



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

Processo n° 36958.000897/2007-94
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 2301-003.803 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2013
Matéria Embargos
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado MARTINS COMERCIO E SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO S/A

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/10/2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIDOS.

Constatada a existência de obscuridade, omissão ou contradição no acórdão exarado pelo Conselho, os embargos de declaração devem ser acolhidos.

FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO. OMISSÃO.

Havendo a omissão da fundamentação do acórdão, os embargos de declaração são viáveis para sanar o vício verificado.

Embargos Acolhidos

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em acolher os embargos nos termos do voto do Relator; b) acolhidos os embargos, em rerratificar a decisão para: 1) decidir o cálculo de decadência pelo artigo 173, I, do CTN; II) apresentar fundamentação para a exclusão dos valores relativos a agentes nocivos e a auxílio transporte, questões nas quais o voto do relator foi vencedor; e III) apresentar fundamentação para a aplicação da multa do art. 32-A, da Lei 8.212/1991; nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA – Presidente.

(assinado digitalmente)

DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzáles Silvério, Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva.

Relatório

1. Trata-se de Embargos de Declaração opostos, tempestivamente, pela Fazenda Nacional contra o Acórdão nº. 2301-01.405, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário.

2. Sustenta a embargante que o acórdão equivocou-se ao reconhecer a decadência de acordo com a regra prevista no artigo 173, I, do CTN, posto que declarou estarem decaídas as competências anteriores a dezembro/2001, quando o lançamento se deu em 24/04/2006.

3. Ademais, a embargante informa que o acórdão está incompleto em razão de não consta no voto o mérito da questão.

4. Nos termos do despacho de fls. 308/309, ratificado pelo Presidente da Turma, os Embargos de Declaração foram acatados, tendo sido designado *ad hoc* este Conselheiro para a análise, conforme disposto no parágrafo 2º, Inciso V, Art. 65, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

É a síntese do necessário.

Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Os Embargos de Declaração são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que deles conheço.

DO MÉRITO

Do Cálculo de Decadência

2. Constatado que houve equívoco no acórdão embargado quanto à contagem do prazo de decadência e à aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, passo a sanar o vício.

3. De início, verifica-se que o lançamento referente às competências de janeiro de 1995 a outubro de 2005 foi levado a efeito em 24/04/2006, conforme se depreende da fl. 01 dos autos. Dessa forma, como o colegiado reconheceu, por unanimidade de votos, a decadência pelo artigo 173, inciso I, do CTN, há que se considerar que o período decaído é apenas aquele anterior à dezembro/2000, ou seja, estão decaídas as competências de janeiro de 1995 a novembro de 2000.

4. Nessa parte, acolho aos Embargos Declaratórios opostos pela Fazenda Nacional.

Da Ausência de Fundamentação

5. Em seus Embargos, a Fazenda Nacional aduziu que acórdão não trouxe fundamentos para a exclusão das verbas pagas referentes a agentes nocivos e a auxílio transporte.

6. De fato, verifica-se que razão assiste à Fazenda Nacional, posto que o voto, após a análise das questões preliminares, trouxe o seguinte parágrafo (fls. 252):

“Por todo exposto, não vislumbro outra possibilidade, senão anular o presente Auto de Infração, por vício material, ocorre todavia, que como fiquei vencido nessa proposição, passo a enfrentar o mérito da questão.”

7. Após o parágrafo transcrito acima, veio a conclusão do acórdão sem, contudo, haver-se declinado as razões de decidir, o que passo a fazê-lo a partir de agora, com o fim de sanar a omissão verificada.

Das Verbas pagas referentes a exposição a Agentes Nocivos

8. Segundo noticia o relatório fiscal (fls. 24), *“A empresa infringiu o disposto no art. 32, inciso IV, parágrafo 5o. da Lei nr. 8.212/91 e alterações posteriores, ao apresentar GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias ou informações que alterem o valor das contribuições, deixando de informar a cada competência, desde janeiro de 1999, (...) a indicação de ocorrência de exposição a agentes nocivos que ensejam direito a aposentadoria especial de diversos motoristas entregadores.”*

9. Entretanto, analisando o caso concreto, entendo que o lançamento fiscal merece ser melhor fundamentado em relação ao surgimento do fato gerador da obrigação tributária, ante a ausência de provas suficientes para demonstrar que os empregados da recorrente se submeteram efetivamente ao agente nocivo determinado nos autos.

10. A deficiência na documentação de controle do ambiente de trabalho pode efetivamente servir como um indício de prova no sentido de que a empresa pode estar expondo seus empregados à influência de agentes nocivos. Entretanto, para efeito de lançamento de tributo, a prova deve ser corroborada por uma perícia técnica que possa efetivamente comprovar a situação fática apresentada pelo auditor, pois ele (agente fiscalizador de tributos), geralmente, não possui conhecimento técnico específico para avaliar a nocividade do ambiente.

11. É bom sempre frisar que a cobrança do adicional para a aposentadoria especial implica sempre na concessão do respectivo benefício, de maneira que o fisco deve trazer claramente a demonstração de que os empregados por ele considerados, efetivamente, exerciam as atividades consideradas como aptas a gerar o direito à aposentadoria especial, conforme discriminadas no Anexo IV do Decreto n.º 3.048/99.

12. É dizer: é exigível a demonstração efetiva do fato gerador da obrigação tributária, sob pena de se cobrar tributo sem causa. O art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN é claro ao asseverar:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

13. Vale destacar, ainda, que no presente caso, a procedência do lançamento, realizado de forma genérica, terá o condão, em verdade, de declarar e afirmar o direito à aposentadoria especial de todos os trabalhadores considerados expostos pela auditoria fiscal, de tal sorte que todo esse contingente de pessoas poderá apresentar requerimento junto às Agências da Previdência Social pleiteando o reconhecimento do tempo de contribuição para a aposentadoria especial.

14. Tal consequência não se mostra em consonância com as mudanças feitas na legislação de aposentadoria especial, que passou a exigir a efetiva exposição aos agentes nocivos para o deferimento dos benefícios.

15. É sempre bom lembrar que o lançamento por arbitramento, como todos os atos administrativos, deve observar os princípios básicos da administração pública, dentre os quais destaco o da razoabilidade, que segundo Hely Lopes Meirelles *“determina nos processos administrativos, a observância do critério de adequação entre os meios e os fins, cerne da razoabilidade, e veda imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público”*.

16. No presente caso, o procedimento de aferição adotado pelo fisco deve ser analisado com muita cautela, dado tratar-se de medida extrema a ser utilizado somente quando reste plenamente comprovado que a empresa, pela sua atividade, expõe seus empregados a riscos que ensejam a aposentadoria especial, e não efetua ou efetua precariamente o controle desses agentes, de tal sorte que seus trabalhadores efetivamente permaneçam expostos a tais riscos.

17. Importante mencionar, ainda, que no âmbito trabalhista, conforme reza o artigo 195, caput, a caracterização da insalubridade e da periculosidade será feita, obrigatoriamente, mediante perícia técnica por um Médico ou Engenheiro do Trabalho, o que demonstra a fragilidade do lançamento do crédito tributário em relação a eventual exposição ao agente nocivo, consoante ventilado na decisão do CRPS. Eis o teor do dispositivo celetista:

“Art. 195 - A caracterização e a classificação da insalubridade e da periculosidade, segundo as normas do Ministério do Trabalho, far-se-ão através de perícia a cargo de Médico do Trabalho ou Engenheiro do Trabalho, registrados no Ministério do Trabalho.”

18. Firme nesses argumentos, voto pela exclusão do lançamento dos valores relativos aos agentes nocivos por vício material.

Do Vale-Transporte em Pecúnia

19. No tocante ao pagamento feito a título de vale-transporte aduz a empresa no Recurso Voluntário que *“Não pairam dúvidas quanto às disposições da lei, de que, independentemente da forma em que é paga tal verba – até porque não há vedação alguma em nenhum de seus dispositivos nesse sentido – não poderá compor a base de cálculo das contribuições sociais”*. (fls. 207)

20. 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.

21. 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; (...)”

22. 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.

23. 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.

24. 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)

25. 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.

26. 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)

27. 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.

28. 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”.

29. 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”

30. Diante do exposto, meu voto é no sentido da não incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre pagamento de vale-transporte.

Da Redução do Valor da Multa Aplicada

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

32. Segundo o anexo I, do relatório fiscal, o *quantum* da multa aplicada correspondeu a 100% do valor das contribuições devidas e não declaradas em GFIP, no período objeto da autuação.

33. 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.”

34. 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.

35. 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*”.

36. 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.*

37. 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.

38. 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.

39. 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.

40. 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.”

41. 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.

42. 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.

43. 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

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;”*

44. 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.**”*

45. 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.

46. 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.

47. 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.

48. Neste ponto, dou provimento parcial ao Recurso Voluntário do Contribuinte para a multa prevista no art. 32-A da Lei n.º 8.212/91, se mais benéfica ao contribuinte.

CONCLUSÃO

49. Diante das considerações acima, acolho os Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, para:

- a) retificar o cálculo de decadência, conforme o artigo 173, I, do CTN;
- b) apresentar fundamentação para a exclusão dos valores relativos a agentes nocivos e a auxílio transporte, questões nas quais o voto do relator foi vencedor; e
- c) apresentar fundamentação para a aplicação da multa do art. 32-A, da Lei 8.212/1991.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes – Relator