



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

Processo nº 14367.000041/2009-06
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-002.323 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente AMAZONPREV - FUNDO PREV DO EST DO AMAZ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, quando houver antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.

AUTO DE INFRAÇÃO. INFORMAÇÕES EQUIVOCADAS. RELATIVAMENTE AO CÓDIGO PARA RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS. SALÁRIO EDUCAÇÃO E INCRA. CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS. MULTA. MANUTENÇÃO.

Tendo em vista que o recorrente não estava desobrigado ao recolhimento das contribuições destinadas a terceiros (Salário-Educação e INCRA) em período compreendido no lançamento, tendo declarado código de recolhimento típico de entidades isentas, deve ser mantida a multa aplicada em sede de ação fiscal.

ESTADO. REGIME PRÓPRIO DE PREVIDÊNCIA. SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO. PESSOAS EM COOPERAÇÃO. AMAZONPREV

A AMAZONPREV foi criada como Serviço Social Autônomo (Pessoas em cooperação), com natureza jurídica de direito privado, para gerir o Regime Próprio da Previdência Social do Estado do Amazonas. Apesar de serem entidades que cooperam com o Poder Público, não integram o elenco das pessoas da Administração Indireta, razão por que seria impróprio considerá-las pessoas administrativas. O fato de serem elas submetidas a algumas formas de controle especial por parte do Poder Público não enseja seu enquadramento como pessoas da Administração Indireta, uma vez que não estão previstas em Lei.

MULTA. RECÁLCULO. MP 449/08. LEI 11.941/09. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Antes do advento da Lei 11.941/09, não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento - a mora. No que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação do princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Jhonatas Ribeiro da Silva, Marcelo Freitas de Souza Costa, Ivacir Júlio de Souza, Marcelo Magalhães Peixoto e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão nº. 04-29.713, fls. 144/158, que julgou procedente em parte o lançamento em epígrafe, mantendo-se incólume o crédito previdenciário, consubstanciado no AI DEBCAD 37.221.914-4, no importe de R\$ 485.644,24 (quatrocentos e oitenta e cinco mil seiscentos e quarenta e quatro reais e vinte e quatro centavos).

O Auto de Infração abrange o período de 01/2004 a 12/2007, tendo sido lavrado em 06/08/2009, cientificado o contribuinte via AR em 25/08/2009, fl. 57, e almeja o recolhimento de **contribuições destinadas a terceiros – 2,5% para o FNDE e 0,2% para o INCRA.**

Conforme o Relatório Fiscal, fls. 45/49, processo possui dois levantamentos, TER – Outras entidades e fundos e Z3 – Outras entidades e fundos. O primeiro refere-se a falta do recolhimento da contribuição para terceiros apurada através da aplicação da alíquota de 2,7%, sobre as bases de cálculo composta pelas remunerações pagas aos segurados empregados e não incluídas na GFIP, aplicando-se a multa prevista no art. 35, II, "a" da Lei 8.212/91. A segunda é um desmembramento do levantamento anterior, em razão da suposta aplicação da multa mais benéfica nas competências 01, 02, 11 e 13/2004, 13/2005 e 13/2006, aplicando-se a multa prevista no art. 35-A da Lei 8.212/91.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou a autuação por meio de instrumento de fls. 60/82.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da então Impugnante, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande, DRJ/MS, prolatou o Acórdão nº 04-29.616, fls. 133/1159, a qual julgou procedente o lançamento, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

VALIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

A fiscalização lavrará notificação fiscal de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRAZO DECADENCIAL APLICÁVEL

A Sumula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, cujo instituto da decadência quanto às contribuições previdenciárias passou a ser regido pelo Código Tributário Nacional.

SALÁRIO EDUCAÇÃO

É legítima a cobrança do salário educação, tanto no período anterior como após a edição da Lei nº 9.424, de 1996, norma legal que rege a contribuição, que, em decisão proferida na ADC nº 03/DF, foi considerada constitucional.

INCRA

Natureza jurídica e destinação constitucional fundada na contribuição de intervenção no domínio econômico, que dá legitimidade da exigência mesmo após as leis 8.212/91 e 8.213/91. Esta contribuição não possui REFERIBILIDADE DIRETA com o sujeito passivo, por isso se distingue das contribuições de interesse das categorias profissionais e de categorias econômicas. A lei não exige a vinculação da empresa às atividades rurais e cumpre a todos o custeio do sistema.

CONTRIBUIÇÕES PARA OUTRAS ENTIDADES OU FUNDOS DE SERVIÇOS SOCIAIS AUTÔNOMOS

As pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de Serviço Social Autônomo, não se sujeitam ao recolhimento de contribuições para outras entidades ou fundos, exceto as destinadas para o INCRA e para o Salário-Educação, obedecido o respectivo enquadramento no código FPAS 523 do Anexo II.. (Redação dada pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)

Lançamento Procedente

Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão da DRJ julgou o procedente o mérito da autuação e acolhendo apenas a alegação de decadência nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN, assim como o reconhecimento da não incidência de contribuição em razão do disposto na IN SRP n. 03/2005, que abrange o período de 08/2005 a 13/2006, conforme se percebe do dispositivo do acórdão recorrido, *in verbis*:

CONCLUSÃO

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

Autenticado digitalmente em 16/12/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 16/12/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 26/12/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 03/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

À luz dos autos e da razão demonstrada, VOTA-SE por julgar a IMPUGNAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE e MANUTENÇÃO PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO nos valores lançados relativos aos períodos de 08/2004 a 07/2005 e 01/2007 a 13/2007, extintos os demais por decadência ou não incidência, conforme acima demonstrado.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Irresignada, a empresa interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, fls. 169/195, requerendo a reforma do Acórdão da DRJ, utilizando-se, para tanto, dos seguintes argumentos:

- Nulidade por falta de justa causa para lavratura do auto;
- O reconhecimento da decadência do mês de agosto de 2004;
- A partir de 25 de novembro de 2011 foi publicada a Lei Complementar n. 93, que alterou a natureza jurídica do órgão, transformando-o em Fundação Pública, sem fins lucrativos e, portanto, componente da administração indireta, possuindo imunidade recíproca;
- A contradição entre os fatos e o enquadramento legal;
- A prática de excesso de exação por parte do fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme documento de fl. 168, tem-se que o recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DA DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária de 12 de Junho de 2008, aprovou a **Súmula Vinculante nº 8**, nos seguintes termos:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Referida Súmula declara inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que impõem o prazo decadencial e prescricional de 10 (dez) anos para as contribuições previdenciárias, o que significa que tais contribuições passam a ter seus respectivos prazos contados em consonância com os artigos 150, § 4º, 173 e 174, do Código Tributário Nacional:

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

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

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

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

De acordo com o art. 103-A, da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 vincula toda a Administração Pública, inclusive este Colegiado:

CF/88 - Art. 103-A. *O Supremo Tribunal Federal, poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais*

órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder a sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

In casu, como se trata de contribuições sociais previdenciárias que são tributos sujeitos a lançamento por homologação, conta-se o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, caso se verifique a **antecipação** de pagamento (mesmo que parcial) ou, nos termos do art. 173, I, do CTN, quando o pagamento não foi antecipado pelo contribuinte.

Nesse diapasão, mister destacar que para que seja aplicado o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, basta que haja a antecipação no pagamento de qualquer Contribuição Previdenciária, ou seja, não é necessária a antecipação em todas as competências. Havendo a antecipação parcial em uma única competência, já se aplica as regras do art. 150, § 4º do CTN.

Também é entendimento deste Relator, que a antecipação a título de Contribuição Previdenciária abrange o pagamento para todas as rubricas relacionadas, tais como: destinadas a outras entidades e fundos — Terceiros (Salário-educação e INCRA), dentre outras.

Analizando os autos, percebo que assiste razão à DRJ no reconhecimento da decadência, nos termos do art. 150, parágrafo 4º do CTN, do período de 01/2004 a 07/2004, não incluindo o mês de agosto de 2004 – 08/2004. A autoridade verificou a existência de pagamentos, através do Sistema de Registro de Arrecadação da Receita Federal do Brasil, e, por ter a cientificação do lançamento ocorrido em 25/08/2009, aplicou corretamente o prazo legal.

Por tal razão, não merece qualquer reforma a decisão da DRJ, não reconhecida portanto a decadência na competência de 08/2004.

