



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

**Processo nº** 10166.727037/2011-19  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2803-003.777 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 04 de novembro de 2014  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** COMERCIAL SÃO PATRÍCIO S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

**CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA**

O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VALE TRANSPORTE. PAGAMENTO IN NATURA. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. NÃO INCIDÊNCIA.

O vale-transporte pago pela empresa não integra o salário de contribuição, mesmo que pago em pecúnia, vez que não possui natureza salarial. Súmula CARF n.º 89.

MULTA. APLICAÇÃO DA MAIS BENÉFICA.

Pode-se aplicar a multa de forma retroativa se for mais benéfica ao contribuinte.

ALEGAÇÕES GENÉRICAS. NÃO ENFRENTAMENTO.

Não apresentado a recorrente, efetivamente, recurso em face das demais verbas lançadas na autuação, não há o que ser provido, respeitando-se, por consectário, o princípio *tantum devolutum quantum appellatum*.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator, afastando a incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre os valores pagos pela recorrente a título de auxílio transporte e para que seja aplicada a multa prevista no artigo 32-A, I, da lei 8.212/91, caso seja mais benéfica da norma em favor do contribuinte.

*(assinatura digital)*

HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA - Presidente.

*(assinatura digital)*

RICARDO MAGALDI MESSETTI - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (Presidente), Ricardo Magaldi Messetti, Amilcar Barca Teixeira Junior, Oseas Coimbra Junior, Gustavo Vettorato e Eduardo de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela Comercial São Patrício S.A em face da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), com acórdão que restou assim ementado:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.*

*A empresa é obrigada a recolher as contribuições, a seu cargo.*

*SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO*

*Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.*

*ALIMENTAÇÃO IN NATURA*

*Nos lançamentos de contribuições previdenciárias incidentes sobre despesas com alimentação in natura fornecida aos segurados empregados aplica-se o disposto no Ato Declaratório PGFN nº 3 de 20/12/2011.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte”*

De acordo com o relatório fiscal, trata-se de Auto de infração referente ao AI DEBCAD nº 37.345.618-2, com valor consolidado em 13/10/2011 referente à exigência de contribuições destinadas à previdência social, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, parte da empresa, incidentes sobre as remunerações de empregados e ao AI DEBCAD nº 37.345.616-6, com valor consolidado em 13/10/2011 referente à exigência de contribuições destinadas à previdência social relativa à parte dos segurados. Segue descrição dos fatos apresentados pela fiscalização:

*“Pela análise da documentação apresentada pelo contribuinte, verificou-se que não houve declaração em GFIP e que não foram considerados como fatos geradores das contribuições sociais previdenciárias e para outras entidades e fundos os valores pagos a empregados com as seguintes rubricas: Auxílio alimentação, valores incluídos nas folhas de pagamento não declarados em GFIP, Premiação, Dissídio retroativo, Outros adicionais de férias e vale-transporte pago em pecúnia.”*

Após devidamente intimado do lançamento em 25/07/2011 o contribuinte, apresentou impugnação tempestiva às fls. 697/717, aduzindo, em apertado escorço:

a) a nulidade da autuação por ter apresentado o auditor relatório dos fatos

Documento assinado digitalmente conforme MP 592-2001 de 21/08/2001  
Autenticado digitalmente em 13/02/2015 por RICARDO MAGALDI MESSETTI, Assinado digitalmente em 13/02/2015 por RICARDO MAGALDI MESSETTI, Assinado digitalmente em 19/02/2015 por HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA  
MA

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Planilha de Lançamento, em que todas as situações foram lançadas numa planilha comum, sem distinção, o que impossibilita destacar o que realmente foi aplicado;

- b) que o fato puro simples da empresa não estar inscrita no PAT não é suficiente para considerar a alimentação como sendo integrante do salário de contribuição;
- c) que o pagamento do vale em transporte em pecúnia não desvirtua sua finalidade, não podendo assim ser considerada verba previdenciária;
- d) que cumpre rigorosamente com seus compromissos, sendo que a não declaração excepcionalmente na GFIP ocorreu por falha e não por dolo, porém o que era devido foi pago.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte acolheu parcialmente as razões apresentadas na impugnação da contribuinte, excluindo do lançamento os valores referentes à incidência previdenciária sobre auxílio alimentação pago em pecúnia pela recorrente (fls. 757/771).

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 813/822), alegando, de forma frívola, em síntese:

- a) Preliminarmente alega que os lançamentos se revestem de ilegalidades que acarretam sua nulidade diz que no auto de infração foram tecidas maiores considerações acerca do “grupo econômico”, relatando-se genericamente os fatos que impuseram a aplicação das penalidades, sem diferenciar as situações de cada caso. Aduz que a fiscalização fez pequena síntese do que considera irregularidade e, em seguida fez o seu relatório de lançamento colocando todas as situações na mesma situação.
- b) Afirma que cumpre rigorosamente com seus compromissos e não deixa de efetuar o pagamento de nenhuma verba a seus trabalhadores, sendo que, em determinados casos, e excepcionalmente por algum lapso, pode ter deixado de declarar tais importâncias em GFIP. Diz que a não declaração ocorreu por falha e não por dolo e que o valor devido foi pago diz que nesses casos como não haveria que se falar em débito principal, a multa, que é acessória, deveria deixar de existir
- c) Alega que no que tange ao dissídio e as férias retroativas houve um engano do auditor fiscal, já que a CCT, em sua cláusula primeira, prevê o aumento apenas em 1/11/2008. Conclui que, portanto, inexistiu retroatividade.
- d) Assevera que, na remota hipótese de não serem acatadas as teses alinhavadas, deve-se levar em consideração o disposto na Lei nº 11.941/2009 quanto à aplicação da multa pela não declaração em GFIP e pelo não recolhimento das contribuições previdenciárias, devendo ser revisto os autos de infração.

Ao final, Requer a declaração de nulidade dos autos de infração e das multas

Doc a, elas aplicadas, reformando o acórdão impugnando.

Autenticado digitalmente em 13/02/2015 por RICARDO MAGALDI MESSETTI, Assinado digitalmente em 13/02/

2015 por RICARDO MAGALDI MESSETTI, Assinado digitalmente em 19/02/2015 por HELTON CARLOS PRAIA DE LI

MA

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sem contrarrazões da Fazenda Nacional, os autos foram encaminhados à apreciação e julgamento por este conselho.

É o relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheiro Ricardo Magaldi Messetti

### **Da Admissibilidade**

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e presentes se encontram os demais requisitos de sua admissibilidade, razão pela qual passo a apreciá-lo.

### **Da Inexistência de Nulidade**

Aduz a recorrente que os autos de infração não foram confeccionados e atendimento aos requisitos mínimos exigidos, por não se observar a fiel descrição do fato infringente.

Contudo, diferentemente do que entende a recorrente, não há nulidade no presente processo. Devo concordar com a decisão *a quo*, visto ser totalmente improcedente a alegação da contribuinte, pois não houve ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. O cerceamento do direito de defesa se dá pela criação de embaraços ao conhecimento dos fatos e das razões de direito à parte contrária, ou então pelo óbice à ciência do auto de infração, impedindo a contribuinte de se manifestar sobre os documentos e provas produzidos nos autos do processo.

Da análise dos autos depreende-se que a autoridade fiscal descreveu os fatos e apresentou o enquadramento legal. Ademais, os dados baseiam-se em arquivos e dados prestados pela própria autuada, constantes de sua escrita fiscal, não pode a recorrente alegar que desconhece os valores constantes das informações inconsistentes. Deste modo, rejeita-se a preliminar de nulidade do lançamento, em face da inexistência de ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

### **Do Vale Transporte**

No tocante ao pagamento feito a título de vale-transporte em pecúnia, ainda que as razões apresentadas pela recorrente sejam frívolas e genéricas, não posso deixar de dar provimento neste ponto nos termos da Súmula 89 deste Conselho.

Com a devida *venia* ao entendimento do fisco, tenho como certo que o fato de a empresa ter pago o vale-transporte em pecúnia não tem o condão de modificar a natureza jurídica dessa verba.

Sendo assim, a origem da verba paga tem natureza jurídica indenizatória, pois foi assim que a norma, que criou o benefício, deixou consignada.

Veja-se que a norma previdenciária tratou da matéria da seguinte forma:

*“Art. 28 - Entende-se por salário de contribuição:*

(...)

(...)

*f) a parcela recebida a título de vale -transporte, na forma da legislação própria; (...)" (negritamos e sublinhamos)*

Como se pode perceber, nos termos do art. 28, parágrafo 9º, alínea “f”, da Lei nº 8.212/91, a quantia (parcela) recebida a título de vale-transporte não compõe o salário de contribuição, para fins de apuração da contribuição previdenciária.

De mais a mais, o fornecimento de transporte aos seus empregados é imprescindível para a execução do trabalho, e não pode compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

De outro lado, a Lei nº 10.243/2001, alterou o §2º do art. 458 da CLT, que passou a ter a seguinte redação:

*"Art. 458.....*

*§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:*

*I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;*

*II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;*

*III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;*

*....." (NR)*

Com isso, considerando o inciso III, acima transcrito, o transporte concedido como utilidade não será considerado como salário. Assim, se não é salário o transporte, não creio que os valores reembolsados pela empresa aos empregados, para o seu deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público, seja considerado para efeito de incidência da contribuição social.

E sobre a natureza indenizatória do benefício o Supremo Tribunal Federal já firmou seu posicionamento considerando que, mesmo quando pago em pecúnia, o vale-transporte não possui natureza salarial, *in verbis*:

*"EMENTA: RECURSO EXTRORDINÁRIO.  
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.  
VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E  
CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO  
BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO*

*BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA.*

1. *Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.*
2. *A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estariamos a relativizar o curso legal da moeda nacional.*
3. *A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial.*
4. *A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado.*
5. *A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor.*
6. *A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa.*

*Recurso Extraordinário a que se dá provimento.”*

*(RE 478410/ SP; Relator Ministro Eros Grau)*

Dito isso, verifica-se que a exigência tributária pretendida é descabida, razão pela qual deve a mesma ser afastada, vez que, como demonstrado, o pagamento realizado não constitui fato gerador das contribuições devidas à Seguridade Social e às destinadas a Terceiros.

No mesmo diapasão, posicionou-se a Advocacia Geral da União, nos termos do art. 4º, inc. XII, 28, inc. II, e 43, caput, § 1º, da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ao promulgar a Súmula 60 no seguinte sentido:

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

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 13/02/2015 por RICARDO MAGALDI MESSETTI, Assinado digitalmente em 13/02/

2015 por RICARDO MAGALDI MESSETTI, Assinado digitalmente em 19/02/2015 por HELTON CARLOS PRAIA DE LI

MA

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por fim, ressalto que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em reunião extraordinária do Pleno e das Turmas da CSRF realizada em 10 de dezembro de 2012, aprovou, por unanimidade, o enunciado de Súmula nº 89, com o seguinte teor:

*“A contribuição social previdenciárias não incide sobre os valores pagos a título de vale transporte, mesmo que em pecúnica”*

Diante do exposto, dou provimento ao recurso voluntário neste tópico.

### **Valores pagos de acordo com a Convenção Coletiva**

Aduz a recorrente que no tocante ao dissídio e férias retroativas, houve engano do auditor fiscal, visto que a previsão de aumento deu-se somente em 01.11.2008, não havendo o que falar em retroatividade.

Analizando os autos, observa-se que equívoco há nas alegações lançadas pela recorrente, visto que os pagamentos realizados na competência 12/2008 com a rubrica Dissidio retroativoa análise na CCT(679/691), que foi assinada somente em dezembro de 2008, os efeitos do aumento alcançariam o dia 1/11/2008 e as diferenças seriam pagas em 12/2008. Observa-se, com base no DD de fls. 46/56 e no demonstrativo Anexo XII (fls. 401/450) que, corretamente, essa foi a única competência em relação a qual, a fiscalização apurou contribuições relativas à retroacã odos efeitos do dissídio, utilizando-se para tanto do código de levantamento DI nos autos.

Assim, não há o que prover no presente tópico.

### **Da Multa Aplicada**

No que tange ao valor da multa aplicada, essa matéria deve ser revista de ofício tendo em vista a superveniência de legislação mais benéfica no que se refere a penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Ocorre que a Lei n.º 11.941, de 2009, alterou a Lei n.º 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

*“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.”*

Diante da regulamentação acima exposta, é possível identificar as regras do artigo 32-A:

- a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;
- b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;
- c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;
- d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;
- e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e
- f) fixação de valores mínimos de multa.

Nesse momento, passo a examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

O inciso II do artigo 32-A manteve a desvinculação entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

*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.*

Dessa forma, depreende-se da leitura do inciso que o sujeito passivo estará sujeito à multa prevista no artigo, mesmo nos casos em que efetuar o pagamento em sua integralidade, ou seja, cem por cento das contribuições previdenciárias.

E fazendo uma comparação do referido dispositivo com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais) percebe-se que as regras diferem entre si, pois as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração:

*LEI N° 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.*

*Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.*

...

*Seção V*

*Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições*

...

*Multas de Lançamento de Ofício*

*Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Outra diferença é que as multas elencadas no artigo 44 justificam-se pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento, sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não se cumula com a multa de mora. A finalidade é exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a graduação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, dados esses que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários.

Feitas essas considerações, tenho por certo que as regras postas no artigo 44 aplicam-se aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. No que se refere à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, deve-se observar o preceito por meio do qual a norma especial prevalece sobre a geral, uma vez que o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP,

devendo assim prevalecer sobre as regras do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 o qual se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não pode ser aplicado o artigo 43 da mesma lei:

*“Auto de Infração sem Tributo*

*Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.”*

Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

Quanto à cobrança de multa nesses lançamentos, realizados no período anterior à MP nº 449/2008, entendo que não há como aplicar o artigo 35-A, pois poderia haver retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35.

Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceptualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

*“Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, 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 1996.*

*Art.35-A.Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Seção IV*

*Acréscimos Moratórios Multas e Juros*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 13/02/2015 por RICARDO MAGALDI MESSETTI, Assinado digitalmente em 13/02/

2015 por RICARDO MAGALDI MESSETTI, Assinado digitalmente em 19/02/2015 por HELTON CARLOS PRAIA DE LI

MA

Impresso em 19/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*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.*

Redação anterior do artigo 35:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte;*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

*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) cinqüenta 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;”*

No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/1996, importa que seja feita a análise quanto à aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

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

...

*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.”

E como pode ser notado, as novas regras trazidas pelo artigo 32-A são, a priori, mais benéficas que as anteriores, posto que nelas há limites inferiores, senão vejamos: no caso da falta de entrega da GFIP e omissão de fatos geradores, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária, no primeiro caso; e será de R\$ 20,00 por grupo de 10 informações omitidas ou incorretas, no segundo caso.

Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A. Porém, nos casos em que a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

Razão pela qual entendo que os valores impostos pelo fisco devem ser retificados, conforme o novo regramento do citado artigo 32-A, eis que mais benéfico para o contribuinte.

### **Das demais alegações**

As demais alegações lançadas pela recorrente são extremamente genéricas, não apresentando a recorrente, efetivamente, recurso em face das demais verbas lançadas na autuação, razão pela qual não pode este conselheiro acolhe-las, mormente porque a recorrente limita-se a informar que se não há o principal, não há que se falar em obrigação acessória, “uma vez que o acessório segue o principal”.

Ora, a extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão do recurso voluntário apresentado pela recorrente, respeitando-se, por conseguinte, o princípio *tantum devolutum quantum appellatum*.

A exata configuração do efeito devolutivo resulta na análise de dois aspectos: o primeiro concerne à extensão do efeito; o segundo, à sua profundidade. Delimitar a extensão do efeito devolutivo é precisar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão *ad quem*; medir-lhe a profundidade é determinar com que matéria há de trabalhar o órgão *ad quem* para julgar.

Ademais, a decisão recorrida tem o seu objeto: pode haver julgado o mérito da causa (sentença definitiva), ou matéria preliminar ao exame do mérito (sentença terminativa). Deve-se analisar se a decisão do tribunal cobrirá ou não área igual à coberta pela decisão do juiz a quo. A questão é analisada aqui do ponto de vista horizontal.

Por outro lado, a decisão recorrida tem os seus fundamentos: o órgão de primeiro grau, para decidir, precisou enfrentar e resolver questões, isto é, pontos duvidosos de fato e de direito suscitados pelas partes ou apreciados de ofício. Cumpre averiguar se todas essas questões, ou nem todas, devem ser reexaminadas pelo Conselho, para proceder, por sua vez, ao julgamento; ou ainda se, porventura, hão de ser examinadas questões que o órgão *a quo*, embora pudesse ou devesse apreciar, de fato não apreciou. Aqui o problema é tratado em perspectiva vertical.

Assim, não recorrendo a contribuinte especificamente dos termos decididos pela DRJ, não pode este Conselho fazer as vezes de advogado e tratar temas inexistentes no recurso. Razão pela qual não enfrento os demais lançamentos efetuados pela fiscalização e mantidos no acórdão *a quo*.

### Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer o recurso, para dar-lhe parcial provimento, afastando a incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre os valores pagos pela recorrente a título de auxílio transporte e para que seja aplicada a multa prevista no artigo 32-A, I, da lei 8.212/91, caso seja mais benéfica da norma em favor do contribuinte.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Ricardo Magaldi Messetti - Relator