



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13888.002452/2008-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.978 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de dezembro de 2022
Recorrente DEDINI S/A INDUSTRIAS DE BASE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/12/2006

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS. ARRECADAÇÃO.

A arrecadação das contribuições para outras Entidades e Fundos Paraestatais deve seguir os mesmos critérios estabelecidos para as contribuições Previdenciárias (art. 3º, § 3º da Lei nº 11.457 de 2007).

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Se o Relatório Fiscal e as demais peças dos autos demonstram de forma clara e precisa a origem do lançamento, não há que se falar em nulidade decorrente de uma suposta falta de indicação da materialidade ou falta de comprovação da ocorrência do fato gerador da contribuição destinada a outras Entidades/Terceiros.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELA PAGA SEGURADOS A TÍTULO DE ABONO SALARIAL. CARÁTER HABITUAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas aos segurados, constantes em folhas de pagamento, intitulada de “abono salarial”, concedidas de forma habitual.

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.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS AO INCRA, SEBRAE E SALÁRIO-EDUCAÇÃO. INCIDÊNCIA. PREVISÃO EM LEI.

O Poder Judiciário já se manifestou sobre o tema de que são constitucionais e legítimas as contribuições destinadas a outras Entidades ou Fundos: INCRA, SEBRAE e Salário-Educação.

ALEGAÇÕES DE VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

Ao CARF é vedado analisar alegações de violação a princípios constitucionais e não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LANÇAMENTOS DE OFÍCIO RELATIVOS A FATOS GERADORES ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI Nº 11.941 DE 2009.

Restou pacificada no STJ a tese de que deve ser aplicada a retroatividade benéfica da multa prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 27 de maio 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, afastando a aplicação do artigo 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 artigo 35-A da Lei 8.212 de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941 de 2009, sob pena de afronta ao disposto no artigo 144 do CTN.

TAXA SELIC. JUROS DE MORA. APLICAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 04.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

JURISPRUDÊNCIA. EFICÁCIA NORMATIVA.

Somente devem ser observados os entendimentos jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

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.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

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

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 184/210) interposto contra decisão no acórdão da 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) de fls. 172/180, que julgou a impugnação procedente em parte, mantendo em parte o crédito

tributário formalizado no AI - Auto de Infração – DEBCAD n.º 37.160.902-0, consolidado em 17/06/2008, no montante de R\$ 109.389,73, já incluídos multa e juros (fls. 2/12), acompanhado do Relatório do Auto de Infração (fls. 20/22), referente às contribuições sociais devidas à Terceiros (FNDE, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas pela pessoa jurídica aos segurados empregados, em relação à competência 12/2006.

Do Lançamento

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fl. 173):

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização, em relação ao contribuinte acima identificado, no montante de R\$109.389,73 (valor consolidado em 17/06/2008), incluindo a contribuição devida pela empresa destinada aos terceiros (FNDE, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), incidente sobre os valores constantes em folha de pagamento da empresa, na competência 12/2006.

Consta no Relatório Fiscal de fls. 19/21 que o fato gerador ocorreu com o pagamento / crédito dos valores lançados a título de "gratificação não ajustada" em folha de pagamento específica — "Evento 146" sem a incidência de contribuição previdenciária.

A folha de pagamento que serviu de suporte ao presente lançamento encontra-se anexada às fls. 24/27.

(...)

Registre-se, ainda, que no “Relatório do Auto de Infração” consta a informação de que durante a ação fiscal foram emitidos os autos abaixo especificados (fl. 21):

(...)

11. Durante esta Ação Fiscal foram lavrados os seguintes documentos (AI), incluindo este:

AI/DebCad **37.160.899-6** de contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a título de Abono Salarial, AI/DebCad **37.160.900-3** de contribuições para Terceiros incidentes sobre os valores pagos a título de Abono Salarial, AI/DebCad **37.160.901-1** de contribuições previdenciárias incidentes sobre remunerações pagas a empregados a título de Gratificação não Ajustada, AI/DebCad **37.160.902-0** de contribuições para Terceiros incidentes sobre remunerações pagas a título de Gratificação não Ajustada, AI/Debcad **37.160.903-8** — Contribuições previdenciárias a título de PLR- Participação nos Lucros ou Resultados, AI/DebCad **37.160.904-6** de contribuições para Terceiros incidentes sobre pagamentos efetuados a título de **PLR** — Participação nos Resultados, AI/DebCad **37.160.905-4** de contribuições para Terceiros incidentes sobre pagamentos a título de caracterização como empregado, AI/DebCad **37.160.906-2** e **37.160.908-9** de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de caracterização como empregado, AI/DebCad **37.160.907-0** por ter a empresa deixado de declarar fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP.

(...)

Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado pessoalmente do lançamento em 27/06/2008 (fl. 2) e apresentou em 29/07/2008 (fl. 139) sua impugnação (fls. 30/56), acompanhada de documentos (fls. 57/137), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão da DRJ (fls. 173/175):

(...)

A empresa notificada, por seu procurador constituído, apresentou defesa tempestiva alegando, em síntese, os seguintes fatos.

Alega, inicialmente, manter convênio para arrecadação direta das contribuições ao FNDE, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE, cuja vigência alberga o período autuado.

Assim, a auditoria fiscal não detém competência para exigir o recolhimento de tais contribuições, incumbindo-lhe, no máximo, a emissão de representação administrativa.

Entende que o Decreto n.º 6.003/06 e a Lei n.º 11.457/07 não têm o condão de retirar a competência do FNDE para fiscalizar e arrecadar a contribuição do salário educação. Isso porque o decreto, por sua função legislativa, não possui capacidade legal de modificar a legitimidade para a arrecadação e cobrança da contribuição e a Lei n.º 11.457/07 não revogou os convênios até então firmados (artigo 48).

Mesmo que não prospere os argumentos acima expostos, entende que os pagamentos objeto da presente autuação fiscal não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Isso porque a autoridade administrativa deixou de comprovar a materialização da pretensa obrigação tributária em discussão. Que em momento algum foram esclarecidos os elementos que levaram a fiscalização a entender que a gratificação paga pela empresa aos seus empregados tinha a natureza remuneratória. Entende que qualquer exigência tributária não pode estar calcada em mera presunção, afirmando a ilegalidade da exigência fiscal.

Argumenta que qualquer verba só integrará a base de cálculo das contribuições previdenciárias se representar uma contraprestação pelos serviços prestados ou for paga com habitualidade. Que a verba denominada 'gratificação não ajustada' não possui natureza remuneratória, pois não substitui ou complementa a remuneração dos empregados e não se prestou a retribuir o trabalho. Foi paga aos empregados por mera liberalidade, para homenagear o empregado e valorizar a imagem da empresa. Jamais poderia ser considerada verba habitual, pois foi realizada uma única vez.

Entende, ainda, que o pagamento em questão encontra-se abrangido pela isenção estabelecida no artigo 28, §9º, alínea "e", item 7 da Lei 1108.212/91.

Em relação à contribuição para terceiros, afirma que aquelas destinadas ao SEBRAE e ao INCRA possuem a natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico, enquanto as contribuições ao SESC, SENAC e FNDE são contribuições sociais.

Menciona o artigo 149 da Constituição Federal, argumentando que o seu §2º trata das possíveis bases de cálculo e alíquotas que poderão ser conferidas às contribuições sociais ou interventivas que vierem a ser instituídas; e que o dispositivo não autoriza a incidência de contribuição social ou interventiva sobre a folha de salários ou demais rendimentos. Conclui, assim, pela inconstitucionalidade das contribuições destinadas aos terceiros, uma vez que utilizam como base de cálculo a folha de salários.

Aduz o descabimento da utilização da taxa Selic para o cálculo dos juros devidos, afirmando que a mesma visa a remuneração do investidor, não podendo ser aplicada como sanção pelo atraso no cumprimento de uma obrigação. Que a Selic não foi criada e definida em lei, ofendendo o princípio constitucional da legalidade, bem como o disposto no artigo 161, §1º do Código Tributário Nacional.

Mesmo que se considere lícita a pretensão creditória do fisco, entende ser ilegal e arbitrária a imputação de responsabilidade solidária aos diretores da empresa, mencionando as disposições previstas nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. Transcreve jurisprudência sobre o tema.

Menciona, ainda, o artigo 13 e parágrafo único da lei n.º 8.620/93, o qual determina a responsabilidade solidária dos diretores somente quando provado pelo fisco o inadimplemento das obrigações por dolo ou culpa, o que jamais ficou configurado.

Requer, finalmente, a improcedência do Auto de Infração em tela, com a conseqüente extinção do crédito tributário nele consubstanciado.

Requer, ainda, a exclusão dos diretores do pólo passivo da presente autuação.

DA DILIGÊNCIA

Tendo em vista os documentos apresentados pela impugnante, os autos foram encaminhados à autoridade fiscal competente para análise e manifestação.

O auditor fiscal autuante apresentou manifestação às fls. 154, informando que a empresa comprovou a existência de convênio para recolhimento direto das contribuições destinadas ao SESI e SENAI, os quais devem ser excluídos do presente lançamentos fiscal.

Apesar da existência de convênio com o FNDE, afirma estar mantendo os valores lançados, já que os valores não foram objeto de recolhimento.

DA MANIFESTAÇÃO COMPLEMENTAR

Concedido o prazo de 10 dias para manifestação da autuada acerca da diligência realizada, a mesma apresentou o documento de fls. 159/162 aduzindo, em síntese, que em virtude da existência de convênio com o FNDE, o agente fiscal não detém competência para exigir o recolhimento do salário educação, independentemente da impugnante ter comprovado ou não o seu recolhimento. Incumbiria ao agente fiscal, no máximo, emitir representação administrativa.

Reafirma, em seguida, os argumentos já expostos em sua impugnação.

Requer, finalmente, a revisão da multa de mora, ante a superveniência da Medida Provisória n.º 449/08.

Da Decisão da DRJ

A 8ª Turma da DRJ/RPO, em sessão de 22 de setembro de 2009, no acórdão n.º 14.26.116 (fls. 172/180), julgou a impugnação procedente em parte para excluir da tributação os valores lançados a título de contribuições devidas ao SESI e SENAI, em virtude da empresa autuada possuir, no período objeto do lançamento fiscal, convênio para recolhimento da contribuição diretamente ao SESI e ao SENAI, sem a intermediação da Receita Federal do Brasil. Abaixo segue reproduzida a menta do acórdão (fl. 172):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/12/2006

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELA PAGA AOS SEGURADOS A TÍTULO DE 'GRATIFICAÇÃO NÃO AJUSTADA'. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas aos segurados, constantes em folha de pagamento, a título de 'gratificação não ajustada', por ausência de expressa previsão legal excluindo referida verba da hipótese de incidência.

TAXA DE JUROS. APLICAÇÃO DA SELIC.

É válida a taxa de juros cobrada pela SELIC por ser amparada pelo artigo 34 da lei n.º 8.212/91.

PÓLO PASSIVO DA AUTUAÇÃO. RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS. AUSÊNCIA DE IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE AOS SÓCIOS NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

A indicação, em relatório específico, dos dirigentes da empresa autuada não enseja a sua inclusão no pólo passivo da autuação fiscal, tendo por finalidade indicar as pessoas físicas e jurídicas que figuram como representantes legais do sujeito passivo.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS A TERCEIROS. SESI E SENAI. CONVÊNIO PARA RECOLHIMENTO DIRETO.

Confirmada a existência de convênio para o recolhimento das contribuições diretamente ao SESI e SENAI, devem, as mesmas, ser objeto de exclusão do crédito tributário constituído.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão por via postal em 28/01/2010 (AR de fl. 183) e interpôs recurso voluntário em 26/2/2010 (fls. 184/210), acompanhado de documentos (fls. 211/227), em apertada síntese, com os mesmos argumentos da impugnação, alegando o que segue:

(...)

II — PRELIMINARMENTE

II.1 — Do Cancelamento da Multa Majorada pelo Decurso de Tempo

II.2 — Do Convênio Firmado pela Recorrente com FNDE

II.3 - Da Nulidade da Autuação Fiscal — Ausência de Comprovação da Materialidade da Suposta Obrigação Tributária

III - DO DIREITO

III.1 - Da Hipótese de Incidência das Contribuições de "Terceiros"

III.2 - Dos Pagamentos Efetuados a Título de Gratificação Não Ajustada

III.3 — Da Não Exigência das Contribuições de Terceiros a Partir da Emenda Constitucional n.º 33

III.3.1 - Conclusões a Exigibilidade das Chamadas "Contribuições a Terceiros"

III.4 - Do Descabimento da Taxa SELIC

IV — DOS PEDIDOS

Requer o recebimento e provimento do presente recurso, para que seja reformada parcialmente a decisão recorrida, cancelando-se integralmente a exigência das contribuições de terceiro objeto do presente processo.

Caso assim não se entenda, requer-se, ao menos, seja afastada a aplicação da taxa SELIC e a exigência dos juros sobre a multa aplicada.

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Do Cancelamento da Multa Majorada pelo Decurso de Tempo

O Recorrente alega não haver motivo legal que permita a cobrança da multa majorada no tempo, devendo ser aplicada ao caso, em atenção ao artigo 106 do CTN, multa prevista no artigo 61 da Lei n.º 9.430 de 1996.

Inicialmente impende ressaltar que a multa lançada se deu em conformidade com a legislação de regência à época dos fatos¹, restando à autoridade fiscal o dever de aplicá-la sob

¹ LEI N.º 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

pena de responsabilidade funcional, uma vez que a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória.

Deste modo, não cabe aqui a análise acerca da legalidade ou mesmo constitucionalidade da lei tributária, que por força da Constituição Federal, atribuiu a competência aos órgãos do Poder Judiciário (reserva constitucional de jurisdição) para expedir o ato formal de declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos.

Tal entendimento encontra-se pacificado neste Conselho Administrativo, consolidado na Súmula CARF n.º 2, de observância obrigatória por seus membros:

Súmula CARF n.º 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

A MP n.º 449 de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941 de 27 de maio de 2009, entre outras providências, alterou a Lei n.º 8.212 de 1991, promovendo substanciais mudanças no cálculo e aplicação da multa, com a inclusão do artigo 35-A na Lei n.º 8.212 1991², que determina para os casos e lançamento de ofício das contribuições previdenciárias a aplicação das disposições contidas no artigo 44 da Lei n.º 9.430 de 1996.

A retroatividade benéfica foi tema de manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional na Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, em que restou dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nos termos do artigo 2º, VII e § 4º da Portaria PGFN n.º 502 de 2016, conforme ementa e excertos abaixo reproduzidos:

Retroatividade benéfica do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009. Multa moratória incidente sobre contribuições previdenciárias em atraso. Percentual que se aplica aos casos de lançamento de ofício relativo a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212, de 1991 (incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

Jurisprudência consolidada do STJ em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

Inclusão na lista de dispensa de contestação e recursos de que trata o art. 2º, VII e §4º, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016.

Processo SEI n.º 10951.101541/2019-87

(...)

14. Ante o exposto, com fulcro no art. 2º, VII, § 4º, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016, considerando o entendimento consolidado do Egrégio Superior Tribunal de Justiça,

(...)

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

(...)

² Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).

propõe-se a **inclusão** na lista de dispensa de contestar e recorrer da PGFN do tema a seguir:

1.26. Multas

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

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

A Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que analisou a proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN nº 502 de 12 de maio de 2016 foi contestada pela Nota Cosit nº 189, de 28 de junho de 2019, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e do e-mail s/n, de 13 de maio de 2020, da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região. Tal contestação foi submetida à análise e resultou no Parecer SEI nº 11315/2020/ME, que ratificou a referida Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, conforme ementa e excertos abaixo reproduzidos:

Retroatividade benéfica do percentual de multa moratória previsto no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991. Nota Cosit nº 189, de 28 de junho de 2019. Questionamentos da PRFN 3ª Região.

Ratificação da Nota SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME. Item 1.26, alínea “c”, da lista de dispensa da PGFN. Manutenção do tema em lista. Parecer encaminhado à aprovação do PGFN para fins da art. 19-A, *caput* e inciso III, da Lei nº 10.522, de 2002.

Processo SEI nº 10951.101541/2019-87

(...)

7. Como é cediço, a análise sobre a viabilidade de inclusão de tema em lista nacional de dispensa de contestar e de recorrer da PGFN decorre da existência de farta jurisprudência dos Tribunais Superiores em sentido contrário ao entendimento defendido, em juízo, pela Fazenda Nacional.

8. A dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos visa prestigiar os princípios da economia e da eficiência, ao se concluir que a persistência em tese contrária à pacificada pelos Tribunais Superiores apenas gera prejuízo aos cofres públicos, já que inexistente perspectiva de vitória.

9. De modo algum, implica na modificação da posição jurídica sustentada pela PGFN na defesa judicial da União – apenas se reconhece que a interposição de futuros recursos

às respectivas ações se revela inútil diante da consolidada jurisprudência dos Tribunais, sem probabilidade nenhuma de êxito.

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

11. Ao examinar a viabilidade da presente dispensa recursal, a CRJ lavrou a Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, relatando que a PGFN já defendeu, em juízo, a diferenciação do regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna, conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade:

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo **lançamento de ofício**, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei n.º 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei n.º 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito. (grifos no original)

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 n.º 8.212, de 1991, com a redação da Lei n.º 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 n.º 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei n.º 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória n.º 449, de 2008). Consequentemente, a Corte defende a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN. Nessas hipóteses, a jurisprudência pacífica do STJ afasta a aplicação do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. Assim, o art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, incidiria apenas sobre os lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN ("O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada").

(...)

18. Por fim, cumpre deixar registrado, para que não haja dúvidas sobre a matéria, que a dispensa tratada na Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME é específica para débitos previdenciários e é restrita a fatos geradores ocorridos até o advento da Lei n.º 11.941, de 2009, que incluiu o art. 35-A na Lei n.º 8.212, de 1991.

19. Ante o exposto, considerando o entendimento consolidado da Corte Superior de Justiça e a inexistência, no momento, de possibilidade de reversão da tese firmada pelo STJ, opina-se pela ratificação da Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e manutenção do presente tema na lista nacional de dispensa de contestar e de recorrer da PGFN.

20. Apresentadas as considerações acima, ratifica-se a inclusão já feita em lista de dispensa de contestar e recorrer do tema 1.26, alínea "c" (*Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212/1991*) e, por conseguinte, recomenda-se o encaminhamento do presente expediente à Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e à Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, para ciência, além da Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União e do FGTS – CDA para eventual análise da possibilidade de apuração especial visando à retificação das CDA's.

(...)

Cumprе consignar que tal manifestação da PGFN não vincula a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil³. Contudo, diante do fato da Fazenda Nacional não demonstrar mais interesse em discutir tal matéria em face da existência de farta jurisprudência dos Tribunais Superiores em sentido contrário ao entendimento por ela defendido em juízo, ainda que não vinculante, a observação de tal manifestação impõe-se como medida de bom senso e prestígio aos princípios da economia e eficiência.

Em síntese conclusiva, restou pacificada no STJ a tese de que deve ser aplicada a retroatividade benéfica da multa prevista no artigo 35 da Lei n.º 8.212 de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941 de 27 de maio 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, afastando a aplicação do artigo 35-A da Lei n.º 8.212 de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias,

³ LEI Nº 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências.

Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado: (Incluído pela Lei n.º 13.874, de 2019)

I - o disposto no parecer a que se refere o inciso II do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do art. 42 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que terá concordância com a sua aplicação pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; (Incluído pela Lei n.º 13.874, de 2019)

II - o parecer a que se refere o inciso IV do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do disposto no art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que, quando não aprovado por despacho do Presidente da República, terá concordância com a sua aplicação pelo Ministro de Estado da Economia; ou (Incluído pela Lei n.º 13.874, de 2019)

III - nas hipóteses de que tratam o inciso VI do caput e o § 9º do art. 19 desta Lei, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá manifestar-se sobre as matérias abrangidas por esses dispositivos. (Incluído pela Lei n.º 13.874, de 2019)

§ 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa. (Incluído pela Lei n.º 13.874, de 2019)

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos responsáveis pela retenção de tributos e, ao emitirem laudos periciais para atestar a existência de condições que gerem isenção de tributos, aos serviços médicos oficiais. (Incluído pela Lei n.º 13.874, de 2019)

LEI COMPLEMENTAR Nº 73, DE 10 DE FEVEREIRO DE 1993. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências.

Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.

por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O artigo 35-A da Lei 8.212 de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores realizados após a vigência da referida Lei n.º 11.941 de 2009, sob pena de afronta ao disposto no artigo 144 do CTN⁴.

Na nova legislação, que tem origem na MP n.º 449 de 2008, o artigo 35 da Lei n.º 8.212 de 1991 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 (artigo 61 da Lei n.º 9.430 de 1996) e inseriu o artigo 35-A, passando a prever a penalidade imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (artigo 44 da Lei n.º 9.430 de 1996).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do artigo 35 da Lei n.º 8.212 de 1991, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência.

Nesse sentido, os valores lançados de ofício a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do artigo 35 da Lei n.º 8.212 de 1991, 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 artigo 35 pela Lei n.º 11.941 de 2009.

Por fim, vale lembrar, conforme foi aduzido pela autoridade julgada de primeira instância, que a análise da aplicação retroatividade benigna da multa é efetuada no momento da quitação do débito.

Do Convênio Firmado pela Recorrente com o FNDE

O Recorrente requer o cancelamento da exigência do FNDE aduzindo que a decisão recorrida equivocou-se ao entender pela manutenção da contribuição ao FNDE, mesmo após reconhecer a existência de convênio firmado entre a Recorrente e o FNDE, sob os seguintes fundamentos: (i) ausência de comprovação do recolhimento da contribuição diretamente ao FNDE e (ii) revogação do Decreto n.º 3.142 de 1999 pelo Decreto n.º 6.003 de 2006, fato que, segundo a decisão, deslocou a competência para exigir a contribuição em análise para Secretaria da Receita Previdenciária e, assim, para a Receita Federal do Brasil, após a Lei n.º 11.457 de 2007.

Afirma que o Agente Fiscal não detém competência para exigir salário-educação e mesmo que não prevalecessem os convênios de arrecadação firmados, a legislação do FNDE possui regramento específico para a exigência de créditos do salário-educação, totalmente diverso do adotado pela Receita Federal.

A decisão recorrida decidiu pela improcedência dos argumentos do contribuinte sob o fundamento de que, não obstante ter sido comprovada a existência de convênio para o

⁴ Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

recolhimento das contribuições ao FNDE, todavia não houve o efetivo recolhimento das contribuições devidas, o que nos termos do Decreto nº 6.003 de 2006, transferiu para a Secretaria da Receita Previdenciária e posteriormente para a Receita Federal a competência exclusiva para a fiscalização, arrecadação e cobrança das referidas contribuições.

A constitucionalidade e a exigibilidade da contribuição do salário-educação sob o regime da Lei nº 9.424 de 1996 já foi atestada em Súmula do Supremo Tribunal Federal:

SÚMULA (STF) 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 9424/1996. (Súmula nº 732 do STF)

A contribuição destinada ao financiamento do ensino fundamental público, encontra previsão no artigo 212, § 5º da Constituição Federal⁵, obriga todas as empresas vinculadas à Previdência Social ao recolhimento de 2,5% sobre a folha de pagamento de seus empregados, excetuando-se os órgãos públicos, escolas públicas e particulares, organizações filantrópicas hospitalares e de assistência social, assim como as de fins culturais reconhecidos como relevantes para o desenvolvimento do País.

Inicialmente, a contribuição destinada ao Salário-Educação/FNDE, por força do Decreto nº 87.043 de 1982⁶, foi fixada a alíquota em 2,5% sobre a folha de salários.

Posteriormente, a Lei nº 9.424 de 1996, em seu artigo 15⁷ também disciplinou a matéria.

A Lei nº 9.766 de 1998⁸ estabeleceu em seu artigo 1º que a contribuição social destinada ao Salário-Educação deverá obedecer os mesmos prazos e condições estipulados para

⁵ Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

(...)

§ 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 53, de 2006) (Vide Decreto nº 6.003, de 2006)

(...)

⁶ DECRETO Nº 87.043, DE 22 DE MARÇO DE 1982. Regulamenta o Decreto-Lei nº 1.422, de 23 de outubro de 1975, que dispõe sobre o cumprimento do artigo 178 da Constituição por empresas e empregadores de toda natureza, mediante a manutenção do ensino de 1º grau gratuito ou recolhimento da contribuição do Salário-Educação.

Art. 3º. O Salário-Educação é estipulado com base no custo de ensino de 1º grau, cabendo a todas as empresas vinculadas à Previdência Social, Urbana e Rural, respectivamente, recolher:

I - 2,5% (dois e meio por cento) sobre a folha de salário de contribuição, definido na legislação previdenciária, e sobre a soma dos salários-base dos titulares, sócios e diretores, constantes dos carnês de contribuintes individuais.

(...)

⁷ LEI Nº 9.424, DE 24 DE DEZEMBRO DE 1996. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, na forma prevista no art. 60, § 7º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, e dá outras providências.

Art. 15. O Salário-Educação, previsto no artigo 212, § 5º da Constituição Federal e devido pelas empresas, na forma em que vier a ser disposto em regulamento, é calculado com base na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, assim definidos no artigo 12, inciso I, da Lei 8.212/91.

⁸ LEI Nº 9.766, DE 18 DE DEZEMBRO DE 1998. Conversão da MPv nº 1.607-24, de 1998. Altera a legislação que rege o Salário-Educação, e dá outras providências.

Art. 1º A contribuição social do Salário-Educação, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, obedecerá aos mesmos prazos e condições, e sujeitar-se-á às mesmas sanções administrativas ou penais e

as contribuições sociais devidas Seguridade Social e no § 1º apresenta rol dos entes isentos do recolhimento da referida contribuição.

O Decreto nº 3.142 de 1999, em seu artigo 9º, atribuía de forma concorrente ao INSS e ao FNDE, as atividades de arrecadação, fiscalização e cobrança do salário-educação.

Com revogação do Decreto nº 3.142 de 1999, o Decreto nº 6.003 de 2006¹⁰ atribuiu competência exclusiva à Secretaria da Receita Previdenciária para a execução das atividades de arrecadação, fiscalização e cobrança da contribuição social do salário-educação.

outras normas relativas às contribuições sociais e demais importâncias devidas à Seguridade Social, ressalvada a competência do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, sobre a matéria.

§ 1º Estão isentas do recolhimento da contribuição social do Salário-Educação:

I - a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem como suas respectivas autarquias e fundações;

II - as instituições públicas de ensino de qualquer grau;

III - as escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, devidamente registradas e reconhecidas pelo competente órgão de educação, e que atendam ao disposto no inciso II do art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

IV - as organizações de fins culturais que, para este fim, vierem a ser definidas em regulamento;

V - as organizações hospitalares e de assistência social, desde que atendam, cumulativamente, aos requisitos estabelecidos nos incisos I a V do art. 55 da Lei no 8.212, de 1991.

§ 2º Integram a receita do Salário-Educação os acréscimos legais a que estão sujeitos os contribuintes em atraso.

§ 3º Entende-se por empresa, para fins de incidência da contribuição social do Salário-Educação, qualquer firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica, urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como as empresas e demais entidades públicas ou privadas, vinculadas à Seguridade Social.

9 DECRETOS Nº 3.142, DE 16 DE AGOSTO DE 1999. Revogado pelo Decreto nº 6.003, de 2006. Regulamenta a contribuição social do salário-educação, prevista no art. 212, § 5º, da Constituição, no art. 15 da Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, e na Lei nº 9.766, de 18 de dezembro de 1998, e dá outras providências.

Art. 9º A fiscalização da arrecadação da contribuição social do salário-educação será realizada pelo INSS, ressalvada a competência do FNDE sobre a matéria.

(...)

§ 1º Os débitos dos contribuintes do salário-educação serão objeto de notificação ou parcelamento do débito:

I - junto ao INSS, quando apurados por aquele Instituto ou a ele confessados; e

II - junto ao FNDE, nos demais casos.

(...)

¹⁰ DECRETOS Nº 6.003 DE 28 DE DEZEMBRO DE 2006. Regulamenta a arrecadação, a fiscalização e a cobrança da contribuição social do salário-educação, a que se referem o art. 212, § 5º, da Constituição, e as Leis nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, e 9.766, de 18 de dezembro de 1998, e dá outras providências.

Art. 10. As ações fiscais e demais procedimentos tendentes à verificação da regularidade fiscal relativa ao salário-educação, inclusive para fins de expedição da certidão negativa de débito a que se refere o art. 257 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, serão realizados pela Secretaria da Receita Previdenciária, à qual competirá a expedição do documento.

§ 1º Sem prejuízo da competência prevista no art. 1º, § 1º, o FNDE poderá monitorar e fiscalizar o cumprimento das obrigações relativas ao salário-educação e, constatada inobservância de qualquer dispositivo, representará à Secretaria da Receita Previdenciária para as devidas providências.

§ 2º A partir da vigência deste Decreto, os contribuintes com mais de um estabelecimento e que estavam, até então, obrigados ao recolhimento direto do salário-educação por força do Decreto nº 4.943, de 30 de dezembro de 2003, deverão eleger como estabelecimento centralizador o mesmo que já houver sido informado para esse fim à Secretaria da Receita Previdenciária e manter nele toda a documentação de interesse da fiscalização, inclusive a relativa ao Sistema de Manutenção do Ensino Fundamental - SME.

§ 3º Os Auditores Fiscais da Secretaria da Receita Previdenciária e os técnicos do FNDE têm livre acesso à documentação necessária à consecução dos objetivos previstos neste artigo, não se aplicando para estes fins as disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, empresários, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Disposições Transitórias

Art. 11. O recolhimento da contribuição social do salário-educação será feito da seguinte forma:

Além disso, nas disposições transitórias, ficou determinado que a partir de 01/2007 em diante e em relação aos créditos de competências anteriores a 01/2007 que não foram recolhidos no prazo regulamentar e pendentes de constituição, ser competência exclusiva à Secretaria da Receita Previdenciária a constituição de créditos em relação ao recolhimento da contribuição social do salário-educação.

Anota-se por fim, que posteriormente essa competência foi transferida para a Receita Federal do Brasil, com o advento da Lei n.º 11.457 de 2007, conforme foi esclarecido no acórdão recorrido.

De aduzir-se em conclusão não serem pertinentes os argumentos do contribuinte, não merecendo reparo o acórdão recorrido neste ponto.

Da Nulidade da Autuação Fiscal — Ausência de Comprovação da Materialidade da Suposta Obrigação Tributária

O Recorrente alega que carece de fundamentação legal a conclusão de que o pagamento efetuado a título de “gratificação não ajustada” deve compor a base de cálculo das contribuições em discussão.

Aduz que, por não guardar relação alguma com o critério material da hipótese de incidência, pois não apresenta as características de habitualidade e retributividade cumulativamente, evidencia a característica de pagamento por mera liberalidade, completamente desvinculado da remuneração.

De acordo com o Relatório Fiscal (fl. 20), a presente autuação se refere às contribuições devidas à Terceiros (FNDE, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), incidentes sobre

I - os créditos relativos a competências de 01/2007 em diante, exclusivamente à Secretaria da Receita Previdenciária, por meio da GPS, juntamente com as contribuições previdenciárias e demais contribuições devidas a terceiros;

II - os créditos relativos a competências anteriores a 01/2007, não recolhidos no prazo regulamentar e pendentes de constituição, exclusivamente à Secretaria da Receita Previdenciária, por GPS com código de pagamento específico para o salário-educação;

III - os créditos relativos a competências anteriores a 01/2007, já constituídos pelo FNDE, exclusivamente por meio do Comprovante de Arrecadação Direta - CAD, até que se complete o processo de migração para a Secretaria da Receita Previdenciária, das bases necessárias à apropriação dos respectivos recebimentos, na forma que vier a ser estabelecida no ato de que trata o art. 12.

§ 1º Fica mantida a competência do FNDE sobre os créditos por ele constituídos, incluídos ou não em parcelamentos, relativos a competências anteriores a 01/2007, até que ocorra a migração para a Secretaria da Receita Previdenciária das bases de que trata o inciso III.

§ 2º Depois de concluída a migração a que se refere o inciso III, os créditos já constituídos pelo FNDE, incluídos ou não em parcelamentos, relativos a competências anteriores a 01/2007, serão recolhidos exclusivamente à Secretaria da Receita Previdenciária, por GPS, com código de pagamento específico para o salário-educação.

§ 3º Para o cumprimento do disposto no inciso I, o contribuinte informará na GFIP código de terceiros ímpar, cuja composição inclui o salário-educação, e para cumprimento do disposto nos incisos II e III e no § 2º não fará qualquer alteração nas GFIP já entregues, relativas àquelas competências, uma vez que as informações nelas contidas serviram de base para o repasse a terceiros da contribuição correspondente.

§ 4º Nos lançamentos de créditos de salário-educação relativos a competências anteriores a 01/2007 observar-se-á o disposto no art. 144 do Código Tributário Nacional, inclusive quanto ao preenchimento da GFIP, que deverá consignar código de terceiros par, que exclui o salário-educação de sua composição.

§ 5º O código de pagamento específico para o salário-educação a que se referem o inciso II e o § 2º será divulgado, com a devida antecedência, pelo FNDE, aos contribuintes sujeitos ao recolhimento direto daquela contribuição.

Art. 12. Os processos administrativo-fiscais decorrentes dos créditos a que se refere o inciso III do art. 11 serão transferidos para a Secretaria da Receita Previdenciária, na forma e prazo que vierem a ser definidos em ato conjunto a ser baixado pelo FNDE e por aquela Secretaria.

o pagamento/crédito de valores lançados a título de "Gratificação Não Ajustada" em folha de pagamento específica — "Evento 146" na competência 12/2006 (fls. 26/29).

Na impugnação o contribuinte aduziu que a verba denominada "gratificação não ajustada" não possui natureza remuneratória, pois não substitui ou complementa a remuneração dos empregados e não se prestou a retribuir o trabalho. Foi paga aos empregados por mera liberalidade, para homenagear o empregado e valorizar a imagem da empresa".

A decisão recorrida manteve o lançamento sob fundamento de que, para haver a exclusão da base de cálculo de qualquer parcela paga a título de abono ou ganho eventual há a necessidade de lei desvinculando-a expressamente do salário.

Com o recurso o contribuinte repisa os argumentos da impugnação alegando que houve o cerceamento do exercício da ampla defesa e do contraditório uma vez que a fiscalização não evidenciou a configuração do fato descrito à hipótese de incidência das contribuições.

Todavia razão não lhe assiste, uma vez que a "gratificação não ajustada" paga nos moldes descritos pela Recorrente, ainda que efetivada em um único pagamento, teve o objetivo de remunerar os beneficiários pelos resultados alcançados pela empresa, não podendo ser enquadrada nas exceções ao salário de contribuição, constantes do artigo 28, § 9º da Lei nº 8.212 de 1991¹¹, sendo vedada qualquer analogia, a teor do artigo 111 do CTN¹².

Destarte, constatando-se que a verba ora tratada foi paga no contexto do contrato de trabalho, configura-se assim pagamento pela prestação de serviços, cabendo ao contribuinte provar que tal verba teria caráter indenizatório e não de retribuição pelo trabalho, o que não foi feito no presente caso.

À vista exposto, estando demonstradas de forma clara e precisa a origem do lançamento no Relatório Fiscal e nas demais peças dos autos, não há que se falar em nulidade decorrente de uma suposta falta de indicação da materialidade ou falta de comprovação da ocorrência do fato gerador da contribuição destinada a outras Entidades/Terceiros.

Da Exigibilidade das Contribuições a Terceiros - SEBRAE e INCRA

¹¹ 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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

e) as importâncias: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

(...)

¹² LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Denominado Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

O Recorrente aduz, em apertada síntese, que a exigência das contribuições de terceiros não mais encontra respaldo na Constituição Federal após a Emenda Constitucional n.º 33.

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 n.º 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 n.º 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 n.º 33, de 2001) definiu-se a seguinte tese: "As contribuições devidas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI com fundamento na Lei 8.029/1990 foram recepcionadas pela EC 33/2001"

Da Contribuição para o INCRA

A contribuição destinada ao INCRA lastreia-se 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 neoliberal 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 em tela 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 em tela, 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 n.º 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 n.º 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 n.º 33/01.

6. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

7. Tese fixada para o Tema n.º 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 n.º 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.

À guisa de arremate, o lançamento se deu em conformidade com a legislação de regência, restando à autoridade fiscal o dever de aplicá-la sob pena de responsabilidade funcional, uma vez que a atividade do lançamento é vinculada e obrigatória.

Deste modo, não cabe aqui a análise acerca da constitucionalidade da lei tributária e da violação aos princípios constitucionais. Tal entendimento encontra-se pacificado neste Conselho Administrativo, consolidado na Súmula CARF n.º 2, abaixo reproduzida:

Súmula CARF n.º 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Da Taxa SELIC

Quanto à aplicação da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora, oportuno ressaltar que tal matéria não comporta maiores discussões uma vez que encontra-se pacificada neste colegiado, sendo correta a aplicação conforme Súmula CARF n.º 4, a seguir reproduzida, de observância obrigatória por parte de seus membros:

Súmula CARF nº 4**Aprovada pelo Pleno em 2006**

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do artigo 35 da Lei nº 8.212 de 1991.

Débora Fófano dos Santos