



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

**Processo n°** 16327.001643/2010-16  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-004.003 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de março de 2014  
**Matéria** SALÁRIO INDIRETO: ABONO  
**Recorrente** BANCO ABN AMRO REAL S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. SÚMULA CARF Nº 1.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial (Súmula CARF nº 1).

DEPÓSITO JUDICIAL ANTERIOR À LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. POSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 142 DO CTN, DO ART. 63 DA LEI Nº 9.430/96 E DA SÚMULA CARF Nº 48.

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, cuja atividade é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. O depósito judicial da quantia discutida não impede a lavratura de auto de infração para fins de prevenir a decadência.

DECADÊNCIA. STF. SÚMULA VINCULANTE Nº 8. APLICAÇÃO DAS REGRAS DO CTN. PAGAMENTO ANTECIPADO. SÚMULA CARF Nº 99.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, como é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras decadenciais previstas no CTN. Comprovado o pagamento parcial, aplica-se o disposto no artigo 150, § 4º do CTN. Inteligência da Súmula CARF nº 99.

INCORPORAÇÃO. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Compete privativamente ao Banco Central do Brasil conceder autorização às instituições financeiras a fim de que possam ser incorporadas (Lei nº 4.595/64, art. 10, X, “c”). Permanecendo o Recorrente na pendência dessa autorização, mantendo o status de “em fase de incorporação” e “em fase de homologação”, inclusive com seu CNPJ ativo perante a RFB, é porque a incorporação ainda não se concretizou para todos os fins de direito. Inocorrência de nulidade do auto de infração por erro na determinação do sujeito passivo.

INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ADICIONAL DE 2,5%. ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, determina que no caso das instituições financeiras, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III desse mesmo artigo.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é órgão competente para afastar a incidência da lei com base arguições de inconstitucionalidade, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF. Inteligência da Súmula CARF nº 2.

DEPÓSITO JUDICIAL. MULTA E JUROS DE MORA.

No caso do depósito judicial ter sido efetuado depois do decurso do prazo regular para o pagamento do tributo, sobre a quantia garantida em juízo são devidos multa e juros de mora incidentes até a data do depósito judicial. Sobre eventuais diferenças não garantidas pelo depósito judicial incidirão os acréscimos legais exigidos no auto de infração, até a data de seu efetivo pagamento.

INCORPORAÇÃO. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. AUTORIZAÇÃO PENDENTE PELO BANCO CENTRAL DO BRASIL. MULTAS MORATÓRIAS OU PUNITIVAS. RESPONSABILIDADE. RESP Nº 923012/MG, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC. ART. 62-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

Na pendência da autorização de que trata a Lei nº 4.595/64, art. 10, X, “c”, a incorporação não pode ser considerada concretizada para todos os fins de direito, não havendo, portanto, que se falar em ausência de responsabilidade da multa por sucessão.

Ainda que assim não fosse, o STJ já concluiu, no REsp nº 923012/MG, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC, integrado pelo julgamento dos respectivos embargos declaratórios (EDcl no REsp 923012/MG), que a responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, sendo desinfluyente que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa. Entendimento que deve ser reproduzido neste Conselho por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

MULTA DE OFÍCIO. VALORES DEPOSITADOS JUDICIALMENTE. EXCLUSÃO. INTELIGÊNCIA DO ART. 63 DA LEI Nº 9.430/96 E DA SÚMULA CARF Nº 17.

Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, deve ser excluída a multa de ofício correspondente aos valores depositados judicialmente, mantendo-se a multa apenas sobre eventuais diferenças não garantidas pelo depósito judicial. Inteligência do art. 63 da Lei nº 9.430/96 e da Súmula CARF nº 17.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. ART. 106, II, "C", do CTN.

Tendo-se em conta a alteração da legislação que trata das multas previdenciárias, em decorrência da MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09, deve-se analisar a situação específica de cada caso e optar pela penalidade que seja mais benéfica ao contribuinte, em consonância com as disposições do art. 106, II, "c", do CTN.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DA CSRF E DO STJ. É legítima a incidência de juros de mora (Selic) sobre multa fiscal punitiva. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Superior Tribunal de Justiça.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do recurso para, na parte conhecida, em dar provimento parcial a fim de reconhecer a decadência do direito de constituir os créditos tributários relativos ao período de 10/2005 a 11/2005 e, no mérito, em relação ao valor remanescente, excluir a multa de ofício correspondente aos valores comprovadamente depositados judicialmente pelo recorrente, limitando-se a multa restante ao percentual de 75%.

Julio César Vieira Gomes - Presidente

Nereu Miguel Ribeiro Domingues - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio César Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Thiago Taborda Simões, Ronaldo de Lima Macedo e Lourenço Ferreira do Prado.

## Relatório

Trata-se de auto de infração constituído em 23/12/2010 (fl. 64), para exigência de contribuição previdenciária a cargo da empresa (quota patronal) e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, incidentes sobre os valores pagos pela empresa a seus empregados a título de “abono único”, no período de 10/2005 a 12/2005.

O relatório fiscal (fl. 77/90) noticia a existência de ação judicial envolvendo matéria objeto do presente processo administrativo, conforme segue:

*“2.2 Em 19 de dezembro de 2006, o banco ajuizou Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária com Pedido de Tutela Antecipada objetivando a suspensão da exigibilidade das Contribuições Previdenciárias (parte empresa, empregados, RAT e terceiros) incidentes sobre Abono Único pago em decorrência da Convenção Coletiva de Trabalho 2005/2006 (Processo nº 2006.34.00.037849-1 – 2ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal).*

*2.3 Em 08 de março de 2007, com o indeferimento do Pedido de Antecipação de Tutela, o contribuinte interpôs Agravo de Instrumento contra tal decisão, sendo que o TRF da 1ª Região denegou a antecipação da pretensão recursal pleiteada, convertendo o Agravo de Instrumento em Agravo Retido. Em 27 de abril de 2007, foi realizado o depósito judicial das quantias em lide.*

*2.4 Em 07 de julho de 2008, sentença concedeu provimento à Ação Ordinária, declarando a inexistência da relação jurídico-tributária que obriga ao recolhimento das Contribuições Previdenciárias incidentes sobre o Abono Único. Em 13 de outubro de 2008, a União interpôs Apelação contra essa sentença, a qual foi recebida nos efeitos devolutivo e suspensivo (despacho de 20.10.08).*

*2.5 Em 27 de abril de 2009, os autos encontravam-se conclusos ao Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, de acordo com Certidão de Objeto e Pé, de 02 de dezembro de 2010.*

*2.6 Diante do quadro acima, as contribuições relativas ao Abono Único foram objeto de AIOP em separado.”*

O Recorrente interpôs impugnação (fl. 98/312), requerendo a total improcedência do lançamento.

A d. Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I – DRJ/SP1 julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário exigido (fl. 317/343), entendendo, em suma, que: **(i)** a autuação encontra-se revestida das formalidades legais e goza de presunção de legitimidade, cabendo ao impugnante o ônus da prova em contrário; **(ii)** não procede a alegação de vício formal, em suposto desrespeito ao art. 1º, I, “e”, da Portaria RFB nº 666/2008, que não se encontrava em vigor na data do lançamento, não

havendo que se falar em desrespeito a orientações procedimentais vigentes à época da autuação; **(iii)** aplica-se ao caso o prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN, não havendo que se falar em decadência, nem mesmo parcial; **(iv)** houve renúncia à discussão administrativa da presente exigência, tendo em vista o ajuizamento, pelo contribuinte, de medida judicial sobre o tema, seguida de respectivo depósito judicial, não se conhecendo da impugnação relativamente à matéria objeto da ação judicial; **(v)** não há impedimento para o lançamento das contribuições devidas com a finalidade de se evitar a decadência, mesmo nos casos em que a exigibilidade do crédito esteja suspensa por força de medida judicial, cujo lançamento deve ser realizado sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142 do CTN; **(vi)** não procede a alegação de nulidade do auto de infração em razão da lavratura ter ocorrido em face de empresa extinta quando da formalização do lançamento, já que o processo de incorporação ainda não estava concluído na ocasião, não tendo ocorrido erro de identificação do sujeito passivo; **(vii)** é inadmissível, no âmbito administrativo, o afastamento do adicional de 2,5% previsto no § 1º, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, incidente sobre a base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelas instituições financeiras, sob fundamentos de inconstitucionalidades; **(viii)** são devidos os juros SELIC e a multa prevista no art. 35, I, “c”, da Lei nº 8.212/91, sobre a quantia garantida em juízo pelo depósito judicial, até a data desse depósito e na exata medida de sua garantia; **(ix)** a revogação do citado art. 35 pela MP nº 449/08 não tem o condão de lhe retirar legitimidade ou impedir sua aplicação aos fatos ocorridos durante a sua vigência, observada a aplicação da penalidade mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106, II, “c”, do CTN; **(x)** não procedem as alegações do impugnante de que somente poderiam lhe ser imputadas multas incluídas em créditos tributários lançados antes da data de sucessão; **(xi)** a comparação, para fins de aplicação da multa mais benéfica, deverá ser novamente realizada quando do seu efetivo pagamento; e **(xii)** está correto o relatório de vínculos formalizado pela fiscalização com a lista das pessoas de interesse da administração previdenciária, em razão de seu vínculo com o sujeito passivo.

O Recorrente interpôs recurso voluntário (fl. 405/489), no qual esclarece inicialmente que, em 30/04/2009, foi deliberada e aprovada a incorporação do Recorrente pelo Banco Santander (Brasil) S/A, cujo processo está em fase de homologação pelo Banco Central do Brasil, tendo o incorporador assumido todos os direitos e obrigações do Recorrente desde a referida data, e passando a sustentar em seguida, **preliminarmente**, que: **(i)** o crédito tributário foi alcançado pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º, e 156, V, do CTN; **(ii)** o presente auto de infração foi indevidamente lavrado, eis que os créditos tributários em discussão são objeto de questionamento judicial pelo Recorrente e foram depositados em juízo no dia 27/04/2007, nos autos da Ação Ordinária nº 2006.34.00.037849-1, 2ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal; **(iii)** inexistente renúncia à esfera administrativa em decorrência da propositura de ação judicial pelo Recorrente; **(iv)** há nulidade do auto de infração por erro na determinação do sujeito passivo, pois foi lavrado em nome de pessoa jurídica extinta por incorporação anteriormente à data do lançamento; e no **mérito** defende que **(v)** os pagamentos efetuados a título de abono único não possuem natureza salarial, nem caráter de retributividade e habitualidade por serviços prestados, tratando-se de hipótese de não incidência de contribuições previdenciárias; **(vi)** tais pagamentos não integram o salário-de-contribuição, nos termos do art. 28, § 9º, “e”, “7”, da Lei nº 8.212/91; **(vii)** a suposta “regra de isenção” estabelecida pelo art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, nada mais é do que meio indireto de criação de um novo fato gerador de tributo, por via diversa de Lei Complementar, motivo pelo qual sua inconstitucionalidade é evidente; **(viii)** há flagrante ilegalidade do art. 214, § 9º, V, “j”, do Decreto nº 3.048/98, que inovou no mundo jurídico ao trazer uma exigência não prevista no item 7, da alínea “e”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91; **(ix)** a cobrança da contribuição adicional de 2,5%, devida pelas instituições financeiras e equiparadas, conforme art. 3º, § 2º, da

Lei nº 7.787/89 e art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, permanece eivada do vício da inconstitucionalidade, apesar da edição da Emenda Constitucional nº 20/98, devendo ser afastada a sua aplicação ao presente caso; **(x)** a multa e os juros de mora imputados ao Recorrente deverão ser cancelados, uma vez que os valores supostamente devidos a título de contribuição social tiveram sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, II, do CTN, por força do depósito judicial realizado nos autos da Ação Ordinária nº 2006.34.00.037849-1; **(xi)** a multa de mora exigida no presente caso não pode ser superior a 20%, sob pena de ilegalidade; **(xii)** há impossibilidade do lançamento da multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão, respondendo o sucessor apenas pelos “tributos” devidos até a data da sucessão, nos termos do art. 132 do CTN, não se aplicando ao presente caso o disposto na Súmula CARF nº 47; e **(xiii)** os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre as multas lançadas, por absoluta ausência de previsão legal. Requer ao final seja dado provimento ao presente recurso voluntário, com o cancelamento integral do auto de infração lavrado ou, alternativamente, sejam afastados multa e juros.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, Relator

O recurso é tempestivo e preenche a todos os requisitos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

Desse modo, passo a analisar os assuntos aventados no recurso voluntário na ordem que entendo pertinente ao presente julgamento.

## PRELIMINARES

### Renúncia à instância administrativa

De início, e considerando a existência da mencionada ação judicial proposta pelo Recorrente, torna-se necessário delimitar a matéria que poderá ou não ser objeto de apreciação no presente julgamento administrativo.

Sustenta o Recorrente que inexistente renúncia à esfera administrativa em decorrência da propositura da referida ação judicial, requerendo sejam apreciados todos os argumentos de defesa apresentados.

Nesse tocante, entendo ser o caso de aplicação da Súmula CARF nº 1, que determina:

*“Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.”*

As principais peças da ação judicial proposta pelo Recorrente – petição inicial, guias de depósitos judiciais, decisão proferida pelo TRF da 1ª Região no Agravo de Instrumento nº 2007.01.00.006307-0/DF que manteve o indeferimento da antecipação de tutela, sentença e recurso de apelação – encontram-se em parte no presente processo administrativo (fl. 275/304) e em parte no processo administrativo em apenso (PAF nº 16327.001640/2010-74, fl. 258/297), este último referente ao auto de infração principal decorrente da mesma ação fiscal.

Peço licença para transcrever o seguinte trecho do relatório elaborado pelo TRF da 1ª Região no Agravo de Instrumento supracitado, que bem resume o objeto e as matérias constantes da referida ação judicial:

*“Insurge-se o agravante contra decisão que, em ação de rito ordinário, indeferiu pedido de antecipação de tutela, que visava o não recolhimento de contribuição previdenciária e da contribuição ao FGTS sobre o abono único, no valor de R\$ 1.700,00, pago a todos os seus empregados que estavam, em 31.08.2005, no exercício de suas funções ou delas afastados por*

*doença, acidente de trabalho ou licença-maternidade, e, também, aqueles dispensados sem justa causa a partir de 02.08.2005.*

*Em uma análise preliminar, o prolator da decisão agravada entendeu que ‘o abono único previsto na Cláusula 48ª da Convenção Coletiva de Trabalho em comento tem natureza salarial’ (fl. 94), na forma do art. 457, § 1º, da CLT, motivo pelo qual indeferiu o pedido de antecipação de tutela.*

*Sustenta o agravante que o abono único fornecido aos seus trabalhadores não tem natureza remuneratória, não se subsumindo, assim, na hipótese de incidência das contribuições previdenciárias e da contribuição para o FGTS, seja por não revestir dos caracteres da retributividade e da habitualidade, descritos pelo artigo 22 da Lei n. 8.212/91 e pelo art. 457, § 1º, da CLT, seja porque o art. 28, § 9º, item 7, da Lei n. 8.212/91 exclui a incidência das contribuições previdenciárias e, por conseguinte, da contribuição ao FGTS, do pagamento de abono único, seja porque a própria convenção coletiva afasta a natureza salarial do abono, devendo se ter por inconstitucional e ilegal o artigo 214 do Decreto n. 3.048/99, segundo o qual esta exclusão só poderia ser feita por meio de lei.”*

Adicionalmente, em consulta processual realizada no *site* do TRF da 1ª Região na *internet*, no endereço eletrônico <<http://www.trf1.jus.br/>>, verifico que os autos do recurso de apelação interposto pela União – Fazenda Nacional (Processo nº 0036833-27.2006.4.01.3400) continuam na mesma situação noticiada no relatório fiscal da autuação, ou seja, conclusos ao Desembargador Federal Reynaldo Soares da Fonseca, para decisão.

Assim, entendo que não assiste razão ao Recorrente para que sejam analisados todos os argumentos de defesa apresentados no recurso voluntário, de modo que não serão objeto de análise neste recurso administrativo as seguintes alegações, por já estarem sendo discutidas na ação judicial proposta pelo Recorrente:

- os pagamentos efetuados a título de abono único não possuem natureza salarial, nem caráter de retributividade e habitualidade por serviços prestados, tratando-se de hipótese de não incidência de contribuições previdenciárias;

- tais pagamentos não integram o salário-de-contribuição, nos termos do art. 28, § 9º, “e”, “7”, da Lei nº 8.212/91;

- a suposta “regra de isenção” estabelecida pelo art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, nada mais é do que meio indireto de criação de um novo fato gerador de tributo, por via diversa de Lei Complementar, motivo pelo qual sua inconstitucionalidade é evidente; e

- há flagrante ilegalidade do art. 214, § 9º, V, “j”, do Decreto nº 3.048/98, que inovou no mundo jurídico ao trazer uma exigência não prevista no item 7, da alínea “e”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91.

Ante o exposto, somente serão apreciadas neste julgamento administrativo, adiante, as matérias (tanto preliminar quanto de mérito) de ordem pública e distintas das constantes da referida ação judicial.

### **Nulidade do Auto de Infração**

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

Autenticado digitalmente em 22/08/2014 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 23/08/20

14 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GO

MES

Impresso em 19/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sustenta o Recorrente que o presente auto de infração foi indevidamente lavrado, pois ao verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e realizar o depósito judicial, o próprio Recorrente teria constituído o crédito tributário, nos termos do art. 150 do CTN.

Argumenta que essa hipótese configura um ato de lançamento (auto-lançamento), no qual o depósito do tributo equivale ao pagamento antecipado e o substitui, fazendo-se desnecessário e indevido o lançamento de ofício por parte da autoridade fiscal, o qual, uma vez realizado, carece de motivação, sendo, portanto, nulo. Transcreve doutrina e jurisprudência.

No presente caso, entendo que deve ser aplicada a inteligência da Súmula CARF nº 48, que diz:

*“A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de medida judicial não impede a lavratura de auto de infração.”*

Vale também destacar que a própria legislação tributária expressamente estabelece, nos termos do art. 142 do CTN, que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, e que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Nesse mesmo sentido, segue precedente deste Conselho:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/02/2005 a 30/06/2009*

*CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. COTA PATRONAL. LANÇAMENTO PARA PREVENÇÃO DA DECADÊNCIA.*

*A legislação vigente determina que a autoridade tributária efetue o lançamento para prevenir a decadência nos casos em que o contribuinte esteja discutindo na via judiciária a legalidade do tributo (art. 142 do CTN e art. 63 da Lei n.º 9.430/93).*

*Recurso Voluntário Negado*

*Crédito Tributário Mantido”*

(Processo nº 10980.721418/2010-00, Acórdão nº 2301-003.096, Recurso nº 922.263, Sessão de 16/10/2012, Rel. Damião Cordeiro de Moraes, Unânime)

Por oportuno, observo que a tese defendida pelo Recorrente foi profundamente analisada pela Primeira Seção do STJ, mais recentemente, no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial – EREsp nº 671.773/RJ (2008/0039684-0), assim ementado:

*“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CORREÇÃO MONETÁRIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. 1990. PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO.*

*TERMO INICIAL. DEPÓSITO JUDICIAL. DISPENSA DO ATO FORMAL DE LANÇAMENTO. PRECEDENTES.*

*1. O depósito judicial do tributo questionado torna dispensável o ato formal de lançamento por parte do Fisco (REsp 901052 / SP, 1ª S., Min. Castro Meira, DJ de 03.03.2008; EREsp 464343 / DF, 1ª S., Min. José Delgado, DJ 29.10.2007; AGREsp 969579 / SP, 2ª T., Min. Castro Meira, DJ 31.10.2007; REsp 757311 / SC, 1ª T., Min. Luiz Fux, DJ 18.06.2008).*

*2. Embargos de divergência a que se dá provimento.*

*(EResp 671773/RJ, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 23/06/2010, DJe 03/11/2010)*

A esse respeito faço, contudo, as seguintes observações pertinentes ao julgamento do presente recurso administrativo.

**Primeiro**, que após intensas discussões, o STJ apenas concluiu que o depósito judicial do tributo torna “dispensável” o ato formal de lançamento por parte do fisco, o que não significa dizer “indevido” e, muito menos, “ilegal”.

**Segundo**, que a tese é polêmica e não encontra respaldo no entendimento de todos os Ministros, tendo sido decidida por maioria e mediante voto de desempate, conforme se verifica no acórdão da referida decisão, *in verbis*:

*“Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Hamilton Carvalhido, Eliana Calmon, Humberto Martins e Mauro Campbell Marques, conhecer dos embargos e lhes dar provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Luiz Fux (voto-desempate), Castro Meira, Denise Arruda e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator.*

*Não participou do julgamento o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.*

*Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Luiz Fux.”*

**Terceiro**, que as decisões do STJ somente devem ser obrigatoriamente reproduzidas neste Conselho na hipótese prevista no art. 62-A do Regimento Interno do CARF, ou seja, quando forem proferidas na sistemática do art. 543-C do CPC (Recurso Repetitivo), o que não é o caso.

**Quarto**, deve-se lembrar que o objeto do presente julgamento (o ato administrativo praticado pelo fisco e impugnado pelo Recorrente) é o **auto de infração lavrado pela autoridade fiscal**, que deu início ao presente processo. Foi em razão desse ato administrativo que este Conselho foi provocado e é sobre esse ato administrativo que este Conselho deve se manifestar.

Vale dizer, uma eventual afirmação deste Conselho, sobre a constituição ou não do crédito tributário por meio do alegado “ato de lançamento (auto-lançamento)” supostamente ocorrido com a propositura da ação judicial, segundo a tese defendida pelo Recorrente, seria extrapolar os limites da presente lide administrativa.

O jurista Eurico Marcos Diniz de Santi, aprofundando-se no estudo desse tema, com o qual inclusive obteve o grau de Doutor em Direito Tributário, sob orientação de Paulo de Barros Carvalho, analisou justamente a hipótese que ora se apresenta, concluindo que:

*“Na ação declaratória de negativa de existência de relação jurídica tributária com a efetivação de depósito, a decisão denegatória que ‘declarar’ a existência da relação jurídica tributária, identificando o sujeito ativo, sujeito passivo, a base de cálculo e alíquota, não só constitui o crédito tributário, dispensando, por conseguinte, a prática do lançamento tributário, como também extingue o crédito tributário, mediante a conversão do depósito ex vi do inciso VI, do Art. 156, do CTN. Como são vários objetos possíveis de uma ação declaratória, é preciso deixar claro que apenas quando todos os elementos integrativos do crédito tributário forem identificados na decisão é que a ação declaratória terá o condão de constituir o crédito sem necessidade de lançamento, não havendo, portanto, decadência.”*

*(Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 3a. ed. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 207).*

Ou seja, somente se poderá cogitar de lançamento constituído pela via judicial por ocasião da decisão denegatória que declarar a existência da relação jurídica tributária, desde que esta também identifique todos os elementos integrativos do crédito tributário, o que apenas será decidido no âmbito da ação judicial.

Ocorre que, no caso concreto ora em análise, ainda não há decisão definitiva na ação judicial proposta pelo Recorrente, permanecendo o assunto *sub judice*. Parece-me lógico, então, que se o próprio Poder Judiciário, exercendo a tutela jurisdicional, ainda não declarou a existência da relação jurídica tributária em decorrência da ação judicial proposta pelo Recorrente, de modo a constituir judicialmente o crédito tributário, segundo a tese defendida pelo Recorrente, não caberia a este Conselho fazê-lo administrativamente.

E muito embora essa discussão prossiga na via judicial, nada obsta a lavratura do auto de infração para fins de prevenir a decadência, conforme entendimento já pacificado no âmbito deste Conselho, nos termos acima demonstrados.

Ante o exposto, entendo que não assiste razão ao Recorrente quanto a alegada nulidade da autuação.

### **Decadência Parcial**

Uma vez definida a possibilidade da lavratura do auto de infração pela autoridade fiscal, cabe agora verificar a ocorrência ou não da decadência.

Em linha com o que restou acima decidido, entendo que a decadência deve ser analisada considerando a data do lançamento formalizado pelo referido auto de infração, tendo em vista que foi este o ato jurídico administrativo praticado, o que foi impugnado pelo Recorrente e ora está sob julgamento.

Para tanto, é preciso considerar que na época da lavratura do auto de infração, o STF já havia editado a Súmula Vinculante nº 8, declarando a inconstitucionalidade dos arts.

45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que permitiam à Seguridade Social constituir e cobrar seus créditos no prazo de até 10 anos.

Essa Súmula, por força do art. 103-A da CF/88, tem efeito vinculante em relação à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, o que inclui este Conselho.

Assim, e em consonância com o disposto no art. 62, § único, I, do Regimento Interno do CARF, faz-se necessário afastar a aplicação do prazo decadencial decenal de que tratava o art. 45 da Lei nº 8.212/91, para que sejam aplicadas as regras sobre decadência previstas no CTN.

Nesse tocante, cabe também esclarecer que o STJ, ao tratar sobre a regra decadencial aplicável às contribuições previdenciárias, na sessão de 12/08/2009, no julgamento do REsp nº 973.733/SC, afetado como representativo da controvérsia, nos termos do art. 543-C do CPC, pacificou o entendimento de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito, conforme o art. 173, I, do CTN; ou de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, caso tenha havido antecipação, mesmo que parcial, do pagamento do tributo devido, de acordo com a regra específica do art. 150, § 4º, do CTN.

De se destacar que tal entendimento STJ deve ser reproduzido neste Conselho, por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF.

Além disso, há que se atentar também para as determinações da recente Súmula nº 99 do CARF:

*“Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.”*

*(Ata da Sessão Extraordinária do Pleno e das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais realizada em 9 de dezembro de 2013, publicada no DOU de 18/12/2013, Seção 1, p. 31/32)*

Feitas essas considerações, e analisando os presentes autos, verifico que foi lavrado auto de infração para exigência de contribuições previdenciárias relativas aos **atos geradores de 10/2005, 11/2005 e 12/2005**, conforme Discriminativo do Débito – DD (fl. 67/68) e Relatório de Lançamentos – RL (fl. 69).

O Recorrente foi **cientificado do lançamento em 23/12/2010** (fl. 64).

Foram efetuados pagamentos antecipados a título de contribuições previdenciárias nas competências dos fatos geradores acima referidos, conforme comprovantes juntados às fl. 264, 266, 268, 272 e 273.

A DRJ/SP1 também relata, por conta do que informa no item 3.4 da decisão de primeira instância (fl. 322), que para comprovar os pagamentos antecipados, o Impugnante apresentou os recolhimentos mensais anexos à peça de defesa.

Também não vislumbro a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a ensejar a aplicação da regra decadencial prevista no art. 173, I, do CTN, nada tendo sido noticiado nos autos a esse respeito.

Assim, entendo que no presente caso deve ser aplicada a regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, pela qual se verifica que transcorreram mais de cinco anos entre a ocorrência dos fatos geradores de **10/2005 e 11/2005** e a data do lançamento impugnado (**23/12/2005**), operando-se, portanto, a **decadência do direito do fisco de constituir os créditos tributários desses períodos pelo presente lançamento.**

Tal ressalva é importante e merece algumas considerações adicionais, pois não me escapam as possíveis implicações que esse entendimento pode vir a ter no campo prático, tendo em vista a ação judicial em andamento, proposta pelo Recorrente.

Nesse tocante, reporto-me à corrente majoritária da equipe de investigação e análise coordenada por Eurico Marcos Diniz de Santi, que ao analisar hipótese bastante assemelhada à que ora se apresenta, concluiu que o reconhecimento, no âmbito administrativo, da decadência do direito do fisco de lançar, não implica necessariamente na extinção do crédito tributário, *“por ser possível cogitar de sua constituição também na esfera judicial”*.

Na situação estudada pelo referido grupo de trabalho, o contribuinte também ingressou com ação declaratória de inexistência de relação jurídica para discutir a constitucionalidade de certa ocorrência tributária, efetuando naquele caso o depósito suspensivo da exigibilidade do crédito tributário. Na sequência o contribuinte foi autuado pela fiscalização que, para prevenir a decadência, procedeu à lavratura do respectivo auto de infração, todavia posteriormente ao prazo decadencial.

Eis a pergunta formulada sobre o procedimento a ser adotado pela autoridade administrativa julgadora no contexto acima descrito, bem como a resposta dada pela corrente majoritária da referida equipe de investigação e análise, com a qual me alinho:

*“Pergunta-se:*

*1) Tendo o contribuinte providenciado o depósito judicial dos valores devidos na forma da legislação aplicável, cuja constitucionalidade está questionando em Juízo, caberia ao Fisco, no âmbito da atividade julgadora, decretar a decadência do crédito tributário (art. 150, §4º ou art. 173, I, do CTN) e, conseqüentemente, a sua extinção (art. 156, V, do CTN)?*

*Respostas:*

*Corrente 1: A determinação do crédito tributário pode se dar na esfera judicial. É possível vislumbrar, nas ações propostas contra a Fazenda Pública, um caráter dúplice (à semelhança de outras existentes nos ritos especiais do Código de Processo Civil), em virtude do qual a sentença de improcedência gera direito à prestação discutida em favor do réu. Esta a razão para*

*que o juiz determine a conversão em renda do depósito judicial da quantia controversa.*

*É imprópria, assim, a interpretação de que o depósito judicial pertence ao depositante, ou está à disposição do juiz. Ele representa o objeto cuja titularidade está sendo discutida judicialmente e, **ao final da demanda**, deve ser atribuído ao vencedor.*

*Contudo, o **lançamento é necessário**, não só porque a Lei nº 9.430/96 [art. 63] assim implicitamente cogitou, mas também para liquidação do valor devido e como segurança contra interpretações judiciais divergentes.*

*Cabe à autoridade julgadora, nesse contexto, avaliar se a autoridade lançadora ainda tinha competência para editar a norma jurídica veiculada pelo lançamento, competência esta cujo aspecto temporal é definido mediante fixação dos prazos decadenciais.*

***Significa dizer que, se o lançamento for efetuado a destempo, deve ser declarada a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário por meio do lançamento, o que não implica concluir que o crédito tributário esteja extinto pela decadência, por ser possível cogitar de sua constituição também na esfera judicial.”***

*(Decadência no Imposto sobre a Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2006, pp. 105/106)*

Chegamos, assim, no presente caso, a uma situação *sui generis*, daí a necessidade da mencionada ressalva e destas considerações adicionais: reconhece-se, neste processo administrativo, a **decadência do direito do Fisco de constituir os créditos tributários de 10/2005 e 11/2005 pelo presente lançamento**, o que não significa dizer que tais créditos estão extintos pela decadência, por ser possível cogitar de sua constituição também na esfera judicial, em decorrência da ação judicial proposta pelo próprio Recorrente, na mesma linha, inclusive, da tese que este defende.

Todavia, tal constituição na esfera judicial somente poderá ser cogitada ao final da ação judicial proposta pelo Recorrente, caso esta venha a ser julgada improcedente, por ocasião da decisão denegatória que porventura declarar a existência da relação jurídica tributária, identificando todos os elementos integrativos do crédito tributário.

Por agora, no âmbito de competência deste Conselho, quanto ao **juízo administrativo do auto de infração impugnado**, entendo que embora este pudesse ter sido lavrado pela autoridade fiscal, não o foi dentro do prazo decadencial adequado, em relação aos fatos geradores de **10/2005 e 11/2005**, os quais devem ser excluídos do lançamento, devendo o presente julgamento prosseguir apenas com relação às exigências relativas a **12/2005**.

Não obstante, é preciso ressaltar que, uma vez que o Recorrente se antecipou ao fisco, buscando a tutela judicial nos termos já mencionados, fica o Recorrente sujeito, ainda, aos efeitos da decisão a ser proferida judicialmente, nos termos em que esta venha a ser exarada.

### **Erro na determinação do sujeito passivo**

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

Autenticado digitalmente em 22/08/2014 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 23/08/20

14 por NEREU MIGUEL RIBEIRO DOMINGUES, Assinado digitalmente em 29/08/2014 por JULIO CESAR VIEIRA GO

MES

Impresso em 19/09/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Alega o Recorrente, ainda preliminarmente, a nulidade do auto de infração, por erro na determinação do sujeito passivo, argumentando que o auto de infração foi lavrado em nome de pessoa jurídica extinta por incorporação anteriormente à data do lançamento.

Nesse ponto, entendo que também não assiste razão ao recorrente.

O art. 59 do Decreto nº 70.235/72 somente prevê a nulidade dos atos administrativos nos casos envolvendo incompetência do agente ou preterição do direito de defesa. Confira-se:

*“Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”*

No caso ora em análise não restou demonstrada qualquer dessas ocorrências, tendo o Recorrente exercido o direito ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos inerentes, defendendo o mérito da causa com desenvoltura e produção de todas as provas que entendeu pertinentes.

Além disso, o princípio inserto no art. 60 do Decreto nº 70.235/72 estabelece que quaisquer irregularidades, incorreções e omissões, diferentes das previstas no art. 59, não importarão em nulidade, sobretudo quando não resultarem em prejuízo para o sujeito passivo ou não influírem na solução do litígio.

Nesse mesmo sentido, manifestou-se a Solução de Consulta Interna nº 8 – Cosit, de 8 de março de 2013, que ao analisar as situações de nulidade ou anulabilidade do lançamento tributário por erro na identificação do sujeito passivo, concluiu, de modo bastante ponderado, que *“mera irregularidade na identificação do sujeito passivo que não prejudique o exercício do contraditório não gera nulidade do ato de lançamento”*, fundamentando-se em abalizada doutrina e exemplificando com a mesma hipótese de incorporação que ora se apresenta, conforme segue:

*“6. A primeira situação é a inexistência de nulidade ou anulabilidade do lançamento por algum equívoco na identificação do sujeito passivo.*

*6.1. O art. 59 do PAF determina serem nulos os atos lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Já o art. 60 dispõe que meras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidades, mormente quando não influírem na solução do litígio.*

*6.2. A questão é definir o que são esses atos meramente irregulares. Utiliza-se o conceito de Celso Antônio Bandeira de Mello:*

*Atos irregulares são aqueles padecentes de vícios materiais irrelevantes, reconhecíveis de plano, ou incursos em formalização defeituosa consistente em transgressão de normas cujo real alcance é meramente o de impor a padronização interna dos instrumentos pelos quais se*

*veiculam os atos administrativos. (in Curso de Direito Administrativo, 29ª ed., p. 478)*

**6.3. Não há nulidade sem prejuízo da parte. No caso de erro na identificação do sujeito passivo que não macule o seu direito de defesa nem o normal andamento do processo administrativo fiscal, não há necessidade de se proceder a um novo lançamento. Conforme Leandro Paulsen:**

*Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa.*

*Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo. (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)*

**6.4. Citam-se exemplos (não exaustivos) de irregularidades que não ensejam nulidade ou anulabilidade do lançamento:**

*a) erro na grafia do sujeito passivo ou do número de seu CPF ou CNPJ, desde que ele esteja perfeitamente identificável.*

*b) efetuação de lançamento contra pessoa jurídica que tenha sido incorporada ou fundida em outra pessoa jurídica, mas cuja identificação é possível.*

*c) lançamento em que esteja incluído o nome de solteiro contra o autuado atualmente com o sobrenome do cônjuge.”*

Vale destacar também que o Recorrente, por se tratar de instituição financeira, está sujeito à observância das determinações legais e regulatórias específicas atinentes ao Sistema Financeiro Nacional, em especial, no presente caso, as do art. 10, IX, “c”, da Lei nº 4.595/64, e art. 11, III, do Regulamento Anexo à Resolução do Conselho Monetário Nacional – CMN nº 3.040/02 vigentes à época da autuação, que condicionam a incorporação do Recorrente à autorização do Banco Central do Brasil, *in verbis*:

**“Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964.**

*Art. 10. Compete privativamente ao Banco Central da República do Brasil: (...)*

*X - Conceder autorização às instituições financeiras, a fim de que possam: (Renumerado pela Lei nº 7.730, de 31/01/89) (...)*

*c) ser transformadas, fundidas, incorporadas ou encampadas; (...)”*

**“Regulamento Anexo à Resolução CMN nº 3.040, de 28 de novembro de 2002**

*Art. 11. Dependem igualmente da autorização do Banco Central do Brasil os seguintes atos de reorganização: (...)*

*III – Fusão, cisão ou incorporação.”*

Foram tais disposições, inclusive, que motivaram o requerimento, ao Bacen, da aprovação para incorporação do Recorrente, conforme documento de fl. 61/63. Contudo, não há, nos autos, qualquer notícia de que tal autorização já tenha sido concedida, continuando o próprio Recorrente a qualificar-se como **“em fase de incorporação desde 30 de abril de 2009, pelo Banco Santander (Brasil) S/A, cujo processo encontra-se em fase de homologação pelo Banco Central do Brasil”**, conforme se verifica em seu Recurso Voluntário, no qual esclarece ainda que, por essa razão, permanece com o seu CNPJ ativo perante a Receita Federal do Brasil (fl. 405 e 410).

Ora, se o Recorrente permanece “em fase de incorporação” e “em fase de homologação”, inclusive mantendo seu CNPJ ativo perante a RFB, é porque tal incorporação, na situação específica do Recorrente, ainda não se concretizou para todos os fins de direito.

Assim, não há, pois, como se concordar com os argumentos do Recorrente quanto a nulidade do auto de infração por erro na determinação do sujeito passivo.

Vencidas as preliminares, passo à análise do mérito.

## **MÉRITO**

### **Adicional de 2,5% devido pelas instituições financeiras e equiparadas**

Alega o Recorrente que a cobrança da contribuição adicional de 2,5%, devida pelas instituições financeiras e equiparadas, conforme art. 3º, § 2º, da Lei nº 7.787/89 e art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, permanece eivada do vício da inconstitucionalidade, apesar da edição da Emenda Constitucional nº 20/98, devendo ser afastada a sua aplicação ao presente caso.

O adicional de 2,5% devido pelas instituições financeiras em geral, como é o caso do Recorrente, está devidamente previsto no § 1º, do art. 22, da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

*“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

*(...)*

*§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é **devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo.***

*(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)."*

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é órgão competente para afastar a aplicação da lei com base na sua suposta inconstitucionalidade ou ilegalidade, com exceção dos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62, parágrafo único, do Regimento Interno do CARF.

A administração pública está vinculada à lei, e não compete a um agente administrativo dizer se uma lei que determina o pagamento de um tributo é inconstitucional ou ilegal. Nesse sentido, a Súmula CARF nº 2:

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

Deve-se recordar que o procedimento administrativo existe não para discutir a inconstitucionalidade ou ilegalidade de algum tributo, o que deve ser feito exclusivamente perante a esfera judicial, mas sim eventuais irregularidades que tenham sido cometidas pelo agente fazendário no momento da fiscalização, o que não foi aqui evidenciado.

Também não é o caso de sobrestamento do julgamento desta questão neste Conselho, conforme requerido pelo Recorrente, porque além dos §§ 1º e 2º do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, que conferiam tal possibilidade, terem sido revogados pela Portaria MF nº 545/13, o Recorrente também não demonstrou qual julgamento de Recurso Extraordinário sobre a mesma matéria teria sido sobrestado no STF, nos termos do art. 543-B do CPC.

Assim, considerando que a exigência do adicional de 2,5% em tela se deu com observância às normas legais pertinentes, deixo de apreciar as alegações do Recorrente quanto a suposta inconstitucionalidade da exação.

### **Multa e juros de mora**

O Recorrente alega que a multa e os juros de mora imputados deverão ser cancelados, uma vez que os valores supostamente devidos a título de contribuição social tiveram sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, II, do CTN, por força do depósito judicial realizado nos autos da Ação Ordinária nº 2006.34.00.037849-1.

Nesse tocante, correta a decisão de primeira instância (fl. 337/338):

***"11.1. No caso concreto, o depósito realizado pelo contribuinte referente à Ação Declaratória nº 2006.34.00.037849-1 com a finalidade de garantir as contribuições previdenciárias devidas nas competências 10/2005 a 12/2005, somente foi efetivado em 27/04/2007.***

*11.2. Considerando que o Contribuinte não foi beneficiado com a suspensão da exigência por antecipação de tutela (conforme dispõe o § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430/96), sobre as contribuições previdenciárias discutidas judicialmente incidiram, além dos juros, as multas até a data de seu depósito e na exata medida de sua garantia.*

*11.3. Neste ponto importa ressaltar que não há qualquer menção, na legislação, sobre a interrupção da incidência dos juros de mora, como requerido pela impugnante. Ao contrário, o art. 34 da Lei 8.212/91, vigente à época da notificação,*

*determinava a incidência inafastável dos juros moratórios às contribuições em atraso.*

**11.4. Nesses termos, sobre a quantia garantida em juízo pelo depósito judicial incidirão:**

**11.4.1. Juros moratórios previstos no art. 34 da Lei nº 8.212/91 (SELIC) vigente à época dos fatos geradores e do depósito;**

**11.4.2. Multa moratória prevista no art. 35, inciso I, alínea “c”, da Lei nº 8.212/91 (20%), vigente à época dos fatos geradores e do depósito judicial, sabendo-se que as verbas consideradas salário de contribuição não foram declaradas em GFIP.**

**11.4.3. Sobre as contribuições garantidas em juízo, equivalentes ao principal somado aos juros e multa devidas na data do depósito judicial, não incidirão quaisquer acréscimos posteriores a esta data. No entanto, sobre eventuais diferenças não garantidas pelo depósito judicial incidirão os acréscimos legais devidos, incluídos nesta autuação, até a data de seu efetivo pagamento.**

*11.5. Por esses motivos, o presente processo administrativo deverá ter seu prosseguimento normal até que sejam esgotadas as instâncias administrativas referentes às matérias não discutidas judicialmente. Oportunamente, deverão ser observados e considerados os depósitos judiciais e sua influência no presente lançamento.”*

O Recorrente argumenta ainda que a multa de mora exigida não pode ser superior a 20%, sob pena de ilegalidade.

Todavia a multa de mora já se limitou ao percentual de 20%, nos termos da decisão acima e da legislação então vigente, o que também atende ao limite de 20% estabelecido para essa multa pela novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 11.941/09, c/c § 2º, do art. 61, da Lei nº 9.430/96). Não há, portanto, que se falar em ilegalidade a esse respeito (a qual, aliás, não está no âmbito de competência de análise deste Conselho, conforme já mencionado).

Assim, neste ponto sem razão o Recorrente.

### **Multa – responsabilidade por sucessão**

O Recorrente sustenta a impossibilidade do lançamento da multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por sucessão, respondendo o sucessor apenas pelos “tributos” devidos até a data da sucessão, nos termos do art. 132 do CTN, não se aplicando ao presente caso o disposto na Súmula CARF nº 47.

Contudo, verifica-se que, em razão das especificidades do caso ora em análise, o Recorrente permanece “em fase de incorporação” e “em fase de homologação”, mantendo seu CNPJ ativo perante a RFB, conforme já analisado na preliminar sobre legitimidade passiva, não havendo, portanto, que se falar em ausência de responsabilidade da multa por sucessão.

Mesmo que assim não fosse, o STJ já decidiu, em sede de recurso repetitivo, **julgado nos termos do art. 543-C do CPC**, cujo entendimento deve ser reproduzido neste

Conselho por força do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, que a responsabilidade tributária do sucessor abrange não apenas os tributos, mas também as multas moratórias ou punitivas devidas pelo sucedido, conforme segue:

**“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.**

1. A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

(...)

9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.” (REsp 923012/MG, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)

Em sede de Embargos de Declaração, aquela Corte Superior acrescentou que pouco importa se o crédito já estava ou não formalizado por meio de lançamento tributário quando da incorporação, *in verbis*:

**“EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS (INCORPORAÇÃO). ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. EXCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO DESDE QUE INCONDICIONAL. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP. 1.111.156/SP, REL .MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 22.10.2009, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ASSERTIVA DO ACÓRDÃO RECORRIDO DE QUE NÃO FICOU COMPROVADA ESSA INCONDICIONALIDADE, NA HIPÓTESE DOS AUTOS. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. PRETENSÃO DE ALTERAÇÃO DO JULGADO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.**

(...)

4. Tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio (direitos e obrigações) da empresa incorporada que se transfere ao

*incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.*

*5. O que importa é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.*

*6. Embargos Declaratórios rejeitados.” (EDcl no REsp 923012/MG, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 10/04/2013, DJe 24/04/2013)*

Ante o exposto, não há como se afastar a responsabilidade do Recorrente pela multa em questão.

Contudo, há que se fazer duas observações com relação à multa de ofício, que muito embora não tenham sido requeridas pelo Recorrente, configuram matéria de ordem pública passíveis de serem suscitadas e apreciadas – de ofício ou a requerimento das partes – em qualquer tempo e grau de jurisdição.

Neste sentido, já decidiu este Conselho que, “*a rigor, as aplicações de penalidades são matérias de ordem pública, pois, o Estado não tem interesse em punir indevidamente os administrados*”, em acórdão que restou assim ementado:

*“MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APLICAÇÃO DA MULTA DE PENALIDADE. APRECIACÃO DE OFÍCIO. As matérias de ordem pública podem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenha sido objeto do recurso voluntário. Isso se aplica à exigência de penalidades, dentre elas a multa de ofício isolada por falta de recolhimento do tributo por estimativa, que foi lançada em concomitância com a multa de ofício proporcional sobre o tributo devido no ano-calendário. Embargos conhecidos e rejeitados”. (PAF nº 13502.000775/2006-70, Acórdão nº 1402-00.246, Sessão de 04/08/2010, Unânime)*

Assim, a minha **primeira** observação se refere à necessidade de **exclusão da multa de ofício correspondente aos valores depositados judicialmente pelo Recorrente**, a teor do princípio inserto no art. 63 da Lei nº 9.430/96, bem como na Súmula CARF nº 17, que estabelecem:

*“Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:*

*Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo. (...)*”

*“Súmula CARF nº 17: Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.”*

Em linha com o teor principiológico dessas disposições, entendo que o Recorrente, ao buscar exercer o direito constitucionalmente previsto de submeter a sua questão à apreciação do Poder Judiciário (CF, art. 5º, XXXV), não pode ser penalizado com a aplicação de uma multa de ofício, de caráter punitivo, sobre os valores que ele mesmo já considerou que poderiam ser devidos e que, antecipando-se ao fisco, até depositou judicialmente, muito antes de qualquer procedimento de ofício a eles relativo.

Ademais, uma vez que *“sobre as contribuições garantidas em juízo, equivalentes ao principal somado aos juros e multa devidas na data do depósito judicial, não incidirão quaisquer acréscimos posteriores a esta data”*, conforme reconhecido pela decisão de 1ª instância e mantido por este Colegiado, não há qualquer sentido em se aplicar e manter uma multa de ofício, de caráter punitivo e ainda mais agravante, sobre os mesmos valores.

Assim, entendo que, nesse contexto, deve ser mantida a multa de ofício apenas sobre eventuais diferenças não garantidas pelo depósito judicial.

Aliás, nesse mesmo sentido foi a decisão de primeira instância proferida pela DRJ/SP1 no PAF nº 16327.001644/2010-52, conexo ao presente processo e julgado nesta mesma assentada, relativamente à exigência das contribuições previdenciárias destinadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE (Salário Educação), *in verbis*:

*“11.4.2. Uma vez iniciado o procedimento fiscal no Contribuinte, este perde a espontaneidade no recolhimento das contribuições em atraso e sujeita-se à regra específica prevista no art. 35-A da Lei 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 11.941/09. Vale ressaltar que, como visto acima, a multa incluída na presente autuação somente seria aplicável às contribuições incluídas neste lançamento que porventura não estejam garantidas pelos depósitos judiciais.”* (Acórdão nº 16-31.109, 13ª Turma da DRJ/SP1, Sessão de 26/04/2011)

Em que pese tal entendimento não tenha sido expressamente aplicado pela DRJ/SP1 no julgamento do presente processo, deve ele também ser aqui reproduzido, por se tratarem de lançamentos reflexos e em virtude da relação de causa e efeito existente entre eles.

A minha **segunda** observação se refere à **retroatividade da multa mais benéfica**, em consonância com as disposições do art. 106, II, “c”, do CTN.

De acordo com o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, verifica-se que a multa de ofício passou a ser regulada pelo art. 44 da Lei nº 9.430/96, que estabelece uma penalidade de 75% sobre o valor devido à Seguridade Social.

Assim, embora esteja correta a aplicação da penalidade vigente à época dos fatos geradores, prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei nº 11.941/2009), por ser mais benéfica ao contribuinte na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para até 100% do valor principal, em razão da sistemática gradativa para pagamento prevista na **legislação anterior**.

Nesse caso, considerando que a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 é limitada ao percentual de 75%, deve esta ser aplicada caso a multa prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91 (antes da alteração promovida pela Lei nº 11.941/2009) supere esse patamar.

### **Juros de mora sobre multa de ofício**

Por fim, alega o Recorrente que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício, por absoluta ausência de previsão legal.

Contudo, sem razão o Recorrente neste ponto.

Os entendimentos mais recentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF têm sido pela legitimidade da incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício, conforme se verifica pelos seguintes julgados:

*“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.*

*O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.”*

*(PAF nº 10835.001034/00-16, Acórdão nº 9303-002.400, Recurso nº 253.633, Sessão de 15/08/2013)*

*“(…) JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos, estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.”*

*(PAF nº 13839.001516/2006-64, Acórdão nº 9101-001.657, Recurso nº 10.515.5375, Sessão de 15/05/2013)*

*“Assunto: Juros Sobre Multa de Ofício*

*Exercício: 1996 a 1998*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.”*

*(PAF nº 16327.002243/99-71, Acórdão nº 9101-00.539, Recurso nº 147.759, Sessão de 11/03/2010)*

Nesse mesmo sentido, os seguintes precedentes da CSRF: PAF nº 10835.000536/00-21, Acórdão nº 9303-002.399, Sessão de 15/08/2013; PAF nº 16327.002295/2001-03, Acórdão nº 9101-001.474, Sessão de 14/08/2012; PAF nº 10880.014215/00-40, Acórdão nº 9101-001.350, Sessão de 15/05/2012.

No âmbito judicial, vê-se que o tema já se encontra inclusive pacificado no STJ, conforme decisão proferida no julgamento do Agravo Regimental no REsp nº 1.335.688-PR, assim ementado:

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: ‘É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.’ (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

*2. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no REsp 1.335.688/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012)*

Não assiste, portanto, razão ao Recorrente, restando superada a antiga jurisprudência colacionada em seu recurso.

## CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, voto pelo **CONHECIMENTO EM PARTE**, para na parte conhecida do recurso, **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, a fim de reconhecer, preliminarmente, a decadência do direito do Fisco de constituir os créditos tributários relativos a **10/2005 e 11/2005 pelo presente lançamento** e, no mérito, em relação ao valor remanescente relativo a **12/2005**, excluir a multa de ofício correspondente aos valores depositados judicialmente pelo Recorrente, limitando a multa restante ao percentual de 75%, tudo nos termos da fundamentação acima.

Deixo, ainda, consignado que deverá haver a suspensão dos valores a serem cobrados em decorrência deste Acórdão, eis que a cobrança do crédito objeto do presente auto de infração somente poderá ser levado a efeito quando transitado em julgado o processo judicial referido.

É o voto.

Nereu Miguel Ribeiro Domingues.