DA NULIDADE POR FALTA DE JUSTA CAUSA, DO ENQUADRAMENTO LEGAL NA ADMINISTRAÇÃO INDIRETA E DA CONTRADIÇÃO ENTRE FATOS E O FUNDAMENTO LEGAL

Tais arguições de nulidade por parte do recorrente na verdade tratam de questões de mérito e não de suas preliminares ou prejudiciais, razão pela qual, serão analisadas no corpo do mérito do presente voto.

DO MÉRITO

DA IMUNIDADE

Alega o recorrente que faz parte da administração indireta desde 25 de novembro de 2011, com a publicação da Lei Complementar n. 93, que alterou a natureza jurídica do órgão, transformando-o em Fundação Pública, sem fins lucrativos possuindo, portanto, imunidade recíproca.

No entanto, destaque-se que dois fatos afastam a fundamentação do recorrente, uma temporal e outra material. A primeira é que essa situação apenas alcança os fatos ocorridos a partir de sua qualificação como Fundação Pública, ou seja, desde novembro de 2011 e, sendo o período do fato gerador em apreço anterior a esta situação, não há que se

falar em nulidade. A segunda é o fato de a imunidade recíproca dizer respeito à impostos e não a contribuições previdenciárias, o que mantém a improcedência do argumento.

DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO A TERCEIROS – DO ENQUADRAMENTO DO FPAS

A recorrente afirma que deveria estar enquadrada no Código FPAS 582, integrando a Administração Indireta, de acordo com as Leis que a criaram, em especial a Lei Complementar n. 30, de 27 de dezembro de 2001.

O fiscal pautou o FPAS da AMAZONPREV conforme o disposto no parágrafo 8º do art. 139 da IN da SRP n. 03/2005, com redação dada em 2007.

A empresa afirma que é órgão do poder público, integrante da administração indireta e o FPAS que ela se consideraria enquadrada estaria correto (FPAS 582), ensejando menor alíquota no recolhimento das contribuições devidas a Terceiros.

O sujeito passivo foi criado através de Lei Complementar Estadual n. 30, de 27/12/2001, com a finalidade de administrar o Regime Próprio de Previdência do Estado do Amazonas, para servidores públicos arrolados na respectiva lei, e **possuía à época personalidade jurídica de direito privado, com natureza de serviço social autônomo, conforme art. 56** da respectiva Lei e seus funcionários serão empregados com base nas disposições da CLT, art. 61, *in verbis*:

Art. 56. O AMAZONPREV vincular-se-á ao Governo do Estado do Amazonas, nos termos do Contrato de Gestão a ser celebrado entre ele e o Estado, através do Titular da Secretaria de Estado de Administração e Gestão, ou órgão do Poder Executivo que a suceder, o qual deverá guardar observância do disposto nesta Lei Complementar e nas demais disposições aplicáveis.

Parágrafo Único. O contrato de gestão a ser firmado regulará, dentre outros aspectos, a forma como a autonomia do AMAZONPREV será exercida, as metas a serem cumpridas pela entidade no prazo estabelecido no contrato e o controle do resultado, para verificação do cumprimento das metas estabelecidas.

Art. 61. O regime jurídico do pessoal do AMAZONPREV será o trabalhista com admissão mediante concurso público.

Parágrafo 1º O Estado do Amazonas poderá disponibilizar mediante ressarcimento servidor que for requisitado pelo Diretor-Presidente do AMAZONPREV, para que fiquem à disposição da Instituição.

Parágrafo 2º O AMAZONPREV poderá, até que se proceda o concurso público a que se refere este artigo, efetuar contratações temporárias.

A transição de serviço social autônomo com natureza de direito privado, para Fundação com natureza de Direito Público, ocorreu apenas com a Lei Complementar 30 de 2011. Para tanto, veja-se o art. 54 e o art. 60 da referida Lei que modificam a natureza jurídica da pessoa jurídica e sua estrutura organizacional. *in verbis*:

Art. 54. *O AMAZONPREV - Fundo Previdenciário do Estado do Amazonas, órgão gestor do Regime Próprio de Previdência do Estado do Amazonas, instituição paradministrativa sem fins lucrativos, com natureza de serviço social autônomo e personalidade jurídica de direito privado, criado por esta Lei Complementar, fica transformado em Fundação, sem fins lucrativos, compondo a Administração Indireta do Poder Executivo, dotada de personalidade jurídica de direito público e autonomia administrativa, financeira e contábil.*

Parágrafo Único: O AMAZONPREV terá por finalidade gerir o Regime Próprio de Previdência do Estado do Amazonas, segundo plano de benefícios e de custeio previstos nesta Lei Complementar.

Art. 60. *A estrutura organizacional do AMAZONPREV é composta por:*

I - cargos públicos, providos por meio de concurso de provas ou de provas e títulos, atendidas as exigências legais;

II - cargos em comissão.

O fato de a empresa estar ligada ao Poder Público via contrato de gestão não a torna integrante da administração indireta, pela natureza específica a qual deu o nascedouro da AMAZONPREV. Acerca da não integração dos serviços sociais autônomos na estrutura da administração pública, seja ela direta ou indireta, veja-se a lição de José dos Santos Carvalho Filho (*Manual de Direito Administrativo. São Paulo: Atlas, 2012, p. 528/534*), acerca do assunto:

As pessoas de cooperação governamental são pessoas jurídicas de direito privado, embora no exercício de atividades que produzem algum benefício para grupos sociais ou categorias de profissionais.

Apesar de serem entidades que cooperam com o Poder Público, não integram o elenco das pessoas da Administração Indireta, razão por que seria impróprio considerá-las pessoas administrativas.

Não há regra que predetermine a forma jurídica dessas pessoas. Podem assumir o formato de categoriais jurídicas conhecidas, como fundações ou associações, ou um delineamento jurídico especial, insuscetível de perfeito enquadramento naquelas categorias, como, aliás, vem ocorrendo com várias delas.

(...)

Outro aspecto que merece realce consiste na real posição que os serviços sociais autônomos ostentam no sistema de prestação de serviços públicos. Em virtude da reconhecida importância de seus objetivos, tais pessoas têm sido equivocadamente consideradas como pessoas da Administração Indireta. Tal equiparação é errônea e despida de fundamento legal. O fato de

serem elas submetidas a algumas formas de controle especial por parte do Poder Público não enseja seu enquadramento como pessoas da Administração Indireta. E isso porque, primeiramente, tais forma de controle têm que estar expressamente previstas na lei, e, segundo, porque as pessoas da administração descentralizada, como vimos anteriormente, já estão relacionadas na lei própria (Decreto-lei n. 200/1967).

O Poder Judiciário do Estado do Amazonas já chegou a se manifestar pela não integração da AMAZONPREV ao corpo da administração pública (em processo alheio a matéria sob análise) em sede de recurso de apelação que discutia o não conhecimento de recurso em razão do não recolhimento do preparo recursal, ensejando a deserção.

Tratam-se dos processos 2011.005298-6; 2011.000615-4; 2011.004869-5, cuja ementa segue abaixo transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ORDINÁRIA DE LEVANTAMENTO DOS VALORES DEPOSITADO INDEVIDAMENTE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO PREPARO. DESERÇÃO. OCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE DO PROCESSO. AMAZONPREV. INSTITUIÇÃO COM NATUREZA DE SERVIÇO SOCIAL AUTÔNOMO. PERSONALIDADE JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO. RECURSO NÃO CONHECIDO. 1. Constatando-se a interposição do recurso sem o comprovante de recolhimento do preparo, ocorre violação ao dispositivo do artigo 511 do CPC, o que enseja a deserção do recurso e impede o seu conhecimento. 2. Consoante artigo 1º, do Decreto nº 22.541 de 22 de março de 2002, o **Fundo Previdenciário do Estado do Amazonas não atende às exceções contidas no artigo 511, § 1º, do Código de Processo Civil, posto ser instituição paradministrativa de personalidade jurídica de direito privado, sendo, então, necessária a apresentação do devido preparo, já que interpôs Apelo. RECURSO DE APELAÇÃO NÃO CONHECIDO. (TJAM. Processo: 2011.005298-6. Julgamento: 02/04/2012. Órgão Julgador: Terceira Câmara Cível)**

Portanto, não poderia a AMAZONPREV se enquadrar no FPAS 582, consoante a classificação do Anexo II da IN SRP n. 03/2005 que possui o seguinte título:

ÓRGÃOS DO PODER PÚBLICO E EQUIPARADOS (UNIÃO, ESTADOS E MUNICÍPIOS E RESPECTIVAS AUTARQUIAS E FUNDAÇÕES PÚBLICAS, OAB E CONSELHOS DE FISCALIZAÇÃO DE PROFISSÃO REGULAMENTADA

A partir da leitura de seu texto, não se enquadra a AMAZONPREV, conforme sua natureza à época dos fatos geradores, no respectivo FPAS.

O que define ou não a pessoa jurídica como sendo da administração indireta são os dispositivos do Decreto-Lei n. 200/67, que, em seu art. 4º, compreende as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista, fundações públicas. Nenhuma das hipóteses se encaixa com o da AMAZONPREV.

Correto é o FPAS 523, nos termos da IN MPS/SRP n. 3, de 14 de julho de 2005, qual seja: pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de Serviço Social autônomo.

Destaque-se que, conforme o art. 139, parágrafo 8º da referida IN, estas entidades apenas se sujeitam ao recolhimento das contribuições ao INCRA e para o Salário-Educação, que são as cobradas no presente auto.

A contribuição para o salário-educação, instituída pela Lei n. 4.440/64, substituída pelo Decreto-lei n. 1.422/75 e também prevista na Lei n. 9.424/96, com constitucionalidade confirmada pelo Supremo Tribunal Federal, conforme se conclui do texto da Súmula 732 de 09/12/2003.

Quanto a contribuição ao INCRA, esta foi instituída pela Lei n. 2.613/55 para o então Serviço Social Rural, por parte de todos os empregadores. Posteriormente o Decreto-Lei n. 1.110/70 criou o INCRA, tendo o Decreto-Lei n. 1.146/70 destinado ao INCRA, cinquenta por cento dos tributos referidos na Lei n. 2.613/55 – art. 6º, parágrafo 4º.

Nesse sentido, da cobrança de contribuições ao INCRA e ao Salário-Educação para as pessoas jurídicas criadas como Serviço Social Autônomo, segue abaixo precedente desta 2ª Seção de Julgamento, *in verbis*:

Assunto: Obrigações Acessórias Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005 AUTO DE INFRAÇÃO. INFORMAÇÕES EQUIVOCADAS. RELATIVAMENTE AO CÓDIGO PARA RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS. SALÁRIO EDUCAÇÃO E INCRA.CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS. MULTA. MANUTENÇÃO. Tendo em vista que o recorrente não estava desobrigado ao recolhimento das contribuições destinadas a terceiros (Salário-Educação e INCRA) em período compreendido no lançamento, tendo declarado código de recolhimento típico de entidades isentas, deve ser mantida a multa aplicada em sede de ação fiscal. Recurso Voluntário Negado.(Processo 10166.721630/2009-29, Relator(a) IGOR ARAUJO SOARES, Nº Acórdão 2402-002.682)

Ante o exposto, quanto ao mérito do recurso, nada há modificar a decisão da DRJ.

DA CONTRADIÇÃO ENTRE OS FATOS E O FUNDAMENTO LEGAL – DA EFICÁCIA DA LEI NO TEMPO

Com os mesmos fundamentos dos outros tópicos a recorrente afirma ser integrante da administração pública e que a IN 03/2005 foi alterada pela IN RFB n. 836/2008. Porém, ressalte-se que esta última IN não rege os fatos geradores sob cobrança.

Três são as instruções normativas que regem o enquadramento da recorrente no FPAS 523, em razão do período da autuação, quais sejam: a IN INSS/DC N. 100 de 18 de Dezembro de 2003, a IN SRP 03/2005 e a IN SRP 20/2007.

A Primeira, seria aplicável até a vigência da IN SRP 03/2005 e, no art. 146 c/c Anexo II, trazia a obrigatoriedade da recorrente em recolher a contribuição destinada ao INCRA e ao Salário Educação. Portanto, merece manutenção o Acórdão da DRJ, ao afastar a incidência das contribuições no período de vigência da IN SRP 03/2005, até sua alteração em 2007.

Originalmente, a Instrução Normativa MPS/SRP n. 3 de 14 de julho de 2005, no parágrafo 8º do art. 139, que trás a vinculação da recorrente ao FPAS 532, dispunha que não caberia a cobrança de contribuições para outras entidades e fundos, *in verbis*:

Art. 139 . Compete ao MPS por intermédio da SRP, nos termos do art. 94 da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações decorrentes do art. 3º da Lei nº 11.098, de 2005, arrecadar e fiscalizar as contribuições devidas às outras entidades ou fundos, conforme alíquotas discriminadas na Tabela de Alíquotas por Códigos FPAS, prevista no Anexo III. (Revogado pela Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009) (...)

§ 8º Não cabe cobrança de contribuições para outras entidades ou fundos quando se tratar de contribuinte Pessoa Jurídica de Direito Privado constituída sob a forma de Serviço Social Autônomo ou Agência de Promoção e Desenvolvimento. (Redação Original – 2005)

Apenas a partir de 2007, com a IN SRP n. 20 de 11/01/2007, é que há a previsibilidade do pagamento de contribuições destinadas ao INCRA e ao Salário-Educação, *in verbis*:

§ 8º As pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de Serviço Social Autônomo, não se sujeitam ao recolhimento de contribuições para outras entidades ou fundos, exceto as destinadas para o INCRA e para o Salário-Educação, obedecido o respectivo enquadramento no código FPAS 523 do Anexo II . (Redação dada pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)

Portanto, em respeito ao princípio da segurança jurídica e da irretroatividade, dispostos nos arts. 144 e 146 do CTN, bem como no art. 2º, parágrafo único, XIII da Lei 9.784/99, deve apenas incidir a contribuição sobre os fatos geradores compreendidos no período da IN INSS/DC N. 100/2003 e IN SRP n. 20/2007.

DA MULTA APLICADA

No que se referem à multa aplicada, mister se faz tecer alguns comentários.

A multa teve por base o artigo 35 da Lei nº. 8.212/91. Contudo, com o advento da MP nº 449, convertida na Lei nº 11.941/09, que deu nova redação aos arts. 32 e 35 e incluiu os arts. 32-A e 35-A na lei anteriormente citada, houve mudanças em relação à multa aplicada no caso de contribuição previdenciária.

Assim dispunha o art. 35 da Lei nº 8.212/91 antes da MP nº 449, *in verbis*:

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 nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (sem destaques no original)

Verifica-se, portanto, que antes da MP nº 449 não havia multa de ofício. Havia apenas multa de mora em duas modalidades: **a uma** decorrente do pagamento em atraso, desde que de forma espontânea **a duas** decorrente da notificação fiscal de lançamento, conforme previsto nos incisos I e II, respectivamente, do art. 35 da Lei nº 8.212/91, então vigente.

Nesse sentido dispõe a hodierna doutrina (Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto (coordenadores). – Julio César Vieira Gomes (autor) – São Paulo: MP Ed., 2012. Pág. 94), *in verbis*:

“De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo, portanto, necessária a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, ainda assim a multa era de mora. (...) Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.” (com destaque no original)

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

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

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, comine-lhe penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna. Impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento**.

DO EXCESSO DE EXAÇÃO

O recorrente tomando como base os dispositivos do Código Penal Brasileiro entende estar diante de excesso de exação por parte do fiscal, requerendo seu reconhecimento. No entanto, entendo que o Processo Administrativo Fiscal não é meio hábil para discutir-se tal matéria.

Segundo o art. 1º do Anexo I do RICARF, compete aos órgãos julgadores do CARF o julgamento de recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Portanto, a análise ou não da prática de ato infracional tipificado no Código Penal, alheio ao mérito da exigibilidade do tributo em apreço no bojo dos autos do processo administrativo fiscal é de atribuição do Ministério Público, a partir da propositura da ação penal, art. 24 do Código de Processo Penal e de competência de julgamento pelo Poder Judiciário, nos termos do art. 5º, LIII da Constituição Federal .

Processo nº 14367.000041/2009-06
Acórdão n.º **2403-002.323**

S2-C4T3
Fl. 9

CONCLUSÃO

Do exposto, conheço do recurso voluntário para dar parcial provimento, determinando o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

Marcelo Magalhães Peixoto.