiscal verificou que parte da remuneração dos segurados não foi declarada em GFIP e que sobre esta remuneração não declarada, a empresa havia procedido à arrecadação da contribuição dos segurados sem, entretanto, efetuar o recolhimento destas contribuições.

Diante de tal constatação, a auditoria fiscal efetuou o lançamento de tais contribuições por meio da presente autuação.

A lei atribui à empresa a responsabilidade pela arrecadação e posterior recolhimento das contribuições dos segurados, conforme se verifica no art. 30, inciso I, alíneas “a e b”, da Lei nº 8.212/1991 e art. 4º da Lei nº 10.666/2003, abaixo transcritos:

Lei nº 8.212/1991

Art. 30. *A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:*

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência (g.n.)

Lei nº 10.666/2003

Art. 4º *Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia*

A recorrente argumenta que na impugnação apresentada nos autos do lançamento correspondente ao processo 13502.000927/2009-87 restaria demonstrado o recolhimento das contribuições aqui lançadas. Solicita, ainda, o julgamento conjunto das autuações.

O citado processo tem por objeto o lançamento de contribuição patronal apurada pela auditoria fiscal e não há provas naqueles autos ou nestes de que as contribuições ora lançadas teriam sido recolhidas.

Naqueles autos, a recorrente reconhece a procedência de parte do lançamento, questiona a incidência de contribuições sobre alimentação “in natura” e assistência médica fornecida aos empregados (não objeto do presente lançamento).

O lançamento em tela é composto dos levantamentos FPG, FPN e Z6 e, relativamente a estes, a recorrente argumentou nos autos da obrigação principal que teria créditos oriundos de retenções sofridas seriam suficientes para tornar insubsistentes tais levantamentos.

No entanto, tal argumentação não foi acolhida, conforme trecho do Acórdão nº 2402-003.204 proferido no julgamento do recurso apresentado contra aquele lançamento:

Quanto aos levantamentos FPG, originário de diferenças apuradas pela auditoria fiscal na comparação entre folha de pagamento e GFIP e FPN, resultante da verificação de rubricas constantes na folha de pagamento não oferecidas à tributação pela empresa, a recorrente afirma não ser procedente o lançamento.

Assevere-se que parte das deduções a título de salário família e salário maternidade efetuadas pela recorrente não foram comprovadas quando do exame da documentação da empresa, o que também ensejou diferenças de contribuições.

Segundo a recorrente, esta teria créditos de retenção suficientes para compensar os valores decorrentes dos citados levantamentos.

Argumenta que a auditoria fiscal reconheceu que os valores retidos em algumas competências era até superior ao devido pela empresa e que tais excedentes poderiam ser utilizados em compensações futuras ou mesmo objeto de restituição.

No que tange às compensações efetuadas pela empresa, a auditoria fiscal informa o seguinte:

As compensações declaradas nas GFIP apresentadas tempestivamente pela empresa foram integralmente acatadas pela auditoria.

A conta contábil do ativo da empresa denominada "INSS retido a compensar" - código 112050004 encerrou o mês de janeiro/2005 com saldo credor o que contraria a técnica contábil. A auditoria fiscal entendeu que a inconsistência de tal monta inviabilizaria a utilização desta conta no ano de 2005 como parâmetro confiável de apuração de crédito da empresa disponível para compensação.

A auditoria oportunizou à empresa a apresentação de sua planilha de controle de crédito compensável e o esclarecimento do saldo credor da citada conta código 112050004, bem como

esclarecimentos sobre o saldo credor desta conta em janeiro de 2005. No entanto, a empresa apresentou em resposta uma planilha que não explicou a origem dos créditos disponíveis para compensação, dos cálculos de atualização monetária e das utilizações na forma de compensação. Também não estaria em consonância nem com as contas contábeis "INSS retido a compensar" e " INSS a recolher" e nem com as informações prestadas em GFIP.

A auditoria fiscal reconhece a existência de crédito passível de ser utilizado em compensação ou objeto de pedido de restituição.

Observa-se que não obstante a existência do crédito originário de retenções efetuadas, a auditoria fiscal somente pode considerar aqueles que encontraram suporte na contabilidade e foram declarados em GFIP.

A possibilidade de utilizar valores retidos em demasia para efetuar compensações ou pleitear restituição é possibilidade prevista na legislação, especificamente, no art. 113 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, abaixo transcrito, na sua redação atual:

Art. 113. O valor retido na forma do art. 112 poderá ser compensado com as contribuições devidas à Previdência Social ou ser objeto de pedido de restituição por qualquer estabelecimento da empresa contratada, na forma da Instrução Normativa RFB Nº 900, de 30 de dezembro de 2008.

Ocorre que, a realização de compensação necessita da observação de determinados procedimentos, de tal sorte que seja possível em eventual ação fiscal, verificar a regularidade da compensação efetuada.

A própria Lei nº 8.212/1991 dispõe no seu art. 89 que cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecer as condições para a compensação ou restituição de contribuições recolhidas indevidamente ou a maior.

Assim, não basta que a empresa se abstenha de efetuar recolhimentos sob o argumento de que teria créditos a compensar. O crédito tem que estar demonstrado na escrituração contábil e o valor compensado em cada competência deve ser declarado em GFIP, caso contrário não houve compensação, ou seja, a empresa não utilizou os créditos que tinha disponíveis.

A obrigatoriedade de informar em GFIP as compensações efetuadas encontra-se no § 7º do art. 44 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008:

Art. 44. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" a "d" do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subseqüentes. (...)

§ 7º A compensação deve ser informada em GFIP na competência de sua efetivação.

Como se vê, as compensações devidamente declaradas em GFIP pela recorrente e com suporte da escrituração contábil foram devidamente acatadas pela auditoria fiscal.

Quanto aos demais créditos, estes não teriam sido utilizados sob a forma de compensação e não cabe à auditoria durante o procedimento de fiscalização realizar compensações à revelia do contribuinte.

Portanto, não procede o inconformismo da recorrente.

Cumpre dizer que a auditoria fiscal efetuou parcialmente o aproveitamento das contribuições recolhidas em favor da autuada, no entanto, a decisão de primeira instância já reconheceu o equívoco retificando o lançamento.

Assim, o lançamento deve prevalecer.

Quanto à multa aplicada, a auditoria fiscal efetuou cálculo que resultou na aplicação da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996 em algumas competências, porém, em outras foi aplicada a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 em sua redação anterior à Medida Provisória nº 449/2008.

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 objeto desta autuação 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 auditoria fiscal ao fazer as comparações entre multa de mora mais multa por descumprimento de obrigação acessória e multa de ofício de 75% busca amparo no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN que trata das possibilidades de retroação da lei. Tal artigo dispõe os seguinte:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - 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 (g.n.)

O dispositivo em questão não se aplica ao caso, uma vez que 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, 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.

Há que se ressaltar que a multa de mora, no decorrer do contencioso administrativo era escalonada podendo chegar a 100%, no caso de execução fiscal.

Assim, em obediência ao princípio da razoabilidade, a multa deve ser aplicada observando-se o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, porém, não deve ultrapassar o percentual de 75% que correspondente à multa de ofício prevista na legislação atual

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 seja aplicada a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 na redação vigente à época dos fatos geradores, limitada a 75%.

É como voto.

Ana Maria Bandeira - Relatora