



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12269.004311/2008-41
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.200 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2023
Recorrente JEDIL COMERCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições destinadas a terceiros a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

CONTRIBUIÇÃO AO SEBRAE.

É devida a contribuição prevista no § 3º do artigo 8º da Lei nº 8.029 de 1990, na redação da Lei nº 8.154 de 1990, arrecadada pelo INSS como adicional às contribuições do SENAC/SESC E SENAI/SESI e destinada ao SEBRAE.

CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. LEGALIDADE.

É legítima a cobrança da contribuição para o INCRA das empresas urbanas, sendo desnecessária vinculação ao sistema de previdência rural.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA DE OFÍCIO

Para fins de aplicação da penalidade mais benéfica ao contribuinte, as multas de mora e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP devem ser comparadas, de forma individualizada, com aquelas previstas, respectivamente, nos art. 35 e 32-A da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação das multas previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão nº 10-25.095 – 7ª Turma da DRJ/POA, fls. 145 a 151.

Trata de autuação referente a Contribuições Sociais Previdenciárias e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Jedil Comércio Importação e Exportação Ltda. foi autuada por ter deixado de recolher as contribuições destinadas a terceiros, quais sejam, o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA, o Serviço Social do Comércio - SESC, o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC e o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, nas competências 08/2005 a 11/2005, 13/2005, 01/2006, 03/2006, 04/2006, 06/2006 a 12/2006, 13/2006, 01/2007 a 12/2007.

Conforme Relatório Fiscal do Auto de Infração, fls. 35/39, os valores foram constatados através das folhas de pagamento e da contabilidade da empresa.

Integram o lançamento os seguintes levantamentos:

- levantamento FPE - relativo a contribuições incidentes sobre as remunerações de segurados empregados constatadas em folhas de pagamento.
- levantamento FOP - relativo a contribuições incidentes sobre a parcela paga a segurados empregados, a título de ajuda de custo, constante da folha de pagamento e considerada pela empresa como não sujeita à incidência de contribuições previdenciárias;
- levantamento DOT - relativo a pagamentos efetuados a segurados empregados decorrentes de trabalho executado aos domingos, contabilizados na conta serviços diversos - domingos trabalhados - nº 400726/3.1.4.02.003.0003.

O lançamento totalizou o valor de R\$ 13.191,96 (treze mil, cento e noventa e um reais e noventa e seis centavos), consolidado em 06/11/2008.

A empresa teve ciência da autuação em 18/11/2008, tendo apresentado defesa tempestiva em 16/12/2008, fls. 49/72.

Afirma ter o lançamento incorrido em equívoco na aplicação da legislação ao caso concreto, exigindo contribuições contrárias a lei, ou já consideradas inexigíveis pelo

Poder Judiciário, dentre outras situações que não permitem a procedência do lançamento fiscal, terminando por colocar a impugnante em situação de prejuízo, que poderá inviabilizar suas atividades.

Refuta a multa aplicada no percentual de 30%, porquanto claramente confiscatória.

Afirma que tanto a Carta Magna como a Lei nº 9.784/99, trazem em suas disposições o princípio da finalidade, que representa a necessidade de que seja a lei interpretada e aplicada de forma que garanta a realização do fim público. Inerentemente ligadas estão a legalidade e a finalidade, permitindo inclusive a interpretação da lei em determinados casos, de forma que, mesmo vigente a norma, não seja aplicada, sob a justificativa de cumprir com a sua finalidade. Deve o aplicador da lei especificar os motivos da sua importância e se ainda cumpre com sua função no sistema.

A multa imposta, além de atingir diretamente o direito de propriedade do contribuinte, vai contra os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, onde se faz necessária a aplicação da lei com atenção ao exagero, de modo a evitar o excesso de formalismo que resulte em desproporcionalidade, que não atinge nenhuma finalidade social.

Conclui que tanto a doutrina moderna como o Supremo Tribunal Federal, determinam não seja a lei analisada exclusivamente sob a ótica do princípio da reserva legal, mas também sobre a compatibilidade das restrições estabelecidas com o princípio da proporcionalidade.

Discorre sobre a ilegalidade e inconstitucionalidade dos juros correspondentes à taxa SELIC, devendo ser aplicado o percentual de 1% ao mês, conforme determina o parágrafo 1º do artigo 161 do Código Tributário Nacional- CTN, bem como, a previsão contida no parágrafo 3º do artigo 192 da CF/88.

Insurge-se quanto ao fato de ter sido adotada como base de cálculo a remuneração dos segurados empregados. Entende que o artigo 195, aplicado em decorrência da previsão contida no artigo 240, ambos da Constituição Federal- CF/88, determina a incidência sobre a folha de salários, restando imprópria a incidência sobre as ajudas de custo ou domingos trabalhados, não consideradas como parcelas salariais.

Ademais, disso, no que pertine às ajudas de custo, o artigo 457, parágrafo 2º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, expressamente exclui do salário esta parcela.

Quanto aos domingos trabalhados, entende que a previsão contida nas convenções coletivas de trabalho, do período de 2005 a 2008, de que os valores recebidos a este título não integram o salário para qualquer efeito legal, seria suficiente para afastar a incidência das contribuições previdenciárias. Considera que, uma vez homologada a convenção coletiva de trabalho pelo Ministério do Trabalho e Emprego, tem força de lei.

Ademais disso, em se tratando os domingos não trabalhados de direito integrante do patrimônio do trabalhador, se esse direito não for satisfeito, as importâncias equivalentes destinam-se a reparar o dano ao direito de afastamento garantido por lei, o que configura indenização, não sujeita à incidência tributária, conforme decisão proferida pelo TRF 4ª Região - 1ª Turma - Apelação Civil, 2002.04.011020282-9/RS.

Conclui pela inexigibilidade das contribuições incidentes sobre pagamentos de ajudas de custo e domingos trabalhados, haja vista a determinação contida no artigo 110 do CTN, que veda sejam alterados o alcance destas definições legais, configurando-se em inconstitucionalidade e ilegalidade.

Discorre sobre a inexigibilidade da contribuição devida ao INCRA, em razão de ter sido extinta com o advento da Lei nº 8.212/91. Transcreve trechos de decisões judiciais pela inexigibilidade da contribuição em tela.

No que tange ao SEBRAE afirma tratar-se de contribuição autônoma de interesse de categoria profissional, e não de um simples adicional. Tratando-se de contribuição de interesse de categoria profissional, criada posteriormente à CF/88 sujeita-se, à determinação contida no artigo 149 da CF/88, quanto à necessidade de haver relação entre o sujeito passivo e a contribuição instituída, bem como, pela exigência de lei complementar na sua criação. Não sendo a impugnante beneficiária do serviço do SEBRAE, pois não se enquadra como micro e pequena empresa, a quem se destina a exigência não caberia figurar no pólo passivo da exigência. Ademais disso, constitui inconstitucionalidade a sua instituição mediante lei ordinária.

Requer, face aos equívocos cometidos pela fiscalização seja julgada procedente a impugnação, reconhecendo a improcedência do lançamento, para o cancelamento e a desconstituição da totalidade do crédito tributário apurado.

Anexa às fls. 84/139, cópias da convenção coletiva de trabalho 2007/2008 e desta autuação.

E o relatório.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão ao contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/12/2007

Auto de Infração DEBCAD nº 37.165.730-0

1. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. A constitucionalidade e legalidade das leis é vinculada para a Administração Pública. 2. PARCELAS REMUNERATÓRIAS. Constitui fato gerador da obrigação principal a totalidade da remuneração do segurado empregado, excluídas apenas, as parcelas expressamente definidas em lei. 3. JUROS E MULTA DE MORA. As contribuições sociais não recolhidas no prazo legal sujeitam-se aos juros e à multa, de caráter irrelevável.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O interessado interpôs recurso voluntário às fls. 155 a 171, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações.

Observe, de logo que a autuação deveu-se ao fato da contribuinte ter deixado de recolher as contribuições destinadas a terceiros, quais sejam, o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

- INCRA, o Serviço Social do Comércio - SESC, o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC e o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, nas competências 08/2005 a 11/2005, 13/2005, 01/2006, 03/2006, 04/2006, 06/2006 a 12/2006, 13/2006, 01/2007 a 12/2007.

Em seu recurso voluntário, a recorrente levanta questionamentos relacionados ao caráter confiscatório da multa aplicada, à base de cálculo das contribuições exigidas, à inexigibilidade das contribuições do Incra e do Sebrae e solicita a aplicação da retroatividade benéfica.

Por questões didáticas, entendo prudente a análise dos questionamentos da recorrente em tópicos separados:

1 – DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA

Segundo a recorrente, apesar de restar plenamente caracterizado o cunho confiscatório da multa ora combatida, os julgadores entenderam por mantê-la, sob o fundamento de que a administração pública cumpre a lei, não cabendo afastar ou diminuir a aplicação da penalidade sem a previsão legal.

Sobre a discussão relacionadas às ilegalidades e / ou inconstitucionalidades, para confirmar o acerto da decisão de piso, tem-se a súmula CARF nº 2, que reza:

Súmula CARF nº 2

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

Portanto, não devem ser acolhidos os argumentos da contribuinte.

2 – DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES EXIGIDAS

A recorrente demonstra insatisfação no tocante ao fato de que a Fiscalização incluiu parcelas estranhas à base de cálculo das contribuições, contrárias ao aspecto quantitativo disposto na Constituição Federal, argumentando que no caso, as exações destinadas a "outras entidades" (terceiros) não têm o mesmo fundamento constitucional daquelas reservadas exclusivamente à Seguridade Social, pois não guardam previsão no respectivo art. 195, sendo que o referido artigo trata exclusivamente das contribuições direcionadas unicamente ao custeio da Seguridade Social, enquanto os tributos em comento têm outro destino.

O principal argumento utilizado pela recorrente no sentido de afastar a autuação diz respeito à cláusula segunda da convenção coletiva de trabalho, que a convenção coletiva de trabalho não é convenção entre particulares, pois, Convenção Coletiva de Trabalho, onde o próprio poder público, através do Ministério do Trabalho e Emprego, a homologa.

Discordo do entendimento da contribuinte, primeiro porque da leitura literal da referida convenção de trabalho, tem-se que a mesma é taxativa ao mencionar que as formas de indenização seriam em vales-alimentação, vales-refeição, cesta básica e/ou espécie em valor equivalente a R\$ 22,00 (vinte e dois reais) por domingo de trabalho. No caso, a isenção seria apenas dos benefícios pagos "in natura" e não em valores monetários, devendo estes fazer parte das contribuições previdenciárias. Segundo, conforme mencionado pela decisão recorrida,

porque convenção coletiva de trabalho não é lei e, no caso, de acordo com o artigo 176 do Código Tributário Nacional, a isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Ademais, considerando que a contribuinte não apresentou novos argumentos ou elementos de prova ou apontou qualquer omissão, e considerando também a clareza e precisão da decisão recorrida em relação aos demais argumentos deste tópico, utilizo-a como minhas razões de decidir, o qual faço com a transcrição, a seguir, dos trechos pertinentes:

Das parcelas integrantes do salário-de-contribuição

A impugnante entende não integrarem o salário-de-contribuição as parcelas pagas a título de domingos trabalhados e ajudas de custo. Quanto aos domingos trabalhados afirma tratar-se de parcela não integrante da remuneração, conforme previsão de contida nas convenções coletivas de trabalho, devidamente homologadas pelo Ministério do Trabalho e Emprego, o que bastaria para afastar a incidência das contribuições previdenciárias. uma vez que tem força de lei.

O artigo 28, inciso 1, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.528/97, define salário-de-contribuição, para o segurado empregado, como "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".

Já o parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 enumera, de forma exaustiva, as parcelas não integrantes do salário-de-contribuição.

Como se observa, a legislação aplicável à espécie determina, em um primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições sobre a remuneração total do segurado empregado, qualquer que seja a sua forma. Somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não incidência dessas exações. Por outras palavras, por se tratar de exceção à regra, a interpretação do parágrafo 9.º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 deve ser feita de maneira restritiva, nunca extensiva, de sorte que, para que determinada vantagem decorrente da relação laboral não componha o salário-de-contribuição respectivo, há a necessidade de expressa previsão legal.

Aliás, nem poderia ser de outra forma, porquanto, primeiro, nos termos do artigo 97, inciso VI, combinado com o artigo 175, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional - CTN, somente a lei pode estabelecer hipótese de exclusão, ou, mais especificamente, de isenção do pagamento de contribuições sociais; e, segundo, o artigo 111 do CTN determina sejam interpretados literalmente os dispositivos legais que disponham sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias.

No tocante à previsão nas convenções coletivas de trabalho, excluindo do salário o valor pago relativo a domingos trabalhados cabe referir estas convenções não têm o condão de alterar o alcance da previsão legal contida na Lei n.º 8.212/91.

Quanto às ajudas de custo, lançadas no levantamento FOP, nas competências 01/2007 a 12/2007, sofrem incidência por não se configurarem na parcela prevista na alínea "g" do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, a qual exclui da incidência apenas "a

ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do artigo 470 da CLT;

Em não havendo a comprovação no sentido de se tratarem de parcelas que a lei expressamente consignou como sem incidência das contribuições previdenciárias, tampouco acerca da natureza indenizatória destes pagamentos ou mesmo de se configurarem como ressarcimento de despesas, os valores pagos por serviços executados aos domingos bem como as ajudas de custo, tem natureza remuneratória, pois tratam-se de contraprestação por serviço executado, integrantes da remuneração do segurado empregado.

Quanto à alegação de incorreção da base de cálculo adotada, a impugnante não indica nenhum ponto de discordância ou anexa qualquer documento comprovando incorreção nos valores considerados para fins de incidência.

Ressalte-se que o artigo 195 da Constituição Federal, ao prever as contribuições sociais como fonte de financiamento da seguridade social, em seu inciso I, na redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998, estabeleceu como base de incidência a totalidade da remuneração do segurado e não apenas a folha de salários, conforme se verifica a seguir:

"I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei. incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; " (sem grifos o original).

Portanto, não procede a alegação de que inexistente fundamento para a cobrança da contribuição com base nas remunerações dos segurados empregados.

3 – DA INEXIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES AO INCRA E SEBRAE

Segundo a recorrente, a nova Carta Constitucional pois fim à dicotomia entre Previdência Social Urbana e Previdência Social Rural, prevendo que a Seguridade como um todo seria custeada dentre outras, por contribuições dos empregadores sobre a folha de salário e que nessa esteira, é incontroverso o entendimento de que tais contribuições caíram quando da instituição do novo Plano de Custeio da Previdência Social pela Lei nº 8.212/91 e, sendo assim, não há que se falar da subsistência de qualquer outra contribuição a cargo de empresas urbanas e rurais, fora das previstas nos artigos 22, 23 e 25 da Lei 8.212/91. No caso da contribuição para o Sebrae, argumenta que a contribuição ao SEBRAE, desrespeitou o requisito formal da lei complementar, já que foi criado por meio de lei ordinária, sendo inconstitucional também por este motivo.

Discordo da recorrente, pois seus argumentos são de cunho relacionados à ilegalidades e / ou constitucionalidades de leis tributárias e este tema, conforme já tratado no item anterior, escapa à competência deste órgão administrativo de julgamento.

No caso da contribuição destinada ao INCRA, vê-se que a mesma é prevista no artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.146 de 1970, que manteve o adicional à contribuição previdenciária das empresas, originalmente instituído no § 4º do artigo 6º da Lei nº 2.613 de 1955. A alíquota de 0,2% foi determinada pelo inciso II do artigo 15 da Lei Complementar nº 11 de 1971.

O Superior Tribunal de Justiça pacificou a legitimidade da cobrança da parcela de 0,2% destinada ao INCRA, eis que a contribuição não foi extinta pela Lei nº 7.787 de 1989, nem pela Lei nº 8.212 de 1991, conforme se depreende do seguinte excerto da ementa do REsp nº

977.058/RS, de relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado pela 1ª Seção do STJ em 22/10/2008, na sistemática dos recursos repetitivos:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA. ADICIONAL DE 0,2%. NÃO EXTINÇÃO PELAS LEIS 7.787/89, 8.212/91 E 8.213/91. LEGITIMIDADE.

(...)

7. A evolução histórica legislativa das contribuições rurais denota que o Funrural (Prorural) fez as vezes da seguridade do homem do campo até o advento da Carta neo-liberal de 1988, por isso que, inaugurada a solidariedade genérica entre os mais diversos segmentos da atividade econômica e social, aquela exação restou extinta pela Lei 7.787/89.

8. Diversamente, sob o pálio da interpretação histórica, restou hígida a contribuição para o Incra cujo desígnio em nada se equipara à contribuição securitária social.

9. Consequentemente, resta inequívoca dessa evolução, constante do teor do voto, que: (a) a Lei 7.787/89 só suprimiu a parcela de custeio do Prorural; (b) a Previdência Rural só foi extinta pela Lei 8.213, de 24 de julho de 1991, com a unificação dos regimes de previdência; (c) entretanto, a parcela de 0,2% (zero vírgula dois por cento) – destinada ao Incra – não foi extinta pela Lei 7.787/89 e tampouco pela Lei 8.213/91, como vinha sendo proclamado pela jurisprudência desta Corte.

(...)

A tese firmada em sede de recurso repetitivo sobre a natureza jurídica e validade da contribuição ao INCRA pelas empresas urbanas está também consolidada na Súmula nº 516 do STJ:

Súmula STJ nº 516

A contribuição de intervenção no domínio econômico para o Incra (Decreto-Lei n. 1.110/1970), devida por empregadores rurais e urbanos, não foi extinta pelas Leis ns. 7.787/1989, 8.212/1991 e 8.213/1991, não podendo ser compensada com a contribuição ao INSS.

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, sendo válida sua cobrança independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte, ou seja, admite-se referibilidade indireta quanto à sujeição passiva, em que os contribuintes eleitos pela lei não são necessariamente os beneficiários diretos do resultado da atividade a ser custeada com o tributo.

Sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal proferiu em 8/4/2021 decisão ao apreciar o Tema de Repercussão Geral nº 495:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Contribuição ao INCRA incidente sobre a folha de salários. Recepção pela CF/88. Natureza jurídica. Contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Referibilidade. Relação indireta. Possibilidade. Advento da EC nº 33/01, incluindo o § 2º, III, a, no art. 149 da CF/88. Bases econômicas. Rol exemplificativo. Contribuições interventivas incidentes sobre a folha de salário. Higidez.

1. Sob a égide da CF/88, diversos são os julgados reconhecendo a exigibilidade do adicional de 0,2% relativo à contribuição destinada ao INCRA incidente sobre a folha de salários.
 2. A contribuição ao INCRA tem contornos próprios de contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE). Trata-se de tributo especialmente destinado a concretizar objetivos de atuação positiva do Estado consistentes na promoção da reforma agrária e da colonização, com vistas a assegurar o exercício da função social da propriedade e a diminuir as desigualdades regionais e sociais (arts. 170, III e VII; e 184 da CF/88).
 3. Não descaracteriza a exação o fato de o sujeito passivo não se beneficiar diretamente da arrecadação, pois a Corte considera que a inexistência de referibilidade direta não desnatura as CIDE, estando, sua instituição “jungida aos princípios gerais da atividade econômica”.
 4. O § 2º, III, a, do art. 149, da Constituição, introduzido pela EC nº 33/2001, ao especificar que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico “poderão ter alíquotas” que incidam sobre o faturamento, a receita bruta (ou o valor da operação) ou o valor aduaneiro, não impede que o legislador adote outras bases econômicas para os referidos tributos, como a folha de salários, pois esse rol é meramente exemplificativo ou enunciativo.
 5. É constitucional, assim, a CIDE destinada ao INCRA devida pelas empresas urbanas e rurais, inclusive, após o advento da EC nº 33/01.
 6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.
 7. Tese fixada para o 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”.
- (RE 630898, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-089 DIVULG 10-05-2021 PUBLIC 11-05-2021)

Logo, a contribuição para o INCRA é devida pelas empresas em geral, independente da atividade exercida.

Não é procedente também a alegação de que a empresa não estaria obrigada ao recolhimento da contribuição para o SEBRAE.

Conforme entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, a contribuição para o SEBRAE, prevista no artigo 8º, § 3º da Lei nº 8.029 de 1990, configura contribuição de intervenção no domínio econômico, sendo insubsistentes as alegações no sentido de ser indevida em face da empresa estar fora do âmbito de atuação do SEBRAE ou mesmo por não estar enquadrada como pequena ou microempresa, conforme excerto abaixo reproduzido:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O SEBRAE. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. SEST/SENAT. MICRO E PEQUENA EMPRESA.

Esta colenda Corte, no julgamento do RE 396.266, Rel. Min. Carlos Velloso, consignou o entendimento de que a contribuição para o SEBRAE configura contribuição de intervenção no domínio econômico. Logo, são insubsistentes as alegações da agravante

no sentido de que empresa fora do âmbito de atuação do SEBRAE, por estar vinculada a outro serviço social (SEST/SENAT) ou mesmo por não estar enquadrada como pequena ou microempresa, não pode ser sujeito passivo da referida contribuição. Precedente: RE 396.266, Rel. Min. Carlos Velloso. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF, 1ª T. RE-AgR 401.823/SC. Rel. Min. Carlos Britto. DJ 11.02.2005, p. 09)

Do mesmo modo, o Supremo Tribunal Federal já pacificou o entendimento da desnecessidade de referibilidade direta entre a exação e a contraprestação direta em favor do contribuinte, ou seja, é irrelevante não ser micro e pequena empresa, conforme decidido no julgamento do RE 635.682, com repercussão geral, a definir o Tema 227:

TEMA - Reserva de lei complementar para instituir contribuição destinada ao SEBRAE.

TESE: A contribuição destinada ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - Sebrae possui natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico e não necessita de edição de lei complementar para ser instituída.

DESCRIÇÃO: Agravo de instrumento interposto contra decisão que inadmitiu recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 146, III, a; 154, I; e 195, § 4º; da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do art. 8º, § 3º, da Lei nº 8.029/90, que instituiu a contribuição destinada ao SEBRAE..

“EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Tributário. 3. Contribuição para o SEBRAE. Desnecessidade de lei complementar. 4. Contribuição para o SEBRAE. Tributo destinado a viabilizar a promoção do desenvolvimento das micro e pequenas empresas. Natureza jurídica: contribuição de intervenção no domínio econômico. 5. Desnecessidade de instituição por lei complementar. Inexistência de vício formal na instituição da contribuição para o SEBRAE mediante lei ordinária. 6. Intervenção no domínio econômico. É válida a cobrança do tributo independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte. 7. Recurso extraordinário não provido. 8. Acórdão recorrido mantido quanto aos honorários fixados.” (RE 635.682/RJ, rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 25/4/2013, acórdão publicado no DJe de 24/5/2013)

Destaque-se, por fim, que no julgamento do RE-RG 603624 em 23/09/2020 (Tema 325 - Subsistência da contribuição destinada ao SEBRAE, após o advento da Emenda Constitucional nº 33, de 2001) definiu-se a tese: "As contribuições devidas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI com fundamento na Lei 8.029/1990 foram recepcionadas pela EC 33/2001"

4 – DA RETROATIVIDADE BENIGNA

Segundo a recorrente, uma vez que o julgador de primeira instância ao tratar sobre a retroatividade benigna, ao mencionar apenas que “Tendo em vista a alteração no cálculo da multa, prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 11.941/09, a análise do seu valor com vistas à verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento do crédito tributário, conforme disposto no parágrafo 4º do artigo 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14 de 04/12/2009, publicada no DOU de 08/12/2009”, estaria cabalmente caracterizando o CERCEAMENTO À DEFESA, devendo ser desconstituído o julgado nesse ponto, pois totalmente omissos, pois não houve a análise dos argumentos postos na impugnação realizada pela Recorrente, devendo o processo retornar ao primeiro grau para receber a devida prestação jurisdicional.

Entendo não ser o caso de ter havido o cerceamento do direito de defesa, mesmo assim, tratarei, a seguir, sobre o tema relacionado à retroatividade benigna.

Portanto, no que diz respeito à aplicação da anterioridade benéfica, mesmo concordando com o direcionamento adotado pelo acórdão recorrido, entendo que assiste razão em parte à contribuinte, pois, na apuração do valor devido, deve ser acatada a retroatividade benéfica a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Como razões de decidir, utilizo-me de parte dos argumentos exarados através do acórdão número 2201-008.973, desta turma de julgamento, datado de 09 de agosto de 2021, cujos trechos pertinentes, transcrevo a seguir:

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a

expressão "lançamento de ofício", o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatário e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações. entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf nº 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 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 nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 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 nº 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade de votos, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestação e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º. da Portaria PGFN Nº 502/2016). 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 nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 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 nº 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 nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AsInt no REsp 1341733.-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 1645280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI Nº 11315/2020/ME.

O referenciado Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Vale ressaltar que o cancelamento da súmula Carf 119 ainda não foi publicado, o que, por expressa previsão regimental, exigiria a aplicação de seus termos por parte dos membros desta Turma. Entretanto, o cenário em que a súmula em tela foi editada se mostra

absolutamente incompatível com o verificado nesta data e, muito embora os termos da legislação que rege a matéria evidencie que a manifestação da PGFN acima citada não vincula a análise levada a efeito por este Colegiado, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

Assim, ainda que não publicado o cancelamento da Súmula 119 e da não vinculação desta Turma ao Parecer SEI nº 11315/2020, a observação de tal manifestação da PGFN impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciaria mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da Fazenda.

Portanto, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contranotificações e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que

fixa o percentual máximo de multa moratória em 20% mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, no caso dos autos, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea "c", inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09:

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. 32-A da mesma Lei:

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo o que consta nos autos, conheço do presente recurso, para dar provimento, para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação das multas previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita