



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

Processo nº 13888.001716/2010-18
Recurso nº 13.888.001716201018 Voluntário
Acórdão nº **2803-002.684 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 18 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

Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA EM GFIP.

Constitui infração à legislação previdenciária apresentar, a empresa, GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

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.

Recurso Voluntário Provido em Parte - Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto relator, no sentido de determinar que: a) o cancelamento e exclusão dos créditos tributários lançados com base em verbas apuradas como

Processo nº 13888.001716/2010-18
Acórdão nº **2803-002.684**

S2-TE03
Fl. 228

pagas aos empregados a título de aviso prévio indenizado e seus reflexos; b) que a aplicação da sanção seja regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §5º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008. Sustentação oral Advogada Dra Renata Pergamo Penteado Corrêa, OAB/SP nº183.738. Outros eventos ocorridos: Sustentação oral Advogada Dra Renata Pergamo Penteado Corrêa, OAB/SP nº183.738.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (presidente), Gustavo Vettorato (vice-presidente), Eduardo de Oliveira, Natanael Vieira dos Santos, Oséas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Júnior.

Relatório

O presente Recurso Voluntário foi interposto contra decisão da DRJ, que manteve parcialmente o crédito tributário lavrado pela fiscalização em relação ao contribuinte acima identificado, por infração ao disposto no artigo 32, IV da Lei nº 8.212/91, combinado com o artigo 225, IV do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, tendo em vista o fato da empresa ter apresentado a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados, a título de alimentação *in natura* e pecúnia, aviso prévio indenizado, reflexos de tais pagamentos no 13º salário, 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, bem como o recurso do processo n. 1388.0017112/2010-30, 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 Gustavo Vettorato

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. 16, 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 e 31/09/2010, bem como apesar da recusa do representante legal da empresa em receber a autuação, 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 arrazoado 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 GFIPs 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 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 infra-legal), 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.

Como consequência, mesmo para fins de declaração em GFIP, com subsídio do art. 32, IV, da Lei n. 8.212/1991, os pagamentos a título de aviso prévio não podem ser considerados fatos geradores de contribuições para fins de informação.

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, 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, esse auxílio-alimentação mantém 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 AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL 2011/0081068-7, publicado no DJe de 10/06/2011, cuja ementa transcrevo, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO 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. Agrado 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, pois tais valores não se 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.

Em tempo, por razão de ofício, quanto à aplicação da multa no que tange aos fatos geradores ocorridos anteriormente à 05.12.2008, deve-se fazer os seguintes apontamentos.

Ao verificar-se a multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 32, IV, §5º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, deve-se atentar às alterações legais implementadas por esta e sua lei de conversão (Lei n. 11.941/2009), que revogou os parágrafos e incluiu o art 32-A, I. Recentemente, as normas sancionatórias relativas à GFIP foram alteradas pela lei nº 11.941/09, e provavelmente beneficiam a Recorrente. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212, *in verbis*:

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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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. 8212/1991, com a redação a partir da Medida Provisória n. 449/2008.

Devido ao disposto no art. 112, IV, do CTN, a legislação tributária que define as infrações e comina suas penalidades deve ser interpretada de forma mais favorável ao contribuinte em casos de dúvidas quanto à natureza das infrações e suas penalidades. Interpretação que deve ser conjugada com a retroatividade benigna prevista no art. 106, II, a e c, do CTN, de forma a reduzir ou extinguir penalidades sempre quando lei posterior estabeleça pena menos grave ou não entenda mais como infração tal conduta. Portanto, também deve ser colocado como premissa, que além de retroagir a aplicação de dispositivo legal mais favorável essa retroação também deve sempre buscar uma aplicação mais favorável ao contribuinte.

Assim, em razão do princípio da retroatividade benigna (art. 106, do CTN), como o entendimento que a aplicação da sanção deve ser regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §5º da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008.

Dessa forma, aos fatos geradores anteriores à 04.12.2008, que a aplicação da sanção seja regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §5º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008.

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 com base em verbas apuradas como pagas aos empregados a título de aviso prévio indenizado e seus reflexos;

b) aos fatos geradores anteriores à 04.12.2008, a aplicação da sanção seja regida pela multa estabelecida no artigo 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991, com a redação da Lei n. 11.941/2009, desde que mais favorável ao contribuinte em relação à aplicação do art. 32, IV, §5º, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à Medida Provisória n. 449/2008, vedando-se a

Processo nº 13888.001716/2010-18
Acórdão n.º **2803-002.684**

S2-TE03
Fl. 238

interpretação conjunta com o dispositivo do art. 35, da Lei n. 8.212/1991, com redação anterior à MP n. 449/2008, e art. 35-A, com a redação atual.

(Assinado Digitalmente)

Gustavo Vettorato - Relator