



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

Processo nº 11060.001807/2007-56
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-002.505 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2012
Matéria Remuneração de Segurados: Parcelads em Folha de Salário
Recorrente RIEMPA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 01/01/1997 a 31/12/2004

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos legais aplicados à correção monetária, multa e juros moratórios, oportunizando ao contribuinte o direito de defender-se do lançamento, não há que se falar em cerceamento de defesa.

DECADÊNCIA. PRAZO PREVISTO NO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN.

Aplica-se o art. 150, §4º do CTN se verificado que o lançamento refere-se a descumprimento de obrigação tributária principal, houve pagamento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado e inexistente fraude, dolo ou simulação.

SALÁRIO EDUCAÇÃO. A contribuição sobre o Salário Educação é devida também sob a égide da CF/88.

EMPRESAS URBANAS. CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. É legítima a cobrança da contribuição para o INCRA das empresas urbanas, sendo inclusive desnecessária a vinculação ao sistema de previdência rural.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. APLICAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS. Súmula do Segundo Conselho de Contribuintes diz que é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da

Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

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 referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, 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 da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 06/2002, anteriores a 07/2002, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva e Marcelo Oliveira, que votaram em aplicar a regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN; b) em manter a aplicação da multa. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; c) 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). Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento às demais alegações apresentadas pela Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Damiao Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva e Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, lavrada em 06/07/2007, em desfavor de RIEMPA EMPREENDIMIENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, face às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à contribuição da empresa sobre a remuneração de contribuintes individuais e empregados, inclusive ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa

decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, bem como a terceiros (salário-educação, INCRA, SENAI, Sesi e SEBRAE).

Narra o Relatório Fiscal de fls. 69/70 que o valor do crédito foi apurado através de informações prestadas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social — GFIP, informadas ao INSS na forma como dispõe o inciso IV do art. 225 do RPS, exibidas no curso da ação fiscal.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou Defesa tempestiva de fls. 76/94, tendo o acórdão de fls. 115/120 julgado procedente em parte a autuação, reconhecendo apenas que o débito objeto do presente lançamento foi atingido parcialmente pela decadência, conforme se pode observar da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2004

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito- NFLD, possui todos os requisitos necessários à sua formalização, estabelecidos pelo artigo 37 da Lei nº 8.212/91 e se não forem verificados os casos taxativos enumerados artigo 32 da Portaria/MPS Nº 520, de 19/05/2004 (vigente na época do lançamento) não é nulo o lançamento. Sendo o sujeito passivo devidamente cientificado do lançamento e estando presentes nos autos todas as informações necessárias à formação da defesa, não há cerceamento do direito de defesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2004

DECADÊNCIA. PRESCRIÇÃO.

Com a edição da Súmula Vinculante nº 08 aplica-se às contribuições previdenciárias o prazo decadencial de cinco anos, conforme previsto no Código Tributário Nacional - CEN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2004

SALÁRIO EDUCAÇÃO/INCRA.

Não é permitido à autoridade julgadora afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo, sob pretensa ilegalidade ou inconstitucionalidade.

MULTA/JUROS DE MORA. SELIC.

Tanto a multa aplicada como a utilização da ta. SELIC no cálculo dos juros moratórios encontra respaldo na legislação regente, não podendo ser dispensada.

Lançamento Procedente em Parte

Irresignada, a empresa interpôs Recurso Voluntário de fls. 124/152, alegando, em síntese que:

- a) Carece de nulidade o presente lançamento fiscal, pois não contém todas as informações necessárias para o perfeito conhecimento do débito, acarretando cerceamento do direito de defesa;
- b) É ilegítima a exigência da contribuição social do salário-educação;
- c) É indevida a exigência da contribuição ao INCRA;
- d) A multa aplicada tem caráter confiscatório;
- e) Indevida a aplicação da taxa SELIC para atualização de débitos tributários que não tenham sido quitados na época própria, devendo obedecer à regra do art. 161, §1º do CTN, que determina a incidência de juros de 1% ao mês;

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

Sem Contra-razões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator

Dos Pressupostos de Admissibilidade

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

Da alegação de nulidade do lançamento fiscal. Cerceamento do direito de defesa.

Preliminarmente, o contribuinte alega o cerceamento do seu direito de defesa, sob a alegação de que o auto de infração não teria discriminado os índices e fundamentos legais aplicados a título de correção monetária, multa e juros moratórios, fato este que, hipoteticamente, inviabilizaria o conhecimento do débito objeto da autuação em vergaste.

Ocorre que, diferentemente do alegado pela empresa Recorrente, consoante se pode constatar das fls. 57/58 do FLD – Fundamentos Legais do Débito, os índices e fundamentos legais aplicados a título de correção monetária, multa e juros moratórios encontram-se devidamente discriminados.

Além do mais, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa da Recorrente, tendo em vista que à empresa foi dada oportunidade de impugnar o presente lançamento, ocasião na qual se constatou tinha pleno conhecimento do débito objeto da presente autuação, tanto que peças extensas e devidamente fundamentadas foram apresentadas.

Não se argumente, portanto, que restou inviabilizada a defesa da empresa, por suposta ausência de conhecimento dos fundamentos legais aplicados a título de correção monetária, multa e juros moratórios.

Resta clarividente que não houve qualquer cerceamento do direito de defesa do contribuinte, de modo que restaram plenamente respeitados os princípios da ampla defesa e do contraditório, imprescindíveis à garantia do devido processo legal em matéria tributária.

Da Decadência

Em que pese a decisão de primeira instância ter reconhecido a decadência parcial do débito em vergaste, utilizando-se, para tanto, do disposto no art. 173, I do CTN, cumpre elucidar que, no caso em apreço, mais escorreita seria a aplicação do art. 150, §4º, tendo em vista que o contribuinte recolheu parte das contribuições previdenciárias devidas nos exercícios, conforme se pode observar das fls. 43/46 do Relatório de Documentos Apresentados – RDA.

É que, com o reconhecimento da inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo Supremo Tribunal Federal, com a edição da súmula vinculante nº 8, foi afastado o prazo decadencial de 10 anos para lançar a contribuição previdenciária, aplicando-se o prazo quinquenal cujo termo inicial seria disciplinado pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN, tomando a primeira como termo inicial o pagamento indevido (art. 150, §4º), e a segunda o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado (art. 173, I). Cumpre transcrever os referidos dispositivos legais:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

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.

Harmonizando os referidos dispositivos legais, o Superior Tribunal de Justiça esclareceu a aplicação do art. 173 para os casos em que o tributo sujeitar-se a lançamento por homologação:

1) Quando não tiver havido pagamento antecipado;

- 2) Quando tiver ocorrido dolo, fraude ou simulação;
- 3) Quando não tiver havido declaração prévia do débito.

Cumpra transcrever o acórdão prolatado em sede de Recurso Especial representativo da controvérsia:

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 inocorre, 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 imponible, 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.

(REsp 973733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009).

No voto lavrado no referido REsp 973.733/SC, foi transcrito entendimento firmado em outro julgamento (REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, DJ 25.02.2008), que limitam a aplicação do art. 150, §4º do CTN às hipóteses que tratam de tributo sujeito a lançamento por homologação, “quando ocorrer pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias”.

A comprovação da presença de tais circunstâncias seria imprescindível para o afastamento do art. 150, §4º do CTN e aplicação do seu art. 173, I, o que não se vislumbra em qualquer momento da autuação, pois no caso dos autos, verifica-se que o contribuinte pagou alguma das contribuições previdenciárias, conforme se infere do Relatório de Documentos Apresentados – RDA (fls. 43/46), não havendo também que se falar em fraude, dolo ou simulação, até porque não apontados pela fiscalização.

Destarte, não tendo sido constatado dolo, fraude, ou simulação na conduta da Recorrente, verifica-se circunstância necessária à aplicação do art. 150, §4º do CTN e, conseqüente, afastamento do seu art. 173, I.

Com efeito, considerando que a consolidação do crédito previdenciário se deu em 06/07/2007 e que a autuação abrange fatos geradores ocorridos entre 01/01/1997 a 31/12/2004, tenho como certo que estão decaídas as competências de 01/01/1997 a 30/06/2002, isto é, anteriores a julho/2002.

Da constitucionalidade da cobrança de contribuição do SALÁRIO-EDUCAÇÃO

Manifestamente improcedente, outrossim, a argumentação que questiona a constitucionalidade da contribuição para o salário-educação, vez que a definição sobre o tema já se acomodou definitivamente no âmbito jurisprudencial, culminando inclusive na formulação do verbete nº 732 da Súmula do E. STF, que assim orienta:

“SÚMULA Nº 732 – É CONSTITUCIONAL A COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO DO SALÁRIO-EDUCAÇÃO, SEJA SOB A CARTA DE 1969, SEJA SOB A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, E NO REGIME DA LEI 9.424/96.”

Portanto, escorreito e incensurável o lançamento que exigiu a cobrança dos créditos referentes ao salário-educação.

Da constitucionalidade da exigência de recolhimento de contribuições destinadas ao INCRA por empresas urbanas

Argui-se também a inconstitucionalidade da exigência da contribuição previdenciária destinada ao INCRA.

Mantidas as ressalvas já articuladas em item anterior, em que se delineou os limites cognitivos traçados para a atuação desta instância administrativa, deve-se observar, a par da questão constitucional, que o E. STJ revisou a jurisprudência de suas Turmas de Direito Público a partir do julgamento do ERESP nº 770451/SC e passou a reconhecer na exação instituída pelo art. 15, II, da Lei Complementar nº 11/71, a natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico, e não mais de contribuição social, de modo que sua imposição estaria mantida mesmo após a vigência da Lei nº 8.212/91.

Admitiu-se, dessa forma, que a arrecadação promovida em nome do INCRA não seria destinada ao financiamento de benefícios e de serviços previdenciários destinados ao trabalhador rural, mas ao custeio das atividades institucionais cometidas constitucionalmente ao INCRA para a realização da reforma agrária. Vale trazer à colação a ementa deste julgamento:

“TRIBUTÁRIO. INCRA. CONTRIBUIÇÃO. NATUREZA. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 66, § 1º DA LEI Nº 8.383/91. INAPLICABILIDADE.

1. O INCRA foi criado pelo DL 1.110/70 com a missão de promover e executar a reforma agrária, a colonização e o desenvolvimento rural no País, tendo-lhe sido destinada, para a consecução de seus objetivos, a receita advinda da contribuição incidente sobre a folha de salários no percentual de 0,2% fixada no art. 15, II, da LC n.º 11/71.

2. Essa autarquia nunca teve a seu cargo a atribuição de serviço previdenciário, razão porque a contribuição a ele destinada não foi extinta pelas Leis 7.789/89 e 8.212/91 - ambas de natureza previdenciária -, permanecendo íntegra até os dias atuais como contribuição de intervenção no domínio econômico.

3. Como a contribuição não se destina a financiar a Seguridade Social, os valores recolhidos indevidamente a esse título não podem ser compensados com outras contribuições arrecadadas pelo INSS que se destinam ao custeio da Seguridade Social.

4. Nos termos do art. 66, § 1º, da Lei n. 8.383/91, somente se admite a compensação com prestações vincendas da mesma espécie, ou seja, destinadas ao mesmo orçamento.

5. Embargos de divergência improvidos.

(EResp 770451/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27.09.2006, DJ 11.06.2007 p. 258)”

Reconsiderada a natureza da mencionada contribuição, também restou assentado no âmbito do E. STJ o entendimento de que as contribuições vertidas ao INCRA e ao FUNRURAL são perfeitamente exigíveis de empresas urbanas, o que se colhe da leitura da seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO AO FUNRURAL E AO INCRA. EMPRESA URBANA. LEGALIDADE DA COBRANÇA. ENTENDIMENTO DO STF. PRINCÍPIO DA SOLIDARIZAÇÃO DA SEGURIDADE SOCIAL. PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.

1. Configurada, à época, divergência entre o acórdão embargado (que entende exigível a Contribuição de empresa urbana para o FUNRURAL e o INCRA) e o acórdão paradigma (que preconiza a não exigência das Contribuições em casos análogos), aplica-se o entendimento da Primeira Seção, no sentido da decisão recorrida.

2. "É legítimo o recolhimento da contribuição previdenciária para custeio do FUNRURAL e do INCRA por empresas urbanas, já que a lei não exige a vinculação da empresa a atividades rurais." (ERESP 412.923/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ de 09/08/2004).

3. Embargos de Divergência não providos.

(ERESP 177661/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13.12.2006, DJ 01.10.2007 p. 203)"

Portanto, em obséquio à autoridade da interpretação consolidada no âmbito da Corte de pacificação da legislação infraconstitucional, devem ser afastadas as postulações da Recorrente que pleiteiam a desconstituição dos lançamentos referentes à contribuição destinada ao INCRA.

Da cobrança da Taxa SELIC

Entendo ser possível e correta a aplicabilidade da Taxa SELIC nos casos de atraso no pagamento de importâncias devidas ao INSS, haja vista sua previsão legal estar devidamente fundamentada no art. 58, inc. II do Decreto nº 2.173/97, consoante se pode observar:

Art. 58. Para o pagamento de valores das contribuições e demais importâncias devidas à seguridade social, arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e não recolhidas até a data de seu vencimento, inclusive dos débitos objeto de parcelamento, incidirão: [...]

II - juros de mora:

a) um por cento no mês do vencimento;

b) equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC nos meses intermediários;

c) - um por cento no mês do pagamento;

Além do mais, ressalto que recentemente o Segundo Conselho aprovou a Súmula nº 03 que assim dispôs sobre a matéria:

"SÚMULA Nº 3 - É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."

Relembre-se, mais uma vez, no que tange à alegada inconstitucionalidade da taxa, o entendimento de que a instância administrativa não possui competência legal para se manifestar sobre questões em que se presume a colisão da legislação de regência com a Constituição Federal, atribuição reservada, no direito pátrio, ao Poder Judiciário (Constituição Federal, art. 102, I, "a" e III, "b", art. 103, § 2º; Emenda Constitucional nº 3/93; Código de Processo Civil, arts. 480 a 482).

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 previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), aplicando-lhe a que for mais benéfica.

Da impossibilidade de análise de alegação do caráter confiscatório da multa

A tentativa do contribuinte de afastar a aplicação da multa no caso em comento encontra seu fundamento no caráter confiscatório da multa, o que seria vedado pela Constituição Federal.

Em outras palavras, reconhecer a existência de confisco é o mesmo que reconhecer a inconstitucionalidade da sua incidência, o que é vedado a este Conselho, que somente pode reconhecer a inconstitucionalidade de dispositivo legal quando estiver diante de uma das hipóteses previstas no art. 62, parágrafo único seu Regimento Interno, quais sejam:

- I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;
- II – que fundamente crédito tributário objeto de:
- a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;
 - b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou
 - c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993

No caso dos autos, contudo, não ocorreu qualquer dessas hipóteses.

Cumprе esclarecer 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. No Capítulo III do Título IV, notadamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas, observa-se que o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos reconhecessem a constitucionalidade de normas jurídicas seria infringir o disposto na própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder.

O professor Hugo de Brito Machado *in* “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:

“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.”

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

Por essa razão é que através de seu Regimento Interno e Súmula, os Conselhos de Contribuintes se auto-impuseram com regra proibitiva nesse sentido:

Portaria MF nº 147, de 25/06/2007 (que aprovou o Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes):

Art. 49. No julgamento de recurso voluntário ou de ofício, fica vedado aos Conselhos de Contribuintes afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula 02 do Segundo Conselho de Contribuintes, publicada no DOU de 26/09/2007:

“O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária”

Assim, afasto a alegação de confisco da multa de mora aplicada ao presente caso.

Da Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário do contribuinte e DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para afastar do lançamento as competências anteriores a julho/2002, por terem sofrido decadência, bem como para que seja aplicada a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a nova redação prevista pela Lei nº 11.941/2009, caso seja mais favorável ao contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de janeiro de 2012.

Leonardo Henrique Pires Lopes