



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.004241/2010-36
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2004-000.101 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária
Sessão de 26 de dezembro de 2023
Recorrente EXPRESSO JOAÇABA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2005

DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO. ART. 173, I DO CTN. RESP N.º 973.733/SC.

Na ausência de pagamento, a regra decadencial aplicável é a do art. 173, I do CTN, conforme entendimento do STJ expresso no REsp no 973.733/SC, na sistemática do art. 543-C do CPC, e, portanto, de observância obrigatória por este tribunal administrativo, tendo em vista o art. 62, § 2º do Anexo II do RICARF.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. TERCEIROS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI N.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11.941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para que a multa aqui lançada seja limitada ao patamar de 20%, consoante preceitua o *novel* artigo 35 da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Régis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Cuida de lançamento para exigência das contribuições devidas a **terceiros**, formalizado no **DEBCAD 38.303.259-5**, apuradas por aferição indireta e incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados.

Da mesma ação fiscal ainda resultaram os seguintes DEBCADS:

Al 37.303.258-7 - por apresentar a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias - CFL 68;

Al 37.303.260-9 — contribuição patronal e GILRAT

Al 37.303.261-7 — contribuição de segurados

Al 37.303.262-5 — por não apresentação de todos os documentos intimados — CFL 38;

O relatório fiscal encontra-se às fls. 18/20.

O sujeito passivo impugnou os lançamentos às fls. 34/57.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP julgou procedente em parte o lançamento às fls. 82/94, por meio do acórdão assim ementado, apenas para reconhecer a decadência parcial do crédito:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AOS TERCEIROS.

As contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos possuem a mesma base de cálculo utilizada para o cálculo das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados que lhe prestam serviços, e sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios.

INCRA. CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. LEGALIDADE.

São devidas por todas as empresas, independente do tipo de atividade, as contribuições sociais destinadas ao Incra, criado pelo Decreto-Lei nº 1.110/70 com amparo na Lei nº 2.613/55 e no Decreto-Lei nº 1.146/70, cuja legislação foi recepcionada pelo art. 149 da CF/88.

SEBRAE. LEGALIDADE.

A contribuição devida ao Sebrae, Sesc e Senac está vinculada a uma atividade essencialmente social, cujo beneficiário é, em última análise, a coletividade como um todo, não se concebe que a obrigação em pagá-la, pelo sujeito passivo, pressuponha qualquer tipo de contraprestação, direta ou indireta. As contribuições destinadas aos serviços sociais autônomos foram recepcionadas pela CF/88, devendo ser pagas por todas as empresas à vista do princípio da solidariedade social.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2005 a 30/04/2005, 01/10/2005 a 31/10/2005, 01/12/2005 a 31/12/2005

INCOMPETÊNCIA DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS PARA JULGAR INCONSTITUCIONALIDADE.

Não cabe, em sede administrativa, o reconhecimento de ilegalidade ou inconstitucionalidade. O julgador da esfera administrativa está obrigado à observância da legislação tributária vigente no País, cabendo, por disposição constitucional, ao Poder Judiciário a competência para apreciar inconformismos relativos à sua validade.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. NULIDADE.

Por força do disposto na legislação tributária, somente serão declarados nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das anteriormente citadas não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2005 a 30/04/2005, 01/10/2005 a 31/10/2005, 01/12/2005 a 31/12/2005

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL.

Consoante entendimento da Administração Tributária, expressado por intermédio do Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, aliado a posicionamento recentemente sumulado no âmbito do CARF, tendo havido pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, ainda que parcial, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

Diferentemente, no que diz respeito às contribuições para as quais inexistente qualquer pagamento antecipado, aplica-se a regra geral quanto ao prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I, do CTN.

MULTA. LEGALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO NÃO VERIFICADO.

A multa é devida em decorrência de pagamento extemporâneo e cobrada em virtude de determinação legal, de caráter irrelevável.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Cientificado do acórdão de primeira instância, o sujeito passivo apresentou recurso voluntário às fls. 98/114.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, Relator.

Da admissibilidade

A contribuinte tomou ciência do acórdão de impugnação em 13/2/15, em uma sexta-feira (fl. 97) e apresentou seu recurso tempestivamente em 17/3/15 (fl. 98). Preenchido os demais requisitos para a sua admissibilidade, dele conheço e passo a analisar-lhe o mérito.

Do mérito.

Como já abordado, o lançamento sob análise – no percentual de 5,8% - refere-se as contribuições devidas a terceiros que, no caso, são aquelas ao FNDE (salário de contribuição), INCRA, SENAT, SEST e SEBRAE.

O sujeito passivo tomou ciência do lançamento em 16/12/2010, consoante se depreende de fl. 30, que abrangeu, originariamente, competências do período de março a dezembro de 2005, incluindo o 13º salário, em relação a 9 (nove) diferentes estabelecimentos do contribuinte.

A decisão de primeira instância elaborou o quadro a seguir, por meio do qual sintetizou, por estabelecimento e competência, a existência ou não de recolhimento parcial, sendo que, no caso de haver pagamento, aplicou o § 4º do artigo 150 e, em caso negativo, o artigo 173, I, ambos do CTN.

Estabelecimento	Competência	Recolhimento parcial	Resultado
60.423.365/0001-50	10/2005	Não	Inalterada
60.423.365/0001-50	13/2005	*	Inalterada
60.423.365/0003-12	03/2005	sim	Exclusão em razão da decadência
60.423.365/0003-12	04/2005	sim	Exclusão em razão da decadência
60.423.365/0003-12	13/2005	*	Inalterada
60.423.365/0005-84	13/2005	*	Inalterada
60.423.365/0007-46	13/2005	*	Inalterada
60.423.365/0008-27	10/2005	não	Inalterada
60.423.365/0008-27	13/2005	*	Inalterada
60.423.365/0009-08	13/2005	*	Inalterada
60.423.365/0025-28	10/2005	não	Inalterada
60.423.365/0025-28	13/2005	*	Inalterada
60.423.365/0029-51	10/2005	não	Inalterada
60.423.365/0029-51	13/2005	*	Inalterada
60.423.365/0053-81	10/2005	não	Inalterada
60.423.365/0053-81	13/2005	*	Inalterada

Dessa análise, foram excluídas do lançamento as competências de março e abril de 2005 em relação ao estabelecimento 60.423.365/0003-12.

Nesse tema, sustenta a recorrente a extinção do crédito tributário em relação a todo o auto de infração.

De início, procurou tratar a decadência com se aplicada a um único débito, e não por competência, conforme se nota do excerto a seguir de seu recurso:

Ocorre que, não só estes períodos foram atingidos pela decadência, mas todo o crédito lançado pelo auto de infração impugnado, vejamos.

O auto de infração promoveu o lançamento de contribuições previdenciárias do ano de 2005.

No entanto, referido auto de infração foi recebido pela recorrente apenas em 16/12/2010, valor dizer, após o prazo decadencial de 05 anos constante do Código Tributário Nacional.

Mais a frente, fez referência à antecipação de pagamento em parte do período objeto da autuação, sem questionar as competências e estabelecimentos em relação aos quais a DRJ **não** apontou recolhimentos parciais ou mesmo a questionar a análise fracionada por estabelecimentos. Confira-se:

Ademais, houve antecipação de pagamento em parte do período objeto de autuação, fato que demonstra que a correta contagem do prazo se dá a partir do fato gerador e não primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado.

Posto desta forma, não assiste razão ao recorrente em seu intento de aplicar para o lançamento como um todo, e não por competência, a regra decadencial a ser utilizada a depender a existência, ou não de recolhimentos antecipados.

O fato de o lançamento, ao seu final, trazer o valor consolidado no Auto de Infração, não significa dizer que não haja, na composição do débito então consolidado, a discriminação em relação a qual competência e estabelecimento se refira cada crédito tributário que o integra.

Não vejo, pois, reparos na sistemática adotada pela decisão de primeira instância.

Ato contínuo, o recorrente passou a abordar aquilo que houve por bem chamar de “penalidade excessiva e desproporcional”. Teceu várias considerações de ordem abstrata,

inclusive com esteio conceitual na doutrina, concernente a diversos princípios, dentre os quais o do não confisco, da razoabilidade, da proporcionalidade, da legalidade e da presunção de legitimidade. Ao final, pugnou pela extinção do crédito objeto do auto de infração.

De plano, cumpre destacar que não é dado ao julgador administrativo emitir juízo de valor acerca da razoabilidade, proporcionalidade ou mesmo da eventual natureza confiscatória da norma, eis que, em última análise, em assim o fazendo, estará, a depender da abordagem, afastando sua aplicação em violação ao contido no artigo 62 do RICARF.

Prosseguindo, a multa destes autos, que acompanha o crédito tributário - de 24% - se encontrava legalmente estabelecida no artigo 35, II, da Lei 8.212/91 à época dos respectivos fatos geradores, que variava a depender do estágio/fase que se encontra o débito. Vejamos o que dispunha a norma no tocante às incluídas em notificação de lançamento, com débito ainda não inscrito em DAU:

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

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

- a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;
- c) vinte por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
- d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;
- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

Pois bem. Não há dúvida de que a multa então aplicada foi questionada pelo autuado, inclusive em sua impugnação, quando passou a sustentar a sua abusividade, nos seguintes termos, abaixo exemplificado, muito embora não houvesse apresentado argumentos acerca da alteração legislativa:

111. 3. — DA EXCESSIVOS PATAMARES A TÍTULO DE MULTA

Impugnante foram impostas multas, com base nos dispositivos do art. 35, I, II, III da Lei n.º 8.212/91, variáveis de 08% a 100% (oito a 100 por cento sobre os valores principais.

Referidos patamares, contudo, não podem ser aceitos, pois são excessivos. Com este pretexto, a multa não pode atingir ilegalmente o direito de propriedade do contribuinte, pois o seu excesso resulta numa clara tributação com efeito de confisco, caracterizando frontal vulneração ao disposto no art. 150, IV da Constituição Federal.

É de se registrar que à época do lançamento, o dispositivo atinente à multa já se encontrava revogado por força das disposições da MP 449/2008.

De outro giro, não há no relatório fiscal qualquer referência à legislação vigente a seu tempo, tampouco a qualquer comparativo entre multas com intuito de se aferir eventual retroatividade benigna a teor do inciso II do artigo 106 do CTN.

A própria decisão recorrida, ao tratar da matéria, sequer teceu comentários acerca das disposições legais alteradas.

De fato, com o advento da MP 449/2008 houve a alteração daquele artigo 35, que passou a estabelecer a aplicação de multa de mora nos moldes como já se via no tocante aos tributos fazendários, é dizer, limitada a 20%, forte no artigo 61 da Lei 9.430/96.

Em razão dessa nova legislação e em função do que estabelece o inciso II do artigo 106 do CTN, a 2ª Turma da CSRF vinha entendendo que para fins de aferição da retroatividade benigna no tocante à multa a ser aplicada, aquela devida à época dos fatos geradores deveria ser comparada com a instituída no artigo 35-A, que a estabelece em 75%, nos moldes do artigo 44 da Lei 9.430/96, forte inclusive no artigo 4º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009. Confira-se:

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

Ocorre que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, incluiu a matéria aqui tratada na lista de dispensa de contestar e recorrer, em virtude da jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que, em relação às obrigações principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, porque, de acordo com o entendimento da Corte Superior, o novel dispositivo caracteriza-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN. Ademais, o entendimento contido na Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME foi reafirmado pelo PARECER SEI Nº 11.315/2020/ME.

Confira-se o que diz o subitem “c” do item “1.26-multas” constante da citada lista:

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

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.
Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: [Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME](#), [Parecer SEI Nº 11315/2020/ME](#)

***Data da inclusão:** 12/06/2018

Do cenário noticiado pela Fazenda Nacional, notadamente em relação ao posicionamento já pacificado no âmbito do STJ, extrai-se que no lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, a multa lavrada com espeque no hoje revogado artigo 35 deveria ser comparada com aquela resultante de sua nova redação, é dizer, limitada a 20%, já que, segundo entende aquela corte, a multa de ofício no lançamento de tais contribuições só passou a existir com o advento daquela MP 449/08. Em outras palavras: a multa de 75% incidiria apenas em relação aos lançamentos efetuados após a sua vigência.

Nesse contexto, ressalvado o entendimento pessoal deste Conselheiro, mas curvando-me à jurisprudência pacífica do STJ¹, que justificou, ante a inviabilidade de reversão do entendimento acima e da submissão do tema ao STF, a sua inclusão na lista nacional de dispensa de contestar e recorrer da PGFN, aliado, ainda, ao princípio da eficiência administrativa, encaminho por dar **parcial provimento** ao recurso para que a multa aqui lançada seja limitada ao patamar de 20%, consoante preceitua o novel artigo 35 da Lei 8.212/91.

Forte no exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso para que a multa aqui lançada seja limitada ao patamar de 20%, consoante preceitua o *novel* artigo 35 da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

¹ Excertos da Nota SEI 27/2019

[...]

Tendo em vista a pacificação da jurisprudência no âmbito do STJ e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, o tema ora apreciado enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

Por fim, ressalte-se que o tema objeto da presente Nota não ostenta contornos constitucionais, versando eminentemente sobre a interpretação e aplicação de normas infraconstitucionais, o que inviabiliza a sua submissão, via recurso extraordinário, ao Supremo Tribunal Federal.

Fl. 8 do Acórdão n.º 2004-000.101 - 2ª Sejul/4ª Turma Extraordinária
Processo n.º 19515.004241/2010-36