



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.008628/2008-47
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.571 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de novembro de 2021
Recorrente DGB LOGÍSTICA S/A DISTRIBUIDORA GEOGRÁFICA DO BRASIL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2003 a 30/09/2003

DECADÊNCIA

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando não há pagamento antecipado, ou da ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte recolhe antecipadamente o tributo devido, ainda que de forma parcial.

Existindo antecipação do pagamento, aplica-se o art. 150, § 4º do CTN para a determinação do termo inicial do prazo decadencial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se integralmente o crédito tributário lançado, uma vez que atingido pela decadência.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Diogo Cristian Denny (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (p. 283) em face do Acórdão nº 16-24.265 (p. 240), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório r. decisão, tem-se que:

DA AUTUAÇÃO

Trata-se de Auto de Infração (AI), DEBCAD nº 37.193.828-7, lançado pela fiscalização contra o Contribuinte em epígrafe, relativo às contribuições destinadas a Terceiros, correspondentes ao Salário Educação, INCRA - Instituto Nacional de

Colonização e Reforma Agrária, SESC - Serviço Social do Comércio, e SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, incidentes sobre remunerações de segurados empregados, não recolhidas e não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social- GFIP.

O montante lançado, incluindo juros e multa, é de R\$ 40.170,20 (quarenta mil e cento e setenta reais e vinte centavos), abrangendo o período de 02/2003 a 03/2003, 05/2003, 07/2003, e 09/2003, consolidado em 26/12/2008.

O Relatório Fiscal, de fls. 12 a 18, informa que:

- Examinados os documentos e livros apresentados, foram identificadas retribuições a segurados da Previdência Social, a título de: indenização, verbas 1046/1342; abono, verba 1374; e serviço-valor bruto, verba 1801;

- Em relação a estas verbas remuneratórias, a empresa não as declarou em GFIP nem comprovou o recolhimento ou a provisão das correspondentes contribuições previdenciárias na escrita contábil;

- Questionada a respeito da natureza das verbas 1046/1342, e 1374, a empresa esclareceu, por meio de e-mail, que “as verbas questionadas são de caráter sindical conforme modelos abaixo: 1046 - Indenização referente à demissão de funcionário 30 dias que antecedem a data de reajuste sindical, 1374 - Indenização de funcionário demitido com mais de 5 anos de empresa e 40 anos de idade, 1342 - Indenização de funcionário demitido até 30 dias a partir do retorno das férias”;

- De acordo com disposição contida no artigo 111 do Código Tributário Nacional, a legislação que trata de exclusão ou suspensão e de outorga de isenção deve ser interpretada literalmente. E a Lei n.º 8212/91 enumera, no parágrafo 9º do artigo 28, as parcelas não integrantes do salário de contribuição;

- No entanto, não consta do citado dispositivo legal qualquer previsão de exclusão do salário de contribuição de verbas com a natureza das classificadas sob os códigos 1374 e 1342;

- A fiscalização não encontrou embasamento legal para a exclusão da incidência no caso dos pagamentos a Marcos Macedo Maynard Araújo, classificados na verba 1046. Tais pagamentos não estão de acordo com o disposto no item 9, da alínea “e”, do parágrafo 9º, do artigo 28 da Lei n.º 8212/91, seja pelo valor transacionado, muito superior ao salário mensal, seja pela época da demissão, a 60 dias da correção salarial;

- Ao examinar o contrato de trabalho e o instrumento de rescisão de contrato de trabalho, firmados respectivamente em 01/05/2001 e 01/03/2003, entre o Contribuinte e Marcos Macedo, verificou-se que a cláusula 7.2 a estabelecia a hipótese de rescisão do contrato antes do prazo definido na cláusula 2.1 (de 4 anos), nos estritos termos do artigo 479 da CLT, que determina que deve ser paga por metade a remuneração a que teria direito até o término do contrato;

- Assim, dos valores pagos a Marcos Macedo na verba 1046, correspondentes a um salário nominal para cada mês que faltou do prazo contratual, metade deve sofrer incidência, pois o item 3, da alínea “e”, do parágrafo 9º, do artigo 28 da Lei n.º 8212/91, estabelece que não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas a título de indenização de que trata o artigo 479 da CLT;

- O lançamento de crédito é constituído pelos seguintes Levantamentos, não declarados em GFIP, e os valores da base de cálculo foram extraídos dos arquivos magnéticos fornecidos pela empresa:

* IA: valores pagos a título de indenização, em 02/2003, à segurada empregada Renata Maria Moreira de Melo Nardy; e a título de abono, em 03/2003, ao segurado empregado Sidnei Rodrigues Cabral;

* MMM: metade dos valores pagos a título de indenização, nas competências 05/2003, 07/2003 e 09/2003, ao segurado empregado Marcos Macedo Maynard Araújo;

- O Título “Dos Documentos Examinados” relaciona todos os documentos e livros analisados na ação fiscal;
- Em razão de o Sistema de Auditoria Fiscal e os sistemas de controles dos débitos não estarem configurados para o cadastro de representantes legais qualificados como diretores, os relatórios REPLEG e VÍNCULOS trazem os diretores da companhia sob a qualificação de sócio-gerente;
- A fiscalização foi atendida por Otávio Aparecido Pedroso, gerente tributário, auxiliado por Magali Silva.

