



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

**Processo n°** 12898.002274/2009-10  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** **2302-01.732 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 17 de abril de 2012  
**Matéria** Auxílio Transporte  
**Recorrente** BALASSIANO ENGENHARIA LTDA  
**Recorrida** DRJ - RIO DE JANEIRO RJ

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

Ementa: VALE-TRANSPORTE - PARCELA NÃO INTEGRANTE DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. SUMULA AGU N 60 DE 2011.

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre a verba paga a título de auxílio transporte, de acordo com o Enunciado de Súmula n 60 da AGU.

MULTA DE OFÍCIO. REGIME JURÍDICO A SER APLICADO.

Para as competências anteriores a dezembro de 2008 (entrada em vigor da MP n 449) deve ser aplicada a multa prevista no art. 35 da Lei n 8.212. Para o período posterior à entrada em vigor da Medida Provisória n 449, cujos valores não foram declarados em Gfip há que se aplicar a multa de 75% (prevista no art. 44 da Lei 9.430).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade, foi concedido provimento ao recurso, para reconhecer a não incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio transporte pago em pecúnia. Também foi reconhecida a necessidade de aplicação da multa prevista no art. 35 da Lei n 8.212.

Marco André Ramos Vieira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Marco André Ramos Vieira (Presidente), Liege Lacroix Thomasi, Arlindo da Costa e Silva, Vera Kempers de Moraes Abreu e Manoel Coelho Arruda Júnior.

## Relatório

A presente autuação tem por objeto as Contribuições Previdenciárias a cargo dos segurados. O período do lançamento abrange as competências janeiro a dezembro de 2005, conforme relatório fiscal às fls. 44 a 60.

Não conformado com a notificação, foi apresentada defesa, fls. 62 a 83.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento confirmou a procedência do lançamento, fls. 96 a 110.

Não concordando com a decisão do órgão fazendário, foi interposto recurso, conforme fls. 115 a 124. Em síntese, a recorrente alega:

- a) que o vale-transporte não compunha a base de cálculo das contribuições;
- b) as demais diferenças apontadas não estavam de acordo com a documentação juntada aos autos;
- c) todos os valores teriam sido lançados na matriz;
- d) não era devida a multa de ofício;
- e) não houvera o crime;

Não foram apresentadas contrarrazões pelo órgão fazendário.

É o relato suficiente.

## Voto

Conselheiro Marco André Ramos Vieira, Relator

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 135. Pressuposto superado, passo ao exame das questões preliminares ao mérito.

Assiste razão, em parte, à recorrente. A verba relativa ao vale-transporte não está sujeita à incidência de Contribuições Previdenciárias, nem seria devida a multa de 75%; contudo em relação às demais rubricas deve ser mantido o lançamento.

A questão controversa residia no ponto de as verbas pagas a título de vale-transporte integrarem ou não a remuneração dos segurados empregados, para fins de incidência de Contribuições Previdenciárias. Digo residia, pois a própria AGU passou a reconhecer que sobre tal rubrica não há incidência de contribuições. Nesse sentido é o teor do verbete de Súmula n 60 de 8 de dezembro de 2011, nestas palavras:

*SÚMULA Nº 60, DE 8 DE DEZEMBRO DE 2011  
O ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO, no uso das atribuições que  
lhe conferem o art. 4º, inc. XII, e tendo em vista o disposto nos  
arts. 28, inc. II, e 43, caput, § 1º, da Lei Complementar nº 73, de  
10 de fevereiro de 1993, no art. 38, § 1º, inc. II, da Medida  
Provisória nº 2.229-43, de 6 de setembro de 2001, no art. 17-A,  
inciso II, da Lei nº 9.650, de 27 de maio de 1998, e nos arts. 2º e  
3º, do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, bem como o  
contido no Ato Regimental/AGU nº 1, de 02 de julho de 2008,  
resolve:*

***"Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o  
valetransporte pago em pecúnia, considerando o caráter  
indenizatório da verba".***

*Legislação Pertinente: CF, artigos 5º, II, 7º, IV, XXVI, 150, I,  
195, I, "a", 201, § 11; Lei nº 7.418/85, artigo 2º; Lei nº 8.212/91,  
artigo 28, I e 9º, "f"; Decreto nº 95.247/87, artigos 5º e 6º;  
Decreto nº 3.048/99, artigo 214, § 10.*

*Precedentes:*

*Tribunal Superior do Trabalho - 1ª Turma: TST-AIRR-234140-  
44.2004.5.01.0241, Rel. Min. Vieira de Mello Filho, j. 26.05.10;  
2ª Turma : TST-RR-95840-79.2007.5.03.0035, Rel. Min. Renato  
de Lacerda Paiva, j. 23.03.11; 3ª Turma: TST-AIRR-76040-  
07.2006.5.15.0087, Rel. Min. Alberto Luiz Bersciani de Fontan  
Pereira, j. 15.04.09; 4ª Turma: TST-RR-89300-  
12.2006.5.15.0004, Rel. Min. Maria de Assis Calsing, j.  
22.04.09; 5ª Turma - 35340-21.2008.5.03.0097, Rel. Min. João  
Batista Brito Pereira, j. 24.11.10; 6ª Turma: TST-RR-16100-  
63.2006.5.15.0006, Rel. Min. Augusto César Leite de Carvalho,  
j. 23.03.11; 7ª Turma: TST-RR-131200-26.2004.5.15.0042, Rel.  
Min. Pedro Paulo Manus, j. 02.03.11; 8ª Turma: TST-RR-4300-  
57.2008.5.04.0561, Rel. Min. Carlos Alberto Reis de Paula, j.  
30.03.11; e SESBDI-1: TST-E-RR-1302/2003-383-02-00.7, Rel.*

*Min. Vieira de Mello Filho, j. 17.12.07. Superior Tribunal de Justiça - 2ª Turma: REsp 1180562/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, julgado em 17/08/2010, DJe 26/08/2010); 1ª Seção: EREsp 816.829/RJ, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, julgado em 14/03/2011, DJe 25/03/2011. Supremo Tribunal Federal - Plenário: RE 478410/SP, Rel. Min. Eros Grau, DJ de 14.05.10.*

Conforme expressamente previsto no art. 26-A do Decreto n 70.235 de 1972, este Colegiado deve observar as súmulas da AGU na forma do art. 43 da Lei Complementar n 73:

*Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

*§ 1º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

*§ 2º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

*§ 3º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

*§ 4º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

*§ 5º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

*§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

*II – que fundamente crédito tributário objeto de: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

*c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)*

Quanto às demais diferenças apuradas pela fiscalização – 13º salário sobre a rescisão –, o lançamento deve ser mantido, pois não procede o argumento que as demais diferenças apontadas não estavam de acordo com a documentação juntada aos autos.

A recorrente, nesse ponto, limita-se a alegar que o lançamento não corresponde à realidade, contudo não refuta diretamente as diferenças apuradas pela fiscalização. Os erros encontrados pela fiscalização referiram-se às folhas de pagamento em meio digital, não à documentação juntada pela recorrente.

As diferenças terem sido consolidadas no estabelecimento matriz não traz qualquer prejuízo para recorrente, pois o Auditor Fiscal nominou cada um dos segurados beneficiados (fls. 72 a 88), o que possibilita à recorrente verificar o acerto da informação.

Em relação ao valor da multa aplicada, deve ser revisto o lançamento. É bem verdade que o art. 35 da Lei n.º 8.212 foi alterado por meio da Medida Provisória n.º 449, tendo sido acrescentado o art. 35-A à Lei n.º 8.212. Assim, a partir da MP n.º 449, convertida na Lei n.º 11.941, há que se diferenciar se os valores constaram ou não em lançamento de ofício. Se não houver lançamento de ofício e o contribuinte recolher espontaneamente os valores devidos aplica-se a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212, caso os valores tenham sido apurados por meio de lançamento de ofício, aplica-se o disposto no art. 35-A da Lei 8.212.

*In casu*, os valores constam em lançamento de ofício, e para os contribuintes que não declararam em GFIP, o regime jurídico novo ficou mais gravoso. Atualmente, para esses casos, deve ser observada a multa prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430 de 1996, que prevê aplicação de multa de no mínimo 75% (setenta e cinco por cento).

A conduta de apresentar a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitava o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do artigo 32 da Lei n.º 8.212 de 1991. Agora, com a Medida Provisória n.º 449 de 2009, convertida na Lei n.º 11.941, a tipificação passou a ser apresentar a GFIP com incorreções ou omissões, com multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

O núcleo do tipo infracional seja na redação anterior à MP n.º 449, seja com o novo ordenamento é o mesmo: apresentar a GFIP com erros. A multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A. Resta demonstrado, assim, que estamos diante de uma obrigação puramente formal, devendo ser aplicada a multa isolada. Não há razão para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e da acessória antes da MP n.º 449 e após, para verificar qual a mais vantajosa. A análise tem que ser multa por descumprimento de obrigação principal antes e multa por tal descumprimento após; e multa por descumprimento de obrigação acessória antes e após. A análise tem que ser realizada dessa maneira, pois como já afirmado trata-se de obrigação acessória independente da obrigação principal.

A conduta de não apresentar declaração, ou apresentar de forma inexata, somente se subsumiria à multa de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, nas hipóteses em que não há penalidade específica para ausência de declaração ou declaração inexata. Para a Gfip – assim como para a DCTF e a DIRPF – há multa com tipificação específica; desse modo inaplicável o art. 44. Em relação à Gfip aplica-se o art. 32-A da Lei n.º 8.212 de 1991.

Conforme previsto no art. 44 da Lei n.º 9.430, a multa de 75% incidirá 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. Desse modo, há três condutas no art. 44 que não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa. Há a conduta deixar de pagar ou recolher; outra conduta é ausência de declaração, e a terceira é a apresentação de declaração inexata. Essa conclusão é facilmente alcançável pela aplicação da

regra de paralelismo sintático da língua portuguesa, haja vista – no art. 44 – a repetição da preposição “de” indicar o referencial “no caso”. Esquemáticamente ter-se-ia:

*Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*1) 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos:*

*1.1 de falta de pagamento ou recolhimento,*

*1.2 de falta de declaração e*

*1.3 nos de declaração inexata;*

Logicamente, se o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não se aplica a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430; mas se a despeito do pagamento não declarou em Gfip, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32A da Lei n.º 8.212. Essa aplicação de multa isolada somente é possível pelo fato de serem condutas distintas. Agora, se o contribuinte tiver declarado em Gfip não se aplica a multa do art. 44 da Lei n.º 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei n.º 9430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento. Afinal, a multa do art. 44 da Lei n.º 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em Gfip, mas não tiver pago, não se aplica o art. 44 da Lei 9.430. Esse artigo não se impõe pelo fato de o contribuinte não ter recolhido e ter declarado, deveras não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a Gfip. E nas hipóteses em que o contribuinte não recolhe e não declara em Gfip, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em Gfip a multa prevista no art. 32-A da Lei n.º 8.212. Como já afirmado, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A, o que demonstra serem condutas independentes.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei n.º 9.430/96. Assim, não há que se falar em bis in idem, tampouco em consunção. Pelo contrário, a lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes. Logo, não há consistência nos entendimentos que pretendem dispensar a multa isolada, por ter sido aplicada a multa genérica.

A Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB n.º 1.027 de 22 de abril de 2010 que assim dispõe em seu artigo 4º:

*Art. 4º A Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:*

*Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:*

*I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei n.º 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:*

*a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e*

*b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§ 2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.?*

Entendo inaplicável a referida Portaria por ser ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em Gfip, independentemente de o contribuinte ter pago, conforme dispõe o art. 32-A da Lei nº 8.212. Uma vez que a penalidade está prevista em lei, somente quem pode dispensá-la é o Poder Legislativo. A interpretação da Receita Federal gera a concessão de uma anistia sem previsão em lei, o que contraria o art. 150, parágrafo 6º da Constituição Federal. A Portaria também viola o art. 182 do CTN que exige a concessão de anistia por meio de lei, além de violar os artigos 32-A da Lei nº 8.212 e 44 da Lei nº 9.430.

Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Entendo que o novo regime (aplicação da multa de 75%) é mais gravoso. Desse modo para as competências anteriores a dezembro de 2008 (entrada em vigor da MP n 449) deve ser aplicada a multa prevista no art. 35 da Lei n 8.212. Para o período posterior à entrada em vigor da Medida Provisória n 449, cujos valores não foram declarados em Gfip há que se aplicar a multa de 75% (previsão no art. 44 da Lei 9.430).

Não procede o argumento que não é possível a formalização de representação fiscal para fins penais. Essa representação é uma simples comunicação da ocorrência, em tese, de crime, pois a fiscalização não possui competência para apuração da materialidade ou da autoria. Entretanto, possui obrigação legal de realizar a *delatio criminis*. A apuração da ocorrência ou não do crime, se houve ou não o dolo, é reservada à ação penal, se for o caso de recebimento da denúncia, cujo oferecimento cabe ao Ministério Público Federal.

**CONCLUSÃO:**

Processo nº 12898.002274/2009-10  
Acórdão n.º **2302-01.732**

**S2-C3T2**  
Fl. 141

---

Voto pelo conhecimento do recurso e pelo provimento parcial a ele, reconhecendo a não incidência de contribuição previdenciária sobre o auxílio transporte pago em pecúnia. Também deve ser aplicada a multa prevista no art. 35 da Lei n 8.212.

Marco André Ramos Vieira



**Ministério da Fazenda**

## **PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO**

**O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.**

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

### **Histórico de ações sobre o documento:**

Documento juntado por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA em 13/05/2012 00:48:42.

Documento autenticado digitalmente por MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA em 13/05/2012.

Documento assinado digitalmente por: MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA em 13/05/2012.

Esta cópia / impressão foi realizada por MARIA MADALENA SILVA em 02/10/2019.

### **Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:**

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Legislação e Processo".

3) Selecione a opção "e-AssinaRFB - Validar e Assinar Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

**EP02.1019.16166.UAUJ**

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.

**Código hash do documento, recebido pelo sistema e-Processo, obtido através do algoritmo sha1:**

**0900DF76393725F44241FE2D049080933FA0846E**