



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

Processo nº 11065.002306/2009-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-002.536 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2012
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente ATENDE BEM SOLUÇÕES DE ATENDIMENTO, INFORMAÇÃO
COMUNICAÇÃO, INFORMÁTICA, LOCAÇÃO, COMÉRCIO E
INDÚSTRIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Previdenciárias

Período de Apuração: 01/05/2006 a 30/11/2008

PREMIAÇÃO DE INCENTIVO. SEGURADOS EMPREGADOS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

As premiações de produtividade devem ser compreendidas no conceito de remuneração de empregados e contribuintes individuais, integrando, para efeito de incidência de contribuições previdenciárias, o salário de contribuição de ambos os tipos de segurados.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO EDUCAÇÃO. SEBRAE. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE DE PRONUNCIAMENTO ADMINISTRATIVO.

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

Não cabe à instância administrativa decidir questões relativas à constitucionalidade de dispositivos legais, competência exclusiva do Poder Judiciário.

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.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS.

Os Conselhos de Contribuintes não têm competência para apreciar recurso de representação fiscal para fins penais, por se tratar de ato informativo e obrigatório do servidor que tomar conhecimento de fato que, em tese, caracteriza ilícito penal.

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 manter a aplicação da multa, nos termos do voto do Relato. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento integral da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou em manter a multa aplicada; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da 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 Auto de Infração, lavrado em 15/10/2009, em desfavor de ATENDE BEM SOLUÇÕES DE ATENDIMENTO, INFORMAÇÃO COMUNICAÇÃO, INFORMÁTICA, LOCAÇÃO, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA, referente às contribuições devidas pela empresa incidente sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados, bem como a outras entidades e fundos INCRA, SEBRAE, salário-educação, SESC e SENAC.

Narra o auditor fiscal que, ao analisar o livro diário e o livro razão apresentados, bem como os documentos contábeis que deram sustentação aos lançamentos realizados, constatou que a empresa recorrente efetuou crédito/pagamento aos seus segurados empregados a título de comissões sobre vendas ou prêmio sobre a produção, ora denominada pelo contribuinte de “TOP”.

Referido procedimento foi verificado pela auditoria através da análise dos lançamentos contábeis na conta ADIANTAMENTO A FORNECEDORES (CÓD 03055) até 12/2006, e num segundo momento na conta PROGAMA DE INCENTIVOS (CÓD 08086 até 06/2007 e CÓD 95292 após 07/2007).

Destaca que, anteriormente à competência de 05/2006, a ora recorrente efetuava o pagamento das mesmas comissões denominadas “TOP” através do cartão “INCENTIVE HOUSE”, não oferecendo as mesmas à tributação.

Salienta que o pagamento da rubrica “TOP” trata-se, na verdade, de comissão sobre a produção ou vendas não incluídas na folha de pagamento, nem em GFIP, e é objeto de diversas ações trabalhistas, onde o próprio contribuinte reconheceu como um “pagamento por fora”, conforme atesta o Termo de Compromisso de Ajustamento de Conduta, assinado pela recorrente com o Ministério Público do Trabalho.

Por fim, informa que a sonegação da contribuição previdenciária configura, em tese, ilícito penal, devendo ser comunicado ao Ministério Público Federal, em relatório a parte, para eventual propositura de ação penal.

Inconformada, a ora Recorrente apresentou Defesa tempestiva de fls. 37/81, tendo o acórdão de fls. 131/142 julgado procedente a autuação, conforme se pode observar da ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2006 a 30/11/2008

AI DEBCAD nº 37.088.885-5

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUIÇÕES A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PREMIAÇÃO. MULTA. RFFP.

A constitucionalidade e legalidade das leis é vinculada para a Administração Pública.

Integra o salário-de-contribuição o pagamento de prêmios a empregados, uma vez que visam a retribuir a prestação de serviços.

A penalidade decorrente do não pagamento das contribuições previdenciárias dentro do prazo legal tem incidência automática e obedece a percentuais previstos em lei, vigente à época dos fatos geradores e independe da intenção do infrator ou do grau de infração.

A fiscalização deverá formalizar Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP, sempre que tiver conhecimento da ocorrência, em tese, de ilícito penal com relação às contribuições previdenciárias.

Impugnação Improcedente

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

Autenticado digitalmente em 27/03/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 2

7/03/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 05/06/2012 por MARCELO OLIVEIR

A

Impresso em 11/06/2012 por APARECIDA DA SILVA - VERSO EM BRANCO

Irresignada, a empresa interpôs Recurso Voluntário de fls. 120/146, alegando, em síntese que:

- a) Os prêmios pagos aos empregados não têm natureza remuneratória, razão pela qual não incide contribuições previdenciárias e fiscais;
- b) O SEBRAE foi instituído para apoiar as micro e pequenas empresas tendo em vista aspectos que somente dizem respeito a elas, não é válido admitir que os recursos que arrecada devem, também, ser derivados das empresas de médio e grande porte;
- c) A exigência da contribuição para o INCRA será até a entrada em vigor da Lei 8.212/91, não sendo lícita a cobrança pela Receita Federal em período posterior;
- d) Não há permissivo legal a embasar a pretensão de cobrança da contribuição a título de salário-educação;
- e) A aplicação de juros e multa no caso dos autos, acarretaria um desvio de finalidade destes institutos;
- f) Não havendo fato gerador a ensejar a contribuição a ser arrecadada, inexistente também o dever legal de informar tais valores em GFIP's, devendo ser afastada a penalidade do art. 32-A da Lei 8.212/91;
- g) É descabida a representação fiscal para fins penais, tendo em vista que está pendente de processamento e julgamento definitivo o errôneo lançamento realizado;

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.

Do mérito

Da incidência de contribuição previdenciária sobre as premiações de incentivo

Objetivando a desconstituição do crédito previdenciário, o contribuinte aduz que os prêmios por ele alcançados não têm natureza de salário, bem como não se enquadram

no conceito de salário-contribuição, pois não possuem características habituais, razão pela qual não deveria sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 16/22, a recorrente efetuou o pagamento de comissões, cuja denominação atribuída pela mesma foi “TOP”, a seus empregados no período fiscalizado, através do cartão “Incentive House”.

Tais valores pagos foram considerados salário, passíveis de incidência da contribuição previdenciária por se enquadrarem no conceito de salário-de-contribuição e por não constarem das excludentes legais de tal conceito:

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

I – para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

Integra o salário-de-contribuição, portanto, qualquer tipo de contraprestação paga pela empresa pelos serviços a elas prestados.

Tal dispositivo legal, na verdade, disciplina o art. 195, I, *a* e o art. 201, §1º, ambos da Carta Magna, que afirma que sofrerão tributação para a Seguridade Social os “*ganhos habituais do empregado, a qualquer título*”.

Deste modo, cabe analisar, de início, a natureza da premiação de incentivo, que somente se afastam da fisionomia de remuneração quando pagos eventualmente e por liberalidade do empregador, com regulamentação da empresa sobre a matéria, sem qualquer vinculação com o trabalho prestado.

No caso dos autos, contudo, verifica-se, do relatório fiscal, a presença de diversos elementos, contra os quais não se insurgiu o contribuinte, que conduzem à conclusão de que a premiação sobre a produção se tratam, na verdade, de comissões pagas aos empregados, com caráter indiscutivelmente remuneratório.

Para cada segurado empregado eram apurados vários valores mensais, os quais eram somados e pagos, normalmente, no mês subsequente ao de apuração da produção. Além disso, em diversas competências era emitido um cheque no valor total a ser pago a todos os empregados, sendo que montante correspondente em dinheiro era depois distribuído entre estes.

Ora, as condições impostas para que o prêmio fosse pago era o desenvolvimento das atividades da empresa em maior quantidade, medida pelos critérios de produtividade do empregado, ou seja, o próprio contrato de trabalho firmando entre prestador e tomador de serviço.

A eventualidade, na verdade, decorria do não atendimento das metas previstas no programa de incentivo, e não por liberalidade da empresa. Evidente, portanto, que

o caso ora em apreço não se trata de distribuição de premiação eventual, mas de pagamento de caráter remuneratório, que se formalizou impropriamente, por intermédio de cartões de incentivo, a dificultar sobremaneira a fiscalização dos valores transferidos como premiação.

Desta forma, fica evidente a correspondência dos valores pagos e a prestação dos serviços, detendo natureza remuneratória, razão pela qual são devidas as contribuições sociais correspondentes, mesmo quando o pagamento da remuneração é realizado por meros intermediários.

Das Contribuições de Terceiros

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

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

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS - SESC E SENAC - SESCOOP - COOPERATIVA DE TRABALHO MISTA - ENQUADRAMENTO SINDICAL - ART. 557 DA CLT - PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE - CONSTITUCIONALIDADE DAS EXAÇÕES - EXIGIBILIDADE - NÃO REFERIBILIDADE - DECRETOS-LEIS 9.853/46 E 8.621/46 - MP 1.898-13/99 - APELAÇÃO DESPROVIDA - 1- Verificado o enquadramento da Apelante, mediante a análise de seus fins, dispostos no estatuto às fls. 32/55 dos autos, nº 2º Grupo do quadro anexo ao art. 577 da Consolidação das Leis do Trabalho - E que foi recepcionado pela Carta Magna de 1988- Sujeita-se a mesma ao recolhimento de contribuições sociais gerais ao SESC e SENAC. Confira-se a jurisprudência deste eg. Tribunal: AMS 2000.33.00.000789-8/BA, 8ª Turma, Rel.: Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, DJ de 251-2008, p. 319) e AMS 1999.38.00.041030-4/MG, 7ª Turma, Rel.: Desembargador Federal Catão Alves, DJ de 13-4-2007, p. 76). 2- A exigência do recolhimento das contribuições sociais para o SESC e o SENAC, de natureza jurídica social, encontra-se amparada em lei, devidamente recepcionada pela Carta Magna de 1988 (cf. Lei 9504, art. 240), notadamente em face da eleição da valorização do trabalho e o progresso social do trabalhador como princípios pétreos da ordem econômica e social (cf. art. 170, CF/88). Relativamente às cooperativas, a própria Medida Provisória nº 1.898-13/99, criadora do SESCOOP, faz referência, em seu art. 9º, ao fato de que as contribuições anteriormente arrecadadas pelas cooperativas e destinadas ao SESC/SENAC, passaram a ser canalizadas para a nova entidade. 3- Desnecessária a referibilidade, relação e vinculação entre a exação e o contribuinte, que prescinde ser beneficiado diretamente pelas exações em comento, porquanto contribuições de intervenção no domínio econômico, cujo objetivo é efetivar, sob todos os aspectos, o apoio e desenvolvimento das empresas, em sua generalidade e independentemente do fato de praticarem atos de comércio - Ou não-

Ou de serem prestadoras de serviços- Ou não. 4- Neste sentido: "As contribuições destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema (S) sindical (SESC/SENAC, Sesi/SENAI, Sest/SENAT, SEBRAE) são definidas pela jurisprudência como contribuições sociais de intervenção no domínio econômico, inseridas no contexto da concretização da cláusula pétrea da valorização do trabalho e dignificação do trabalhador, a serem suportadas por todas as empresas, ex vi da relação jurídica direta entre o capital e o trabalho, independentemente da natureza e objeto social delas." (In AC 2000.01.00.026011-8/MG, 7ª Turma do TRF/1ª Região, Rel.: Des. Federal Luciano Tolentino Amaral, e-DJF1 195-2008, p. 124). 5- Recurso de apelação ao qual se nega provimento. (TRF-1ª R. - AC 2003.38.00.039897-0/MG - 7ª T. - Rel. Itelmar Raydan Evangelista - DJe 23.01.2009 - p. 202)

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

Precedentes. Agravo regimental não provido.

Da Contribuição ao SEBRAE

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

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

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

2. O julgador não está obrigado a enfrentar todas as teses jurídicas deduzidas pelas partes, sendo suficiente que preste fundamentadamente a tutela jurisdicional. In

casu, não obstante em sentido contrário ao pretendido pelo recorrente, constata-se que a lide foi regularmente apreciada pela Corte de origem, o que afasta a alegada violação da norma inserta no art. 535, do CPC.

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

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

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

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

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

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

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

4. Recurso especial conhecido e provido.

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

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

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

PROCESSUAL CIVIL - AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO - EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE - SEST/SENAT - CONTRIBUIÇÃO SEBRAE - LEGALIDADE - PRECEDENTES - 1-

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

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

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

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

3. Recurso especial provido.

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

Tendo em vista a jurisprudência acima colacionada, resta cabalmente comprovada a exigibilidade das contribuições destinadas ao SEBRAE, bem como mostra-se inegável o fato da referida obrigação não restringir-se apenas às micro e pequenas empresas.

Da inconstitucionalidade 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

Alegou-se, também, a inconstitucionalidade da exigência da contribuição previdenciária destinada ao INCRA, sob a justificativa de que a cobrança estaria a comprometer o princípio contributivo regente do sistema previdenciário constitucional, tendo em vista a empresa matriz da Recorrente estar situadas em área de perímetro urbano.

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.

Quanto às alegações do contribuinte que é descabível a representação fiscal para fins penais, cabe trazer a lume o disposto no art. 83, *caput*, da Lei nº 9.430/96 e no art. 1º, incisos I e II do Decreto nº 2.730/98, *in verbis*:

Art. 83 da Lei 9.430/1996. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Art. 1º do Decreto 2.730/1998. O Auditor-Fiscal do Tesouro Nacional formalizará representação fiscal, para os fins do art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em autos separados e protocolizada na mesma data da lavratura do auto de infração, sempre que, no curso de ação fiscal de que resulte lavratura de auto de infração de exigência de crédito de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda ou decorrente de apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento, constatar fato que configure, em tese:

I - crime contra a ordem tributária tipificado nos arts. 1º ou 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990;

II - crime de contrabando ou descaminho.

Vê-se, portanto, que a legislação prevê que os auditores fiscais formalizem processo contendo representação fiscal para fins penais sempre que no curso da ação fiscal identificarem situações que, em tese, configurem crime definido no art. 1º ou 2º da Lei nº 8.137/90 ou nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848/40 (Código Penal), *in verbis*:

Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional.

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias.

A formalização da representação encerra a atividade da Receita Federal, sendo as consequências penais totalmente alheias à sua alçada, cabendo, tão somente, informar a ocorrência de fato que possa se enquadrar na figura típica do ilícito, o que é obrigação legal.

Por este mesmo motivo, foge totalmente à alçada deste CARF a discussão sobre a configuração do crime, podendo o contribuinte oferecer suas razões de defesa perante o Ministério Público Federal, a quem competirá propor a ação penal, se entender cabível.

Face ao exposto, não se deve tomar conhecimento, em sede recursal, das alegações de mérito acerca da inexistência da infração penal.

Da aplicação de penalidade benéfica

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 atuação 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 Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para que seja aplicada a penalidade prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, caso seja mais benéfica para o contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de janeiro de 2012.

Leonardo Henrique Pires Lopes