Complementam o Relatório Fiscal, e encontram-se anexos ao Auto de Infração: IPC - Instruções para o Contribuinte, de fls. 02 a 03; DAD ~ Discriminativo Analítico de Débito, de fl. 04; DSD - Discriminativo Sintético de Débito, de fl. 05; RL - Relatório de Lançamentos, de fl. 06; FLD - Fundamentos Legais do Débito, de fls. 07 a 08; REPLEG - Relatório de Representantes Legais, de fl. 09; e VÍNCULOS - Relação de Vínculos, de fls. 10 a 11.

Foram juntadas, ainda, pela fiscalização: cópias de Termo de Re-Ratificação ao Contrato de Trabalho, às fls. 19 a 22; Instrumento de Rescisão de Contrato de Trabalho, às fls. 23 a 25; correspondência eletrônica e esclarecimentos, “Descrição do Pagamento de Verbas Indenizatórias”, às fls. 26 a 29.

Conforme o Termo de Juntada por Apensação, à fl. 34, datado de 13/01/2009, foram apensados ao processo nº 19515.008626/2008-58 (principal) os processos 19515.008627/2008-01; 19515.008628/2008-47 (processo em tela); 19515.008629/2008-91; 19515.008634/2008-02; 19515.008635/2008-49; e 19515008636/2008-93.

DA IMPUGNAÇÃO

Tendo sido cientificado do Auto de Infração conforme fl. 01, o Contribuinte, dentro do prazo regulamentar, conforme despacho de fl. 211, contestou a autuação através do instrumento de fls. 36/85, com juntada dos seguintes documentos:

- Doc. 1 - cópias autenticadas de documento de identidade do advogado Atas de Assembleia, Termos de Renúncia e Declaração e de Posse, fls. 86/119;
- Doc. 2 e Doc. 3 - cópia autenticada de Procuração, e Substabelecimento, fls. 120/123;
- Doc. 4 - cópia simples do presente Auto de Infração, fls. 124/144;
- Doc. 5 - cópias simples de GPS- Guias da Previdência Social, fls. 145/147;
- Doc. 6, fls. 148 a 207 - cópias simples de Acordo Coletivo para Reajuste Salarial 2003; Fichas de Registro de Emprego, Contratos de Trabalho, Termos de Rescisão do Contrato de Trabalho, comprovantes de depósito bancário, folhas de Pagamento, Termo de Re-Ratificação ao Contrato de Trabalho, e demonstrativos de rescisão.

Dos Fatos

Primeiramente, apresenta breve relato sobre o resultado da ação fiscal, e sobre o Auto de Infração em tela.

Argumenta que o auditor fiscal cometeu sucessivos equívocos na autuação: (i) decadência de parte dos valores lançados; (ii) não incidência das contribuições previdenciárias sobre as indenizações pagas pela Impugnante; (iii) incompetência da Autoridade Fiscal para caracterizar a natureza remuneratória dos valores pagos a título de indenização; (iv) nulidade decorrente da utilização de multa cuja previsão legal de aplicação foi revogada.

Deste modo, como se verificará, a exigência fiscal deve ser integralmente cancelada, com o integral provimento da impugnação.

Da Tempestividade

No presente caso, a intimação deu-se em 29/12/2008, e assim, de acordo com o artigo 15 do Decreto n.º 70.235/72, o prazo para apresentação da impugnação somente expirará em 28/01/2009. Tempestiva, portanto, a impugnação.

Do Pagamento da Verba Referente ao Período de Apuração de 06/2003

Esclarece que a Impugnante optou por quitar o montante referente à contribuição previdenciária devida sobre o salário de contribuição recebido por contribuintes autônomos, período de 06/2003, no valor total de R\$ 427,94 (quatrocentos e vinte e sete reais e noventa e quatro centavos), conforme atesta a Guia da Previdência Social- GPS anexa (doc. 05).

Portanto, o referido período não será objeto de defesa, restando apenas os períodos de fevereiro, março, maio, julho e setembro de 2003, que serão impugnados a seguir, e se referem à contribuição dos segurados empregados.

Tendo em vista o pagamento realizado, deve ser extinta a cobrança do crédito tributário a título de contribuição previdenciária devida sobre o salário de contribuição de autônomos, período de 06/2003, em conformidade com o que dispõe o artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN).

Do Direito

Preliminarmente: Da Decadência

A exigência fiscal abrange o período de fevereiro, março, maio, junho, julho e setembro de 2003, do que se verifica que a sua integralidade está abrangida pela decadência, em razão de a Impugnante ter sido intimada do lançamento em dezembro de 2008, transcorridos mais de 5 anos dos fatos geradores ocorridos até novembro de 2003.

Discorre sobre a natureza de tributo das contribuições previdenciárias, citando os artigos 149, caput, e artigo 195 da Constituição, bem como os prazos de decadência a prescrição aplicáveis, artigo 146, inciso III, da CF/88, e artigo 150, parágrafo 4º, do CTN.

O Supremo Tribunal Federal decidiu pela inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8212/91, objeto da Súmula n.º 8, com efeito vinculante nos termos do artigo 103, "a" da CF/88, inserido pela Emenda Constitucional n.º 45/2004, e artigos 64-A e 64-B da Lei n.º 9784/99. Transcreve julgado da Câmara de Recursos Fiscais.

Destaca que a própria administração acatou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8212/91, reconhecida pela Suprema Corte, e editou o Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional - PGFN/CAT n.º 1617/2008.

Transcreve o artigo 42 da Lei Complementar n.º 73/1993, ementa do Acórdão n.º 16-19971 da Delegacia da Recita Federal de Julgamento em São Paulo, bem como trecho do citado Parecer PGFN/CAT n.º 1617/2008, e conclui que no caso em tela, não se trata de não recolhimento de tributo sujeito ao lançamento por homologação, mas de recolhimento que a Impugnante entendeu correto, sob cada rubrica (contribuição previdenciária devida pela empresa e o SAT/RAT).

Assim, para cada período houve o recolhimento do tributo devido, e mais, para cada rubrica disponível nos formulários de obrigações acessórias, cumprindo a observância da Súmula Vinculante n.º 8 do STF, do CTN, e, no caso da administração, do Parecer PGFN/CAT n.º 1617/2008, não olvidando ao Julgador criar rubricas inexistentes para não acolher a decadência.

Frisa, ainda, que a contagem do prazo previsto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, inicia-se da ocorrência do fato gerador e se finda apenas com a notificação do lançamento, nos termos do artigo 142 do mesmo diploma legal.

Transcreve jurisprudência administrativa, e afirma que todos os valores relativos a pagamentos de indenizações, que a fiscalização entende como tendo natureza remuneratória, efetuados antes de dezembro de 2003, foram atingidos pela decadência, e integralmente extintos nos termos do artigo 156, inciso V, do CTN, devendo a autuação ser cancelada neste ponto.

Do Mérito

Da Incompetência da Autoridade Fiscal para a Presente Autuação

Deve se consignada a competência da Justiça do Trabalho para apreciar a natureza dos pagamentos efetuados pela Impugnante a seus empregados, por força do artigo 114 da CF/88, na redação dada pela Emenda Constitucional (EC) n.º 45/2004. Reproduz o dispositivo legal, e julgado do TRF 3ª Região.

Com a promulgação da EC n.º 45/2004, é da Justiça do Trabalho a exclusiva competência para reconhecer questões conflituosas relativas à natureza das verbas salariais ou remuneratórias.

O artigo 18 do Decreto n.º 4552/2002, que aprovou o Regulamento da Inspeção do Trabalho, trata da competência dos auditores fiscais no exercício de suas funções, e nele não se vislumbra a competência para declaração da natureza de determinado pagamento, efetuado pela Impugnante a empregado. Trata-se de matéria que depende de ampla dilação probatória, que apenas poderá ocorrer na esfera do Poder Judiciário.

Da Natureza das Verbas Recebidas pelos Funcionários da Impugnante

Foram previstas pela Impugnante, através de acordo coletivo, indenizações recebidas em função do tempo de trabalho e da idade, estabilidade para funcionário que volta de férias, além daquela garantida nos 30 dias que antecedem o reajuste sindical.

Deste modo, o funcionário que retorna de férias não pode ser demitido nos 30 dias posteriores a esse retorno, assim como o funcionário com mais de 5 anos de empresa, e 40 anos de idade, deve ser indenizado com um salário, no caso de rescisão sem justa causa. Devem ser indenizados, ainda, os funcionários demitidos nos 30 dias que antecedem o reajuste salarial previsto em acordo coletivo.

No entanto, apesar do caráter indenizatório das verbas relacionadas a seguir, a fiscalização considerou como salário de contribuição:

- Os valores recebidos em 02/2003 pela funcionária Renata Maria Moreira de Melo Nardy, a título de indenização por ter sido demitida em até 30 dias do retorno das férias (verba 1342);
- Os valores recebidos em 03/2003 pelo funcionário Sidnei Rodrigues Cabral, que possuía mais de 5 anos de empresa e 40 anos de idade, quando demitido desmotivadamente (verba 1374);
- Indenização pela rescisão do contrato de trabalho (verba 1046), ao funcionário Marcos Macedo Maynard Araújo, nos períodos de 05/2003, 07/2003, e 09/2003.

Pelo exposto, os pagamentos destinados aos funcionários da Impugnante, bem como aos demais colaboradores, foram efetuados sob a rubrica de indenização, pois visavam a recompor as perdas (materiais ou subjetivas) sofridas pela rescisão sem justa causa.

Os referidos pagamentos não podem ser considerados como salário ou remuneração, visto não serem provenientes da contraprestação pelo trabalho, não havendo, nem sequer, que se falar em habitualidade, como se verá adiante.

Da Diferença Conceitual entre Salário e Remuneração e Indenização

Apoiado nos artigos 3º e 457 da CLT, artigo 7º, inciso I da Constituição Federal, bem como em doutrina e jurisprudência, discorre sobre os conceitos de salário, remuneração, e indenização.

Argumenta que os valores recebidos pelos funcionários da Impugnante, objeto desta autuação, possuem natureza de indenização, pois: i) tornam-se devidos pelo rompimento do contrato de trabalho; ii) têm como base exigências em legislações pertinentes, plenamente caracterizadas como indenizatórias.

Assim, o pagamento de indenizações aos empregados da Impugnante não pode ser considerado remuneração ou salário, pois tal pagamento não está sujeito à habitualidade, regularidade, ou periodicidade, nem correspondem à contrapartida em razão da prestação de mão de obra.

Além do que, a outorga das indenizações estava vinculada à demissão sem justa causa somada ao tempo de empresa dos funcionários, ou à estabilidade garantida nos 30 dias que antecedem o ajuste sindical, ou os 30 dias posteriores ao retorno das férias.

Da Não Incidência das Contribuições Previdenciárias sobre as Indenizações Recebidas em Função da Rescisão do Contrato de Trabalho sem Justa Causa

Menciona o artigo 195 da Constituição Federal, bem como os artigos 22, inciso I (transcreve), e 28, inciso 1, ambos da Lei nº 8212/91, e alega que a contribuição previdenciária incide sobre verbas de natureza salarial, e não sobre indenização.

Nesse sentido, as indenizações em tela não se destinam a retribuir o trabalho, tanto que os funcionários já haviam sido remunerados normalmente pela atividade exercida. E como é evidente pela simples análise do auto de infração lavrado, não se configura ganho habitual, já que os valores foram recebidos somente na rescisão do contrato de trabalho.

O artigo 22 da Lei nº 8212/91 ainda estabelece, no parágrafo 2º, que não integram a remuneração as parcelas tratadas no item 7 do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8212/91. Transcreve os dispositivos legais, bem como a alínea “j”, do inciso V, do parágrafo 9º, do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social - RPS (Decreto nº 3048/99), que determina a não incidência da contribuição sobre as verbas recebidas a título de ganhos eventuais.

Pelo exposto, não há suporte fático para a autuação:

- Os pagamentos efetuados pela Impugnante a título de indenizações são decorrentes da rescisão imotivada do contrato de trabalho, visando à recomposição das perdas havidas pelos funcionários, e, como demonstrado, não se amoldam ao conceito de salário ou remuneração, trazido pela legislação trabalhista;

- Enquadrando-se no conceito de ganhos eventuais à luz da legislação previdenciária, as indenizações pagas pela empresa estão abarcadas pela regra de isenção contida no parágrafo 9º, item 7, do artigo 28 da Lei nº 8212/91, e artigo 214, parágrafo 9º, inciso V, alínea “j”, do Regulamento da Previdência Social - RPS.

Destaca, ainda, o princípio da legalidade contido no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, e, de modo mais específico, da legalidade tributária, conforme artigo 150, inciso I, da CF/88.

Conclui que não há suporte fático ou legal para a presente autuação fiscal, a qual deve ser cancelada.

Das Contribuições Destinadas a Terceiros

Pelo princípio da eventualidade, caso não sejam acolhidas as razões já expostas, ainda assim não deve prosperar a exigência das contribuições destinadas a outras entidades, objeto deste AI.

Da Contribuição ao SEBRAE

Alega que desde o início de sua cobrança, o destino do SEBRAE foi exclusivo ao fomento e incentivo das micro e pequenas empresas, não podendo, assim, ser exigida das demais categorias de empresas.

Considerando que o fundamento de validade do SEBRAE é o artigo 149 da CF/88, cujo comando se rege pela finalidade/referibilidade, trata-se então de contribuição parafiscal, cujo caráter precípua é o atendimento do interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Assim, aqueles que não guardam relação com os programas/atividades ligados ao desenvolvimento das micro e pequenas empresas jamais poderiam estar sendo onerados mediante a arrecadação compulsória do SEBRAE, seja porque nunca irão se beneficiar de tais recursos arrecadados, seja por não guardarem qualquer relação pessoal ou direta com o respectivo fato gerador dessa obrigação tributária (artigo 121, CTN).

Ademais, tendo por fundamento o artigo 149 da Carta Magna, o SEBRAE, necessariamente, deveria ter sido instituído por meio de Lei Complementar, o que não ocorreu, tomando, por mais este aspecto, a cobrança inconstitucional.

Ao ser instituído, o SEBRAE recebeu a denominação de adicional de outras duas contribuições o SESC ou o SESI, cuja base de cálculo é a folha de salários, artigo 240 da CF/88. Ilegal, mais uma vez, a exigência do SEBRAE, visto que o referido adicional foi criado após a entrada em vigor do novo ordenamento jurídico.

É, portanto, autêntica contribuição, exigida sobre outras contribuições, cuja contraprestação é completamente distinta, e jamais poderia atingir a mesma categoria econômica de contribuintes. Como adicional, deveria ter o mesmo destino ou nexo de identidade com a atividade das categorias que recebem tal benefício. Transcreve julgado.

Conclui pela manifesta ilegitimidade da cobrança do SEBRAE, pois a Impugnante não exerce atividades relacionadas às micro e pequenas empresas.

Da Contribuição ao SESC

Traça um breve histórico da contribuição ao Serviço Social do Comércio - SESC, e com fundamento no artigo 149 da Constituição, argumenta que se trata de contribuição parafiscal, com a finalidade de financiar programas/atividades relacionados ao comércio.

É imperativo que contribuições parafiscais, como as devidas ao SESC, sejam cobradas de quem tenha um benefício diretamente relacionado com sua atividade comercial, que não é o caso da Impugnante.

Transcreve o artigo 121 do CTN, doutrina, e jurisprudência, e conclui que a cobrança da contribuição ao SESC não pode prosperar, uma vez que a Impugnante não é empresa do ramo comercial, e sim prestadora de serviço, não guardando qualquer relação pessoal e direta com o fato gerador da referida contribuição, nos termos do artigo 121 do CTN.

Das Contribuições para o SESI e SENAI

Discorre sobre as contribuições ao SESI e SENAI, e também com base no artigo 149 da Constituição, alega que constituem contribuições parafiscais, e só podem ser exigidas das empresas industriais e equiparadas, em nada se relacionando com a atividade de prestação de serviços desempenhada pela Defendente.

Deste modo, o Contribuinte não pode ser considerado sujeito passivo, nem ser compelido a recolher as contribuições para o SESI e SENAI, nos termos do artigo 121 do CTN.

Uma empresa prestadora de serviços não pode ser considerada como um estabelecimento industrial, com o propósito de ampliar, sem previsão legal, a hipótese de incidência contida nos Decretos-lei n.º 4936/42, 6246/44, e 9403/46, o que atentaria ao disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Da Contribuição ao Salário Educação

Faz um breve histórico sobre a contribuição ao Salário-Educação, afirmando que:

- Decreto-Lei n.º 1.422/75, redisciplinando a matéria, determinou que a fixação de alíquota seria pelo Poder Executivo, que então expediu o Decreto n.º 76923/75 (alíquota de 2,5% sobre a folha de salários);
- esta fixação de alíquota pelo Poder Executivo já era vedada no Texto Constitucional anterior, e o atual ordenamento jurídico não poderia receber normas que já eram inconstitucionais;
- além do que, nos termos do artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, qualquer diploma que delegasse ao Executivo competência própria do Legislativo, estaria revogado 180 dias após a promulgação da nova Constituição, pelo princípio da estrita legalidade.

Pelo exposto, deve ser cancelada a exigência da referida contribuição.

Da Indevida Contribuição ao INCRA

Argumenta que não é devida a contribuição ao INCRA, pois a Lei n.º 7.787/89, em seu artigo 3.º, parágrafo 1.º, suprimiu as contribuições para o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural - PRORURAL, extinguindo, consequentemente, as contribuições ao INCRA, prevista no inciso II do artigo 15 da Lei Complementar n.º 11/71, independentemente de se tratar de empresas urbanas ou rurais. Transcreve julgado.

Da Inexistência de Relação Jurídica entre a Impugnante e a Exação Relativa à Contribuição ao INCRA

É inconstitucional a exigência da contribuição ao INCRA no caso das empresas urbanas, pois a referida contribuição não foi recepcionada pela CF/88, uma vez que não há vinculação entre a contribuição ao INCRA e o sistema de Previdência Urbana (artigos 149 e 195 da CF).

Além do que, com o advento da Lei n.º 8212/91, a exigência desta contribuição afronta os artigos 5.º, inciso II, e 150, inciso I, da CF/88, e artigos 2.º, 3.º, 9.º, inciso I, 17 e 97, todos do CTN. Reproduz diversos artigos da Lei n.º 8212/91 e conclui que não há a exigência da contribuição ao INCRA na referida lei.

Afirma que a exação ao INCRA não tem natureza jurídica de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, mas sim, visa arrecadar valores para custear a seguridade social. Ressalta, então, que o artigo 18 da Lei n.º 8212/91 não relacionou o INCRA entre as entidades beneficiadas pelo custeio da seguridade social. Transcreve o dispositivo legal, bem como jurisprudência.

Pelo exposto, é incontestável a inconstitucionalidade e a ilegalidade da contribuição ao INCRA, pois não existe expressa determinação em lei vigente que obrigue a Impugnante, empresa urbana, ao seu recolhimento.

Das Penalidades

Da Capitulação Legal Indevida e do Descabimento de Aplicação da Multa Prevista no Art. 35, Incisos I a III da Lei n.º 8.212/91 em Razão de sua Revogação pela Medida Provisória n.º 449/2008

Pelos argumentos apresentados, não é cabível o lançamento de ofício contra a Impugnante, inexistindo fundamento para imposição de qualquer multa de ofício, pois a penalidade pecuniária constitui acessório da obrigação principal.

Além do que, a multa é indevida pois não houve a aplicação da norma que estava em vigor - a intimação da lavratura do presente Auto de Infração foi em 29/12/2008, após a entrada em vigor da Medida Provisória (MP) n.º 449/2008.

O Auto de Infração foi fundamentado no artigo 35 incisos I, II, e III, da Lei n.º 8212/91 (com alterações da Lei n.º 9876/99), e artigo 239, III, "a", "b", e "c", parágrafos 2.º ao 6.º e II, e artigo 242 do RPS. No entanto, com a alteração do artigo 35 da Lei n.º 8212/91 pela MP n.º 449/2008, verifica-se que o referido dispositivo trata de multa de mora.

Por outro lado, no caso de lançamento de ofício, o fundamento para imposição da multa é o artigo 35-A da Lei n.º 8212/91, inserido pela MP n.º 449/2008 (transcreve).

Transcreve julgado e conclui pela inexistência de subsunção do fato à norma, com ofensa ao artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN), e ao artigo 10, inciso IV, do Decreto n.º 7023 5/ 72. Portanto, deve ser cancelada a autuação nesta parte.

Dos Juros - Da Não Aplicação da Taxa SELIC

Traça breve histórico da taxa SELIC e contesta o cálculo dos juros de mora com utilização da referida taxa, por ter natureza remuneratória e não indenizatória.

Cita jurisprudência e afirma que os juros moratórios devem ser limitados a 1% ao mês, uma vez que o CTN prefixou este percentual para aqueles casos em que a lei não tenha estabelecido a taxa de juros de mora (artigo 161, parágrafo 1.º do CTN).

Alega também que a Taxa SELIC só poderia exceder este limite se previsto em lei complementar, pois o Código Tributário Nacional não pode ser derogado por mera lei ordinária.

Conclui que a SELIC não pode ser aplicada no cálculo dos juros moratórios, por ser inconstitucional.

Dos Juros Sobre a Multa

Argumenta que a Defendente tem o direito de não sofrer a aplicação dos juros sobre a multa de mora, objeto do lançamento de ofício.

Apoiado no parágrafo 1º do artigo 161 do CTN, afirma que no caso da multa decorrente de lançamento de ofício, a incidência dos juros, se devido, deveria ocorrer a partir do trigésimo dia após a ciência do lançamento, quando estaria configurada a mora.

Reitera o argumento de que seriam aplicáveis, no máximo, juros de 1% ao mês, e não a Taxa SELIC.

Do Pedido

Ante o exposto, requer que seja acatada a preliminar de decadência, ou ainda, requer que seja, no mérito, dado provimento integral à impugnação, cancelando-se o lançamento.

Requer, ainda, a produção de todas as provas em Direito admitidas, especialmente a juntada posterior de documentos.

O órgão julgador de primeira instância, nos termos do susodito Acórdão n.º 16-24.265 (p. 240), julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2003 a 30/09/2003

AUTO DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS.

O Auto de Infração (AI) encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da Lei.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

A Súmula Vinculante n.º 8 do STF declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, razão pela qual, -em se tratando de lançamento de ofício, deve-se aplicar o prazo decadencial de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN).

COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO. LIMITES.

A competência da Justiça do Trabalho limita-se a determinar o recolhimento das contribuições previdenciárias provenientes das sentenças condenatórias em pecúnia que proferir, e dos valores objeto de acordo homologado, que integrem o salário de contribuição.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL PARA APURAR O SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Nos casos extra-judiciais, constatado pela fiscalização o pagamento de valores que se enquadram no conceito de salário de contribuição, na legislação previdenciária, é indiscutível a competência do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) para apuração e lançamento das contribuições previdenciárias devidas, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.

Entende-se por salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados aos empregados e contribuintes individuais, a qualquer título, inclusive sob a forma de utilidades.

Em relação às contribuições previdenciárias, somente as exclusões arroladas exaustivamente na legislação não integram o salário de contribuição.

ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. INCAPACIDADE DE ALTERAR OBRIGAÇÕES DEFINIDAS EM LEI.

Os Acordos Coletivos de Trabalho comprometem empregadores e empregados, não possuindo capacidade de alterar as normas legais que obrigam terceiros, ou de isentar o Contribuinte de suas obrigações definidas por Lei.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. SEBRAE. SESC. SALARIO EDUCAÇÃO. INCRA.

É devida pelas empresas a contribuição destinada ao SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio a Micro e Pequena Empresa, arrecadada como adicional às contribuições do SESC e SENAC.

As empresas que desenvolvem atividades de publicidade, comunicação, jornalismo, difusão cultural e artística, bem como as prestadoras de serviços em geral, estão obrigadas ao recolhimento das contribuições destinadas ao SESC - Serviço Social do Comércio, prevista em normas regularmente editadas.

A contribuição ao Salário Educação é constitucional, sendo devida pelas empresas vinculadas à Seguridade Social, ressalvadas as exceções legais.

O INCRA - Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária, como contribuição de intervenção no domínio econômico, é devido por todas as empresas, independente do tipo de atividade.

ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Sobre as contribuições sociais pagas com atraso incidem juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC - e multa de mora, de caráter irrelevável, conforme legislação vigente à época dos fatos geradores.

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O cálculo para aplicação da multa mais benéfica ao Contribuinte deverá ser efetuado no momento do pagamento, parcelamento ou execução do crédito, comparando-se a legislação vigente à época dos fatos geradores com os termos da Lei n.º 11.941/2009, considerando todos os processos conexos nesta comparação.

PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS

A apresentação de provas, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

CONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o seu recurso voluntário (p. 283), reiterando os termos da impugnação apresentada.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

Fl. 11 do Acórdão n.º 2402-010.571 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 19515.008628/2008-47

Voto

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de Auto de Infração referente às contribuições devidas a Outras Entidades e Fundos (SALARIO EDUCAÇÃO, INCRA, SESC e SEBRAE), tendo como fatos geradores as *retribuições a segurados da Previdência Social a título de indenização, verbas 1046/1342, abono, verba 1374 e serviço-valor bruto, verba 1801*.

Em sua peça recursal, a Contribuinte, reiterando os termos da impugnação apresentada, defende, em síntese, os seguintes pontos:

- * necessidade de apreciação das provas apresentadas por força do princípio da verdade material;

- * decadência;

- * incompetência da autoridade fiscal para efetuar o presente lançamento;

- * natureza das verbas recebidas pelos seus funcionários;

 - diferença conceitual entre salário e remuneração e indenização;

- * não incidência das contribuições previdenciárias sob as indenizações recebidas em função da rescisão do contrato de trabalho sem justa causa;

- * indevida cobrança das contribuições destinadas a terceiros;

- * capitulação legal indevida e do descabimento de aplicação da multa prevista no art. 35, incisos I a III da Lei n.º 8.212/91 em razão da sua revogação pela Medida Provisória n.º 449/2008;

- * não aplicação da Taxa SELIC; e

- * não incidência dos juros sobre a multa.

Passemos, então, à análise das razões de defesa da Recorrente.

Da Decadência

Neste ponto, a Recorrente defende que *a exigência fiscal abrange o período de fevereiro, março, maio, junho, julho e setembro de 2003, do que se verifica que a sua integralidade está abrangida pela decadência, em razão de ter sido intimada do lançamento do crédito tributário apenas em dezembro de 2008, ou seja, transcorridos mais de cinco anos dos fatos geradores*.

Destaca, ainda, que:

A lei aplicável a matéria sob exame (decadência) é a Lei n.º 5.172 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), que determina em seu artigo 150 § 4º que o prazo decadencial para constituição dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é de 5 (cinco) anos contados do fato gerador da obrigação tributária.

(...)

A própria administração, acatando a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n.º 8.212/91, editou o Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional - PGFN/ CAT n.º

1617/2008, segundo o qual a regra decadencial aplicável a casos como o presente, em que houve recolhimento parcial das contribuições previdenciárias, é a do parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

(...)

O caso em tela, não se trata, de ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias, mas apenas do fato de a Recorrente ter declarado e recolhido corretamente os valores entendidos como devidos, de maneira que não há que se cogitar a hipótese de não recolhimento do tributo sujeito ao lançamento por homologação, mas de recolhimento que a Recorrente entendeu correto sob cada rubrica (contribuição previdenciária devida pela empresa e o SAT/ RAT).

A DRJ, por seu turno, entendeu ser aplicável ao caso em análise o quanto disposto no art. 173, I, do CTN:

No presente caso, entretanto, não cabe a aplicação do CTN, artigo 150, parágrafo 4º, citado pelo Contribuinte em sua defesa.

De acordo com o Relatório Fiscal, constituem fatos geradores do presente AI o pagamento, a empregados e contribuintes individuais, de verbas que não integraram a base de cálculo dos recolhimentos efetuados pela empresa, nem foram declaradas em GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social.

A Defendente afirma que “não se trata, portanto, de ausência de recolhimento de contribuições previdenciárias, mas apenas do fato de a Impugnante ter declarado e recolhido corretamente os valores entendidos como devidos (fl. 43 dos autos).

No entanto, conforme o Relatório Fiscal, a empresa não reconhece os valores pagos a empregados e contribuintes individuais, objeto do presente AI, como fatos geradores de contribuição previdenciária, e não informou as referidas verbas em GFIP.

(...)

Assim, por óbvio, não houve qualquer antecipação de recolhimento das contribuições destinadas a Terceiros (Salário Educação, INCRA, SESC e SEBRAE), incidentes sobre os mencionados fatos geradores, e, desta forma, cabe o lançamento de ofício das contribuições devidas, extinguindo-se o direito da Fazenda Pública em constitui-los dentro de 5 (cinco) anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a rigor do que determina o CTN, em seu artigo 173, inciso I.

Pois bem!!

No que tange à aferição do lustro decadencial, dois aspectos devem ser considerados: o prazo e o termo inicial para contagem da decadência.

Quanto ao prazo decadencial, é importante destacar que o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucionais os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e editou a Súmula Vinculante nº 8, com o seguinte teor:

Súmula Vinculante nº 08 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

A partir da edição da Súmula Vinculante nº 8, ocorrida em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatá-la.

Desse modo, o prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias passa de dez para cinco anos, nos termos do CTN.

Falta agora determinar o termo inicial para sua contagem.

Como regra geral, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é aquele definido no inciso I, do art. 173 do CTN, nos seguintes termos:

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

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

Entretanto, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado por parte do sujeito passivo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se nos termos do §4º do art. 150 do CTN, que assim dispõe:

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

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

Destarte, é primordial verificar a existência ou não de pagamento a fim de ser fixada qual das duas regras será utilizada para a determinação do termo inicial para a contagem do prazo decadencial.

Neste particular, registre-se pela sua importância que, nos termos do Enunciado de Súmula CARF n.º 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.*

Ou seja: ao contrário do entendimento perfilhado pelo órgão julgador de primeira instância, para a caracterização de pagamento antecipado, cumpre verificar se houve recolhimento, por parte do contribuinte, do tributo objeto da autuação, que, no caso dos presentes autos, corresponde à contribuição destinada a terceiros.

Sobre o tema, confira-se o excerto abaixo reproduzido do Acórdão n.º 9202-008.667, de 17 de março de 2020, de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, *in verbis*:

Assim, nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN. Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o dies a quo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do mesmo Código.

Destarte, o deslinde da questão passa necessariamente pela verificação da existência ou não de pagamento e, mais especificamente, que tipo de recolhimento poderia ser considerado. No presente caso, a autuação se referiu a valores relativos a Auxílio-Alimentação e Abono de Férias pagos aos segurados empregados, bem como incidentes nas remunerações pagas a trabalhadores autônomos e a título de pró-labore, de sorte que é aplicável a Súmula CARF n.º 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.

Nesse passo, foi efetuada diligência à Unidade de Origem, que por meio da Informação Fiscal de e-fls. 339 a 341 e do documento de e-fls. 345/346, confirmou a existência de pagamentos antecipados, relativos à NFLD em questão, nos períodos de 01/01/1999 a 31/12/2000:

3. Em consulta ao sistema de Arrecadação menu recolhimento, conta corrente da empresa, constatamos recolhimentos em todas competências no período 01/01/1999 a 31/12/2000, no código 2100 (empresas em geral), conforme documentação em anexo.

4. Após análise dos pagamentos efetuados em GPS, no período de 01/1999 a 12/2000, constatamos que parte dos recolhimentos se referem ao INSS e outra parte a outras entidades.

Assim, deve ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN. Como a ciência ao sujeito passivo foi levada a cabo em 07/12/2006 (fls. 108), constata-se que a única competência em litígio, de 12/2000, fora efetivamente fulminada pela decadência.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento, declarando a decadência relativamente à competência de 12/2000.

No caso concreto, a Contribuinte trouxe aos autos, junto com recurso voluntário apresentado, cópias dos comprovantes de pagamento das Guias da Previdência Social (GPS) referentes aos meses objeto da autuação (p.p. 357 a 369 e 380 a 413).

Dessa forma, aplica-se no presente caso a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN para a contagem do prazo decadencial, segundo a qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Neste espeque, tendo em vista que o lançamento tributário só se considera definitivamente constituído após a ciência (notificação) do sujeito passivo da obrigação tributária (art. 145 do CTN), **que, no caso concreto, ocorreu em 29/12/2008** (p. 4), resta configurada a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário até a competência de 11/2003, inclusive, em face da consumação da decadência, nos termos acima declinados.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se o lançamento fiscal, vez que atingido pela decadência. Prejudicada a análise das demais razões recursais.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior