



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

Processo nº 13888.001712/2010-30
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº **2803-002.682 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 17 de setembro de 2013
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente JCC CONNECT TELECOM COMERCIO DE EQUIPAMENTOS DE
TELECOMUNICACOES LTDA - ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Exercício: 2008, 2009

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. PAGAMENTO EM PECÚNIA A TÍTULO DE ALIMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. NECESSIDADE..

O auxílio-alimentação *in natura* não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. VERBA SALARIAL. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial ou remuneratória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto relator, para: a) cancelar e excluir os créditos tributários lançados a título de contribuições previdenciárias sobre verbas apuradas como pagas aos empregados a título de aviso prévio indenizado e seus reflexos; b) a multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos, com base nos fatos geradores anteriores à 04.12.2008, incluindo desta data, seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, comparado somente com o limite de 75% que está estabelecido art. 35A da Lei n. 8.212/1991 (atual redação) combinado com o art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996, desde que mais favorável ao contribuinte. Vencido o Conselheiro Eduardo de Oliveira quanto à multa qualificada e Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima quanto à limitação da aplicação da multa. Sustentação oral Advogada Dra Renata Pergamo Penteado Corrêa, OAB/SP nº 183.738.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

PRESIDENTE DA TERCEIRA CÂMARA E DA SEGUNDA SEÇÃO DE
JULGAMENTO NA DATA DA FORMALIZAÇÃO.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Relator ad hoc na data da formalização.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: HELTON CARLOS PRAIA DE LIMA (Presidente), GUSTAVO VETTORATO (Relator), AMILCAR BARCA TEIXEIRA JUNIOR, OSEAS COIMBRA JUNIOR, NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS, EDUARDO DE OLIVEIRA.

Relatório

Conselheiro Marcelo Oliveira - Relator designado ad hoc na data da formalização

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo relatório ter deixado o colegiado antes de sua formalização, fui designado AD HOC para fazê-lo.

Esclareço que aqui reproduzo o relato deixado pelo conselheiro nos sistemas internos do CARF, com as quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

O presente Recurso Voluntário foi interposto contra decisão da DRJ, que manteve parcialmente o crédito tributário oriundo de incidência de contribuição devida pela empresa à Previdência Social, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT), incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados, a título de alimentação *in natura e em* pecúnia, aviso prévio indenizado, reflexos de tais pagamentos no 13º salário, diferenças da folha de pagamento, no período das competências de 04/2008 a 10/2009. A decisão recorrida excluiu do lançamento os valores pagos a título de alimentação *in natura*.

Assim, o recurso veio à presente turma especial para seu julgamento, repetindo integralmente a impugnação, em que alegou cerceamento de defesa por não ter sido intimado do final da fiscalização, duplicidade de lançamentos (levantamentos FD), natureza indenizatória (não remuneratória) dos valores pagos a título de aviso prévio indenizado e auxílio alimentação, que não houve momento algum sonegação de tributos, logo não pode ser a multa aumentada de forma qualificada, devendo-se aplicar a redação anterior à alteração do art. 35, da Lei n. 8.212/1991, à Medida Provisória n. 449/2008.

Esse é o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira - Relator designado ad hoc na data da formalização.

Para registro e esclarecimento, pelo fato do conselheiro responsável pelo voto ter deixado o CARF antes de sua formalização, fui designado AD HOC para fazê-lo. Esclareço que aqui reproduzo - integralmente - as razões de decidir do então conselheiro, constantes dos arquivos do CARF, com as quais não necessariamente concordo.

Feito o registro.

O recurso é tempestivo, conforme supra relatado, dispensado do depósito prévio (Súmula Vinculante 21 do STF), assim deve o mesmo ser conhecido.

Quanto à alegação de cerceamento de defesa, o mesmo não ocorreu, pois a perfectibilização e finalização dos procedimentos fiscais de apuração encontra-se na intimação/cientificação do lançamento, não anteriormente. Conforme, o art. __, do Dec. 70.235, é com a intimação do lançamento é que é oportunizado ao contribuinte manifestar-se, defender-se, e contraditar o que entende com necessário. As fase anteriores do procedimento apenas contam com a colaboração do contribuinte, não gerando prejuízo a sua defesa. O entendimento deste Conselho Administrativo é que incorreções anteriores ao lançamento não geram prejuízo a defesa, pois ela pode ser ofertada em momento específico. Inclusive, como relatado na decisão recorrida, os responsáveis solidários, foram intimados em 11/06/2010(fl. 457) e 31/09/2010 (fl. 460), bem como apesar da recusa do representante legal da empresa em receber a autuação (fl. 448), a mesma apresentou impugnação que foi considerada tempestiva, pois teve o seu prazo contado a partir do recebimento da última intimação.

O lançamento questionado demonstrou todos os seus fundamentos legais e fáticos, demonstrando a subsunção da regra-matriz tributária, mediante a motivação presente dos discriminativos de cálculo do tributo, relatório fiscal, relação dos sujeitos passivos, cumprindo o determinado pelo art. 142, do Código Tributário Nacional.

No que tange as alegações de duplicidade do lançamento (levantamentos FD), em que a parte apenas repetiu os argumentos da impugnação, foram totalmente combatidos pela decisão *a quo*, conforme o trecho seguinte que acolhemos:

FOLHA DE PAGAMENTO – AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO EM GFIP A impugnante apresenta longo arrazoadado com a intenção de demonstrar que as remunerações constantes em folha de pagamento, cuja contribuição encontra-se lançada nos levantamentos FP, FP1, FP2 e FP3 encontram-se declaradas em GFIP, entendendo pela duplicidade no lançamento dos valores mencionados.

Denota-se dos autos que a empresa, no período fiscalizado, tinha como hábito a apresentação de diversas GFIPs para a mesma competência. Esclarece a autoridade fiscal que, apesar da autuada ter apresentado, no período, pelo menos uma GFIP

contendo a totalidade das remunerações pagas aos segurados, esta foi posteriormente substituída por outras, contendo a declaração da remuneração de apenas 1 segurado. Assim é que a autoridade fiscal esclarece que na data em que foi iniciada a ação fiscal, havia sido declarada pela empresa a remuneração de apenas 1 segurado em relação a todo o período fiscalizado, com exceção da competência 03/2008, cuja GFIP válida abrangia a totalidade dos segurados da empresa.

Em relação aos fatos acima expostos, pretende, a empresa, argumentar pela validade da primeira GFIP apresentada em cada competência, ou seja, aquela abrangendo a totalidade das remunerações pagas, alegando que as GFIPs posteriores eram destinadas ao recolhimento do FGTS, não se tratando de GFIPs declaratórias à Receita Federal do Brasil.

Não obstante, as orientações constantes dos Manuais da SEFIP são claras e revelam-se incompatíveis com a interpretação dada pela empresa.

O tema já foi devidamente abordado pela autoridade autuante no relatório integrante deste auto de infração, nos termos abaixo expostos:

10.1. No capítulo IV do Manual da GFIP/SEFIP para usuários da versão 8.0 do Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - SEFIP, aprovado pela Instrução Normativa - IN MPS/SRP nº 9, de 24/11/2005, publicada no DOU em 25/11/2005, que trata das Orientações Específicas, o item 10 aborda o Novo Modelo da GFIP/SEFIP Exclusivamente para a Previdência Social, esclarecendo o conceito de GFIP única.

10.2. Nele informa-se que, a partir de versão 8.0 do SEFIP, o empregador/contribuinte deve elaborar apenas uma única GFIP/SEFIP para cada chave. Conforme capítulo I do manual supramencionado, subitem 7.2, chave de uma GFIP/SEFIP são os dados básicos que a identificam e é utilizada na definição de duplicidade de transmissão ou solicitação de retificação e exclusão. No caso das declarações enviadas pela empresa de 03/2008 a 10/2009, o conjunto de dados que identificam cada GFIP/SEFIP são o CNPJ da empresa, a competência, o código FPAS (515) e o código de recolhimento (115). Para a Previdência Social, cada nova GFIP/SEFIP com uma mesma chave e número de controle diferente substitui a anterior enviada, pois é considerada retificadora, alterando as informações anteriormente prestadas.

10.3. Assim, a prática reiterada da empresa em transmitir múltiplas GFIP/SEFIP com a mesma chave em todos os meses de 03/2008 a 10/2009, ignorando as orientações existentes desde 25/11/2005, causou a apresentação de declarações com omissões nos dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária de 04/2008 a 10/2009, uma vez que, na data do início do procedimento fiscal em 08/02/2010, quando o sujeito passivo

perdeu a espontaneidade nos termos do artigo 7.º, §1.º, do Decreto n.º 70.235/72, as declarações válidas se referiam a um único empregado. Dessa forma, a empresa impediu que administração tributária conhecesse de forma automática a ocorrência de todos os fatos geradores da contribuição previdenciária e daquelas devidas a outras entidades e fundos.

Denota-se de todo o exposto que o procedimento adotado pela impugnante acarreta a incorreção nos dados relativos a fatos geradores informados pela empresa, mediante a substituição das CFIPs anteriormente apresentadas. Dessa forma, na data do início do procedimento fiscal, quando houve a perda da espontaneidade, não se encontrava declarada a totalidade das remunerações constantes em folha de pagamento, não se vislumbrando, assim, a duplicidade no lançamento das contribuições em comento.

Acresce-se à fundamentação do voto anterior a sua demonstração de que os lançamentos efetuados buscaram apurar créditos que também não foram informados pelo contribuinte.

Quanto incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas pagas a título de aviso prévio indenizável e seus reflexos, deve-se anotar que a fiscalização e o julgador *a quo* entenderam que, em vista que o Decreto 6.727/2009, houve a revogação do disposto na alínea “f” do parágrafo 9º do art. 214 do Decreto 3.048/99, isso porque Lei nº 8.212/91, que originalmente previa a não incidência sobre o aviso prévio indenizado, assim haveria a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos sob tal rubrica. Contudo, deve-se anotar que esse entendimento fiscal não é o correto. Como já ressaltado anteriormente, as contribuições previdenciárias têm como hipótese de incidência e base de cálculo (arts. 22, 23, 28, I, da Lei n. 8.212/1991) são os valores pagos ou creditados aos empregados/contribuintes individuais a título de contraprestação ou remuneração por serviços prestados. Os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, ou não trabalhado, não tem natureza de remuneração ao trabalho, pois não há mais trabalho a remunerar, ou seja, tem clara natureza indenizatória pelo ato imotivado de dispensa do trabalhador, inclusive por própria determinação legal (art. 487, da CLT).

Observe-se que o art. 111, do Código Tributário Nacional, é claro em determinar que a legislação tributária é vedada de alterar o conteúdo e o alcance de institutos legais do direito privado. Ou seja, nem a lei em sentido estrito, nem decreto (instrumento infralegal), podem alterar a natureza indenizatória. Atente-se ao fato de que a legislação (lei em sentido estrito) que estabelece que a hipótese de incidência da contribuição previdenciária em momento algum foi alterada para incluir verbas indenizatórias como fato gerador do tributo em questão. Atente-se, que a alínea “f” do parágrafo 9º do art. 214 do Decreto 3.048/99, revogada pelo Decreto n. 6.727/2009, apenas exercia sua função integralizadora e consolidadora da legislação ordinária e complementar, não podendo exercer função criadora ou inovadora como pretendeu a fiscalização, sob pena de ferir o princípio da estrita legalidade (art. 97, do CTN), em que a administração fiscal somente pode cobrar tributos sobre fatos que estejam expressamente previstos em lei em sentido estrito.

O caso em pauta trata-se de um caso típico não-incidência, campo do mundo dos fatos que não foi previsto na hipótese de incidência de uma norma geral e abstrata, pois considerando que as verbas pagas tem clara natureza de indenização, e os valores pagos a título de indenização são a própria antítese dos valores que são incluídos pela hipótese de incidência das contribuições previdenciárias (remuneratória). Nesse passo, deve-se colocar que não trata-

se de afastar a aplicação da norma de incidência tributária, pois os pagamentos a título de aviso prévio indenizado sequer são previstos no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, isso é, sequer trata-se de um caso de incidência tributária.

Essa interpretação é pacífica nos tribunais superiores:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. Não incide contribuição previdenciária sobre os primeiros 15 dias do pagamento de auxílio-doença e sobre o aviso prévio, ainda que indenizado, por configurarem verbas indenizatórias. Precedentes do STJ.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 231.361/CE, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/12/2012, DJe 04/02/2013)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BASE DE CÁLCULO. VERBA SALARIAL. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. Trata-se de agravo regimental interposto contra decisão que, ao negar seguimento ao recurso especial, aplicou jurisprudência do STJ no sentido de que é indevida a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado.

2. "A contribuição previdenciária incide sobre base de cálculo de nítido caráter salarial, de sorte que não a integra as parcelas de natureza indenizatória" (REsp 664.258/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 31.5.2006) 3. "Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial" (REsp 812.871/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 25/10/2010).

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1218883/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/02/2011, DJe 22/02/2011)PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

SALÁRIO-MATERNIDADE. REMUNERAÇÃO DE FÉRIAS GOZADAS. NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. É pacífico no STJ o entendimento de que o salário-maternidade não tem natureza indenizatória, mas sim

remuneratória, razão pela qual integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

2. O pagamento de férias gozadas possui natureza remuneratória e salarial, nos termos do art. 148 da CLT, e integra o salário de contribuição. Saliente-se que não se discute, no apelo, a incidência da contribuição sobre o terço constitucional.

3. O valor pago ao trabalhador a título de aviso prévio indenizado, por não se destinar a retribuir o trabalho e possuir cunho indenizatório, não está sujeito à incidência da contribuição previdenciária sobre a folha de salários. Precedentes do STJ.

4. Agravos Regimentais não providos.

(AgRg nos EDcl no AREsp 135.682/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 29/05/2012, DJe 14/06/2012)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA. ART. 22, INC. I, DA LEI N. 8.212/91. BASE DE CÁLCULO. VERBA SALARIAL. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA. 1. A indenização decorrente da falta de aviso prévio visa reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na CLT, bem como não pôde usufruir da redução da jornada a que fazia jus (arts. 487 e segs. da CLT). 2. Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial. 3. Recurso especial não provido. (REsp 1.198.964/PR, 2ª T. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 04/10/2010)

Por esses motivos, está clara que a natureza dos valores pagos aos empregados a título de aviso prévio indenizado não sofrem a incidência do tributo questionado. Não trata-se de afastar a aplicação de lei ou decreto, pois no caso em concreto a norma tributária não incide, logo não tem que ser afastada. Nesse ponto, o crédito lançado é nulo e insubsistente, devendo ser parcialmente cancelado.

No que tange o pagamento em pecúnia a título de auxílio-alimentação, não trouxe qualquer outro elemento comprovando que foi por vale/ticket, sobre o qual foi mantido o lançamento pela decisão da DRJ, deve-se atentar que autorização da alínea a, o inciso II, parágrafo único do art. 62, anexo II, do Regimento Interno do CARF, c/c o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, DOU de 24/11/2011, Ato Declaratório nº 03/2011, apenas se aplica ao fornecimento de alimentação *in natura* (vale/ticket alimentação e cestas básicas), em desconformidade com o Programa de Alimentação do Trabalhador, neste caso auxílio-alimentação manteria a sua natureza indenizatória. No caso de pagamento em pecúnia, em que não há mínima certeza de que há direcionamento dos valores pagos ao fim de alimentação, o entendimento de não incidência não se aplica.

Tais afirmativas encontram ressonância, por exemplo, na decisão proferida pelo STJ, no AgRg no AREsp 5810 / SC AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL 2011/0081068-7, publicado no DJe de 10/06/2011, cuja ementa transcrevo, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALIMENTAÇÃO FORNECIDA PELO EMPREGADOR. PAGAMENTO IN NATURA. NÃO INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO. INSCRIÇÃO NO PAT. DESNECESSIDADE. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ.

1. Caso em que se discute a incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas recebidas a título de auxílio-alimentação in natura, quando a empresa não está inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT.

2. A jurisprudência desta Corte pacificou-se no sentido de que o auxílio-alimentação in natura não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, **esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT**. Precedentes: EREsp 603.509/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, DJ 8/11/2004; REsp 1.196.748/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2010; AgRg no REsp 1.119.787/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 29/6/2010.

3. Agravo regimental não provido. (grifou-se e destacou-se)

Por ser pecuniário, sem lastro efetivo com a finalidade de alimentação, não pode-se afirmar que é um caso de não-incidência, assim tais valores encontram no alcance e sentido do fato gerador e base de cálculo definidas no art. 28, I, da Lei n. 8.212/1991, que exige a natureza remuneratória (contraprestação pelo serviço) de tais pagamentos. Entendimento esse inclusive reconhecido pelo Parecer PGFN/CRJ/Nº 2117/2011, DOU de 24/11/2011, Ato Declaratório nº 03/2011.

Neste caso, não merece acolhimento o recurso.

Quanto à aplicação da multa no que tange aos fatos geradores ocorridos anteriormente à 05.12.2008, deve-se fazer os seguintes apontamentos. Entendo que a fiscalização aplicou de forma equivocada o art. 35-A, da Lei n. 8.212-1991, na redação posterior à MP n 449, publicada em 04.12.2008, convertido na Lei n. 11.941-2009, que remete à aplicação do art. 44, I, da Lei n. 9.430-1996, com multa estabelecida no patamar de 75%, por entender mais benéfico ao contribuinte. Em análise ao art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, a multa aplicada ao caso é escalonada de acordo com a fase do processo de constituição e cobrança das contribuições previdenciárias, iniciando com 4% a 100%. Os patamares superiores à 75% somente eram aplicáveis após o ajuizamento de ação de execução fiscal. Ou seja, em fase administrativa, a aplicação mais favorável é a da redação do art. 35, , da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008. Note-se que os créditos são inclusive anteriores à publicação da MP n 449, de 04.12.2008, Assim, entendimento contrário, será uma afronta à irretroatividade da aplicação da lei, salvo se mais benéfica,(art. 104, III, c;c 106, I, do CTN) bem como negar vigência à necessidade de interpretação mais benéfica ao contribuinte (art. 112, do CTN), pois o ato omissivo de não pagamento de contribuições que não foram devidamente declaradas ocorreu antes do lançamento.

Toda multa tributária é uma sanção, ou seja tem natureza primária punitiva, ou de penalização. Contudo, ainda assim podem ser classificadas em multa moratória, decorrente do simples atraso na satisfação da obrigação tributária principal, e multa punitiva em sentido estrito, quando decorrente de infração à obrigação instrumental cumulada ou não com a obrigações principais.

Tal classificação é necessária pois, apesar de não terem natureza remuneratória, mas sancionatória, os tribunais brasileiros admitem que as multas tributárias devem ser classificadas em moratórias e punitivas (sentido estrito), em razão da existência de tratamentos diversos para cada espécie pelo próprio Código Tributário Nacional e legislação esparsas. (RESP 201000456864, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 29/04/2010; PAULSEN, Leandro. Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12ª Ed., Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010, p.1103-1109)

Assim, coloco como premissa que a diferença entre multa moratória e multa punitiva em sentido estrito. Como supra colocado, a primeira decorre do mero atraso da obrigação tributária principal, podendo sendo constituída pelo próprio contribuinte inadimplente no momento de sua apuração e pagamento. Já, a segunda espécie de multa, a punitiva em sentido estrito, demanda constituição pelos instrumentos de lançamento de ofício por parte dos agentes fiscais (art. 149, do CTN), em que se apura a infração cometida e a penalidade a ser aplicada. Inclusive a estipulação e definição da espécie de multa é dado exclusivamente pela lei, fato ressaltado em face do princípio da estrita legalidade a que se regula o Direito Tributário e suas sanções (art. 97, V, do CTN). A mudança de natureza para fins de comparação no tempo, não pode ser realizada sem autorização legal, e por isso não se poderia comparar com multas punitiva em sentido estrito (referente à descumprimento de obrigação exclusivamente instrumental) com multas de natureza moratória a exemplo com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Não se pode tratar a hipótese de incidência da multa moratória disposta no art. 32-A cumulada com a multa do art. 35, com a redação anterior, como uma possível multa de ofício para comparar com a nova redação do art. 35-A, da Lei n. 8.212/1991, incluso pela Medida Provisória n. 449/2008, convertida em Lei n. 11.941/2009, porque a multa aplicada pela redação anterior do art. 35, somente tratava de multa de natureza moratória, variada em razão das fases (tempo) do processo. Salvo se a própria lei, expressamente assim definisse.

Dessa forma, aos fatos geradores anteriores à 04.12.2008, incluindo essa data, entendo que deve ser aplicado ao caso as penalidades estabelecidas no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, até o limite de 75% (art. 35-A da Lei n. 8.212-1991 combinado com o art. 44, I, da Lei n. 9.430-1996), conforme estabelecido pela redação posterior a da comentada alteração.

Quanto à multa aplicada aos fatos geradores que ocorreram posteriormente à publicação de 04.12.2008, tece-se outras reflexões, a qual foi mantida a multa qualificada de 150%, na forma do art. 35-A da Lei n. 8.212-1991 combinado com o art. 44, I, §1º, da Lei n. 9.430-1996.

Efetivamente, na forma do art. 144, do CTN, aplica-se a legislação vigente à época dos fatos geradores. Assim a aplicação da norma oriunda do art. 35-A da Lei n. 8.212-1991 combinado com o art. 44, I, §1º, da Lei n. 9.430-1996, de aplicação de 75% de multa sobre o crédito lançado, quando esse é constituído de ofício, como no presente caso, por si só já estaria correta.

Entretanto, houve uma qualificação apontada pela própria fiscalização, ressaltada na decisão *a quo*, a qual demonstra-se o dolo da contribuinte em ocultar da Administração Tributária o valor real das contribuições devidas, com a apresentação de GFIP e sua substituição posterior contendo apenas um empregado, sem qualquer retificação posterior. Tais fatos ocorreram de forma reiterada e habitual, excluindo-se um possível equívoco. Fato que demonstra o dolo (intenção) em sonegar informações ao fisco para sobre a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (art. 71, da Lei n. 4502/1964).

Dessa forma, está correta a aplicação multa majorada de 150%, disposta no art. 35-A da Lei n. 8.212-1991 combinado com o art. 44, I, §1º, da Lei n. 9.430-1996, quando no lançamento de ofício for apurado a ocorrência de ação ou omissão dolosa com finalidade de omitir o fato gerador tributário.

Isso posto, voto por conhecer o Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, reformando a decisão recorrida e o lançamento, no sentido de determinar que:

a) o cancelamento e exclusão dos créditos tributários lançados a título de contribuições previdenciárias sobre verbas apuradas como pagas aos empregados a título de aviso prévio indenizado e seus reflexos;

b) a multa a ser aplicada aos créditos tributários constituídos, com base nos fatos geradores anteriores à 04.12.2008, incluindo desta data, seja a estabelecida no art. 35, da Lei n. 8.212-1991, com redação anterior à MP n 449, de 04.12.2008, conforme a fase processual, comparado somente com o limite de 75% que está estabelecido art. 35-A da Lei n. 8.212-1991 (atual redação) combinado com o art. 44, I, da Lei n. 9.430-1996, desde que mais favorável ao contribuinte.

Foi assim que o conselheiro votou na sessão de julgamento, conforme registro.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Relator ad hoc na data da formalização