



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

**Processo nº** 36958.000897/2007-94  
**Recurso nº** Embargos  
**Acórdão nº** 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 a 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 nº 11.941, de 2009, alterou a Lei nº 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) vinde 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) vinde 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