



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17546.001118/2007-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.741 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de dezembro de 2019
Recorrente PLASMIX INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PLÁSTICOS, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2000 a 30/04/2006

PROCEDIMENTO FISCAL ANTERIOR. REEXAME. AUTORIZAÇÃO.

Não importa nulidade o lançamento fiscal formalizado em período que já tenha sido objeto de procedimento anterior, em particular quando não se tenha verificado nenhuma alteração de critérios jurídicos.

Não compete ao Colegiado de 2ª Instância administrativa o exame da motivação que levou à instauração do novo procedimento, bastando que este tenha sido autorizado expressamente pela autoridade competente ou que tal autorização expressa tenha sido suprida com a emissão regular de Mandado de Procedimento Fiscal para o novo exame.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL SÚMULA VINCULANTE DO SUPREMO TRIBUTAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, e determinou que o prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias deve ser contado nos termos do art. 173, I ou 150, §4º, ambos do CTN.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. MATÉRIA SUMULADA.

De acordo com o disposto na Súmula CARF nº 04, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aplicação da retroatividade benigna, a multa exigida com base nos dispositivos da Lei nº 8.212/91 anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/09 deverá ser comparada com a nova penalidade de 75% prevista para os casos de lançamento de ofício, a fim de que seja aplicada a mais benéfica ao contribuinte. Neste sentido, a autoridade preparadora deve aplicar, no que for cabível, as disposições constantes dos artigos 476 e 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/09.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente a preliminar de decadência para reconhecer a extinção dos créditos lançados nas competências 08/2000, 02/2001, 03/2001, 04/2001, 05/2001, 06/2001 e 03/2002. No mérito, também por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano Dos Santos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Suplente convocada), Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente o conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, substituído pela conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 243/285, interposto contra decisão da DRJ em Campinas/SP de fls. 208/237, a qual julgou procedente o lançamento de contribuição previdenciária patronal, adicional para o SAT/RAT e da parte relativa a terceiros (DEBCAD nº 37.096.889-1), incidente sobre os valores discriminados em folhas de pagamento e declarados em GFIP (levantamento FP), cujos recolhimentos em épocas próprias não foram comprovados, conforme notificação fiscal de lançamento de débito de fls. 2/61, consolidada em 27/04/2007, referente ao período de 03 a 06/2001, 03/2002, 07/2002, 09 a 12/2002, 01/2003, 03/2003, 05/2003, 12/2003, 04/2004, 08/2004 a 12/2005 e 01 a 04/2006, além da cobrança de diferença de acréscimos legais – DAL em 08/2000, 02/2001, 09/2002 e 06/2005, com ciência da RECORRENTE em 02/05/2007, conforme AR de fl. 72.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 801.252,92, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de mora no percentual de 15% (quinze por cento).

Dispõe o Relatório da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (fls. 70/71) que “*serviram de base para o presente lançamento, as folhas de pagamento e seus respectivos resumos, os recibos de pagamento de salários, registros de empregados e as GFIP's*”. Assim, constatou-se a ausência de recolhimento das contribuições lançadas, relativas à parte da empresa, ao SAT/RAT e aos Terceiros (FNDE-Sal.Educação, INCRA, SENAI, Sesi e SEBRAE).

Assim, a fiscalização procedeu com o levantamento das contribuições incidentes sobre os valores declarados em GFIP (Levantamento FP), bem como o levantamento das diferenças de acréscimos legais provenientes do recolhimento em atraso das guias de recolhimento (GPS) cujos acréscimos estavam em desacordo com o devido (Levantamento DAL).

A autoridade fiscal esclareceu que “*nas competências em que constam recolhimentos ou créditos anteriormente constituídos, os valores dos mesmos foram devidamente apropriados, assim como, os valores relativos a salário-família e salário-maternidade na conformidade da lei, foram deduzidos das contribuições apuradas*” (fl. 70).

Também de acordo com o relatório da notificação fiscal (fl. 71), a presente fiscalização deu origem à NFLD nº 37.046.308-0 (objeto do processo nº 175460.01119/2007-10, julgado em conjunto nesta pauta), à nº NFLD 37.096.890-5 e aos Autos de Infração nº 37.046.303-0 e nº 37.046.307-2.

Para o cálculo do tributo devido, a fiscalização aplicou sobre o valor declarado e não recolhido, as seguintes alíquotas:

- (i) Sobre contribuição previdenciária: 20% (inciso I do art. 22);
- (ii) SAT/RAT: 3% (inciso II do art. 22);
- (iii) Terceiros: 5,8%.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 75/107 em 16/05/2007. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Campinas/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

O sujeito passivo impugnou o lançamento por meio do expediente protocolado sob nº 36216.003351/2007-79 (fls. 74 a 106), em 16/05/2007, no qual pede a decretação de nulidade da NFLD, mediante as alegações de que:

Preliminarmente,

- 1ª) é nula a presente NFLD, por abranger período já objeto de fiscalização anterior;
- 2ª) parte do crédito lançado já se encontra abrangido pela decadência de que trata o art. 173 do Código Tributário Nacional;
- 3ª) é nula a presente NFLD, por não ter a autoridade fiscal apresentado qualquer prova documental da ocorrência, em concreto, do fato gerador das contribuições lançadas;

No mérito,

4ª) são ilegais as seguintes contribuições:

a) ao SEBRAE, porquanto ela, a impugnante, não se trata de microempresa ou de empresa de pequeno porte;

b) ao "SAT", em virtude de a sua instituição ter ocorrido com ofensa ao princípio da legalidade estrita, devendo a mesma ser excluída do lançamento ou, alternativamente, ser aplicada a respectiva alíquota mínima (1%);

c) ao INCRA, assim em razão de a Lei nº 8.212/91 nada dispor a seu respeito, como pelo fato de que a impugnante é empresa exclusivamente urbana, sendo certo que seus empregados não são beneficiados pelos eventuais serviços prestados pela autarquia aqui mencionada;

5ª) a multa cobrada na NFLD é nitidamente confiscatória, eis que supera o próprio montante original da dívida, além de impor tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em situação de absoluta equivalência;

6ª) é ilegal a adoção da taxa SELIC para efeito de imposição de juros de mora, devendo estes ser calculados com base na taxa fixa de 1% ao mês.

Da Decisão da DRJ convertendo o julgamento em diligência

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, a DRJ em Campinas/SP entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, para que a DRF de origem esclarecesse ao RECORRENTE os motivos que, no presente caso, a levaram a iniciar outra fiscalização relativamente a um mesmo período já contemplado por ação fiscal anterior (Resolução às fls. 185/188), conforme trecho abaixo destacado do acórdão recorrido (fl. 210):

Em 13 de agosto p.p., esta DRJ converteu o julgamento em diligência, para que a DRF de origem informasse ao sujeito passivo os motivos que a levaram a determinar que o AFRFB Júlio Tamotsu Yonamine examinasse, na fiscalização autorizada pelo MPF nº 09374896F00, período já objeto de ação fiscal anterior.

Em seu despacho de fls. 188 e 189 [e-fls. 190/191], mencionado Auditor Fiscal esclarece que os dois procedimentos anteriores, determinados pelos MPF nº09147051 e 09224032, destinaram-se à verificação restrita de fatos geradores declarados pela empresa em GFIP, enquanto o que deu origem à presente NFLD teve por objeto a fiscalização completa da empresa, com base no exame das folhas de pagamento, recibos de pagamento de salários, livro de registro de empregados, livros diários e GFIP.

Devidamente intimada do resultado dessa diligência (fls. 191), a "PLASMIX" protocolou expediente em que reitera a alegação de nulidade do lançamento (fls. 192 a 201) [e-fls. 194/203], por não observância do art. 149 do CTN no tocante à refiscalização, bem como as demais razões expendidas em sua defesa inaugural.

Isto posto, vêm os autos conclusos para julgamento.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Campinas/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 208/237):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2000 a 30/04/2006

PREVIDENCIÁRIO. REMUNERAÇÕES PAGAS OU CREDITADAS PELA EMPRESA AOS SEGURADOS EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÕES. RECOLHIMENTO. OBRIGAÇÃO.

A empresa é obrigada a recolher ao INSS, no prazo legal, as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados que lhe prestam serviços.

Lançamento Procedente

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 17/07/2008, conforme AR de fls. 239, apresentou o recurso voluntário de fls. 243/285 em 12/08/2008.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação e de sua manifestação apresentada após a diligência. Acrescentou, apenas, argumentos relativos à Sumula Vinculante nº 08 do STF e sobre a possibilidade deste Tribunal Administrativo apreciar alegações de inconstitucionalidade.

Conforme Intimação de fl. 288, a contribuinte foi intimada para acostar aos autos cópia autenticada da sua última alteração contratual, bem como da procuração outorgada aos signatários do Recurso Voluntário, com firma reconhecida. Ocorre que esses documentos já foram acostados aos autos desde a Impugnação (fls. 108/119).

Em 23/10/2008, os patronos da RECORRENTE apresentaram a petição de fls. 294/298 informando que haviam renunciado aos poderes que lhes haviam sido conferidos pela contribuinte. Ademais, informou ter cientificado a empresa da referida renúncia.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

I. PRELIMINAR

I.a. Nulidade em razão da Refiscalização

Observa-se da Resolução da DRJ de fls. 185/188 que, anteriormente ao início do procedimento fiscal que deu origem à NFLD objeto deste processo, a mesma contribuinte já havia sido alvo dos procedimentos de fiscalização anterior.

A RECORRENTE afirma que o período de 08/2000 a 13/2004 já foi objeto de fiscalização anterior. Alega que, naquela oportunidade, confessou espontaneamente sua dívida, através da lavratura do LDC nº 35.712.319-0 e, posteriormente, recebeu nova visita da fiscalização para apurar integralmente o período de 02/2003 a 13/2004, o que culminou na lavratura das NFLDs nº 35.814.585-6 e 35.814.586-4.

Segundo os esclarecimentos prestados pela autoridade fiscalizadora na informação fiscal de fl. 190, as fiscalizações determinadas pelos MPF nº09147051 (período de 03/2001 a 01/2003) e 09224032 (período de 02/2003 a 12/2004) destinaram-se exclusivamente à verificação restrita de fatos geradores declarados pela empresa em GFIP, enquanto o procedimento que deu origem a presente NFLD era amplo e teve por objeto a fiscalização completa da empresa.

Em seu recurso voluntário, alega a RECORRENTE que a nova fiscalização viola o art. 149 do CTN, circunstância que implica na nulidade de todo procedimento.

Pois bem, este tema não é matéria nova perante esta Turma julgadora. Após alguns debates, este Conselheiro Relator foi convencido de que não é competência desta instância de julgamento administrativo a análise da motivação que levou à instauração do novo procedimento fiscal no contribuinte, sendo certo que a autorização expressa da autoridade competente ou a emissão regular de Mandado de Procedimento Fiscal são suficientes para a realização do novo exame.

Referida questão é, inclusive, objeto de súmula vinculante deste CARF, conforme abaixo:

Súmula CARF nº 111

O Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização, prevista no art. 906 do Decreto nº 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Neste sentido, adoto como razões de decidir os termos do voto vencedor proferido pelo Ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo no acórdão nº 2201-005.087, referente ao processo nº 15504.720867/2011-42:

Sobre a questão do reexame de período já fiscalizado, assim dispõe o art. 906 do Decreto nº 3000/1999 RIR/99, vigente à época do lançamento em questão:

Art. 906. Em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame, mediante ordem escrita do Superintendente, do Delegado ou do Inspetor da Receita Federal.

Não se identifica na citada limitação qualquer óbice ao reexame de período já fiscalizado, mas tão só uma garantia ao administrado de não ser vítima do arbítrio decorrente de eventuais atos administrativos levados a termo de forma pessoal ou com excesso de poder.

Como isso, resta a segurança ao contribuinte de que, no caso de um período já fiscalizado, deverá haver um envolvimento maior do Órgão fiscalizador, na figura de seus dirigentes, locais ou regionais.

Há de se ter em vista, ainda, as demais limitações do poder de tributar inseridas em normas específicas, dentre elas podemse destacar:

Lei 5.172/66 (CTN)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I quando a lei assim o determine;

II quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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, considerase homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Grifouse.

No caso em questão, temos que a Autoridade fiscal solicitou, ao Delegado da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte, autorização para novo exame da Declaração de Ajuste Anual do exercício de 2008 do recorrente, alegando, em síntese, a existência de fatos e circunstâncias não percebidas quando da fiscalização anterior, bem assim em razão da SCI nº 378 - SRRF08/DISIT, o que foi pronta e expressamente deferido, fl. 34.

Na primeira submissão do presente processo ao Colegiado de 2ª Instância, o julgamento foi convertido em diligência nos termos da Resolução nº 2201000.299, de 06 de fevereiro de 2018, fl. 498 a 503, para que fossem juntados aos autos todos os documentos relacionados ao Mandado de Procedimento Fiscal anterior (MPF 06.1.01.002009017933), o que foi plenamente atendido pela unidade responsável pela administração do tributo, conforme se vê em fl. 508 e seguintes.

Não obstante, por ocasião do primeiro procedimento instaurado, não há um único elemento que indique que tenha havido manifestação expressa do Agente Fiscal acerca da homologação do lançamento a que alude o caput do art. 150 do CTN acima reproduzido, que prevê que o *lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*.

Portanto, considerando também a inocorrência da homologação tácita prevista no § 4º do mesmo artigo, não estamos diante propriamente de um novo lançamento, já que o primeiro procedimento não se perfectibilizou com a manifestação expressa da autoridade lançadora acerca da correção da atividade exercida pelo obrigado.

Ainda que perfeito e acabado o lançamento por ocasião do primeiro procedimento, o fato gerador em questão não seria insuscetível de nova avaliação, já que o art. 149 do mesmo CTN elenca inúmeros casos em que o lançamento pode ser revisto de ofício, sendo certo que a maioria das hipóteses estão relacionadas à conduta do fiscalizado, mas há, também, situações relacionadas ao procedimento fiscal anterior, em particular *quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior e quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial*.

Vale ressaltar que não se identifica, no caso em tela, uma revisão propriamente dita, já que não houve homologação expressa ou tácita do lançamento anterior. Não obstante, como se viu alhures, a autorização para nova

análise do procedimento foi justificada pela existência de fatos e circunstâncias não percebidas quando da fiscalização anterior, bem assim em razão da SCI nº 378 SRRF08/DISIT, o que, s.m.j., ainda que, em tese, consideremos que tenha ocorrido lançamento anterior, já haveria amparo para a revisão do lançamento nos termos do inciso VIII do art. 149 do CTN.

Como é de elemental sabença, constitui um dos atributos dos atos administrativos a presunção de legitimidade, que corresponde a uma presunção relativa de que os atos administrativos são verdadeiros e legais, não precisando a Administração provar que a situação que gerou sua ação realmente existiu, cabendo ao destinatário demonstrar que o agente público autor do ato questionado agiu de forma ilegítima.

Neste sentido, entendo que não cabe a este Colegiado aferir os motivos que levaram o Fisco a promover novamente a análise dos fatos geradores ocorridos em determinado período de apuração, mas tão só se o órgão está ciente e se anuiu com a medida, mediante autorização expressa.

Oportuno trazermos à balha o teor da Súmula Carf nº 111, que teve efeitos vinculantes atribuídos pela Portaria do Ministro de Estado da Economia nº 129/2019:

O Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização, prevista no art. 906 do Decreto nº 3.000, de 1999, para reexame de período anteriormente fiscalizado.

Pelo que se depreende da leitura da Súmula acima, a existência de Mandado de Procedimento Fiscal supre a autorização prevista no art. 906 do Regulamento do Imposto de Renda/1999, naturalmente, por considerar que, sendo a Autoridade administrativa competente para deferir um novo exame a mesma que assina o MPF, há de se presumir que tal autorização está implícita no ato de assinatura do Mandado de Procedimento Fiscal.

Portanto, se o MPF relacionado ao novo procedimento, por si só, já supre a autorização de reexame, não compete a este Colegiado imiscuir-se nas razões, frise-se, presentes nos autos, que levaram o Fisco à instauração de novo procedimento fiscal.

Ou seja, como no presente caso houve a emissão de MPF específico, entendo que tal ato autoriza o reexame de período anteriormente fiscalizado, até mesmo porque é comum se deparar com situações em que a autoridade fiscal encerra a fiscalização superficial de um período (já para efetuar o lançamento de créditos evidentes) e abre nova fiscalização para fazer uma análise mais apurada de documentos a fim de verificar se deve haver algum lançamento residual.

Como exemplo, cita-se situações em que a autoridade fiscal realiza o batimento GPS x GFIP e fazia o lançamento do crédito decorrente de tal análise (quando se tinha o entendimento de que a GFIP não era suficiente para constituir o crédito tributário); no entanto abria-se nova fiscalização para realizar a análise detalhada de documentos e, caso necessário, efetuar novo lançamento do crédito residual. Este é um procedimento bastante comum nas fiscalizações e, caso prevalecesse o entendimento do contribuinte, o eventual lançamento que decorresse da análise mais apurada de documentos não poderia prevalecer em razão da existência do lançamento primitivo decorrente de uma fiscalização superficial anteriormente realizada.

Sendo assim, voto por rejeitar a alegação de nulidade formulada pelo contribuinte.

I.b. Decadência

A RECORRENTE aduz, em seu recurso voluntário, a ocorrência da decadência dos créditos até a competência de 04/2002, passo que tomou ciência do presente lançamento em 02/05/2007.

Em seus fundamentos alega, em suma, que a DRJ de origem aplicou o prazo decenal para contagem da decadência dos débitos previdenciários, entendimento contrário ao que foi pacificado pelo STF, nos termos da Súmula Vinculante nº 8.

De fato, a teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, abaixo transcrita, o prazo decadencial aplicável às contribuições previdenciárias é quinquenal e não decenal:

Súmula Vinculante 8: “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

No que tange aos efeitos da súmula vinculante, cumpre lembrar o texto do artigo 103-A, caput, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

“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 à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”.

Dessa forma, é possível concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Primeiramente, para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. 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 (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de

2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Especificamente no tocante às Contribuições Previdenciárias, aplicável ao presente caso o disposto na Súmula CARF nº 99, adiante transcrita:

Súmula CARF nº 99

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.

No presente caso, conforme pontuado no relatório deste voto, a fiscalização procedeu com dois levantamentos: o levantamento DAL, referente apenas a diferença de acréscimos legais proveniente das guias de recolhimento e somente nas competências 08/2000, 02/2001, 09/2002 e 06/2005; e o levantamento FP, que englobava os valores declarados em GFIP e não recolhidos ao longo de todo o período fiscalizado (a partir de 03/2001 até 04/2006).

Quanto ao levantamento DAL, não há dúvidas de que a contribuinte efetuou o recolhimento antecipado do tributo, justamente por se tratar da cobrança apenas dos acréscimos legais.

No que diz respeito ao Levantamento FP, o item 05 do Relatório Fiscal dispõe que *“nas competências em que constam recolhimentos ou créditos anteriormente constituídos, os valores dos mesmos foram devidamente apropriados, assim como, os valores relativos a salário-família e salário-maternidade na conformidade da lei, foram deduzidos das contribuições apuradas”*. Ademais, o RADA de fls. 30/48 aponta essa apropriação de valores já pagos pela RECORRENTE em cada competência, fato refletido na apuração dos valores lançados conforme, DAD de fls. 05/13.

Desta forma, compreende-se que, pelo menos até 04/2002, existiram recolhimentos antecipados do tributo, ainda que parcial, circunstância que atrai a aplicação da contagem do prazo decadencial com base no art. 150, § 4º do CTN.

Assim, os valores referentes aos fatos geradores ocorridos nos períodos anteriores até 04/2002, inclusive, encontram-se fulminados pela decadência, posto que, a RECORRENTE tomou ciência do lançamento apenas em 02/05/2007.

Portanto, devem ser excluídas do presente lançamento as seguintes competências:

- Levantamento FP: de 03/2001, 04/2001, 05/2001, 06/2001 e 03/2002;
- Levantamento DAL: 08/2000 e 02/2001.

I.c. Nulidade do lançamento – ausência de prova de ocorrência do fato gerador

Em apertada síntese, aduz a RECORRENTE que a notificação fiscal de lançamento é nula por ausência de comprovação da ocorrência dos fatos geradores apontados como devidos.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Por sua vez, o art. 10, também Decreto nº 70.235/1972, elenca os requisitos obrigatórios mínimos do auto de infração, *in verbis*:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301-004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

Ademais, tratando-se de nulidade relacionada à elemento essencial do lançamento, estar-se-á diante vício que enseja a nulidade material do auto de infração. Os elementos essenciais do lançamento são entendidos como os critérios vinculados ao conteúdo do auto de

infração, tendentes a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, em síntese, os elementos constitutivos necessários ao lançamento, nos moldes previstos no art. 142 do CTN, abaixo transcrito:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo** e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (Grifou-se)

Contudo, não é o que ocorre no presente caso.

Tal qual pontuado no relatório fiscal, a NFLD foi lavrada com base nas informações discriminadas nas folhas de pagamento do próprio contribuinte, e regularmente declaradas em GFIP, a ver:

3)— O fato gerador das contribuições apuradas ocorreu com a remuneração dos segurados empregados, cujos valores encontram-se discriminados em folhas de pagamento e declarados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social — GFIP.

Portanto, não houve qualquer nulidade na verificação da ocorrência do fato gerador, posto que foram tomadas como base informações declaradas pela própria RECORRENTE em GFIP.

Observa-se do relatório fiscal que a autoridade fiscalizadora simplesmente utilizou os valores declarados pela RECORRENTE como pagos a título de remuneração, constante nas tabelas fls. 19/22, e sobre eles aplicou as alíquotas das contribuições previdenciárias incidentes. Exemplificando:

Valor declarado em GFIP e não recolhido (fl. 10)

Levantamento: FP - FOLHA DE PAGAMENTO				
Estabelecimento: 02.127.392/0001-80 - PLASMIX IND. E COM.PLASTICOS IMPORT. EXPORT.LTDA.				
Competência: 03/2001				
Lançamentos	Vir. Lançado	Taxa %	Vir. Aprop.	Observação
BC Remuneração	72.347,90	100,00	72.347,90	
Total aprop. no item: 01 - SC Empreg/avulso			72.347,90	

Base de cálculo do lançamento (fl. 05)

Levantamento: FP - FOLHA DE PAGAMENTO		FPAS: 507-0		Tipo de Débito:		
Classificação: Declarado em GFIP (com redução de multa)						
Competência: 03/2001		CNAE: 2529.1	Terceiros: 0079	Moeda Originária: Real		
BASE DE CÁLCULO:						
01 SC Empreg/avulso		72.347,90				
CRÉDITOS CONSIDERADOS						
RUBRICAS	ALÍQUOTA	APURADO	DIVERSOS	GPS	DEDUZIDO	DIFERENÇA
12 Empresa	20,00	14.469,58	14.411,34			58,24
13 Sat/iat	3,00	2.170,44	2.161,70			8,74
16 Terceiros	5,80	4.195,18	4.179,29			16,89
TOTAL LÍQUIDO:		20.835,20	20.752,33			83,87

Como cediço, o fato gerador das contribuições previdenciárias é o pagamento de rendimentos aos segurados que prestam serviços à empresa, independentemente de vínculo empregatício, nos termos do art. 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal. Deste modo, se a própria empresa declara como pago o montante “X” em GFIP, houve neste momento a delimitação do fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes sobre estes valores declarados, estando o fisco dispensado de comprovar o efetivo pagamento.

Portanto, sem razão a contribuinte em sua alegação de nulidade.

I.d. Das inconstitucionalidades alegadas

Preliminarmente, destaca-se que a RECORRENTE aduz uma série de argumentos de ordem constitucional, dentre eles: (i) a inconstitucionalidade/ilegalidade da contribuição para o SEBRAE (fls. 268/271); (ii) a inconstitucionalidade/ilegalidade da contribuição para o Seguro Acidente de Trabalho – SAT (fls. 271/274); (iii) a inconstitucionalidade/ilegalidade da contribuição para o INCRA (fls. 274/277); e (iv) o carácter confiscatório da multa aplicada (fls. 278/280), por afronta aos princípios da razoabilidade, do não confisco, da legalidade, dentre outros.

Apesar de citar nos tópicos de suas razões de defesa que estaria discutindo a ilegalidade das cobranças acima, não é o que defende no conteúdo de suas alegações.

Quanto à contribuição ao SEBRAE, afirma a RECORRENTE que a natureza da exação (contribuição) tem como característica exatamente a vinculação de sua receita a uma atividade e a referibilidade dessa atividade com o sujeito passivo. Assim, pelo fato de não ser Micro ou Pequena Empresa, não é beneficiária dos serviços prestados pelo SEBRAE, sendo absolutamente indevida a cobrança de tal contribuição. Com isso, a RECORRENTE pretende discutir questão constitucional do tributo (vinculação e referibilidade), o que não pode ser realizado nesta via, já que a legislação que trata sobre a matéria não determina que a mencionada contribuição seja cobrada apenas daquelas empresas abrangidas pelo SEBRAE.

Quanto ao SAT/RAT, a RECORRENTE afirma que tal cobrança seria “ilegal” pois a lei deixou a cargo do Poder Executivo a incumbência de definir o que seria entendido como risco leve, médio ou grave. Entendeu que este fato violaria o princípio da estrita legalidade, consolidado no art. 150, I, da Constituição. Ora, o pleito da RECORRENTE se baseia nitidamente no pedido de inconstitucionalidade da norma. Afinal, o pretendido “*afastamento da cobrança de contribuições que não se coadunam com o texto constitucional*” (fl. 273) nada mais é do que o reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança.

De igual modo, no que diz respeito à contribuição ao INCRA, afirma a RECORRENTE que tal exação teve regra-matriz estabelecida pelo Decreto-Lei nº 1.146/70, que não era o meio adequado para tanto. Mais uma vez, o pedido da RECORRENTE converge para a inconstitucionalidade da exação.

Não diferente são os argumentos de defesa em face da multa cobrada, vez que a RECORRENTE embasa suas afirmações nos princípios constitucionais da vedação de tributo com efeito confiscatório e da observância da capacidade contributiva.

Em que pese o tópico apresentado pelo RECORRENTE, apresentando as razões pela qual acredita que é possível um tribunal administrativo apreciar argumentos de ordem constitucional (fls. 265/267), tal entendimento viola diametralmente o conteúdo da Súmula nº 2 do CARF, abaixo transcrita:

Súmula CARF nº 2 - O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim, todas essas alegações de inconstitucionalidade são matérias estranhas à esfera de competência desse colegiado, razão pela qual deixo de apreciar todas as alegações de inconstitucionalidade trazidas, direta ou indiretamente, pelo RECORRENTE.

II. MÉRITO

II.a. Contribuição para o Incra - derrogação da legislação

Considerando que o RECORRENTE além de alegar a inconstitucionalidade das contribuições para o INCRA (matéria estranha à competência do CARF) defende que a mesma não teria sido recepcionada pela Constituição de 1988, já que a União, no que toca à folha de salários, exauriu sua competência ao instituir a Lei nº 8.212/91 que nada dispõe acerca de contribuição ao INCRA, pelo que teria havido derrogação da legislação que regravava tal adicional ao INCRA.

Contudo, não assiste razão à contribuinte.

Sobre o tema, o STJ já definiu (sob a sistemática dos Recursos Repetitivos) que a contribuição ao INCRA não foi extinta por qualquer lei, permanecendo hígida sua cobrança. Neste sentido, transcrevo a tese firmada após o julgamento do REsp 977.058:

Tema 83:

A parcela de 0,2% (zero vírgula dois por cento) - destinada ao Incra não foi extinta pela Lei 7.787/89 e tampouco pela Lei 8.213/91.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Verifica-se, assim, que o adicional ao INCRA não foi extinto por qualquer lei posterior. Ademais, não foram trazidos elementos pela RECORRENTE a fim de sustentar a sua tese de que a referida contribuição não teria sido recepcionada pela Constituição de 1988. Ainda assim, esta discussão acerca da constitucionalidade da exação esbarraria na já citada Súmula nº 02 deste CARF.

Por fim, também não merece prosperar o argumento da contribuinte de que, por ser empresa exclusivamente urbana, não se poderia exigir dela a contribuição ao INCRA.

Na realidade, referida contribuição, assim como a destinada ao SEBRAE, é de intervenção no domínio econômico (CIDE). Neste sentido, o STJ pacificou o entendimento de que a contribuição ao INCRA, justamente por se caracterizar como de intervenção no domínio econômico, pode ser destinada a finalidades não diretamente referidas ao sujeito passivo, o qual não necessariamente é beneficiado com a atuação estatal e nem a ela dá causa (referibilidade). Deste modo, entendeu ser possível a cobrança da contribuição ao INCRA de empresas urbanas. Neste sentido, cito ementa do acórdão proferido no REsp 864378/CE:

TRIBUTÁRIO ? CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO INCRA ? LEI 2.613/55 (ART. 6º, § 4º) ? DL 1.146/70 ? LC 11/71 ? NATUREZA JURÍDICA E DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL ? CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO ? CIDE ? LEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA MESMO APÓS AS LEIS 8.212/91 E 8.213/91 ? COBRANÇA DAS EMPRESAS URBANAS: POSSIBILIDADE ? VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC ? INEXISTÊNCIA.

1. Inexiste omissão no julgado que, implicitamente, emitiu juízo de valor sobre a tese da extinção da contribuição para o INCRA.

Violação do art. 535 do CPC que se afasta.

2. A Primeira Seção desta Corte, no julgamento do EREsp 770.451/SC (acórdão ainda não publicado), após acirradas discussões, decidiu rever a jurisprudência sobre a matéria relativa à contribuição destinada ao INCRA.

3. Naquele julgamento discutiu-se a natureza jurídica da contribuição e sua destinação constitucional e, após análise detida da legislação pertinente, concluiu-se que a exação não teria sido extinta, subsistindo até os dias atuais e, para as demandas em que não mais se discutia a legitimidade da cobrança, afastou-se a possibilidade de compensação dos valores indevidamente pagos a título de contribuição destinada ao INCRA com as contribuições devidas sobre a folha de salários.

4. Em síntese, estes foram os fundamentos acolhidos pela Primeira Seção:

a) a referibilidade direta NÃO é elemento constitutivo das CIDE's;

b) as contribuições especiais atípicas (de intervenção no domínio econômico) são constitucionalmente destinadas a finalidades não diretamente referidas ao sujeito passivo, o qual não necessariamente é beneficiado com a atuação estatal e nem a ela dá causa (referibilidade). Esse é o traço característico que as distingue das contribuições de interesse de categorias profissionais e de categorias econômicas;

c) as CIDE's afetam toda a sociedade e obedecem ao princípio da solidariedade e da capacidade contributiva, refletindo políticas econômicas de governo. Por isso, não podem ser utilizadas como forma de atendimento ao interesse de grupos de operadores econômicos;

d) a contribuição destinada ao INCRA, desde sua concepção, caracteriza-se como CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO, classificada doutrinariamente como CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL ATÍPICA (CF/67, CF/69 e CF/88 - art. 149);

e) o INCRA herdou as atribuições da SUPRA no que diz respeito à promoção da reforma agrária e, em caráter supletivo, as medidas complementares de assistência técnica, financeira, educacional e sanitária, bem como outras de caráter administrativo;

f) a contribuição do INCRA tem finalidade específica (elemento finalístico) constitucionalmente determinada de promoção da reforma agrária e de colonização, visando atender aos princípios da função social da propriedade e a diminuição das desigualdades regionais e sociais (art. 170, III e VII, da CF/88);

g) a contribuição do INCRA não possui REFERIBILIDADE DIRETA com o sujeito passivo, por isso se distingue das contribuições de interesse das categorias profissionais e de categorias econômicas;

h) o produto da sua arrecadação destina-se especificamente aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e suas atividades complementares. Por isso, não se enquadram no gênero Seguridade Social (Saúde, Previdência Social ou Assistência Social), sendo relevante concluir ainda que: h.1) esse entendimento (de que a contribuição se enquadra no gênero Seguridade Social) seria incongruente com o princípio da universalidade de cobertura e de atendimento, ao se admitir que essas atividades fossem dirigidas apenas aos trabalhadores rurais assentados com exclusão de todos os demais integrantes da sociedade;

h.2) partindo-se da pseudo-premissa de que o INCRA integra a "Seguridade Social", não se compreende por que não lhe é repassada parte do respectivo orçamento para a consecução desses objetivos, em cumprimento ao art. 204 da CF/88;

i) o único ponto em comum entre o FUNRURAL e o INCRA e, por conseguinte, entre as suas contribuições de custeio, residiu no fato de que o diploma legislativo que as fixou teve origem normativa comum, mas com finalidades totalmente diversas;

j) a contribuição para o INCRA, decididamente, não tem a mesma natureza jurídica e a mesma destinação constitucional que a contribuição previdenciária sobre a folha de salários, instituída pela Lei 7.787/89 (art. 3º, I), tendo resistido à Constituição Federal de 1988 até os dias atuais, com amparo no art. 149 da Carta Magna, não tendo sido extinta pela Lei 8.212/91 ou pela Lei 8.213/91.

5. A Primeira Seção do STJ, na esteira de precedentes do STF, firmou entendimento no sentido de que não existe óbice a que seja cobrada, de empresa urbana, a contribuição destinada ao INCRA.

6. Recurso especial improvido.

(REsp 864.378/CE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/12/2006, DJ 05/02/2007, p. 212)

Portanto, não há necessidade de haver uma referibilidade direta, como pretende a RECORRENTE, pois o fato dela se enquadrar no conceito de empresa para fins previdenciários já possibilita a cobrança da contribuição destinada ao INCRA. Sobre o tema, destaco abaixo trecho do voto proferido pelo Conselheiro Cleberson Alex Friess no Acórdão nº 2401-004.990:

c.1) Incra

58. Alega, no caso da contribuição ao Incra, a ausência de previsão constitucional que dê suporte à sua cobrança, uma vez que instituída por lei ordinária, e que tal lei, além de não recepcionada pela Constituição de 1988 ou, quando menos, extinta por leis posteriores, deixou de cumprir os requisitos necessários a exigência do tributo.

59. É tarefa exclusiva do Poder Judiciário avaliar a compatibilidade da norma jurídica em nível legal com os preceitos constitucionais, inclusive quanto à fixação da base de cálculo do tributo, sendo que argumentos desse jaez são inoponíveis na esfera administrativa. Nesse sentido, não só o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, como também o enunciado da Súmula nº 2, deste Conselho Administrativo, assim redigida:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

60. De mais a mais, a contribuição devida ao Incra exigida da recorrente encontra sua hipótese de incidência no art. 3º do Decreto-Lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, que manteve o adicional a contribuição previdenciária das empresas, originalmente instituído no § 4º do art. 6º da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, cuja alíquota de 0,2% (dois décimos por cento) foi determinada pelo inciso II do art. 15 da Lei Complementar nº 11, de 25 de maio de 1971. A seguir, são transcritos os dispositivos citados:

Lei nº 2.613, de 1955

Art 6º É devida ao S.S.R. a contribuição de 3% (três por cento) sobre a soma paga mensalmente aos seus empregados pelas pessoas naturais ou jurídicas que exerçam as atividades industriais adiante enumeradas

(...)

§ 4º A contribuição devida por todos os empregadores aos institutos e caixas de aposentadoria e pensões é acrescida de um adicional de 0,3% (três décimos por cento) sobre o total dos salários pagos e destinados ao Serviço Social Rural, ao qual será diretamente entregue pelos respectivos órgãos arrecadadores.

Decreto-Lei nº 1.146, de 1970

Art 3º É mantido o adicional de 0,4% (quatro décimos por cento) a contribuição previdenciária das empresas, instituído no § 4º do artigo 6º da Lei nº 2.613, de 23 de setembro de 1955, com a modificação do artigo 35, § 2º, item VIII, da Lei número 4.863, de 29 de novembro de 1965. (grifei)

Lei Complementar nº 11, de 1971

Art. 15. Os recursos para o custeio do Programa de Assistência ao Trabalhador Rural provirão das seguintes fontes:

(...)

II - da contribuição de que trata o art. 3º do Decreto-lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970, a qual fica elevada para 2,6% (dois e seis décimos por cento), cabendo 2,4% (dois e quatro décimos por cento) ao FUNRURAL.

(...)

61. A sequência no tempo das leis que regem essa contribuição causou inúmeros debates sobre a manutenção da sua exigibilidade após a edição da Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, e de outras que a sucederam, que vieram a modificar a legislação de custeio da Previdência Social.

62. Ao final, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou a matéria no sentido da legitimidade da cobrança da parcela de 0,2% destinada ao Incra, porquanto a contribuição não foi extinta pela Lei nº 7.787, de 1989, nem pela Lei nº 8.212, de 1991.¹

63. Mais que isso, de acordo com a nova ordem constitucional, a natureza jurídica da exação corresponde a uma contribuição de intervenção no domínio econômico, com a finalidade específica de promoção da reforma agrária e de colonização, visando atender

¹ Nessa linha de entendimento, entre tantos outros, indico o Recurso Especial (REsp) nº 977.058/RS, da relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado pela 1ª Seção em 22/10/2008, na sistemática dos recursos repetitivos.

aos princípios da função social da propriedade e à diminuição das desigualdades regionais e sociais.²

64. Há, por conseguinte, uma referibilidade apenas indireta quanto à sujeição passiva, em que os contribuintes eleitos pela lei não são necessariamente os beneficiários diretos do resultado da atividade estatal que se busca implementada com o tributo.

65. Vê-se que a sujeição passiva da contribuição ao Incra não oferece maiores dificuldades, na medida em que não sofreu alteração ao longo do tempo, vinculada que sempre foi, desde a sua origem como adicional da contribuição previdenciária, ao conceito amplo de empresa previsto no direito previdenciário.

66. De sorte que a recorrente, tendo em vista o art. 15 da Lei nº 8.212, de 1991, amolda-se ao conceito de empresa para fins de sujeição passiva da contribuição devida ao Incra.

Sendo assim, não merece prosperar o inconformismo da RECORRENTE.

II.b. Contribuição ao SEBRAE

Inicialmente, convém repisar serem inteiramente aplicáveis as considerações já expostas neste voto sobre o enunciado da Súmula Carf nº 2, no que tange à vedação do exame de inconstitucionalidade da lei tributária no âmbito administrativo.

O tema envolvendo a contribuição ao SEBRAE merece destaque apenas para ser esclarecido o que a legislação prevê quanto aos sujeitos passivos de tal exação, pois a contribuinte defende ser indevida a sua cobrança pelo fato dela não se enquadrar como Micro ou Pequena Empresa.

O art. 8º da Lei nº 8.029/90, que transformou o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa – CEBRAE em serviço social autônomo, instituiu em seu §3º o adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei no 2.318/1986 (SENAI, SENAC, SESI e SESC):

“Art. 8º É o Poder Executivo autorizado a desvincular, da Administração Pública Federal, o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa - CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo.

(...)

§ 3º Para atender à execução das políticas de apoio às micro e às pequenas empresas, de promoção de exportações e de desenvolvimento industrial, é instituído adicional às alíquotas das contribuições sociais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei no 2.318, de 30 de dezembro de 1986, de:

(...)”

Ou seja, os sujeitos passivos da contribuição ao SEBRAE são exatamente as mesmas empresas contribuintes para o SESI, SENAI, SESC e SENAC, não havendo previsão de que somente as Micro e Pequenas Empresas seriam sujeitos passivos da contribuição ao SEBRAE, como defende a RECORRENTE.

² Entre outros, REsp nº 864.378/CE, relatora Ministra Eliana Calmon, julgado pela 2ª Turma do STJ em 12/12/2006.

Conforme exposto, no que diz respeito à referibilidade, o STJ, quando do julgamento do REsp 864378/CE, definiu que:

- a) a referibilidade direta NÃO é elemento constitutivo das CIDE's;
- b) as contribuições especiais atípicas (de intervenção no domínio econômico) são constitucionalmente destinadas a finalidades não diretamente referidas ao sujeito passivo, o qual não necessariamente é beneficiado com a atuação estatal e nem a ela dá causa (referibilidade). Esse é o traço característico que as distingue das contribuições de interesse de categorias profissionais e de categorias econômicas;

Sendo assim, por possuir natureza jurídica interventiva no domínio econômico, a contribuição ao Sebrae pode ser exigível da RECORRENTE, não havendo que se falar em referibilidade direta. Portanto, por estar sujeita à contribuição ao SESI e ao SENAI, a RECORRENTE também se sujeita ao pagamento da contribuição ao SEBRAE, não merecendo prosperar o seu inconformismo.

II.c. Multa – limite de 20%

Quanto à multa, além dos argumentos de natureza confiscatória e não adequação ao princípio da capacidade contributiva (os quais são matérias estranhas nesta lide), a RECORRENTE pleiteou que a mesma fosse limitada a 20%, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

No entanto, é preciso esclarecer que a multa foi aplicada em estrita observância às normas legais vigentes à época dos fatos, as quais não poderiam ser afastadas, sob pena de responsabilidade funcional da autoridade fiscal, nos termos do art. 142, parágrafo único, do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A penalidade aplicada encontrava previsão no art. 35 da Lei nº 8.212/91:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

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).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Portanto, com base na legislação vigente à época dos fatos, foi correta a aplicação da norma acima para a cobrança da multa de mora no presente caso. Pretender a não aplicação da referida norma iria de encontro ao princípio da isonomia, já que todos os contribuintes que recolheram as contribuições em atraso durante o período fiscalizado foram submetidos aos percentuais de multa acima.

Sendo assim, na época dos fatos, o art. 61 da Lei nº 9.430/96 não era aplicável na cobrança das contribuições previdenciárias, por existir norma específica que tratava da penalidade incidente sobre tais contribuições (art. 35 da Lei nº 8.212/91).

Retroatividade Benigna

Por outro lado, deve-se observar se o instituto da retroatividade benigna do art. 106, II, “c”, do CTN, aplica-se ao presente caso.

Isto porque a Lei nº 11.941/2009 (conversão da MP 449/2008) promoveu importantes alterações na redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91. Além disso, incluiu o art. 35-A à mencionada lei. Ambos os dispositivos remetem para a Lei nº 9.430/96:

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.

Frise-se que os dispositivos da Lei nº 9.430/96 passaram a ser aplicáveis às contribuições previdenciárias apenas após essa alteração legislativa.

Assim, para os casos de lançamento de ofício de obrigação principal, após a Lei nº 11.941/2009, a multa aplicada passou a ser apenas aquela prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, no percentual de 75%, conforme disciplina o art. 35-A da Lei nº 8.212/91:

Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Ademais, a multa que passou a ser regida pelo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 (nova redação) é a multa de mora decorrente do mero atraso no pagamento de débito já declarado/constituído pelo próprio contribuinte (art. 61 da Lei nº 9.430/96), sem envolver lançamento de ofício promovido pela autoridade fiscal:

Lei nº 9.430/96

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ou seja, para os lançamentos de ofício, esta multa de mora é substituída pela multa do art. 35-A.

No caso dos autos, por se tratar de lançamento de ofício de obrigação principal, afasta-se, de pronto, a aplicação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 (com redação após MP

449/2008), pois, como exposto, referidos dispositivos não são aplicáveis aos casos de lançamento de ofício de obrigação principal, o que é o caso.

Ademais, não foram localizados lançamento para cobrança de eventual multa por omissão/erro/não entrega em GFIP (antiga redação do art. 32 da Lei nº 8.212/91). Sendo assim, a comparação da penalidade mais benéfica ao contribuinte deve se dar entre uma das seguintes:

- a multa de mora do antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 sobre o valor do principal devido; ou
- a nova multa de 75% sobre o valor do principal devido, em decorrência do lançamento de ofício, nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

O menor valor de penalidade dentre as duas hipóteses acima citadas é o que deve prevalecer para ser cobrado da contribuinte.

Reitera-se que a comparação nos termos acima deve ser realizada em caso de não lavratura de multa GFIP (art. 32, §§ 4º, 5º e 6º da Lei nº 8.212/91). Em caso de lavratura da referida multa, a mesma deve entrar no cômputo para a comparação da retroatividade benigna, nos termos da Súmula CARF nº 119:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, **a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%**, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Tal Súmula está em conformidade com o que determina o art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas

isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º Para definição do multiplicador a que se refere a alínea "a" do inciso I, e de apuração do limite previsto nas alíneas "b" e "c" do inciso I do caput, serão considerados, por competência, todos os segurados a serviço da empresa, ou seja, todos os empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais verificados em procedimento fiscal, declarados ou não em GFIP.

Por fim, esclareça-se que tal comparação somente poderá ser operacionalizada quando o contribuinte manifestar sua intenção de liquidar o crédito, devendo ser considerados todos os processos conexos (obrigação principal e acessória), pois durante a fase do contencioso administrativo não há como se determinar a multa mais benéfica. Isto porque, segundo a já mencionada antiga redação do art. 35 Lei nº 8.212/91, a multa de mora que acompanha a obrigação principal, como acontece no presente caso, continua a ser majorada pelo sistema de cobrança nos percentuais ali disciplinados. Assim, somente será possível a definição do cálculo quando a liquidação do crédito for postulada pelo contribuinte.

II.d. Dos Juros de Mora - SELIC

A RECORRENTE alega ser indevida a aplicação da correção pela SELIC.

No entanto, de acordo com a Súmula nº 04 deste CARF, sobre os créditos tributários, são devidos os juros moratórios calculados à taxa referencial do SELIC, a conferir:

“SÚMULA CARF Nº 4

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

Portanto, não se pode requerer que a autoridade lançadora afaste a aplicação da lei, na medida em que não há permissão ou exceção que autorize o afastamento dos juros moratórios. A aplicação de tal índice de correção e juros moratórios é dever funcional do Fisco.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas, para reconhecer a decadência do crédito tributário em relação às competências 08/2000, 02/2001, 03/2001, 04/2001, 05/2001, 06/2001 e 03/2002. Ademais, deve ser aplicado, no que for cabível, o art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009 para verificação da penalidade mais benéfica ao contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim