



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 15504.020233/2009-71
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9202-006.980 – 2ª Turma
Sessão de 20 de junho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes PARANASA ENGENHARIA E COMÉRCIO S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2007

DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, CTN.

Nos termos do artigo 150, § 4º, CTN, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos lançados até a competência 11/2004, inclusive.

VALORES PAGOS A TÍTULO DE REEMBOLSO DE PASSAGENS

Deve ser aplicado o disposto na Súmula CARF 89: A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas

conclusões os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração lavrado para a exigência das contribuições previdenciárias apuradas no período de 07/2004 a 12/2005.

Em sessão plenária de 19/06/2012, foi julgado o Recurso Voluntário em epígrafe, prolatando-se o Acórdão nº 2403-001.373 (integrado pelo acórdão nº 2201-003.067, infra), assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2007

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE

LANÇAMENTO DE DÉBITO SÚMULA VINCULANTE STF Nº. 8 PERÍODO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA QÜINQUÊNAL APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, CTN.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n º 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante n º 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos: 'São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário'.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal Na hipótese dos autos, aplica-se o

entendimento do STJ no REsp 973.733/SC nos termos do art. 62-A, Anexo II, Regimento Interno do CARF RICARF, com a regra de decadência insculpida no art. 150, § 4º, CTN posto que houve recolhimentos antecipados a homologar feitos pelo contribuinte.

No presente caso, o fato gerador ocorreu entre as competências 07/2004 a 12/2007, a ciência do AIOP ocorreu em 18.12.2009, dessa forma, já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos ora lançados até a competência 11/2004, inclusive, nos termos do art. 150, § 4º, CTN.

VALE TRANSPORTE

*Vale transporte é instrumento onde o empregador **antecipa** para o empregado valor para cobrir despesa com deslocamento residência trabalho- residência.*

INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DE NORMAS LEGAIS. VEDAÇÃO.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) não é competente para afastar a aplicação de normas legais e regulamentares sob fundamento de inconstitucionalidade.

VÍCIO MATERIAL.

Vício material resulta em nulidade. Recurso Voluntário Provido em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte" A decisão foi assim resumida:

"ACORDAM os membros do Colegiado: I) Decadência: Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso reconhecendo a decadência parcial até 11/2004, com base no Art. 150, § 4º, do CTN.

Vencidos relator. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro; II) Reembolso De Passagem Levantamento L03 / Vale Transporte Em Pecúnia: Por maioria de voto, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Cid Marconi Gurgel de Souza e Marcelo Magalhães; III) Adiantamento de 13º salário: Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Cid Marconi Gurgel de Souza, Ivacir Julio de Souza e Marcelo Magalhães Peixoto; IV) Multa: Por maioria de voto, dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 nos termos do Art. 61, da Lei no 9.430/96, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencidos o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora."

Foram opostos os Embargos de Declaração de fls. 876/877, pela Fazenda Nacional, os quais foram acolhidos por meio do Acórdão de Embargos 2201-003.067, de 13/04/2016 (fls. 885 a 892), cuja ementa é a seguinte:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2007

EMBARGOS.

Constatada a existência de obscuridade, omissão ou contradição no Acórdão exarado, correto o manejo dos embargos de declaração visando sanar o vício apontado.

MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA.

ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nova Lei limitou a multa de mora a 20%. A multa de mora, aplicada até a competência 11/2008, deve ser recalculada, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte.

Embargos Acolhidos"

Essa decisão foi registrada nos termos abaixo:

"ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, acolher os Embargos de Declaração para, sanando a contradição apontada no Acórdão nº 2403-001.373, de 19/06/2012, manter a decisão original no sentido de 'ACORDAM os membros do Colegiado:

I) Decadência: Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso reconhecendo a decadência parcial até 11/2004, com base no Art. 150, § 4º, do CTN. Vencidos relator. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro; II) Reembolso De Passagem Levantamento L03 / Vale Transporte Em Pecúnia: Por maioria de voto, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Cid Marconi Gurgel de Souza e Marcelo Magalhães; III) Adiantamento de 13º salário: Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Cid Marconi Gurgel de Souza, Ivacir Julio de Souza e Marcelo Magalhães Peixoto; IV) Multa: Por maioria de voto, dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009 nos termos do Art. 61, da Lei no 9.430/96, prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencidos o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora'."

O Recurso da Fazenda Nacional visa rediscutir:

- decadência - espécie de pagamento apto a atrair a aplicação do §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN; acórdão paradigma nº 2302-00.073 e

- retroatividade benigna - multa relacionada às Contribuições Previdenciárias relativamente a fatos geradores anteriores à edição da Medida Provisória nº 449, de 2008, Acórdão nº 2401-002.453, com o seguinte pedido:

requer a União (Fazenda Nacional) seja admitido e provido o presente recurso para, na parte objeto de inconformismo, reformar o acórdão recorrido, no sentido de se reconhecer a incidência do art. 173, I do CTN, aplicando-se, quanto ao cálculo da multa, a disciplina do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, se mais benéfico.

O apelo do contribuinte visa rediscutir as seguintes questões:

a - preliminarmente, obrigatoriedade de aplicação do art. 62 do RICARF e do art. 26-A do Decreto 70.237, de 1972;

b - não incidência das contribuições previdenciárias sobre reembolsos de despesas de transporte, que corresponderiam a vale-transporte pago em pecúnia; e

c - não incidência das contribuições previdenciárias sobre o adiantamento da primeira parcela do 13º salário descontado do 13º proporcional quando das rescisões

Tendo sido admitido somente quanto ao item b) não incidência das contribuições previdenciárias sobre reembolsos de despesas de transporte, que corresponderiam a vale-transporte pago em pecúnia

É o relatório.

Voto

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora.

Ambos os Recursos Especiais são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto devem ser conhecidos.

Do Recurso da Fazenda Nacional

Sobre a decadência:

Entendo, e tenho me manifestado exatamente no sentido do Voto Vencedor do a quo, reproduzo:

O meu posicionamento se identifica com o direcionamento do Superior Tribunal de Justiça – STJ e com a primeira corrente doutrinária exposta no sentido de no caso de tributo lançado por homologação, desde que haja a antecipação de pagamento e não se configure os casos de dolo, fraude ou simulação, se aplica a regra especial disposta no art. 150, § 4º, CTN, conforme se depreende do REsp 973.733/SC nos termos do art. 62A, Anexo II, Regimento Interno do CARF – RICARF.

Na hipótese presente, verifica-se no Relatório Fiscal que a Fiscalização

expressamente informou no código de Levantamento L08 (REMUNERAÇÕES INCLUÍDAS EM FOLHA E NÃO DECLARADAS OU RECOLHIDAS EM GFIP/GPS — Lev. L08) que houve valores recolhidos em GPS pelo contribuinte:

Trata-se de remunerações efetuadas a seus segurados empregados e contribuintes individuais nas competências 04, 06, 12 e 13/2005. Essas remunerações encontram-se regularmente registradas nas folhas de pagamento apresentadas em meio digital e foram consideradas pelo contribuinte como base de cálculo de contribuições previdenciárias (planilhas dos anexos VIII e IX).

Utilizando-se as bases de cálculo informadas nas folhas de pagamento foram efetuados os cálculos das contribuições previdenciárias devidas. Os valores encontrados foram comparados aos recolhidos em GPS (guias da previdência social) e aos declarados como devidos nas GFIP extraídas do banco de dados da Receita Federal do Brasil. Dessa maneira, constataram-se nos estabelecimentos informados nos quadros a seguir (76.033.539/000109 e 5.000.461.550/75), nas competências supracitadas, as seguintes divergências:

Desta forma, diante da afirmação fática da Auditoria Fiscal que houve recolhimentos feitos em GPS pela Recorrente, em que pese até mesmo a hipótese de não ter ocorrido em todas as competências, isto se mostra suficiente, conforme o entendimento da maioria deste Egrégio Colegiado, para a caracterização de recolhimentos antecipados a homologar pelo contribuinte.

Então, aplicando-se o entendimento do STJ no REsp 973.733/SC nos termos do art. 62A, Anexo II, Regimento Interno do CARF – RICARF, exsurge a regra de decadência insculpida no art. 150, § 4º, CTN posto que houve recolhimentos antecipados a homologar pelo contribuinte, além de não se materializar as hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

Verifica-se, da análise dos autos, que a cientificação do AIOP pela Recorrente se deu em 18.12.2009 e o débito se refere a contribuições devidas à Seguridade Social no seguinte período: 07/2004 a 12/2007.

Dessa forma, nos termos do artigo 150, § 4º, CTN, constata-se que já se operara a decadência do direito de constituição dos créditos lançados até a competência 11/2004, inclusive.

