



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10980.726998/2013-66  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-009.000 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de agosto de 2021  
**Recorrente** C&M ENGENHARIA ELETRICA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/11/2008

**ALIMENTAÇÃO EM PECÚNIA. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

Ainda que a empresa esteja inscrita no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, o pagamento da alimentação não pode ser realizado em pecúnia, visto que esta modalidade pode não atender aos fins a que se destina o programa, qual seja, reforçar a alimentação do trabalhador.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. REGRA DE CONTAGEM.**

Para fins de aplicação da regra decadencial, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação.

**ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA. MANIFESTAÇÃO DA PGFN.**

Em manifestação incluída em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, a PGFN entende que a multa do art. 35-A somente pode ser aplicada aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008, não podendo a mesma retroagir para fins de comparação da retroatividade benigna.

Com isso, na aplicação da retroatividade benigna, a multa de mora exigida com base nos dispositivos da Lei nº 8.212/91 anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/09 deverá ser limitada a 20%, conforme dispõe a nova redação do art. 35 da lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em sede preliminar, de ofício, em declarar extintos pela decadência os créditos tributários lançados até a competência 09/2008. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna a partir da comparação de multa de mora com aquela prevista no art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Savio Salomao de Almeida Nobrega (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

## **Relatório**

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 202/229, interposto contra decisão da DRJ em Belo Horizonte/MG de fls. 186/195, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente à parte da empresa, adicional para o GILRAT e destinadas a Terceiros, conforme descrito no AI nº 37.384.971-0, de fls. 03/08, e no AI nº 37.384.972-9, de fls. 09/14, lavrados em 27/09/2013, referente ao período de 01/2008 a 11/2008, com ciência da RECORRENTE em 01/10/2013, conforme assinatura nos próprios autos de infração.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor total de R\$ 39.684,94, já acrescido de juros (até a lavratura), multa de mora ou de ofício.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 18/26), o presente lançamento foi apurado após o cotejo da folha de pagamento com a GFIP do contribuinte, quando se verificou a existência de verbas não recolhidas e não declaradas em GFIP.

O relatório fiscal informa que os arquivos digitais relativos às folhas de pagamento da contribuinte não estavam condizentes com as GFIPs constantes no sistema (não foi possível a identificação de grande parte de trabalhadores). Em razão disso, a autoridade fiscal efetuou a comparação dos resumos das folhas de pagamento com os resumos das GFIP, tendo constatado que, para algumas competências, os valores totais de salário de contribuição das folhas de pagamento dos empregados foram maiores do que os totais de bases de cálculo das GFIP.

Intimada para justificar o fato constatado pela fiscalização, a RECORRENTE apenas alegou que se tratavam de valores de décimo-terceiro salário, alegação que não encontra respaldo quando da análise dos resumos das folhas de pagamento das competências analisadas,

motivo pelo qual a fiscalização elaborou tabelas demonstrando os valores das diferenças a maior (item 09 – fl. 20).

Ademais, a fiscalização constatou que a contribuinte efetuou pagamento de “Vale Mercado” em pecúnia aos seus funcionários no período fiscalizado, cujos valores não foram informados em GFIP (item 10 – fl. 20). Assim, tendo em vista que tal circunstância não está prevista na legislação do PAT, a fiscalização considerou tais valores como salário de contribuição e efetuou o respectivo lançamento.

Sobre as alíquotas aplicadas, os juros e a multa, a fiscalização informa o que segue (fl. 21):

Sobre tais valores incidem as contribuições pelas seguintes alíquotas:

- Contribuição previdenciária da EMPRESA – 20%.
- Contribuição previdenciária GILRAT – 3%.
- Contribuição a Outras Entidades e Fundos – 5,8%.

12. Sobre os valores das contribuições incidem:

- Juros acumulados correspondentes à soma das taxas referenciais do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC – relativas às competências desde aquela seguinte à da data de vencimento da obrigação do recolhimento até aquela anterior à do presente lançamento, mais 1% na competência do vencimento da obrigação do recolhimento e mais 1% na presente competência (mês do lançamento).
- Multa de ofício correspondente à taxa de 75% - competência 01/2008 somente para contribuições previdenciárias (ver itens 14 a 19 adiante – APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA).
- Multa de mora correspondente à taxa de 24% - competências 02/2008 a 11/2008 somente para contribuições previdenciárias (ver itens 14 a 19 adiante – APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA) e competências 01/2008 a 11/2008 para contribuição para Outras Entidades e Fundos.

Com relação à aplicação da multa sobre as contribuições previdenciárias, em razão da MP 449/2008, a autoridade fiscal informou que o total de multas da legislação anterior foi comparado ao total de multas da legislação superveniente, e constatou ser mais benéfica a da legislação atual em relação à competência 01/2008, enquanto para as competências 02/2008 a 11/2008 foi aplicada a penalidade da legislação anterior (tabela comparativa à fl. 27). Ademais, para as multas incidentes sobre contribuições devidas a Terceiros foi aplicada a multa de mora da legislação anterior.

Por fim, a fiscalização informa que, tendo em vista a prática, em tese, de crime de sonegação de contribuições previdenciárias conforme disposto no Artigo 168-A, caput e Parágrafo 1º, Artigo 337- A, Inciso I, ambos do Decreto-lei nº 2848 de 7/12/1940 e de crime contra a ordem tributária do Brasil, segundo artigo 1º, Inciso I da Lei nº 8137 de 27/12/1990, foi elaborada Representação Fiscal para Fins Penais – COMPROT nº 10980- 727.004/2013-29, a ser encaminhada ao Ministério Público da União. Entretanto, esta permanecerá sobrestada até o trâmite final na esfera administrativa, dos autos de infração lavrados na ação fiscal.

## Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 136/161 em 24/10/2013. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Belo Horizonte/MG, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Os argumentos específicos relativos aos processos 10980726996/2013-77, 10980726997/2013-11, 10980727.002/2013-30 e 1098072.7.003/2013-84, foram relatados nos acórdãos dos respectivos processos.

### Processos 10980.726.998/2013-66 e 10980.727.000/2013-41

Conforme demonstrado no item anterior, a impugnante possui reconhecido valor de crédito decorrente da controvérsia acerca da natureza indenizatória das verbas pagas em sua maioria ao empregado.

Entretanto, o fiscal manifesta entendimento diverso, de forma a tentar incluir na base de cálculo da contribuição previdenciária todos os valores recebidos pelo empregado, ainda que de outro lado, tais montantes não tenham natureza salarial, e sequer são computados para fins de aposentadoria.

Ou seja, a arrecadação dos valores em discussão sequer são computados para fins de aposentadoria dos segurados (empregados da impugnante), restante evidente o caráter meramente arrecadatório, o qual encontra limite na legislação pátria.

O Vale Mercado não é salário, como defende o fiscal, pois é pago ao trabalhador para o custeio de suas despesas com alimentação sendo variável conforme a jornada de trabalho do empregado. Com efeito, o mesmo detém caráter estritamente indenizatório, e nesse sentido dispõe a Lei n.º 6.321/76, em seu artigo 3o, o Decreto. n.º 3887/01, em seu artigo 2o, o qual regulamenta o art. 22 da Lei.n.º 8.460/92. O STJ entendeu que o valor concedido pelo empregador a título de vale-mercado, também, não se sujeita à contribuição previdenciária, mesmo nas hipóteses em que o referido benefício é pago em dinheiro.

Portanto, em conformidade com os posicionamentos jurisprudenciais dos Tribunais Superiores vislumbra-se a total possibilidade da exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias dos valores pagos pela empresa ao empregado em virtude do vale mercado em pecúnia.

Ocorre que, diferentemente desse quadro, a fiscalização exige o recolhimento das contribuições sobre todos e quaisquer valores pagos pela impugnante aos seus empregados, sem perquirir se esses valores possuem natureza remuneratória, em flagrante inconstitucionalidade. Conclui-se insubsistente a autuação dos valores pagos, a título de vale mercado.

No que tange ao GILRAT, cumpre afastar igualmente a cobrança, já que, no período em questão. (01/2008 à 11/2008), sequer existia a obrigação de recolhimento da contribuição por riscos ambientais de trabalho.

No auto de infração 10980-726.998/2013-66, o fiscal cita os artigos 57 e 58 da Lei 8.213/91, esquecendo-se que a obrigação tributária do RAT é regular, por nova norma o qual obviamente, não pode retroagir de modo a ser aplicado nas competências apontadas nos autos de infração. Nula é autuação que não descreve corretamente a lei aplicável aos fatos geradores apontados.

Outrossim, importante destacar que a GILRAT é de constitucionalidade duvidosa, segundo o próprio STF que em Recurso Extraordinário n.º 689268/RS, reconheceu a repercussão geral do tema, para também apreciar a arguição de violação ao preceito de que normas tributárias devem ser disciplinadas por Lei Complementar, o que não foi o caso.

Portanto, a cobrança do GILRAT, no presente caso é totalmente discutível, também com base na decisão de repercussão geral do STF, a qual deve ser cumprida pelo Ministério da Fazenda, sob pena de descumprimento de ordem jurisdicional.

Outro ponto importante, que igualmente prescinde de legalidade é a cobrança de contribuições destinadas à outras entidades: SENAI, SEBRAE, SESI, FNDE, INCRA - no período de 01/2008 a 11/2008, isto porque não há Lei Complementar que autorize o procedimento fiscal de cobrança, sem esquecer que muitas dessas normas sequer foram corretamente recepcionadas pela Constituição Federal de 1988.

Com efeito, cumpre afastar a cobrança das contribuições destinadas ao SESI, SENAI, SEBRAE, FNDE e INCRA, em especial deste último, porque a impugnante é sediada em Curitiba; município de área urbana e não rural.

#### Redução das multas previstas na Lei n.º 11.941/2009

Descreve a legislação sobre a multa que vigorava antes da Lei n.º 11.941/2009 e diz que o artigo 26 da Lei 11.941/09, além de revogar os dispositivos anteriores referentes às multas, com exceção do artigo 92 da Lei 8.212/91, acrescentou na norma o artigo 32-A. (transcreve o texto).

Ora, tais penalidades encontram-se limitadas a 20% (vinte por cento) de multa segundo a Lei n.º 11.941/09 o que não foi observado no caso em concreto.

Salienta-se que a norma em comento, mais benigna à impugnante uma vez que reduz o patamar de multa, deve ser aplicada retroativamente, conforme prevê expressamente o artigo 106 do Código Tributário Nacional.

O dispositivo supracitado é cristalino ao autorizar que os efeitos da lei mais benéfica ao contribuinte retroagem para alcançarem atos praticados antes de sua vigência.

Essa interpretação já é sedimentada no Superior Tribunal de Justiça. (transcreve julgado).

Diante do entendimento sedimentado na Corte Superior, resta evidente a imediata aplicação dos novos dispositivos expressos na Lei n.º 11.941/09, limitando o patamar de 20% (vinte por cento), nas multas que forem mantidas.

#### Impossibilidade de responsabilização pessoal em multas por descumprimento de obrigação, acessória.

Cabe afastar a responsabilidade pessoal do administrador e sócios da impugnante, uma vez que a discussão versa principalmente sobre obrigação tributária acessória, a qual reprise-se, não representou grande prejuízo ao erário público.

A Leis n.º 8.212/91 e 8.218/91 utilizadas na fundamentação legal dos autos são de hierarquia inferior, há medida em que aprovadas como Ordinárias, em completa afronta ao disposto no artigo 146, III, da Constituição Federal.

Com efeito, não há amparo jurídico capaz de imputar qualquer tipo de responsabilidade pessoal no caso em deslinde, também como orienta os precedentes que transcrevem.

#### Considerações finais

A impugnante corretamente declarou as operações contábeis, compensações e recolhimento de tributos, sendo verdade que houve erro no envio dos arquivos eletrônicos (manad), mas nem por isso deve ser declarada fraudadora ou sonegadora, o que justificaria em teoria o patamar elevadíssimo das multas aplicadas de 75%, mais multas isoladas de R\$ 10.000,00 e de R\$ 391.374,53.

A impugnante prestou informações ao fisco, forneceu todos os documentos e agiu com boa fé. Sendo assim, em nome da segurança jurídica, assim como em proteção a direitos fundamentais do contribuinte, nele incluídos a ideia de não confisco, de ré primária (inexistem outras penalidades aplicadas) não pode prosperar os autos de infração lavrados, cuja conduta ensejatória está demonstrada como ilegal.

O princípio da vedação do confisco se aplica em decorrência lógica do acima exposto, uma vez que qualquer exação será completamente ilegítima e ilegal, assumindo caráter de confisco, uma vez que retirando patrimônio do contribuinte sem qualquer esteio legal e de modo abusivo.

#### Pedido

Requer seja conhecido e no mérito provida a defesa, de modo a integralmente impugnar os processos supracitados, abordando todos os pontos controvertidos, especial a existência de crédito no valor de R\$413.279,10 (conforme parecer da PSW Auditores), o caráter indenizatório do vale mercado, a ilegal cumulatividade de multas, o patamar das multas de ofício e isoladas, aplicação do benefício contido na Lei 11.941/09 (redução de multas para 20%), a nulidade da multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, (conforme arestos do STF e CARF) e demais questões expostas.

Protesta-se pela juntada de novos documentos, bem como pela realização de prova pericial consistente na análise dos valores apresentados nos autos e cálculos de multa segundo a legislação aplicável.

Requer que as futuras intimações sejam encaminhadas para a impugnante e, também, simultaneamente, para os atuais patronos: Sergio Henrique Tedeschi, OAB/PR n.º 24.728 e Robson Ochiai Padilha, OAB/PR n.º 34.642, sob pena de nulidade do ato.

### **Da Decisão da DRJ**

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Belo Horizonte/MG julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 186/195):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/11/2008

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Somente poderão ser excluídas do salário de contribuição as parcelas pagas ou creditadas nos exatos termos definidos pela legislação previdenciária. As demais sofrerão os efeitos da tributação.

VALE-MERCADO EM ESPÉCIE.

Os pagamentos efetuados a título de vale-mercado, em espécie, integram o salário-de-contribuição.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

É vedado ao Fisco afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo por alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

#### JUNTADA DE DOCUMENTOS.

Em regra, a prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão, salvo as exceções previstas na legislação.

#### MULTA.

Não compete ao órgão julgador administrativo aplicar entendimentos divergentes das normas legais, para redução de valores de multas lançados de conformidade com a legislação pertinente.

#### PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A perícia requerida é indeferida, quando for considerada pela autoridade julgadora prescindível ou protelatória, a teor do disposto na legislação que rege o Processo Administrativo Fiscal.

#### REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

Nos termos da Súmula CARF nº 28, o órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

#### INTIMAÇÃO. ENDEREÇAMENTO.

Por expressa determinação legal, as intimações devem ser endereçadas ao domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

### **Do Recurso Voluntário**

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 08/08/2014, conforme termo de ciência por decurso de prazo de fl. 201, apresentou o recurso voluntário de fls. 202/229, em 19/08/2014.

Preliminarmente, informa que os processos 10980-726.996/2013-77 (AI 37.384.97-2), 10980-726.998/2013-66 (AI 37.384.971-0 e 37.384.972-9), 10980-727.003/2013-84 (AI 51.050.873-1), 10980-726.997/2015-11 (AI 51.036.600-7), 10980-727.000/2013-41 (AI 51.050.870-7 e 51.050.8713) e 10980-727.002/2013-30 (AI 51.050.872-3), tiveram os respectivos autos de infração originados de um único ato fiscalizatório e não foram julgados de forma uníssona, sendo proferidos diversos acórdãos, com repetição de fundamentos, fato que representa cerceamento de defesa e prejuízo processual, razão pela qual requer sejam julgados simultaneamente todos processos supramencionados, bem como a suspensão do julgamento dos acórdãos ora recorridos, até que igualmente sejam julgados os demais autos.

No mais, praticamente reiterou os argumentos da Impugnação, acrescentando o argumento de que as decisões do STJ e STF, proferidas na sistemática prevista pelos arts. 543-B

è 543-C do antigo CPC, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros do CARF, nos termos do art. 62-A do RICARF.

A RECORRENTE apresenta nova manifestação às fls. 233/236, alegando que a multa aplicada pelo conjunto de todos os processos decorrentes da mesma fiscalização tem teor confiscatório, violando o disposto no art. 150, IV da CF, eis que somadas representam 252,5% do débito de obrigação principal.

Alegando que não trouxe prejuízo ao erário público e embasando seus argumentos em trechos jurisprudenciais e doutrinários colacionados à peça, alega que é vedada a aplicação de multa tributária superior a 100% em caso de multa punitiva, e 20% em caso de multa moratória, sobre o valor do tributo devido, sob pena de haver a caracterização do confisco, como previsto no art. 150, IV da CF, razão pela qual requer o cancelamento dos autos de infração.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

Inicialmente, cumpre ressaltar que o julgamento de todos os processos oriundos da fiscalização instaurada em face da contribuinte estão sendo julgados nesta mesma sessão de julgamento.

Esclareça-se, também, que o presente voto não se debruça sobre os argumentos apresentados pela contribuinte nos itens II (fls. 204/209) e IV (fls. 214/223), pois tais razões são pertinentes aos processos 10980.726996/2013-77, 10980.726997/2013-11, 10980.727002/2013-30 e 10980.727003/2013-84, e serão abordadas nos acórdãos dos respectivos casos.

## **PRELIMINAR**

### **Da decadência**

Por ser matéria de ordem pública, cognoscível de ofício em qualquer grau, passo a analisar questão envolvendo a decadência parcial dos créditos tributários.

Apesar da contribuinte não ter manifestado expressamente sobre tal questão, verifico, de ofício, que parte do crédito tributário lançando encontra-se fulminado pela decadência.

Considerando o prazo decadencial quinquenal, resta saber, para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN, qual o *dies a quo* aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O *dies a quo* do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Cumprе ressaltar que, para fins de aplicação do art. 150, §4º na contagem do prazo decadencial das contribuições previdenciárias, o pagamento antecipado resta caracterizado com o recolhimento pelo contribuinte, mesmo que parcial, do valor por ele considerado como devido naquela competência, nos termos da súmula n.º 99 do CARF:

Súmula CARF n.º 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Pois bem, em consulta aos autos, verifica-se que o lançamento diz respeito aos fatos geradores ocorridos entre 01/2008 a 11/2008, com ciência da RECORRENTE em 01/10/2013, conforme assinatura no próprio Auto de Infração (fls. 03 e 09).

Contudo, a autoridade lançadora afastou a aplicação da decadência ao argumento de que a contagem do prazo teria sido interrompida a partir da data em que o contribuinte tomou ciência do início do procedimento fiscal (fl. 19):

5. Em relação à avaliação do prazo decadencial para lançamento de valores apurados nessa ação fiscal para as competências 01/2008 a 09/2008, aplicou-se o entendimento de que **sua contagem interrompeu-se a partir da data de início do procedimento fiscal** (06/09/2012 – ciência do contribuinte no TIPF), em consonância com a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp 766.050/PR (STJ, 1ª Seção, precedente citado no REsp 973.733/SC, também julgado pela 1ª Seção do STJ).

No entanto, *data venia*, entendo que não merece prosperar tal tese, especialmente pelo fato de que a contagem do prazo decadencial não se interrompe, ao contrário do que ocorre quanto ao prazo prescricional, nos termos do art. 207 do Código Civil:

Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.

Uma vez iniciada a contagem do prazo decadencial, não há como admitir um deslocamento nos termos (inicial ou final) de sua contagem.

O precedente citado pela autoridade fiscal (REsp 766.050/PR) não encontra-se afetado pela sistemática dos recursos repetitivos, razão pela qual não vincula o julgamento de processos no CARF.

Apenas a título de esclarecimento, provavelmente o entendimento aplicado pela autoridade fiscal foi extraído de interpretação do parágrafo único do art. 173 do CTN, o qual possui a seguinte redação:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Contudo, a interpretação dada à citada norma talvez não expresse o seu real sentido. S.m.j., o parágrafo único do art. 173 do CTN trata de hipótese de antecipação de contagem do prazo decadencial quinquenal, e não de possibilidade de sua interrupção.

É o caso, por exemplo, de um crédito relativo à competência 03/2008 para o qual não houve antecipação de pagamento. Neste caso hipotético, o início do prazo decadencial pelo art. 173, I, do CTN seria 01/01/2009 (o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), podendo o lançamento ser efetuado até 31/12/2013. Contudo, caso antes de iniciado o prazo do art. 173, I, a autoridade fiscal tenha notificado o sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento, é desta data de notificação que se inicial o prazo decadencial quinquenal. Ou seja, no mesmo caso hipotético retratado, caso a fiscalização tenha notificado o contribuinte em 10/09/2008, a partir desta data inicia-se a contagem do prazo decadencial, podendo o lançamento ser efetuado até 09/09/2013.

A presente a autuação previdenciária se refere a diferenças remuneratórias não declaradas em GFIP nas competências 02, 09 e 11 de 2008, conforme item 09 do Relatório Fiscal (fl. 20):

A Ano/Mês	B Folha de Pagamento R\$  Salário de Contribuição Total	C GFIP R\$  Salário de Contribuição Total	Diferenças Não Declaradas em GFIP - R\$			
			D Salário de Contribuição Total	E Contribuições Previdenciárias		G Contribuições a Outras Entidades
	Empresa	RAT				
200802	267.512,55	263.735,19	3.777,36	755,47	113,32	219,09
200809	284.376,85	283.029,04	1.347,81	269,56	40,43	78,17
200811	296.969,91	292.960,26	4.009,65	801,93	120,29	232,56

Além da diferença acima, foi efetuado lançamento sobre a rubrica “Vale Mercado”, também não incluída em GFIP nas competências 01 a 11 de 2008, conforme item 10 do Relatório Fiscal (fls. 20/21).

Ademais, analisado as diversas planilhas elaboradas pela autoridade lançadora quando da fase de fiscalização, observa-se que a contribuinte efetuou diversos recolhimentos de contribuições previdenciárias ao longo do período fiscalizado, seja sob a forma de compensação de retenção sofrida, seja recolhimento direto, como aponta a tabela de fl. 43.

As considerações acima formam a minha convicção de que houve o recolhimento antecipado pelo contribuinte em todo o período fiscalizado, o que seria o bastante para atrair a incidência da Súmula CARF nº 99 e, conseqüentemente, do art. 150, §4º, do CTN para fins de contagem do prazo decadencial.

Tendo em vista que as contribuições dizem respeito às competências de 01/2008 a 11/2008, ao passo em que a RECORRENTE apenas teve ciência do lançamento em 01/10/2013, conforme assinatura no próprio auto de infração, entendo que foram fulminadas pela decadência as competências de 01/2008 até 09/2008, mantendo-se o lançamento exclusivamente para as competências 10 e 11 de 2008.

## MÉRITO

### I. Vale alimentação pago em pecúnia

Foram lançados dois autos de infração (DEBCAD), um para cobrança das contribuições devidas pela empresa e adicional do GILRAT e outro para as contribuições devidas a Terceiros. Ambos são objeto deste processo.

Em consulta ao relatório fiscal, verifica-se que o presente lançamento foi efetuado em razão da:

- (i) diferença entre o valor dos salários dos segurados empregados informados em folha de pagamento e aqueles declarados em GFIP nas competências 02, 09 e 11 de 2008 (levantamentos FP - SALARIO NAO DECL EMPRESA E RAT e OE – SAL NAO DECL OUTRAS ENTIDADES); e
- (ii) verba denominada “vale-mercado” pega em pecúnia nas competências 01 a 11 de 2008 (levantamentos VM – VALE MERCADO EMPRESA E RAT, VM1 – VALE MERCADO EMPRESA E RAT, VO – VALE MERCADO

OUTRAS ENTIDADES e VO1 – VALE MERCADO OUTRAS ENTIDADES).

Acerca do item “i” acima, a RECORRENTE não apresentou contestação expressa, se limitando a argumentar que “a fiscalização, repise-se, exige o recolhimento das contribuições sobre todos e quaisquer valores pagos pela impugnante aos seus empregados, sem perquirir se esses valores possuem natureza remuneratória, em flagrante inconstitucionalidade” (fl. 212).

A legação de inconstitucionalidade é objeto de tópico específico deste voto; no mais, esclareça-se que o presente lançamento é decorrente do batimento folha x GFIP, oportunidade em que foi constatada diferença de remuneração existente em folha e não declarada em GFIP (referida diferença não contempla o valor do “vale mercado”, que foi objeto de levantamento específico). Sendo assim, entendo ser insubsistente o argumento da RECORRENTE de que a autoridade fiscal deveria perquirir se tais as diferenças possuem natureza remuneratória para fins de lançamento das contribuições previdenciárias.

A autoridade fiscal, ao realizar o seu mister, encontrou diferenças remuneratórias não declaradas em GFIP. Com isso, caberia à RECORRENTE – e não à autoridade lançadora – comprovar que tais diferenças não possuíam natureza remuneratória e, conseqüentemente, não seriam base de cálculo das contribuições lançadas.

Em outras palavras, quando verificar o pagamento de remuneração não incluída em GFIP, o Fisco tem o dever de efetuar o lançamento, nos termo do art. 142 do CTN, cabendo ao sujeito passivo a apresentação e comprovação de fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário. Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

CPC

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Portanto, o contribuinte tem o ônus de comprovar a natureza não remuneratória dos valores a fim de afastá-los da base de cálculo do lançamento. Por tal razão, não merece prosperar o inconformismo da RECORRENTE.

Quanto ao item “ii” acima, dispõe o relatório da fiscalização que a empresa pagou “Vale Mercado” em pecúnia aos seus funcionários e que não informou tal pagamento em GFIP

(fl. 20). Assim, procedeu com o lançamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tal remuneração ao argumento de que referido valor não está previsto na legislação do PAT.

Em sua defesa, o contribuinte não nega que efetivamente pagou o “vale mercado” em pecúnia. Toda a sua discussão diz respeito ao suposto caráter indenizatório deste pagamento, ainda que pago em dinheiro.

Neste ponto, entendo que não merece reparo o lançamento.

A legislação é clara ao afirmar que apenas pode ser excluída do salário-de-contribuição a parcela *in natura* paga de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho, nos termos do art. 28, § 9º, alínea “c”, da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrita:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

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

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

A defesa da contribuinte repousa na tese de que não houve desvirtuamento do programa de benefício alimentar. Contudo, tal alegação não merece prosperar pois vai nitidamente de encontro ao preceito legal.

Particularmente, possuo o entendimento que a falta de regularidade perante o Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT não é empecilho para a não incidência das contribuições sociais sobre a alimentação fornecida aos empregados, desde que essa seja fornecida *in natura* ou na forma de ticket (acórdão nº 2201-004.092). Contudo, este não é o caso dos autos, na medida que o “Vale Mercado” fornecido pela contribuinte se deu mediante pagamento em pecúnia.

Em seu recurso, a contribuinte pleiteia que as decisões do STJ e STF, proferidas na sistemática de recurso repetitivo e repercussão geral, sejam reproduzidas neste julgamento do CARF, nos termos do art. 62-A do RICARF. Contudo, em nenhum momento a RECORRENTE apontou quais decisões dos Tribunais Superiores dão suporte ao seu pleito de não incidência das contribuições previdenciárias sobre o valor de vale alimentação pago em dinheiro. Apenas em sua impugnação mencionou que o STF “concluiu pela inconstitucionalidade da . incidência de contribuição previdenciária sobre o valor pago em espécie sobre o vale-transporte do trabalhador” (fl. 210). No entanto, a despeito de não mencionar qual acórdão do STF fixou referida tese, evidente que suposto precedente não pode ser aplicado ao caso concreto por tratar de vale-transporte e não de vale-alimentação.

Também insubsistente a afirmação de que o presente processo deveria estar sobrestado já que o tema suscitado pela RECORRENTE seria de repercussão geral. Em princípio porque o RICARF não mais prevê a hipótese de sobrestamento até a conclusão de processo com repercussão geral pelo STF. Ademais, a RECORRENTE deveria apresentar que o tema por ela tratada estaria, de fato, afetado pela repercussão geral.

Deste modo, considerando que a própria RECORRENTE afirma que estas verbas foram pagas em pecúnia, entendendo por negar provimento ao pleito da contribuinte, devendo ser mantida a rubrica VALE MERCADO na base do lançamento.

## II. GILRAT

Ainda no tópico III de seu recurso, a contribuinte afirma que, na época dos fatos, “*sequer existia a obrigação de recolhimento da contribuição por riscos ambientais de trabalho*” (fl. 212). Não merece prosperar tal argumento pois a Lei nº 8.212/91, desde seu texto original, previa a cobrança de tal contribuição em seu art. 22, II, cuja redação à época dos fatos era a seguinte:

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

(...)

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

Portanto, insubsistente a afirmação da RECORRENTE.

Ainda sobre o tema, afirma que a GILRAT seria de constitucionalidade duvidosa, com a repercussão geral do tema reconhecida pelo STF no Recurso Extraordinário nº 689268/RS. Em pesquisa ao sítio do STF na internet, constata-se que, na realidade, o recurso afetado pela repercussão geral é o de nº 684.261 (tema nº 554: constitucionalidade do artigo 10 da Lei nº 10.666/2003, regulamentada por Decretos, cujos dispositivos disciplinaram sobre a alteração das alíquotas de contribuição do Seguro Acidente do Trabalho – SAT, atualmente denominado Riscos Ambientais do Trabalho – RAT, em razão do desempenho da empresa a ser aferido de acordo com o Fator Acidentário de Prevenção – FAP).

No entanto, o STF não proferiu decisão sobre o tema e, como já exposto, não mais existe a previsão no RICARF de sobrestamento de casos envolvendo temas com repercussão geral reconhecida pelo STF.

Sendo assim, não pode este Tribunal Administrativo afastar a aplicação da norma em vigor sob o argumento de sua suposta inconstitucionalidade. Ou seja, não compete ao CARF reconhecer a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula nº 2 do CARF, que assim dispõe:

“SÚMULA CARF Nº 02

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Como cediço, as súmulas editadas pelo CARF são de observância obrigatória por todos os membros deste tribunal, nos termos do art. 72 do anexo III do Regimento Interno do CARF, adiante transcrito:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

O RICARF dispõe ainda o seguinte:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Sendo assim, deixo de apreciar todas as alegações de inconstitucionalidade trazidas, direta ou indiretamente, pela RECORRENTE.

### III. Contribuição destinada a Terceiros

Ainda no tópico III de seu recurso, a RECORRENTE questiona a legalidade das contribuições destinadas a Terceiros ao argumento de que “*não há Lei Complementar que autorize o procedimento fiscal, de cobrança, sem esquecer que muitas dessas normas sequer foram corretamente recepcionadas pela Constituição Federal de 1988*” (fl. 214). Desta forma, entende que tais contribuições seriam inconstitucionais por não estarem calcadas em Lei Complementar, como determina o art. 146, III, “a”, da Constituição.

Como se observa, tal linha de argumento pressupõe a declaração de inconstitucionalidade das contribuições destinadas a terceiros objeto deste processo, matéria cuja análise não compete ao CARF, nos termos da Súmula nº 02 já transcrita. Sendo assim, não se afastar a aplicação ou deixar de observar a lei ou o decreto em vigor.

Apenas a título argumentativo, esclareça-se que o STF tem posicionamento (ainda não transitado em julgado), proferido em sede de repercussão geral, no sentido de ser constitucional a cobrança da contribuição ao INCRA, conforme a seguinte tese fixada quando do julgamento do RE 630898 (tema nº 495):

Tema nº 495: É constitucional a contribuição de intervenção no domínio econômico destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive após o advento da EC nº 33/2001.

Por fim, ainda que de forma discreta, a RECORRENTE afirma ao final do tópico III que não se poderia exigir dela a contribuição ao INCRA por ela ser empresa urbana. Contudo, também não merece prosperar tal argumento.

Na realidade, referida contribuição, assim como a destinada ao SEBRAE, é de intervenção no domínio econômico (CIDE). Neste sentido, o STJ pacificou o entendimento de que a contribuição ao INCRA, justamente por se caracterizar como de intervenção no domínio

econômico, pode ser destinada a finalidades não diretamente referidas ao sujeito passivo, o qual não necessariamente é beneficiado com a atuação estatal e nem a ela dá causa (referibilidade). Deste modo, entendeu ser possível a cobrança da contribuição ao INCRA de empresas urbanas. Neste sentido, cito ementa do acórdão proferido no REsp 864378/CE:

TRIBUTÁRIO ? CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA ? LEI 2.613/55 (ART. 6º, § 4º) ? DL 1.146/70 ? LC 11/71 ? NATUREZA JURÍDICA E DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL ? CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO ? CIDE ? LEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA MESMO APÓS AS LEIS 8.212/91 E 8.213/91 ? COBRANÇA DAS EMPRESAS URBANAS: POSSIBILIDADE ? VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC ? INEXISTÊNCIA.

1. Inexiste omissão no julgado que, implicitamente, emitiu juízo de valor sobre a tese da extinção da contribuição para o INCRA.

Violação do art. 535 do CPC que se afasta.

2. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento do EREsp 770.451/SC (acórdão ainda não publicado), após acirradas discussões, decidiu rever a jurisprudência sobre a matéria relativa à contribuição destinada ao INCRA.

3. Naquele julgamento discutiu-se a natureza jurídica da contribuição e sua destinação constitucional e, após análise detida da legislação pertinente, concluiu-se que a exação não teria sido extinta, subsistindo até os dias atuais e, para as demandas em que não mais se discutia a legitimidade da cobrança, afastou-se a possibilidade de compensação dos valores indevidamente pagos a título de contribuição destinada ao INCRA com as contribuições devidas sobre a folha de salários.

4. Em síntese, estes foram os fundamentos acolhidos pela Primeira Seção:

a) a referibilidade direta NÃO é elemento constitutivo das CIDE's;

b) as contribuições especiais atípicas (de intervenção no domínio econômico) são constitucionalmente destinadas a finalidades não diretamente referidas ao sujeito passivo, o qual não necessariamente é beneficiado com a atuação estatal e nem a ela dá causa (referibilidade). Esse é o traço característico que as distingue das contribuições de interesse de categorias profissionais e de categorias econômicas;

c) as CIDE's afetam toda a sociedade e obedecem ao princípio da solidariedade e da capacidade contributiva, refletindo políticas econômicas de governo. Por isso, não podem ser utilizadas como forma de atendimento ao interesse de grupos de operadores econômicos;

d) a contribuição destinada ao INCRA, desde sua concepção, caracteriza-se como CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO, classificada doutrinariamente como CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL ATÍPICA (CF/67, CF/69 e CF/88 - art. 149);

e) o INCRA herdou as atribuições da SUPRA no que diz respeito à promoção da reforma agrária e, em caráter supletivo, as medidas complementares de assistência técnica, financeira, educacional e sanitária, bem como outras de caráter administrativo;

f) a contribuição do INCRA tem finalidade específica (elemento finalístico) constitucionalmente determinada de promoção da reforma agrária e de colonização, visando atender aos princípios da função social da propriedade e a diminuição das desigualdades regionais e sociais (art. 170, III e VII, da CF/88);

g) a contribuição do INCRA não possui REFERIBILIDADE DIRETA com o sujeito passivo, por isso se distingue das contribuições de interesse das categorias profissionais e de categorias econômicas;

h) o produto da sua arrecadação destina-se especificamente aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e suas atividades complementares. Por isso, não se enquadram no gênero Seguridade Social (Saúde, Previdência Social ou Assistência Social), sendo relevante concluir ainda que: h.1) esse entendimento (de que a contribuição se enquadra no gênero Seguridade Social) seria incongruente com o princípio da universalidade de cobertura e de atendimento, ao se admitir que essas atividades fossem dirigidas apenas aos trabalhadores rurais assentados com exclusão de todos os demais integrantes da sociedade;

h.2) partindo-se da pseudo-premissa de que o INCRA integra a "Seguridade Social", não se compreende por que não lhe é repassada parte do respectivo orçamento para a consecução desses objetivos, em cumprimento ao art. 204 da CF/88;

i) o único ponto em comum entre o FUNRURAL e o INCRA e, por conseguinte, entre as suas contribuições de custeio, residiu no fato de que o diploma legislativo que as fixou teve origem normativa comum, mas com finalidades totalmente diversas;

j) a contribuição para o INCRA, decididamente, não tem a mesma natureza jurídica e a mesma destinação constitucional que a contribuição previdenciária sobre a folha de salários, instituída pela Lei 7.787/89 (art. 3º, I), tendo resistido à Constituição Federal de 1988 até os dias atuais, com amparo no art. 149 da Carta Magna, não tendo sido extinta pela Lei 8.212/91 ou pela Lei 8.213/91.

5. A Primeira Seção do STJ, na esteira de precedentes do STF, firmou entendimento no sentido de que não existe óbice a que seja cobrada, de empresa urbana, a contribuição destinada ao INCRA.

6. Recurso especial improvido.

(REsp 864.378/CE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/12/2006, DJ 05/02/2007, p. 212)

Portanto, não há necessidade de haver uma referibilidade direta, como pretende a RECORRENTE, pois o fato dela se enquadrar no conceito de empresa para fins previdenciários já possibilita a cobrança da contribuição destinada ao INCRA. Sobre o tema, destaco abaixo trecho do voto proferido pelo Conselheiro Cleberson Alex Friess no Acórdão nº 2401-004.990:

c.1) Incra

58. Alega, no caso da contribuição ao Incra, a ausência de previsão constitucional que dê suporte à sua cobrança, uma vez que instituída por lei ordinária, e que tal lei, além de não recepcionada pela Constituição de 1988 ou, quando menos, extinta por leis posteriores, deixou de cumprir os requisitos necessários a exigência do tributo.

59. É tarefa exclusiva do Poder Judiciário avaliar a compatibilidade da norma jurídica em nível legal com os preceitos constitucionais, inclusive quanto à fixação da base de cálculo do tributo, sendo que argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa. Nesse sentido, não só o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2, deste Conselho Administrativo, assim redigida:

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

60. De mais a mais, a contribuição devida ao Incra exigida da recorrente encontra sua hipótese de incidência no art. 3º do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970,

que manteve o adicional a contribuição previdenciária das empresas, originalmente instituído no § 4º do art. 6º da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, cuja alíquota de 0,2% (dois décimos por cento) foi determinada pelo inciso II do art. 15 da Lei Complementar nº 11, de 25 de maio de 1971. A seguir, são transcritos os dispositivos citados:

**Lei nº 2.613, de 1955**

*Art 6º É devida ao S.S.R. a contribuição de 3% (três por cento) sobre a soma paga mensalmente aos seus empregados pelas pessoas naturais ou jurídicas que exerçam as atividades industriais adiante enumeradas*

(...)

*§ 4º A contribuição devida por todos os empregadores aos institutos e caixas de aposentadoria e pensões é acrescida de um adicional de 0,3% (três décimos por cento) sobre o total dos salários pagos e destinados ao Serviço Social Rural, ao qual será diretamente entregue pelos respectivos órgãos arrecadadores.*

**Decreto-Lei nº 1.146, de 1970**

*Art 3º É mantido o adicional de 0,4% (quatro décimos por cento) a contribuição previdenciária das empresas, instituído no § 4º do artigo 6º da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, com a modificação do artigo 35, § 2º, item VIII, da Lei número 4.863, de 29 de novembro de 1965. (grifei)*

**Lei Complementar nº 11, de 1971**

*Art. 15. Os recursos para o custeio do Programa de Assistência ao Trabalhador Rural provirão das seguintes fontes:*

(...)

*II - da contribuição de que trata o art. 3º do Decreto-lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, a qual fica elevada para 2,6% (dois e seis décimos por cento), cabendo 2,4% (dois e quatro décimos por cento) ao FUNRURAL.*

(...)

61. A sequência no tempo das leis que regem essa contribuição causou inúmeros debates sobre a manutenção da sua exigibilidade após a edição da Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, e de outras que a sucederam, que vieram a modificar a legislação de custeio da Previdência Social.

62. Ao final, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou a matéria no sentido da legitimidade da cobrança da parcela de 0,2% destinada ao Incra, porquanto a contribuição não foi extinta pela Lei nº 7.787, de 1989, nem pela Lei nº 8.212, de 1991.<sup>1</sup>

63. Mais que isso, de acordo com a nova ordem constitucional, a natureza jurídica da exação corresponde a uma contribuição de intervenção no domínio econômico, com a finalidade específica de promoção da reforma agrária e de colonização, visando atender aos princípios da função social da propriedade e à diminuição das desigualdades regionais e sociais.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Nessa linha de entendimento, entre tantos outros, indico o Recurso Especial (REsp) nº 977.058/RS, da relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado pela 1ª Seção em 22/10/2008, na sistemática dos recursos repetitivos.

<sup>2</sup> Entre outros, REsp nº 864.378/CE, relatora Ministra Eliana Calmon, julgado pela 2ª Turma do STJ em 12/12/2006.

64. Há, por conseguinte, uma referibilidade apenas indireta quanto à sujeição passiva, em que os contribuintes eleitos pela lei não são necessariamente os beneficiários diretos do resultado da atividade estatal que se busca implementada com o tributo.

65. Vê-se que a sujeição passiva da contribuição ao Inkra não oferece maiores dificuldades, na medida em que não sofreu alteração ao longo do tempo, vinculada que sempre foi, desde a sua origem como adicional da contribuição previdenciária, ao conceito amplo de empresa previsto no direito previdenciário.

66. De sorte que a recorrente, tendo em vista o art. 15 da Lei n.º 8.212, de 1991, amolda-se ao conceito de empresa para fins de sujeição passiva da contribuição devida ao Inkra.

Sendo assim, não merece prosperar o inconformismo da RECORRENTE.

#### **IV. Multa**

A RECORRENTE afirma que deve ser reduzida a multa aplicada, já que teria efeito confiscatório. Com essa linha de argumentação, procura atribuir a pecha de inconstitucionalidade à legislação tributária.

Ocorre que, como já exposto, essa matéria é estranha à esfera de competência desse colegiado, conforme determina o seguinte enunciado da Súmula CARF:

**Súmula CARF n.º 2** - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, pleiteou a redução da multa com base na alteração promovida pela Lei n.º 11.941/2009, que teria limitado a multa ao patamar de 20% do montante das contribuições. Em suas razões, citou também o art. 32-A da Lei n.º 8.212/91, incluído pela Lei n.º 11.941/2009.

Contudo, equivocou-se a RECORRENTE em sua interpretação.

É que o art. 32-A da Lei n.º 8.212/91 trata exclusivamente de multa por apresentação de GFIP ou sua apresentação com incorreções ou omissões, contudo sem a cobrança do crédito tributário de obrigação principal. Ou seja, a penalidade do art. 32-A é uma multa isolada, pois não está atrelada à cobrança de uma obrigação principal.

No caso de lançamento de ofício de obrigação principal (hipótese do presente caso), a mesma Lei n.º 8.212/91 dispõe em seu art. 35-A (também incluído pela Lei n.º 11.941/2009) que, para o lançamento de ofício das contribuições previdenciárias e destinadas a Terceiros, deve ser aplicada a multa de que trata o art. 44 da Lei n.º 9.430/96:

**Lei n.º 8.212/91:**

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 n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

**Lei n.º 9.430/96:**

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;

Sendo assim, por se tratar de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias e de contribuições devidas a terceiros, entendo ser correta a comparação das multas anteriores (mora + multa GFIP) com a multa de ofício de 75% para fins de verificação da retroatividade benigna.

Referida forma de comparação foi, inclusive, tema objeto da Súmula Carf n.º 119, de observância obrigatória por este Colegiado, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda n.º 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

#### **Súmula CARF n.º 119**

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Sendo assim, por longo tempo, o entendimento firme deste Conselho era de que, nos casos envolvendo lançamento de ofício de obrigação principal (que é o caso dos autos), deveria ser efetuada a comparação nos termos delineados pela Súmula CARF n.º 119, ou seja: somar a antiga multa de mora do art. 35 (redação anterior à Lei n.º 11.941/2009) com a multa do art. 32, §5º (CFL 68), e comparar tal somatório com a nova multa do art. 35-A (de 75%).

Com isso, a tese ora defendida pelo contribuinte não merecia prosperar.

Ocorre que, recentemente, a referida Súmula CARF n.º 119 foi cancelada em razão de manifestação da PGFN sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN N.º 502/2016), dada a jurisprudência pacífica do STJ no sentido de aplicar a multa do art. 35-A somente aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008, o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

**Precedentes:** AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

**Referência:** Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI N.º 11315/2020/ME

Sendo assim, o entendimento do STJ (acatado pela PGFN) é no sentido de que, para fatos geradores anteriores à referida MP 449/2008, a multa de mora do antigo art. 35 deveria ser limitada a 20%, em respeito à nova redação do mencionado dispositivo, trazida pela MP 449/2008.

Extraí-se do Parecer da PGFN e da jurisprudência do STJ uma certeza: de que a multa de ofício de 75% do art. 35-A não pode ser aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449/2008. O mesmo posicionamento é claro ao esclarecer, como exposto, como deve ser a comparação da multa de mora do art. 35 (antes e depois da MP 449/2008).

Consequentemente, em relação à multa de mora aplicada neste processo de obrigação principal, a mesma deve ser limitada a 20%, conforme nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91, trazida pela MP 449/2008, a fim de aplicar a retroatividade benigna do art. 106, II, “c”, do CTN:

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.**

Rememoro que não houve lançamento da multa CFL 68 em face da RECORRENTE, de modo que a comparação para fins de verificar a retroatividade benigna deve se dar apenas em relação à multa de mora do art. 35. Assim, tendo em vista que o presente caso engloba apenas período anterior à MP 449/2008, para cada uma das competências objeto deste lançamento, a unidade preparadora deve efetuar a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91.

Feita a comparação acima para cada uma das competências, deve ser aplicada a penalidade mais benéfica ao contribuinte.

## CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por:

- (i) acolher, de ofício, a preliminar de decadência das competências de 01/2008 até 09/2008 (inclusive), mantendo-se o lançamento exclusivamente para as competências 10 e 11 de 2008; e
- (ii) No mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para determinar a aplicação da

retroatividade benigna mediante a comparação, para cada competência, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim