



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

Processo n° 10166.727039/2011-08
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2803-003.779 – 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) que julgou procedente em parte a impugnação, e manteve o crédito tributário exigido.

De acordo com a descrição dos fatos, trata-se de Auto de infração referente ao AI DEBCAD nº 51.008.188-6, por infringência ao disposto na Lei nº 8.212, de 24/7/1991, artigo 32, inciso I, combinado com o disposto no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/1999, artigo 225, inciso I e § 9º (Código de Fundamentação Legal – CFL nº 30). AI DEBCAD nº 51.008.189-4, por descumprimento de obrigação por infringência ao disposto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, artigo 32, inciso II, combinado com disposto no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999, artigo 225, inciso II e §§ 13 a 17 (Código de Fundamentação Legal – CFL nº 34). AI DEBCAD nº 51.008.190-8, no valor de R\$ 1.524,43, por descumprimento de obrigação acessória estabelecida pela Lei nº 8.212 de 24/7/1991, artigo 30, inciso I, alínea “a” e pela Lei nº 10.666 de 8/5/2003. artigo 4º, caput, combinado com o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/1999, artigo 216, inciso I, alínea “a” (Código de Fundamentação Legal – CFL nº 59). AI DEBCAD nº 51.008.184-3, por infringência ao que dispõe a Lei nº 8.212, de 24/7/1991, artigo 32, inciso IV (Código de Fundamentação Legal – CFL).

Após devidamente intimado do lançamento em 26/04/2011 o contribuinte, apresentou impugnação tempestiva às fls. 583/603. No entanto a Delegacia manteve o lançamento em parte, a ementa do acórdão de primeira instância restou lavrado nos termos que transcrevo abaixo:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/11/2008 a 31/12/2008

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ELABORAR FOLHA DE PAGAMENTO FORA DOS PADRÕES E NORMAS ESTABELECIDOS.

Preparar folha de pagamento em desacordo com os padrões e normas estabelecidos constitui infração à legislação previdenciária.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DEIXAR DE ESCRITURAR EM TÍTULOS PRÓPRIOS.

Deixar de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos representa infração à legislação previdenciária.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DEIXAR DE ARRECADAR CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS PELOS SEGURADOS.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de arrecadar, mediante desconto, as contribuições previdenciárias dos segurados sob sua remuneração.

*INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUTO DE INFRAÇÃO.
GFIP. INFORMAÇÕES INEXATAS.*

Apresentar GFIP com erros ou omissões constitui infração à legislação previdenciária.

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.

CONEXÃO.

Devem ser julgados em conjunto com o processo principal os processo vinculados por conexão

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido”

Intimado da decisão da instância *a quo*, em 11/11/2013, conforme aviso de recebimento da ECT de fls. 625, o recorrente interpôs, tempestivamente, o recurso voluntário fls. 629/635, alegando 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;
- b) 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 lega que o relatório dos fatos foi genérico, tendo sido os fatos geradores discriminados na planilha de lançamento comum, sem distinção, o que impossibilita destacar o que realmente foi considerado pelo auditor fiscal. Aduz que não consta nos autos, a documentação que ele apresentou à fiscalização e os documentos que deram origem ao débito;
- c) Que não foram atendidos os requisitos legais para elaboração do auto de infração pela ausência de apresentação de provas dos fatos constitutivos do direito da Fazenda Pública. diz que falta à autuação impugnada requisito essencial que enseja sua nulidade em decorrência de vício formal, qual seja, a “fiel descrição do fato infringente”;
- d) 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;
- e) 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

Processo nº 10166.727039/2011-08
Acórdão n.º **2803-003.779**

S2-TE03
Fl. 641

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 a elas aplicadas reformando o acórdão impugnando.

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

É o relatório.

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:

(...)

Parágrafo 9º - Não integram o salário-de-contribuição

para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

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 EXTRAORDINÁRIO. 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, estaríamos 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 a Seguridade Social e as 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".

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 previdenciária não incide sobre os valores pagos a título de vale transporte, mesmo que em pecúnia”

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.

Analisando os autos, observa-se que equívoco há nas alegações lançadas pela recorrente, visto que os pagamentos realizados na competência 12/2008 com a rubrica Dissídio retroativoela 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 retroação dos 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.”

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

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 Nº 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 gradação 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, **conceitualmente 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 17/12/2014 por RICARDO MAGALDI MESSETTI, Assinado digitalmente em 17/12/

2014 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) 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;”

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 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 apresentado 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 consectário, 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 á coberta pela 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.

Processo nº 10166.727039/2011-08
Acórdão n.º 2803-003.779

S2-TE03
Fl. 646

Assim, não recorrido 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