Assim, neste ponto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Quanto à retroatividade benigna

Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

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. (grifos acrescidos)

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº

11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória 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, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“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.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“[Art. 35-A.](#) Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) 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 “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a

estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação

acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumprе ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º *A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:*

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º *Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.*

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º *Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º 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 na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.*

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Ressalto que a maioria do Colegiado não acompanha o meu voto no conceito de salário de contribuição, mas no caso concreto e nos termos do a quo, por tratar-se de Vale Transporte pago em pecúnia, concordam na aplicação da Súmula

Assim, quanto a este aspecto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

Do Recurso do Contribuinte

Aqui se discute a não incidência das contribuições previdenciárias sobre reembolsos de despesas de transporte, que corresponderiam a vale-transporte pago em pecúnia.

A tese apresentada pela recorrente é que reembolso de passagens a empregados, pagos em pecúnia, correspondem a vale transporte e não são tributados. Embasa sua tese em jurisprudência dos Tribunais Superiores e em Portaria da PGFN que dispensa de contestar e recorrer.

Em complemento, a Advocacia Geral da União emitiu Súmula específica sobre o tema, segundo a qual:

SÚMULA Nº 60, DE 8 DE DEEZEMBRO DE 2011

Publicada no DOU Seção I, de 09/12/2011

'Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba'

(...)

Neste sentido, quanto ao vale-transporte pago em pecúnia, não restam dúvidas quanto à não incidência" (destaques no original).

Aqui se faz necessário observar o constante da Súmula CARF 89:

Súmula CARF nº 89: A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

Coaduno meu entendimento com o constante do Acórdão 2402-003.952, onde a parte era a própria recorrente, utilizo como fundamentos excertos do Voto do Ilustre relator, Thiago Tabora Simões:

“CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. TERCEIROS. VALE TRANSPORTE PAGO HABITUALMENTE E EM DINHEIRO. NÃO INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. O vale transporte pago habitualmente e em pecúnia aos segurados empregados tem natureza indenizatória; portanto, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias e das destinadas a terceiros.”

(Processo nº. 15504.721713/2011-78, j. 18.2.2014)

De acordo com o artigo 22 da Lei 8.212/91: Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: I vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. O dispositivo indigitado prescreve a regramatriz de incidência da contribuição previdenciária patronal. A mensuração do quantum debeatúr é determinada pela conjugação de prescrições lógicas e cronologicamente concatenadas, que ao final revelam o arquétipo do aspecto quantitativo previsto na norma geral e abstrata instituidora do tributo:

a) a primeira parte do dispositivo determina que a base de cálculo é o valor da remuneração auferida, compreendida como a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados. b) a segunda determina que apenas os valores destinados a retribuir o trabalho devem ser oferecidos à tributação. O primeiro comando tem espectro mais abrangente que o segundo. Em considerado isoladamente, interpretação que com frequência induz ao erro, representaria a tributação de quaisquer remunerações pagas aos segurados a serviço do empregador. Entretanto, a segunda determinação promove um corte no alcance normativo, prescrevendo expressamente que apenas a remuneração destinada à retribuição da atividade laborativa integra a base de cálculo do tributo. A necessária relação de inerência entre a materialidade do tipo e a base de cálculo impõe a harmonização dos critérios a fim de garantir a integridade normativa. De acordo com as lições de Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo afirma, confirma ou infirma a hipótese tributária. Afirma quando elucida. Confirma quando reflete. E infirma quando diverge e sobre a mesma prevalece. “Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regramatriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que,

combinandose à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma. (...) A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fática. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, a ação que está sendo avaliada.”¹ Trata-se no caso em análise da base de cálculo em sua função infirmada ora, na medida em que adiciona conteúdo de materialidade ao antecedente normativo, preenchendo o complemento do verbo previsto no descritor. 2 A hipotética dissonância interna não prejudica a apreensão do comando determinado, posição que sigo acompanhado de Alfredo Becker: “O critério de investigação da natureza jurídica do tributo, que se mostrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito de tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo.”³ Não se trata de hipótese de não incidência legalmente qualificada, operada em momento subsequente à determinação da base (isenção), mas da instituição originária dos contornos mensurativos do tipo. A restrição à tomada da remuneração na completude de sua acepção linguística realiza corte intraconceitual que cria a definição legal de quais dinheiros integram a base impositiva. Essa base é necessariamente composta pela relação binária indigitada.

Passo a analisar o conteúdo semântico dos termos empregados. O direito tributário é sobrelinguagem ou linguagem de sobre-nível¹⁴, buscando o conteúdo de seus termos em outros tipos de linguagens, positivadas ou não. Essa proposição foi normativamente introduzida pelo art. 123 do Código Tributário Nacional: Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. O conceito de remuneração é buscado da legislação trabalhista. Conforme art. 457 da CLT: Art. 457 Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além

do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Grifo nosso) Assim, ainda que a referência à necessidade de contraprestação não fosse veiculada pelo art. 28 da lei 8.212/91, sua observância é imperativa também por força do conceito trabalhista de remuneração. A dupla prescrição pode derivar de falha técnica legislativa. Prefiro entendê-la como reforço a uma forte vontade do legislativo no sentido da realização do Valor vetorizado na norma, qual seja, o primado do trabalho.

Dessa forma, independente do que se entenda por salário, o mesmo só integrará o conceito de remuneração se e somente se for pago em contraprestação pelo trabalho. A única exceção a essa regra são as gorjetas recebidas . 5 *Torna-se seguro afirmar que remuneração é qualquer valor pago ao segurado, desde que em contraprestação pelo trabalho. Resta determinar o conceito de contraprestação pelo trabalho. A contraprestação deriva da relação direta entre a paga e o exercício efetivo da atividade laborativa. Não ocorre de maneira genérica, mediata, mas específica e imediata. A presença do elemento trabalho é condição necessária para o nascimento da obrigação tributária.*

...

Com efeito, o acréscimo patrimonial auferido pelo empregado cedente de serviços em prol do empregador deve ser líquido dos ônus necessários à sua prestação em decorrência da normatização a que se sujeitam as partes. Por contrário, seu ganho seria dilapidado pelas despesas inerentes à persecução do objeto da relação jurídica por condições metacontratuais, quais sejam, as obrigações de proteção. Assim, a remuneração para o trabalho é ônus a ser suportado para auferimento da remuneração pelo trabalho, este o efetivo direito do empregado por decorrência do contrato laboral. Tributar a remuneração para o trabalho implica no desvio da intentio legis, afetando parcelas supostamente remuneratórias que não guardam relação de identidade com o conteúdo material da hipótese normativa. Extrapolao. Ultrapassa os contornos do campo de incidência para afetar eventos que não refletem o descritor normativo, fazendo tabula rasa do princípio da legalidade.

...

Valetransporte em Pecúnia No que tange a incidência de contribuições sobre os valores pagos em pecúnia a título de vale transporte, a Lei nº 7.418/85, que dispõe sobre o benefício, assim prevê:

Art. 1º Fica instituído o valetransporte, que o empregador, pessoa física ou jurídica, antecipará ao empregado para utilização efetiva em despesas de deslocamento residênciatrabalho e viceversa, através do sistema de transporte coletivo público, urbano ou intermunicipal e/ou

interestadual com características semelhantes aos urbanos, geridos diretamente ou mediante concessão ou permissão de linhas regulares e com tarifas fixadas pela autoridade competente, excluídos os serviços seletivos e os especiais. Art. 2º O ValeTransporte, concedido nas condições e limites definidos, nesta Lei, no que se refere à contribuição do empregador: (Artigo renumerado pela Lei 7.619, de 30.9.1987) a) não tem natureza salarial, nem se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos; b) não constitui base de incidência de contribuição previdenciária ou de Fundo de Garantia por Tempo de Serviço; c) não se configura como rendimento tributável do trabalhador. [...] Art. 4º A concessão do benefício ora instituído implica a aquisição pelo empregador dos ValesTransporte necessários aos deslocamentos do trabalhador no percurso residênciatrabalho e viceversa, no serviço de transporte que melhor se adequar. Regulamentando a questão, o Decreto nº 4.840/2003, assim prevê: Art. 2º Para os fins deste Decreto, considerase: [...] § 1º Para os fins deste Decreto, considerase remuneração básica a soma das parcelas pagas ou creditadas mensalmente em dinheiro ao empregado, excluídas: [...] IX auxílio-transporte, mesmo se pago em dinheiro;

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte, excluindo qualquer incidência de Contribuições Previdenciárias sobre valores pagos a título de reembolso de despesa de transportes.

Ressalto que a maioria do Colegiado não acompanha o meu voto no conceito de salário de contribuição, mas no caso concreto e nos termos do a quo, por tratar-se de Vale Transporte pago em pecúnia, concordam na aplicação da Súmula 89

Assim, dou provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, no tocante à retroatividade benigna e dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva

