



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

Processo nº 15504.003016/2008-36
Recurso nº 260.049 De Ofício
Acórdão nº **2301-02.355 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 29 de setembro de 2011
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelas em Folha de Pagamento
Recorrente HOSPITAL SOCOR S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de Apuração: 01/09/2001 a 31/12/2003

PROCEDIMENTO ESPECÍFICO DE COMPENSAÇÃO PARA O DEVIDO RESSARCIMENTO DOS VALORES PAGOS A MAIOR RELATIVOS A CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS.

O recolhimento de contribuições relativas a terceiros deve ser efetuado em Guia da Previdência Social – GPS própria. Na eventualidade de todo o pagamento ser efetuado em uma única guia, deve o contribuinte requerer o devido procedimento de compensação ou restituição.

Por essa razão não é possível à fiscalização considerar no Relatório de Documentos Apresentados – RDA valores pagos à Seguridade Social, se o lançamento refere-se à contribuições devidas para Terceiros.

EXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO DE 15% SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL REFERENTE A SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVAS DE TRABALHO. NÃO APLICAÇÃO DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 28, §9º DA LEI 8.212/1991.

Tendo o lançamento por fundamento legal o art. 22, IV da Lei nº 8.212/1991, relativo a contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos às cooperativas de trabalho, não há que se falar na aplicação da isenção contida no art. 28, §9º da mesma Lei, pois esta última se refere à exclusão do salário de contribuição dos valores pagos por assistência médica prestada aos seus empregados, limitada, portanto, às contribuições que tem no salário de contribuição sua base de cálculo, o que é o caso da contribuição prevista no art. 22, I.

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.

SALÁRIO-MATERNIDADE.

Quanto ao salário-maternidade, existindo previsão legal expressa da incidência da contribuição previdenciária (art. 28, §2º da Lei nº 8.212/1991), excluir-lhe da base de cálculo seria o mesmo que reconhecer indiretamente a inconstitucionalidade da exação, o que é vedado a este Conselho.

DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

As contribuições devidas à Seguridade Social, mas também as decorrentes de RAT e as destinadas a terceiros (SESI, SENA, INCRA, SEBRAE) incidem sobre a remuneração paga tanto aos segurados empregados, quanto aos trabalhadores avulsos.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação acessória punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, deve ser comparada à penalidade nesta prevista (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), para que retroaja, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em manter a aplicação da multa. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em excluir a multa presente no lançamento; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por voto de qualidade: I) em negar provimento ao recurso na questão dos primeiros quinze dias do auxílio doença, nos termos do Redator designado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator designado: Mauro José Silva. Declaração de voto: Marcelo Oliveira.

MARCELO OLIVEIRA - Presidente.

LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES - Relator.

MAURO JOSÉ SILVA - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros MARCELO OLIVEIRA (Presidente), ADRIANO GONZÁLES SILVÉRIO, BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, DAMIÃO CORDEIRO DE MORAES, MAURO JOSE SILVA, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, da qual o HOSPITAL SOCOR S/A foi intimado em 01/03/2004, referente às contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, incidentes sobre a remuneração de seus empregados, inclusive as contribuições destinadas a financiar os benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, bem como as destinadas a Terceiros, além da contribuição incidente sobre a remuneração dos seus prestadores de serviços, alguns deles contratados por intermédio de cooperativa de trabalho.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 55/56, o crédito lançado na notificação em epígrafe decorreu do levantamento realizado com base nas divergências apontadas pelo sistema de controle de arrecadação do INSS e pelos documentos apresentados pelo contribuinte, quando se constatou o recolhimento a menor das contribuições patronais e das destinadas a terceiros a partir da competência de setembro/2000.

Às fls. 62/79, o contribuinte apresentou impugnação, tendo sido expedido despacho às fls. 591 afirmando a necessidade de retorno do processo à fiscalização para exame das alegações constantes do auto de infração e das informações trazidas nos respectivos documentos.

O Serviço de Fiscalização juntou novos documentos de fls. 594/613, referentes a cópias de resumos de folhas de pagamento do período do débito (por amostragem), relatório fiscal de débito complementar e informação fiscal, narrando que o próprio contribuinte teria reconhecido a exatidão dos valores anteriormente contestados na defesa, por ter entregue retificadora das GFIP's (fls. 615).

Devidamente intimada do Relatório Complementar, a empresa apresentou defesa complementar às fls. 619/635.

Às fls. 638, verificou-se que o contribuinte teria afirmado que a fiscalização não teria considerado os recolhimentos efetuados relativos às competências janeiro/2002, fevereiro/2003 e setembro/2003, bem como que as GPS's apontadas no DAD não conferiam com os valores recolhidos pela empresa, de modo que foi determinada nova manifestação da fiscalização.

Cumprindo a determinação, o Fisco afirmou (fls.644) que procedeu à retificação do débito conforme formulários anexados (fls. 641/643). Esclareceu, também, que a apropriação das GPS pela fiscalização se dá automaticamente e que as diferenças de valores entre o DAD e as GPS's apropriadas decorre do fato de que as contribuições lançadas no DAD corresponde a Terceiros, as quais são recolhidas por meio de Guia da Previdência Social – GPS. Assim, caberia o pedido de restituição ou compensação dos valores eventualmente a maior recolhidos, não sendo possível, contudo, abater do valor devido a Terceiros com os pagamentos efetuados ao INSS.

Posteriormente, foi lavrada Decisão-Notificação (fls. 646/651) com a seguinte ementa:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI NA ESFERA ADMINISTRATIVA. NÃO CABIMENTO.

Incide contribuição sobre a remuneração paga/creditada aos segurados empregados e contribuintes individuais, nos termos da legislação previdenciária.

É devida contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, conforme inciso IV, do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, acrescentado pela Lei nº 9.876/1999.

O lançamento fiscal é um procedimento legal a que a autoridade tributária está vinculada, logo, não compete à fiscalização do INSS questionar e lei, mas zelar pelo seu cumprimento. A inconstitucionalidade de lei não se discute na esfera administrativa.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE

Irresignada, a empresa interpôs recurso voluntário de fls. 687/706, afirmando em síntese que:

- a) Foram incluídas indevidamente verbas relativas ao SEBRAE e SESC/SENAC, quando a empresa autuada é autora nos processos 1998.38.00.004411-0 e 2000.38.00.005970-0 em curso na 6ª vara da Justiça Federal de Minas Gerais, que questionam exatamente essas verbas; assim, deveriam ter sido lançadas em notificação distinta;
- b) A apropriação das GPS's demonstradas no relatório DAD-Discriminativo Analítico de Débito não conferem com os valores recolhidos pela empresa, conforme RDA-Relatório de Documentos Apresentados emitido pela própria fiscalização;
- c) O DADR-Discriminativo Analítico do Débito Retificado, integrante da Decisão Notificação, foi emitido com base no DAD-Discriminativo Analítico do Débito, integrante da Notificação Fiscal, de modo que às divergências já apontadas na defesa foram acrescidas dos valores recolhidos pela empresa;
- d) Das notas fiscais emitidas pela Cooperativa de Saúde de Belo Horizonte – BHCOOP, parte refere-se à prestação de serviços aos próprios empregados da Recorrente, na forma do art. 28, “q” da Lei nº 8.212/1991, e não contratação de cooperados através de cooperativas de trabalho;
- e) Não incide a contribuição previdenciária da empresa sobre o salário-maternidade, o auxílio-doença;
- f) É indevida a contribuição para o SESC/SENAC e ao SEBRAE.

Vieram os autos a este Conselho por meio de Recurso Voluntário.

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

Autenticado digitalmente em 07/12/2011 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 09/12/2011 por

LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 13/01/2012 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado d

igitalmente em 07/12/2011 por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 18/01/2012 por APARECIDA DA SILVA - VERSO EM BRANCO

Processo nº 15504.003016/2008-36
Acórdão n.º **2301-02.355**

S2-C3T1
Fl. 835

Sem Contra-razões.

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do Recurso e passo ao seu exame.

Do Mérito

Da Necessidade de Procedimento Específico de Compensação para o devido Ressarcimento dos valores pagos a maior

Alega a Recorrente que a apropriação das GPS's constantes no Discriminativo Analítico de Débito – DAD não conferem com os valores recolhidos pela empresa discriminados no Relatório de Documentos Apresentados – RDA, ambos emitidos pela Fiscalização.

Tal diferença, conforme se depreende dos autos, decorreu de procedimento equivocado da própria Recorrente, a qual, em uma mesma guia de recolhimento, efetuou o pagamento das contribuições relativas às competências devidas ao INSS e a Terceiros nas competências 02/2003, 05/2003, 09/2003 e 10/2003.

Não foi observada, portanto, a exigência de serem emitidas Guias de Previdência Social – GPS em separado dadas as destinações distinta das contribuições.

Dessa forma, no caso das competências 02/2003, 05/2003 e 10/2003 não é possível o abatimento dos valores pagos a maior, uma vez que as contribuições destes períodos ora lançadas referem-se a terceiros, não podendo delas ser abatidos os valores pagos através das guias de recolhimentos apresentadas que se referem ao INSS.

Destarte, eventualmente verificando que pagou em uma única guia as contribuições para a Seguridade Social e para Terceiros, caberia à ora Recorrente requerer a restituição ou compensação do valor pago a maior e, em seguida, proceder ao pagamento da contribuição a Terceiros.

No caso específico da competência 09/2003, a própria manifestação fiscal considerou expressamente o recolhimento efetuado pela empresa, uma vez que o valor nela apurado foi excluído da Notificação retificada.

Diante do exposto, não há que se falar em quaisquer irregularidades nos procedimentos adotados pelo Fisco quando da retificação dos valores em comento, uma vez que a diferença nos valores das guias apropriadas automaticamente pela fiscalização decorrem de equívoco da própria Recorrente.

Da Falta de Documentos Comprobatórios da Efetiva Tramitação dos Processos 1998.38.00.004411-0 e 2000.38.00.005970-0 nos quais é autora a Recorrente

Em suas alegações, afirma a Recorrente ser indevida a inclusão de cobrança de verbas relativas ao SEBRAE e SESC/SENAC, em virtude de também figurar, na condição de autora, noutros dois processos de números 1998.38.00.004411-0 e 2000.38.00.005970-0 em tramitação na 6ª vara da Justiça Federal de Minas Gerais, questionando, justamente, a exigibilidade das referidas verbas.

Apenas a título de reiteração, exacerba a Competência deste Conselho de Contribuintes a discussão acerca da exigibilidade de cobrança das verbas dispostas em lei, uma vez que o objetivo precípuo deste órgão é tornar possível o efetivo cumprimento da legislação relativa aos Recursos Fiscais. Destarte, qualquer discussão acerca da exigibilidade e constitucionalidade das verbas expressamente exigidas por meio de diplomas legislativos específicos deve ser tramitada nos órgãos competentes do Poder Judiciário.

Todavia, apesar de afirmar a Recorrente que, em virtude da interposição das ações acima enumeradas, foi indevida a inclusão das verbas relativas ao SEBRAE e ao SESC/SENAC na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD lavrada, não foi juntado aos autos qualquer documento comprobatório da efetiva tramitação dos processos mencionados.

Além do mais, em consulta aos sítios eletrônicos da Justiça Federal do estado de Minas Gerais e do Tribunal Regional Federal da Primeira Região, não foi encontrado qualquer registro referente aos andamentos dos processos supracitados, cabendo, portanto, à Recorrente o ônus probatório de sua tramitação.

Destarte, como não foi juntado aos autos nenhum comprovante da existência dos referidos processos, o que, aliado à impossibilidade de se encontrar nos sítios eletrônicos dos órgãos judiciais competentes qualquer registro a eles referente, resta prejudicado o argumento da ora Recorrente no sentido de ter sido inviável a cobrança referente às verbas de SEBRAE e SESC/SENAC em virtude da tramitação processual alegada.

Ressalte-se, ainda, que não é prerrogativa deste Conselho de Contribuintes afastar a exigência de contribuições expressamente exigidas expressamente por lei, uma vez que tal ação seria equivalente à declaração indireta de inconstitucionalidade, a qual é vedada a este órgão, cujo principal objetivo é, conforme já elucidado, promover o fiel cumprimento da legislação fiscal validade e vigente.

Da Exigibilidade da Contribuição de 15% sobre o valor Bruto da Nota Fiscal referente a serviços prestados por Cooperativas de Trabalho aos empregados da Recorrente

Em suas alegações, afirma a Recorrente ser indevida a exigência da contribuição previdenciária de 15% referente aos serviços prestados pela Cooperativa de Saúde de Belo Horizonte aos seus empregados, uma vez que teriam sido estes, não a Recorrente, os destinatários finais dos serviços realizados.

Tratar-se-ia, portanto, de uma das hipóteses em que o art. 28, §9º da Lei nº 8.212/1991 excluiria do salário de contribuição os valores pagos pela empresa pelos serviços médicos prestados aos seus empregados, sendo improcedente, portanto, o lançamento realizado.

Ocorre que a Recorrente confunde as contribuições em comento. A contribuição previdenciária que está sendo exigida no presente caso é aquela prevista no art. 22, IV da Lei nº 8.212/1991, isto é, incidente sobre os valores pagos às cooperativas de trabalho. De outro lado, a contribuição que sofreria a redução na sua base de cálculo em face da isenção concedida pelo art. 28, §9º, *q* da Lei nº 8.212/1991 seria aquela incidente sobre a remuneração paga aos segurados que prestem serviço à empresa, isto é, no art. 22, I da Lei nº 8.212/1991.

Veja-se que o art. 28, §9º da Lei nº 8.212/1991 fala expressamente em não integração do salário de contribuição. E a contribuição previdenciária da empresa que tem como base de cálculo o salário de contribuição é aquela prevista no art. 22, I, *in verbis*:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I) vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

A contribuição previdenciária que está sendo exigida no caso dos autos, contudo, é aquela expressa no art. 22, IV da mesma Lei nº 8.212/1991, cuja redação dispõe o seguinte:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho

Como se depreende da transcrição acima, a contribuição ora lançada não tem qualquer relação com o salário de contribuição, mas tão somente com o valor da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços emitida pela cooperativa. Somente haveria que se falar na isenção e exclusão do salário de contribuição contida no art. 28, §9º, “q” da Lei nº 8.212/1991 caso se estivesse exigindo na presente NFLD os valores pagos às cooperativas que prestam serviços de saúde, como se salário indireto fosse, o que não é o caso dos autos.

Deste modo, deve ser afastada a alegação da Recorrente de que as verbas pagas às cooperativas gozam da isenção prescrita no art. 28, §9 da Lei nº 8.212/1991.

Da Incidência de Contribuição Previdenciária Patronal sobre Auxílio-doença e Salário-maternidade.

Afirma a Recorrente ser indevida a exigência de contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos a título de salário-maternidade e de auxílio-doença, pois, em virtude de sua natureza indenizatória, tais verbas estariam excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, quais sejam, os pagamentos efetuados em caráter remuneratório.

Ora, a Constituição Federal, no seu art. 195, I, alínea “a”, instituiu a contribuição social a ser recolhida pelo empregador, pela empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre “*a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física ou jurídica que lhe preste serviço, sem vínculo empregatício*”.

Como se depreende da simples do dispositivo em comento, a tributação por meio de contribuições previdenciárias incide apenas sobre as verbas correspondentes a rendimentos pagos em decorrência da prestação de serviços, isto é, de caráter eminentemente remuneratório, como compensação pelos esforços despendidos e serviços prestados.

Destarte, não constituem objeto de incidência da referida contribuição as verbas de natureza indenizatória ou não remuneratória, uma vez que estas não têm qualquer correspondência com o serviço prestado ou o tempo posto à disposição da empresa, buscando apenas recompor o patrimônio jurídico afetado.

Assim, somente devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária os valores pagos em caráter remuneratório, o que pode ser extraído, inclusive, da literalidade do art. 22 da Lei nº 8.212/91:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (grifa-se).

No caso do auxílio doença, tal verba, nos termos do art. 59 e seguintes da Lei nº 8.213/91, é concedida ao segurado que ficar incapacitado para o seu trabalho ou para a sua atividade habitual por mais de 15 (quinze) dias consecutivos.

Todavia, o referido benefício previdenciário somente é concedido pela Previdência Social a partir do 16º (décimo sexto) dia do afastamento da atividade, sendo que nos primeiros 15 dias a empresa é quem paga ao segurado empregado o valor correspondente ao seu salário integral.

Neste período (15 primeiros dias), não há prestação de serviços nem o empregado está à disposição da empresa, de modo que o montante por ele percebido tem caráter evidentemente indenizatório e não remuneratório.

A natureza não remuneratória é reforçada, inclusive, pelo fato de a Previdência Social arcar com o pagamento do empregado a partir do 16º dia, já que o Poder Público não suportaria os ônus financeiros em favor da empresa se esta estivesse sendo beneficiada através de prestação dos serviços do empregado durante o período de gozo do auxílio-doença.

Esta não-incidência foi, inclusive, observada pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – AUXÍLIO-DOENÇA – PRIMEIRA QUINZENA DE AFASTAMENTO – NÃO-INCIDÊNCIA – TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO – REPETIÇÃO DO INDÉBITO – PRAZO PRESCRICIONAL – TESE DOS "CINCO MAIS CINCO" – LC Nº 118/2005 – IRRETROATIVIDADE – NORMAS QUE IMPÕEM LIMITE À COMPENSAÇÃO – EFICÁCIA PROSPECTIVA.

1. A essência da controvérsia prende-se à incidência ou não da contribuição previdenciária, destinada ao INSS, sobre o pagamento efetuado pelo empregador ao empregado nos quinze primeiros dias do auxílio-doença.

2. A Primeira Seção desta Corte, por maioria, descaracterizou a natureza salarial da verba recebida pelo obreiro nos quinze primeiros dias de afastamento por motivo de doença, em face da ausência de contraprestação laboral, ficando afastada a incidência de contribuição previdenciária.

(...).

6. Recurso especial não provido. (STJ, REsp 1126369/DF. 2ª Turma, Ministra relatora ELIANA CALMON, DJe de 10/03/2010).

Em virtude, portanto, de sua natureza indenizatória, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária patronal sobre o auxílio-doença, dado o não enquadramento desta verba nas hipóteses normativamente previstas.

Ressalte-se ainda que afastar a incidência da referida contribuição sobre a verba em comento não significa declarar a inconstitucionalidade de sua exigência, mas tão somente possibilitar o efetivo cumprimento aos diplomas legislativos dispostos no art. 195 da Constituição Federal e no art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

Além do mais, como não há qualquer texto normativo expresso determinando a incidência da contribuição previdenciária sobre o auxílio-doença, a exigência de contribuição previdenciária sobre tal verba decorre de interpretação da Receita Federal, que entende que todo o montante recebido pelo empregado, que não esteja excepcionada no art. 28, §9º da Lei nº 8.212/199, constitui verba remuneratório, o que, conforme já elucidado, não é a inteligência do art. 195 da Constituição Federal e art. 22 da Lei nº 8.212/1991. A interpretação correta destes dispositivos é a de que o que não está por eles albergado, independentemente de conter norma excludente expressa, não é fato gerador da contribuição previdenciária.

Se, todavia, houvesse norma legal expressa determinando a incidência da contribuição previdenciária sobre esses valores, a não aplicação da mesma representaria a consideração indireta de sua inconstitucionalidade.

Não há, portanto, neste caso, qualquer pretensão de declaração indireta de inconstitucionalidade sobre a exigência de contribuição previdenciária sobre a referida verba, buscando-se, apenas, em virtude da ausência de dispositivo legal expresso acerca do tema, a simples aplicação dos preceitos legislativos atualmente válidos e vigentes.

No caso do salário-maternidade, ao contrário, não é possível a este Conselho de Contribuintes afastar daquela verba a incidência da contribuição previdenciária patronal em virtude da determinação expressa do §2º do art. 28 da Lei 8.12/91 que dispõe:

§ 2º O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição.

Neste caso, como há determinação legislativa expressa no sentido de considerar o salário-maternidade como salário-de-contribuição, não pode ser afastada a exação sobre tais verbas, sob pena de, por via transversa, estar-se declarando sua inconstitucionalidade, o que é vedado a este CARF, cujo objetivo precípua é possibilitar o regular cumprimento da legislação fiscal vigente.

Diante disso, como o salário-maternidade, nos termos do § 2º do artigo 28 da Lei nº 8.12/91, §2º do artigo 214 do Decreto 3.048/99 e artigo 56 da Instrução Normativa INSS/DC nº 071, de 10/05/2002, é considerado salário-de-contribuição e, consequentemente, integra e base de cálculo da contribuição a cargo do empregado e da empresa, é procedente o lançamento referente a tal verba realizado, devendo ser afastada a exigência de contribuição previdenciária patronal apenas sobre o auxílio-doença.

Das Contribuições de Terceiros

Quanto à alegação de inconstitucionalidade e ilegalidade das contribuições sociais destinadas a Terceiros (SENAC, SESC e SEBRAE), reafirmo que a apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerba sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

Desta feita, no que diz respeito à contribuição devida a Terceiros, nossa jurisprudência há muito já se posicionou acerca de sua legalidade e constitucionalidade, como facilmente se depreende nos julgados abaixo, *literris*:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS - SESC E SENAC - SESCOOP - COOPERATIVA DE TRABALHO MISTA - ENQUADRAMENTO SINDICAL - ART. 557 DA CLT - PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE - CONSTITUCIONALIDADE DAS EXAÇÕES - EXIGIBILIDADE - NÃO REFERIBILIDADE - DECRETOS-LEIS 9.853/46 E 8.621/46 - MP 1.898-13/99 - APELAÇÃO DESPROVIDA - 1- Verificado o enquadramento da Apelante, mediante a análise de seus fins, dispostos no

estatuto às fls. 32/55 dos autos, nº 2º Grupo do quadro anexo ao art. 577 da Consolidação das Leis do Trabalho - E que foi recepcionado pela Carta Magna de 1988- Sujeita-se a mesma ao recolhimento de contribuições sociais gerais ao SESC e SENAC. Confirma-se a jurisprudência deste eg. Tribunal: AMS 2000.33.00.000789-8/BA, 8ª Turma, Rel.: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, DJ de 251-2008, p. 319) e AMS 1999.38.00.041030-4/MG, 7ª Turma, Rel.: Desembargador Federal Catão Alves, DJ de 13-4-2007, p. 76). 2- A exigência do recolhimento das contribuições sociais para o SESC e o SENAC, de natureza jurídica social, encontra-se amparada em lei, devidamente recepcionada pela Carta Magna de 1988 (cf. Lei 9504, art. 240), notadamente em face da eleição da valorização do trabalho e o progresso social do trabalhador como princípios pétreos da ordem econômica e social (cf. art. 170, CF/88). Relativamente às cooperativas, a própria Medida Provisória nº 1.898-13/99, criadora do SESCOOP, faz referência, em seu art. 9º, ao fato de que as contribuições anteriormente arrecadadas pelas cooperativas e destinadas ao SESC/SENAC, passaram a ser canalizadas para a nova entidade. 3- Desnecessária a referibilidade, relação e vinculação entre a exação e o contribuinte, que prescinde ser beneficiado diretamente pelas exações em comento, porquanto contribuições de intervenção no domínio econômico, cujo objetivo é efetivar, sob todos os aspectos, o apoio e desenvolvimento das empresas, em sua generalidade e independentemente do fato de praticarem atos de comércio - Ou não- Ou de serem prestadoras de serviços- Ou não. 4- Neste sentido: "As contribuições destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema (S) sindical (SESC/SENAC, SESI/SENAI, SEST/SENAT, SEBRAE) são definidas pela jurisprudência como contribuições sociais de intervenção no domínio econômico, inseridas no contexto da concretização da cláusula pétrea da valorização do trabalho e dignificação do trabalhador, a serem suportadas por todas as empresas, ex vi da relação jurídica direta entre o capital e o trabalho, independentemente da natureza e objeto social delas." (In AC 2000.01.00.026011-8/MG, 7ª Turma do TRF/1ª Região, Rel.: Des. Federal Luciano Tolentino Amaral, e-DJF1 195-2008, p. 124). 5- Recurso de apelação ao qual se nega provimento. (TRF-1ª R. - AC 2003.38.00.039897-0/MG - 7ª T. - Rel. Itelmar Raydan Evangelista - DJe 23.01.2009 - p. 202)

CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PARA O SESC/SENAC - CONTRIBUIÇÃO PARA O SEBRAE - CONSTITUCIONALIDADE - 1- Pacificou-se no E. Superior Tribunal de Justiça o entendimento no sentido de que a contribuição para o SESC/SENAC é devida pelas empresas prestadoras de serviço (REsp nº 431.347/SC, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, D.J. de 25.11.2002 e REsp nº 587.415/ SC, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, D.J. de 03.5.2004). 2- No julgamento do RE nº 396.266/SC, o E. STF concluiu pela constitucionalidade da cobrança da contribuição para o SEBRAE. 3- Apelação improvida. (TRF-1ª R. - AC 2005.33.00.017895-3/BA - 7ª T - Rel. Des. Fed. Catão Alves - DJe 06.03.2009 - p. 140)

Precedentes. Agravo regimental não provido.

Da Contribuição ao SEBRAE

Já a contribuição ao SEBRAE, prevista no artigo 8º, §3º da Lei 8.029/90, com redação dada pela Lei 8.154/90, como já explanado alhures, é constitucional, e não se restringe às micro e pequenas empresas. Assim, todas as empresas sujeitas ao pagamento das contribuições ao SESC, SENAC, SESI e SENAI, estão também obrigadas ao pagamento da contribuição ao SEBRAE. Esse é o entendimento pacífico do colendo Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DESTINADA AO SESC E AO SENAC. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA. REVISÃO DO ENTENDIMENTO PELA 1ª SEÇÃO DO STJ. PRECEDENTES. ADICIONAL. SEBRAE. EXIGIBILIDADE.

1. Tratam os autos de mandado de segurança impetrado por CONSERBENS LTDA. contra ato do Coordenador da Divisão/Serviço de Arrecadação e Fiscalização do INSS em Recife/PE, objetivando desobrigar-se de recolher contribuição social para SESC, SENAC e SEBRAE. O juízo monocrático denegou o segurança, sob o argumento de que é devida a exação em comento em face da natureza comercial da empresa impetrante. Inconformada, a ora recorrente apelou, tendo o TRF da 5ª Região, à unanimidade, negado provimento ao recurso. Em sede de recurso especial, aponta violação aos artigos 535, II, do CPC, 110 do CTN, 4º do Decreto-lei nº 8.621/46, 3º do Decreto-lei 9.853/46, 8º, §§ 3º e 4º da Lei nº 8.029/90, além de divergência jurisprudencial.

2. O julgador não está obrigado a enfrentar todas as teses jurídicas deduzidas pelas partes, sendo suficiente que preste fundamentadamente a tutela jurisdicional. In casu, não obstante em sentido contrário ao pretendido pelo recorrente, constata-se que a lide foi regularmente apreciada pela Corte de origem, o que afasta a alegada violação da norma inserta no art. 535, do CPC.

3. Novo posicionamento da Primeira Seção do STJ no sentido de que as empresas prestadoras de serviço, no exercício de atividade tipicamente comercial, estão sujeitas ao recolhimento da contribuição social destinada ao SESC e SENAC.

4. O art. 8º, § 3º, da Lei nº 8.209/90, com a redação da Lei nº 8.154/90, impõe que o SEBRAE (Serviço Social Autônomo) será mantido por um adicional cobrado sobre as alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318, de 30 de dezembro de 1986, isto é, as que são recolhidas ao SESC e SENAC, sendo exigível, portanto, o adicional ao SEBRAE.

5. Recurso especial improvido. (REsp 691056 / PE; RECURSO ESPECIAL 2004/0136699-9. Relator Ministro José Delgado. STJ. 1ª Turma. DJ 18.04.2005 p. 235)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AUTÔNOMA. ADICIONAL AO SEBRAE. EMPRESA DE GRANDE PORTE. EXIGIBILIDADE. PRECEDENTES DO STF.

1. As contribuições sociais, previstas no art. 240, da Constituição Federal, têm natureza de "contribuição social geral" e não contribuição especial de interesses de categorias profissionais (STF, R n.º 138.284/CE) o que derrui o argumento de que somente estão obrigados ao pagamento de referidas exações os segmentos que recolhem os bônus dos serviços inerentes ao SEBRAE.

2. Deflui da ratio essendi da Constituição, na parte relativa ao incremento da ordem econômica e social, que esses serviços sociais devem ser mantidos "por toda a coletividade" e demandam, a fortiori, fonte de custeio.

3. Precedentes: RESP 608.101/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 24/08/2004, RESP 475.749/SC, 1ª Turma, desta Relatoria, DJ de 23/08/2004.

4. Recurso especial conhecido e provido.

(REsp 662911 / RJ; RECURSO ESPECIAL 2004/0072911-2. Relator Ministro Luiz Fux. STJ. 1ª Turma. DJ 28.02.2005 p. 241)

TRIBUTÁRIO - ADICIONAL AO SEBRAE - INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - EMPRESAS DE MÉDIO E GRANDE PORTE - EXIGIBILIDADE - 1- A Contribuição para o SEBRAE (§ 3º, do art. 8º, da Lei nº 8.029/90) configura intervenção no domínio econômico, e, por isso, é exigível de todos aqueles que se sujeitam a Contribuições para o SESC, SESI, SENAC e SENAI, independentemente do porte econômico (micro, pequena, média ou grande empresa). Agravo regimental improvido. (STJ - AgRg-REsp 1.042.041 - (2008/0061847-9) - 2ª T - Rel. Min. Humberto Martins - DJe 25.05.2009 - p. 1412)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO - CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PARA O SEBRAE - CONSTITUCIONALIDADE DO § 3º DO ARTIGO 8º DA LEI 8.029/90 - PRECEDENTE - 2- A contribuição do sebrae é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a Lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais pertinentes ao SESI, SENAI, sesc e senac. Constitucionalidade do § 3º do artigo 8º da Lei 8.029/90. Precedente do Tribunal Pleno. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF - AgRg-RE 520.815-0 - Rel. Min. Eros Grau - DJe 09.05.2008 - p. 154)

PROCESSUAL CIVIL - AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO - EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE - SEST/SENAT - CONTRIBUIÇÃO SEBRAE - LEGALIDADE - PRECEDENTES - I - Com o advento da Lei 8.706/93, não houve a criação de novo encargo a ser suportado pelos empregadores, mas tão-somente a alteração do destinatário das contribuições devidas pelas empresas de transporte ao SESI/SENAI, não alterando a sistemática de recolhimento da contribuição para o SEBRAE. II - A constitucionalidade da contribuição SEBRAE foi decidida por esta Corte, no julgamento do RE 396.266/SC, Rel. Min. Carlos Velloso. III - Agravo regimental improvido. (STF - AI-AgR 596552 - MG - 1ª T. - Rel. Min. Ricardo Lewandowski - J. 06.11.2007)

TRIBUTÁRIO. EXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO AO SEBRAE DA PESSOA JURÍDICA INDEPENDENTEMENTE DA NATUREZA DE MICRO OU PEQUENA EMPRESA.

1. Ao instituir a referida contribuição como um "adicional" às contribuições ao SENAI, SENAC, SESI e SESC, o legislador indubitavelmente definiu como sujeitos ativo e passivo, fato gerador e base de cálculo, os mesmos daquelas contribuições e como alíquota, as descritas no § 3º do art. 8º da Lei nº 8.029/90.

2. Assim, a contribuição ao SEBRAE é devida por todos aqueles que recolhem as contribuições ao SESC, SESI, SENAC e SENAI, independentemente de seu porte (micro, pequena, média ou grande empresa).

3. Recurso especial provido.

(Resp 608101 / RJ; RECURSO ESPECIAL 2003/0206919-9. Relator Ministro Castro Meira. STJ. 2ª Turma. DJ 04.10.2004 p. 254)

Destarte, e exigência de contribuições destinadas a terceiros (SESI, SENAE, INCRA, SEBRAE) encontram o devido respaldo legal e jurisprudencial, devendo este Conselho de Contribuintes prezar pela sua devida aplicação.

Da multa aplicada

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos...*) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior

que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - 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.

Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Da Conclusão

Ante ao exposto, conheço do Recurso Voluntário, para LHE DAR PARCIAL PROVIMENTO, apenas para excluir da base de cálculo da contribuição lançada os valores referentes ao auxílio-doença pago aos segurados, bem como para que seja aplicada a penalidade prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se esta for mais benéfica ao contribuinte.

É como voto.

Leonardo Henrique Pires Lopes - 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.

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 nesses 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.

Processo nº 15504.003016/2008-36
Acórdão n.º **2301-02.355**

S2-C3T1
Fl. 851

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 quanto aos primeiros quinze dias de afastamento por doença..

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado