



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

Processo nº	10640.002520/2010-55
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2301-003.304 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	19 de fevereiro de 2013
Matéria	Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente	RECAUCHUTADORA JUIZ DE FORA LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTE DA EMPRESA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI 10.101 □ 2000. REQUISITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO. AUSENCIA DE CONVENÇÃO COLETIVA E COMISSÃO. INCIDÊNCIA.

A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria ou por convenção ou acordo coletivo.

Integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos ou creditados, a título de participação nos lucros e resultados, em desconformidade com os requisitos legais.

INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE AUXÍLIO-DOENÇA.

O afastamento remunerado por até quinze dias do trabalho por motivo de doença é um direito do trabalhador que é suportado pelo empregador e seu pagamento tem natureza remuneratória.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COMO MULTA MAIS BENÉFICA ATÉ 11/2008. AJUSTE QUE DEVE CONSIDERAR A MULTA DE MORA E MULTA POR INFRAÇÕES RELACIONADAS À GFIP.

Em relação aos fatos geradores até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91. Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); III) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco pro cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP - deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: *) multa de mora limitada a 20%; e *) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente; Redator: Mauro José Silva; b) em negar provimento ao recurso na questão dos valores referentes aos quinze primeiros dias do auxílio doença, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão. Redator: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

(assinado digitalmente)

DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES - Relator.

(assinado digitalmente)

MAURO JOSÉ SILVA - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Mauro Jose Silva, Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Leonardo Henrique Pires Lopes.

CÓPIA

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa RECAUCHUTADORA JUIZ DE FORA LTDA em face da decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada pela empresa e manteve o lançamento de débito referente ao período de 01/01/2007 a 31/12/2007.

2. De acordo com o relatório fiscal do lançamento, o crédito tributário refere-se a contribuições da empresa (parte patronal) devidas à seguridade social (20%) incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados da empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT (3%) incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados da empresa.

3. Conforme trecho extraído do relatório fiscal de lançamento, constituem fatos geradores do crédito tributário os valores constantes da Folhas de Pagamentos – FP, lançados pela própria empresa em Livros Diários ou apenas em lançamentos contábeis sem constar nas Folhas de Pagamento.

4. Consta no relatório fiscal e no Discriminativo Analítico de Débito que as bases de cálculo das contribuições foram apurados e estas constam nos levantamentos: AA1 (afastamento por acidente de trabalho), AD1 (afastamento por auxílio doença previdenciário), CA1 (contribuição assistencial paga), DH1 (despesas com hospedagem), DR1 (distribuição de resultados), DP1 (despesas com passagens), DR1 (despesas com lanches e refeições), PR1 (prêmios e gratificações) e ST1 (serviços prestados por terceiros), conforme trechos extraídos do relatório fiscal:

“1.1 – Conta 953 – Acordos Judiciais (Contabilidade – Arquivos Digitais): Valores pagos ou creditados a Fabiano Werneck da Silva e Roberto Gomes da Silva. LD n° 16 – folhas 109, 166 e 463. A empresa não apresentou na rede bancária as GFIP com código 650. Não exibiu também os processos trabalhistas, acordos homologados, ou sentença judicial correspondentes. Os valores desta conta não integrarão o Auto de Infração de constituição de crédito fiscal. Servirá apenas para compor a Base de Cálculo do Auto de Infração CFL 68.

1.2 – Conta 276 – Prêmios e Gratificações (Contabilidade – Arquivos Digitais): Valores pagos a Agrimaldo Lacerda Costa. No LD constam lançamentos como adiantamento de salários e outros como pagamentos através de cheques. Tudo na competência 04/2007, mês da rescisão do contrato de trabalho desse empregado. Não houve desconto de nenhum desses pagamentos. No arquivo digital constam como prêmios. LD n° 16 – folhas 284, 288 e 346. Os valores apurados nesta conta integrarão o AI de constituição de crédito fiscal e também o AI CFL 68.

1.4 – Conta 631 – Contribuição Assistencial (Contabilidade – Arquivos Digitais): Valores pagos a Geraldo Roatti e Sebastião Marcelino Simões Neto, com Ind base 8. Não exibiu Regulamento de benefícios Concedidos

aos Trabalhadores – RBCT. Esses valores comporão a BC do AI de constituição do crédito fiscal e também do AI CFL 68.

1.5 – Conta 264 – Distribuição de Resultados (contabilidade – Arquivos Digitais): Valores pagos a alguns segurados empregados, com Ind Base 8. A empresa apresentou um documento para justificar a não incidência dessa rubrica, mas não atende aos princípios básicos preconizados na Lei nº 10.101, de 19/12/2000. Não se trata de lucros e nem resultado do exercício. Os valores desta conta compor a BC do AI de constituição do crédito fiscal e também do AI CFL 68.

1.6 – Conta 987 – Serviços Prestados por Terceiros – Pessoa Física (Contabilidade – Arquivos digitais): Valores pagos mediante recibos. Alguns beneficiários são identificados nos lançamentos. A planilha correspondente a essa conta, extraída da própria escrituração contábil da empresa e constante do arquivo digital no padrão do MANAD, demonstra todos os lançamentos. Os valores desta conta comporão a BC do AI de constituição do crédito fiscal e também do AI CFL 68.

1.7 – Conta 926 – Depósitos Judiciais: Valores relativos a Estanislau Antonio. Não constaram nas FP e nem nas GFIP. Os valores desta conta não integrarão o Auto de Infração de constituição de crédito fiscal. Servirão apenas para compor a Base de Cálculo do Auto de Infração CFL 68.

1.8 – Diárias: Valores pagos ou creditados nas contas 935 – Despesas com hospedagem, 936 – Despesas com lanches e refeições, 942 – Despesas com passagens e 318 – Despesas com refeições (Contabilidade – Arquivos digitais)."

5. Após ser devidamente científica do lançamento em 25/08/2010 (f. 2), a empresa, apresentou impugnação tempestiva às fls. 188/193. Ao analisar os argumentos colacionados pelo contribuinte o Colegiado de primeira instância julgou improcedente em parte a impugnação da empresa, retirando da base de cálculo das contribuições os valores declarados nos levantamentos DH1 (despesas com hospedagem) DP1 (despesas com passagens), DR1 (despesas com lanches e refeições) por considerar que não houve a comprovação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

6. O acórdão recorrido restou ementado nos termos que transcrevo abaixo:

"AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA E PARA O RAT. IMPUGNAÇÃO TEMPESTIVA E PROCEDENTE EM PARTE.

A remuneração pelo afastamento dos primeiros 15 dias por motivo de auxílio doença previdenciário ou acidentário pela legislação como salário de contribuição para fins das contribuições previdenciárias.

As despesas com hospedagem, passagens e lanches ou refeições com a natureza de resarcimento não se constitui em salário de contribuição para fins das contribuições previdenciárias.

O pagamento a empregados na rotulação distribuição de resultados fora dos preceitos legais se constitui em salário de contribuição para fins das contribuições previdenciárias.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.”. (f. 348/363) ”

7. Inconformada com a decisão proferida o contribuinte apresentou recurso voluntário tempestivo as fls. 386/390, no qual aduz em síntese:

- a) argumenta que o pagamento referente aos primeiros quinze dias de afastamento por motivo de auxílio doença previdenciário ou acidentário não constitui salário e sim verba indenizatória;
- b) no tocante ao pagamento a título de participação nos resultados, aduz que o fisco em momento algum descreve qual é a irregularidade do procedimento estabelecido pela empresa, limitando-se a somente transcrever o texto da Lei 10.101/2000.

8. O fisco não apresentou contrarrazões e o processo foi encaminhado para análise e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que atende aos pressupostos de admissibilidade.

DOS QUINZE PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO POR DOENÇA

2. No mérito, a questão controvertida se resume em saber se há ou não incidência de contribuição previdenciária sobre os primeiros quinze dias do auxílio doença pagos pelo empregador.

3. Pois bem. O fato gerador da contribuição previdenciária é definido pela natureza jurídica da parcela recebida pelo empregado. Assim, tratando-se de verba recebida em virtude de prestação de serviço, incidirá a mencionada contribuição.

4. Na hipótese dos autos, é mister notar que o empregado afastado por motivo de doença não presta serviço. Por essa razão, recebe apenas uma verba de caráter previdenciário de seu empregador, durante os primeiros quinze dias do afastamento. Diante da descaracterização da natureza remuneratória da verba, não há incidência de contribuição previdenciária.

5. Desta feita, conclui-se que, quando o funcionário é afastado do trabalho por motivo de doença, não presta serviço à pessoa jurídica empregadora e, portanto, não percebe salários (contraprestação), mas apenas uma verba de caráter previdenciário, sobre a qual não incide contribuição, pois nítido o seu caráter indenizatório.

6. Corroborando o acima exposto, importante trazer a baila o entendimento já pacificado do Superior Tribunal de Justiça, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - AGRAVO REGIMENTAL - AUXÍLIO-DOENÇA - PRIMEIROS QUINZE DIAS PAGOS PELO EMPREGADOR - NATUREZA NÃO SALARIAL - NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - PRECEDENTES - 1- Esta Corte não se presta à análise de dispositivo constitucional, nem mesmo para fins de prequestionamento, sob pena de usurpar-se da competência do Supremo Tribunal Federal. 2- A jurisprudência desta Corte sufragia entendimento no sentido de que os primeiros 15 (quinze) dias do auxílio doença pagos pelo empregador não possuem natureza salarial, não incidindo, portanto, contribuição previdenciária sobre o referido período. 3- Não há que se falar em violação da Súmula Vinculante nº 10 do STF, uma vez que não houve declaração de constitucionalidade do art. 22 ou 28 da Lei nº 8.213/91, antes, apenas foi reconhecida a natureza não salarial da verba em debate. 4-

Agravo regimental não provido. (STJ - AgRg-AI 1.209.421 - (2009/0116280-4) - 2^a T - Rel. Min. Mauro Campbell Marques - DJe 30.03.2010 - p. 763)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - RECURSO ESPECIAL - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - AUXÍLIO-DOENÇA, AUXÍLIO-ACIDENTE - VERBAS RECEBIDAS NOS 15 (QUINZE) PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO - NÃO-INCIDÊNCIA - 1- O auxílio-doença pago até o 15º dia pelo empregador é inalcançável pela contribuição previdenciária, uma vez que referida verba não possui natureza remuneratória, inexistindo prestação de serviço pelo empregado, no período. Precedentes: EDcl no REsp 800.024/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJ 10.09.2007. REsp 951.623/PR, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, DJ 27.09.2007; REsp 916.388/SC, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ 26.04.2007. 2- Agravo regimental desprovido. (STJ - AgRg-REsp 1.039.260 - (2008/0055791-7) - 1^a T - Rel. Min. Luiz Fux - DJe 10.02.2010 - p. 918)

PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - AUXÍLIO-DOENÇA - VERBAS RECEBIDAS NOS 15 (QUINZE) PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO - NÃO INCIDÊNCIA - SALÁRIO-MATERNIDADE - NATUREZA JURÍDICA - INCIDÊNCIA - PRETENSÃO DE PREQUESTIONAR MATÉRIA CONSTITUCIONAL - IMPOSSIBILIDADE - 1- Acórdão embargado que negou provimento ao agravo regimental no sentido de que: a) o STJ ratificou orientação no sentido de que o princípio da irretroatividade impõe a aplicação da LC nº 118/05 aos pagamentos indevidos realizados após a sua vigência e não às ações propostas posteriormente ao referido diploma legal, porquanto é norma referente à extinção da obrigação e não ao aspecto processual da ação correspondente; B) O auxílio-doença pago até o 15º dia pelo empregador é inalcançável pela contribuição previdenciária, uma vez que referida verba não possui natureza remuneratória, inexistindo prestação de serviço pelo empregado, no período; E c) é devida a contribuição previdenciária sobre os valores pagos pela empresa a seus empregados a título de salário-maternidade, em face do caráter remuneratório de tal verba. 2- Embargos opostos para prequestionar a matéria constitucional consubstanciada nos arts. 97, 103-A e 195, I, da Constituição Federal. 3- Os embargos de declaração ainda que manejados para fins de prequestionamento, são cabíveis quando o provimento jurisdicional padecer de omissão, contradição ou obscuridade, consoante dispõe o art. 535, I e II, do CPC, bem como para sanar a ocorrência de erro material, vícios ausentes na espécie. 4- O recurso especial, conforme delimitação de competência estabelecida pelo art. 105, III, da Carta Magna de 1988, destina-se a uniformizar a interpretação do direito infraconstitucional federal, razão pela qual é defeso em seu bojo o exame de matéria constitucional, ainda que para fins de prequestionamento. Precedentes. 5- Embargos de declaração rejeitados. (STJ - EDcl-AgRg-REsp 1.107.898 - (2008/0266707-4) - 1^a T. - Rel. Min. Benedito Gonçalves - DJe 11.05.2010 - p. 200)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA FAZENDA NACIONAL - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - AUXÍLIO-DOENÇA - PRIMEIROS QUINZE DIAS - NÃO INCIDÊNCIA - PRECEDENTES - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA DÂNICA TERMOINDUSTRIAL LTDA - PRESCRIÇÃO - MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA - CONHECIMENTO - POSSIBILIDADE - 1- O STJ pacificou o

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 03/2002, de 24/02/2002

Autenticado digitalmente em 24/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 11/11/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente e

m 24/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 12/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

entendimento no sentido de que a quantia paga a título de auxílio-doença nos 15 primeiros dias do benefício não possui natureza remuneratória, razão pela qual não atrai a incidência da contribuição previdenciária. 2- A jurisprudência desta Corte é assente no sentido de que é possível o conhecimento de matéria de ordem pública, mesmo na ausência de prequestionamento, desde que a instância especial tenha sido aberta por outra questão. 3- A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento dos embargos de divergência no REsp 435.835/SC, em 24.3.2004, adotou o entendimento segundo o qual, para as hipóteses de devolução de tributos sujeitos à homologação, declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, a prescrição do direito de pleitear a restituição ocorre após expirado o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, acrescido de mais cinco anos, a partir da homologação tácita. 4- O STJ, por intermédio da sua Corte Especial, no julgamento da AI nos EREsp 644.736/PE, declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do art. 4º da Lei Complementar nº 118/2005, a qual estabelece aplicação retroativa de seu art. 3º, porquanto ofende os princípios da autonomia, da independência dos poderes, da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada. 5- Entendimento reiterado pela Primeira Seção em 25.11.2009, por ocasião do julgamento do recurso especial repetitivo 1.002.932/SP, oportunidade em que a matéria foi decidida sob o regime do art. 543-c do CPC e da Resolução STJ 8/2008. Embargos de declaração opostos pela FAZENDA NACIONAL rejeitados. Embargos de declaração opostos por DÂNICA TERMOINDUSTRIAL LTDA. Acolhidos para sanar a omissão apontada, sem efeitos infringentes. (STJ - EDcl-AgRg-EDcl-EDcl-REsp 976.376 - (2007/0181642-8) - 2ª T. - Rel. Min. Humberto Martins - DJe 27.04.2010 - p. 1144)

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - AUXÍLIO-DOENÇA - NÃO-INCIDÊNCIA - 1- O STJ pacificou o entendimento de que não incide Contribuição Previdenciária sobre verba paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença, porquanto não constitui salário. 2- Agravo Regimental não provido. (STJ - AgRg-AI 1.272.784 - (2010/0017465-0) - 2ª T. - Rel. Min. Herman Benjamin - DJe 20.04.2010 - p. 411)

PROCESSUAL CIVIL - AGRAVO REGIMENTAL - AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA - INCIDÊNCIA DA SÚMULA 182/STJ - AUXÍLIO-DOENÇA - PRIMEIROS QUINZE DIAS - NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - SÚMULA 83/STJ - AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 97 DA CF, E DA SÚMULA VINCULANTE 10 DO STF - 1- O agravo de instrumento interposto contra decisão denegatória de processamento de recurso especial que não impugna, especificamente, seus fundamentos não merece conhecimento, ante o óbice imposto pelo enunciado 182 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça. 2- A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que não é devida a contribuição previdenciária sobre a remuneração durante os quinze primeiros dias do auxílio-doença, ao contrário do que alega o recorrente que afirma ser indevida somente sobre o salário. 3- A decisão agravada, ao julgar a questão, decidiu de acordo com a interpretação sistemática da legislação. Apenas interpretou as normas, ou seja, de forma sistemática, não se subsumindo o caso à hipótese de declaração de inconstitucionalidade sem que a questão tenha sido decidida pelo Plenário. Agravo regimental improvido. (STJ - AgRg-AI 1.166.859 - (2009/0051395-6) 4/2ª T. Rel. Min. Humberto Martins - DJe 16.04.2010 - p. 1239)

7. Diante do acima exposto, resta incontroverso, portanto, que não há que se falar em ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias ora exigidas.

8. Logo, o auxílio doença, pago ao trabalhador nos primeiros quinze dias de afastamento, em decorrência de enfermidade, não se enquadra na definição de remuneração trabalhista, justamente pelo fato de lhe faltar o caráter de contraprestação à atividade laboral.

9. Evidente, portanto, a natureza não salarial do benefício denominado de auxílio-doença, razão pela qual não constitui base de cálculo para incidência de contribuição previdenciária, sendo por conseguinte, incorreta a glosa pela fiscalização, das compensações efetuadas pela ora Recorrente das importâncias indevidamente recolhidas a esse título.

DO PAGAMENTO DA PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS

10. Em sede recursal o contribuinte questiona o julgamento quanto ao pagamento de Participação nos resultados, sob o argumento de que o fisco não justificou, tampouco demonstrou as irregularidades constatadas no plano, as quais levaram a desconsideração do procedimento.

11. Nesse ponto, é necessário avaliar se o procedimento para formalização dos acordos de PLR foram realizados em conformidade com a norma de regência.

12. Posta a questão controvertida, oportuno trazer uma análise contextual do instituto da PLR.

13. A PLR visa a disposição das estratégias organizacionais com a participação dos empregados no ambiente de trabalho, pois só será feita a distribuição dos lucros aos funcionários segundo o cumprimento de metas. O programa PLR é uma ferramenta de gestão que permite a motivação dos empregados na produtividade da empresa, proporciona a atração de melhores resultados, e é regulada pela lei 10.101/2000.

14. Como é cediço, a Constituição Federal de 1988, no inc. XI do art. 7º, incluiu entre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, a participação nos lucros ou resultados dos seus empregadores. O texto constitucional, neste ponto, é enfático ao assegurar a sua desvinculação da remuneração percebida pelo empregado, de acordo com os critérios legais. Eis o teor do dispositivo:

“Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visam à melhoria de sua condição social:

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.”

15. Nesse sentido, a Lei de Custo da Seguridade Social em seu artigo 28, § 9º, "j", condicionou a não incidência de contribuição previdenciária ao atendimento dos critérios fixados em lei específica:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 24/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 11/11/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 12/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;”

16. Deste modo, para que uma empresa possa efetuar pagamentos aos seus funcionários do referido benefício, são necessários que se preencham alguns requisitos mínimos dispostos no artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000:

“Art.2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.”

17. Consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal, o exercício do direito assegurado pelo referido artigo começaria “com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração”. (RE 398284, Relator Min. Menezes Direito, Primeira Turma, julgado em 23/09/2008). A seu turno, a regulamentação do dispositivo “somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94”, posteriormente convertida na Lei 10.101/00. (RE 393764 AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 25/11/2008)

18. É dizer: a não incidência da contribuição social previdenciária está adstrita aos pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, pressupondo a observância mínima dos requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000. Uma vez descaracterizado o benefício, as quantias em comento pagas pelo empregador a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

19. Vê-se que a argumentação da recorrente não prospera. Compulsando os autos e possível constatar que o acordo celebrado pela empresa para distribuir o que chama de “participação nos resultados” não atendeu as formalidades previstas em lei. Isso por que, o documento juntado aos autos pela recorrente não se trata de uma convenção coletiva de trabalho e sim um ofício encaminhado ao sindicato.

20. Tal documento não possui o condão de substituir a exigência legal, a qual exige para a validade do plano que este seja instituído por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria ou convenção ou acordo coletivo. Sendo que não há comprovação de que foi instaurado na empresa qualquer dos dois procedimentos.

21. Ademais, ainda que o documento de ff. 233-234 estabeleça regras aos empregados, como condição para obtenção do benefício, a empresa não demonstra qualquer participação dos empregados ou do sindicato da categoria na elaboração de tais normas, o que nos leva a identificar não um acordo cujas regras resultam de um acordo bilateral, mas sim, um ato unilateral da empresa, impondo aos empregados determinadas condições para o recebimento de uma verba.

22. Dessa forma, concluo que os valores pagos pela empresa a título de “participação nos resultados” deve integrar a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias, uma vez que não restaram cumpridas as condições estabelecidas pela norma de regência.

DA APLICAÇÃO DA MULTA

23. No que se refere à aplicação da multa, caso o Fisco identifique benefício penalidade nova ao contribuinte, essa deve retroagir em seus efeitos, conforme ocorre com a nova redação dada ao art. 35 da Lei 8.212/1991, assim disposto:

“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, 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 27 de dezembro de 1996.”

24. E o citado art. 61, da Lei 9.430/96, por sua vez, assevera:

“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.

(...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.”

25. Confrontando a penalidade retratada na redação original do art. 35 da Lei 8.212/1991 com a que ora dispõe o referido dispositivo legal, vê-se que a primeira permitia que a multa atingisse o patamar de cem por cento, dado o estágio da cobrança do débito, ao passo que a nova limita a multa a vinte por cento.

26. Sendo assim, diante da inafastável aplicação da alínea “c”, inciso II, art. 106, do CTN, conclui-se pela possibilidade de aplicação da multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/1991, se mais benéfica para o contribuinte.

CONCLUSÃO

27. Por todo o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para excluir da base de calculo das contribuições sociais previdenciárias os valores pagos nos primeiros quinze dias do auxilio doença e para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Afastamento por doença. Primeiros quinze dias.

Tratamos aqui da incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por doença.

Inicialmente esclarecemos que tais pagamentos não têm a natureza jurídica de auxílio-doença, de benefício previdenciário, uma vez que este só existirá se o trabalhador ficar incapacitado por mais de quinze dias. Aqui não tratamos, portanto de auxílio-doença. É o que extraímos da Lei 8.213/91, *in verbis*:

Lei 8.213/91

Art. 59. O auxílio-doença será devido ao segurado que, havendo cumprido, quando for o caso, o período de carência exigido nesta Lei, ficar incapacitado para o seu trabalho ou para a sua atividade habitual por mais de 15 (quinze) dias consecutivos.

Parágrafo único. Não será devido auxílio-doença ao segurado que se filiar ao Regime Geral de Previdência Social já portador da doença ou da lesão invocada como causa para o benefício, salvo quando a incapacidade sobrevier por motivo de progressão ou agravamento dessa doença ou lesão.

Entendemos que o afastamento remunerado por até quinze dias do trabalho por motivo de doença é um direito do trabalhador que é suportado pelo empregador. Tem natureza similar ao 13º, às férias e ao descanso semanal remunerado.

O Relator acompanhou a reiterada jurisprudência e estabeleceu uma rígida relação entre remuneração e contraprestação de serviço. Só seria remuneração aquele pagamento estritamente ligado a uma contraprestação de serviço. Se assim considerarmos, não teria essa natureza o 13º, as férias e o descanso semanal remunerado. A relação contraprestacional não é direta, mas indireta nesse casos. O empregador sabe que deve pagar um salário pelo serviço prestado, bem como alguns benefícios concedidos legalmente, ou constitucionalmente em muitos casos, ao trabalhador. Entre tais benefícios está o de receber seu salário do empregador por até quinze dias em caso de doença. É uma relação contraprestacional indireta, mas existente. O argumento, usado em algumas jurisprudências, de que se trata de verba indenizatória falha ao não demonstrar qual é o dano causado pelo empregador ao empregado que estaria sendo indenizado. Insistimos que não se trata de verba indenizatória, mas benefício decorrente da relação trabalhista e que compõe a folha de salários.

Como não há Recurso Repetitivo transitado em julgado no STJ sobre a matéria, ainda podemos, respeitosamente, contrariar o entendimento daquele Tribunal na esteira de nossas convicções.

Assim, votamos por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário nesse aspecto.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constatasse o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;
- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de “*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, (...)*”.

Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmado tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei

DocuSign Envelope ID: 11.941/2009, digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 11/11/2013 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 12/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “*o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)*”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo da benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina).*” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissão em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento – que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada.

Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a multa de mora no novo regime do procedimento de ofício. A multa de mora é uma medida de proteção ao fisco, que deve ser mantida, mesmo que no novo regime do procedimento de ofício. A multa de mora é uma medida de proteção ao fisco, que deve ser mantida, mesmo que no novo regime do procedimento de ofício. A multa de mora é uma medida de proteção ao fisco, que deve ser mantida, mesmo que no novo regime do procedimento de ofício. A multa de mora é uma medida de proteção ao fisco, que deve ser mantida, mesmo que no novo regime do procedimento de ofício.

aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

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;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 11/11/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 24/07/2013 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES

Impresso em 12/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.*

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

CÓPIA