



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

Processo n° 10480.729041/2011-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-003.576 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2013
Matéria AGROINDÚSTRIA. ARBITRAMENTO CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS
Recorrente FAZENDA BUTIÁ AGROPECUÁRIA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2008 a 31/12/2008

AGROINDÚSTRIA. ENQUADRAMENTO. RECOLHIMENTOS. INCIDÊNCIA SOBRE A RECEITA BRUTA.

Considera-se agroindústria o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, cabendo recolhimentos de contribuições incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, além das incidentes sobre a folha de pagamento arrecadadas dos segurados.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). VALIDADE. INOCORRÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é ordem específica para que o Fisco, por meio do auditor fiscal, inicie o procedimento de auditoria em determinada entidade, devendo a mesma tomar ciência deste documento no início da ação fiscal que poderá ser por meio de Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF).

O MPF deve estar válido quando o sujeito passivo teve conhecimento de sua existência, seja realizada pessoalmente por meio de Termo de Início de Procedimento Fiscal, seja realizada por intermédio de correspondência postal com comprovante de Aviso de Recebimento (AR).

AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Fisco pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA. INOCORRÊNCIA.

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

MULTA AUMENTADA PELA METADE. NÃO PRESTAR ESCLARECIMENTOS NEM OS ARQUIVOS DIGITAIS. JUSTIFICATIVA PARA SUA APLICAÇÃO. COMPETÊNCIA 12/2008.

É justificável a exigência da multa qualificada (aumentada pela metade) quando o sujeito passivo, no prazo marcado, não prestou os esclarecimentos nem apresentou os arquivos digitais solicitados pelo Fisco, minuciosamente justificado e comprovado nos autos.

MULTA DE MORA. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DO FATO GERADOR. COMPETÊNCIAS ANTERIORES 12/2008.

O lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II da Lei 8.212/1991), limitando-se ao percentual máximo de 75%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para recálculo da multa nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 75%.

Julio Cesar Vieira Gomes - Presidente

Ronaldo de Lima Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Nereu Miguel Ribeiro Domingues e Thiago Taborda Simões.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, incidentes sobre a receita bruta da comercialização de produção rural própria, apurando-se a parcela patronal, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT) e as contribuições destinadas a outras Entidades/Terceiros (SENAR), para as competências 03/2008 a 12/2008.

O Relatório Fiscal (fls. 05/11) informa que, após as regulares intimações fiscais, a empresa não apresentou qualquer documento para inspeção. Em consequência, o procedimento fiscal foi efetuado a partir dos elementos disponíveis nos sistemas de informações da Receita Federal do Brasil (RFB). Foi aplicado o agravamento da multa por não atendimento a intimação.

A Fiscalização consultou o sistema SINTEGRA, onde foram constatadas informações mensais (março a dezembro/2008) de operações de venda de produção do estabelecimento 16.090.102/000185. Os valores das vendas foram utilizados como aferição das bases de cálculo para os autos de infração. Na GFIP, o contribuinte apenas declarou venda de produção rural na competência 03/2008, sendo este valor devidamente considerado, conforme constante do anexo GFIP x SINTEGRA x DIPJ Divergências (fl. 25/27).

Das pesquisas nos bancos de dados, o Fisco constatou a ausência de recolhimentos em GPS código 2607, referente a operações de comercialização da produção rural.

Esse Relatório Fiscal informa ainda que os créditos tributários foram constituídos por meio dos seguintes lançamentos fiscais:

1. DEBCAD 37.361.247-8 → parcela patronal, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT);
2. DEBCAD 37.361.243-5 → refere-se às contribuições destinadas aos Terceiros (SENAR);
3. DEBCAD 37.320.1109 → aplicação de multa pela apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos de todas as contribuições previdenciárias (Código de Fundamento Legal - CFL 68).

O AI DEBCAD 37.320.110-9 foi lavrado porque o contribuinte apresentou GFIP omitindo as informações de receita da produção rural PJ, reduzindo, assim, as contribuições previdenciárias decorrentes, sem efetuar qualquer recolhimento em GPS para tais operações. A multa foi aplicada com base nos parágrafos 3.º e 5.º do art. 32 da Lei 8.212/1991,

por resultar mais benéfico para o autuado, nas competências 03, 07 e 08/2008. O valor da multa está demonstrado nas tabelas constantes do item 7.6.6 do relatório fiscal (fl. 7).

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 01/11/2011 (fls. 01 e 15), mediante correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR).

A Recorrente interpôs impugnação (fls. 92/102) requerendo a total improcedência do lançamento e alegando, em síntese, que:

1. **Preliminarmente, a indevida dilação do prazo de fiscalização.** O auditor não apresentou os termos de inspeção complementares, que dariam suporte à continuação da fiscalização, fato que torna o AI nulo. O termo inicial foi lavrado corretamente, contudo a continuação do processo fiscalizatório possui falhas gravíssimas, dado que o auditor sequer solicitou à autoridade superior termo complementar, extrapolando, assim, o limite máximo de tempo fixado no Decreto 70.235/1972 para conclusão da fiscalização. Não existe, no AI, qualquer termo de prorrogação da fiscalização. O AI é nulo por ter o fiscal extrapolado os 60 dias estabelecidos no Decreto 70.235/1972 para o encerramento da fiscalização. No caso, a fiscalização teve início em 24/05/2008, e o auto de infração somente foi lavrado em 11/11/2011;
2. **Erro na definição dos critérios quantitativos do crédito tributário.** Deixou o fiscal autuante de precisar a base de cálculo, na forma do art. 22, inciso I, da Lei 8.212/1991. De maneira equivocada, o agente fiscal impôs como base de cálculo o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, tratando a empresa como agroindústria. A defendente não tem como objeto social a transformação ou processamento, mas tão somente o cultivo da uva, razão pela qual não lhe deve ser aplicada a base de cálculo prevista no art. 22-A da Lei 8.212/1991;
3. **Tributação em duplicidade.** Foi lavrado pelo agente fiscal dois AI tendo como objeto o mesmo fato gerador, a mesma base de cálculo, as mesmas alíquotas e o mesmo período fiscal, isto é, 03/2008 a 12/2008, período que é cobrado, nos processos nº 10480.729041/2011-41 e 10480.729042/2011-95, a contribuição previdenciária da empresa e as contribuições destinadas a outras entidades e fundos. Indevida, portanto, a incidência em duplicidade;
4. **Aplicação de multa com efeito confiscatório.** A multa de 112,5% aplicada é abusiva e confiscatória, o que viola frontalmente o princípio constitucional da capacidade contributiva;
5. ao final, protesta por provar o alegado por todos os meios de prova admitidos em direito, em especial juntada de novos documentos e realização de prova pericial, caso se façam necessárias.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Recife/PE – por meio do Acórdão 11-36.900 da 7ª Turma da DRJ/REC (fls. 172/179) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade, com a manutenção total do crédito tributário

Processo nº 10480.729041/2011-41
Acórdão n.º **2402-003.576**

S2-C4T2
Fl. 4

exigido, eis que ele encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto.

A Notificada apresentou recurso, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) em Recife/PE encaminha os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para processo e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

DA PRELIMINAR:

A Recorrente alega que há falta de cobertura de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) durante a realização da auditoria fiscal, eis que ela não foi cientificada de forma expressa, quando do primeiro ato de ofício praticado, das alterações e prorrogações do MPF-F.

Entendo que o MPF foi criado no intuito de legitimar o procedimento fiscal. Além disso, MPF válido para fins de autuação é aquele em que o sujeito passivo teve conhecimento de sua existência, seja realizada pessoalmente por meio de Termo de Início de Procedimento Fiscal, seja realizada por intermédio de correspondência postal com comprovante de Aviso de Recebimento (AR).

O MPF é a ordem específica dirigida ao auditor fiscal para que, no uso de suas atribuições privativas, instaure os procedimentos fiscais, assim conceituados como ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações previdenciárias, podendo, dessas ações, resultar a constituição do crédito previdenciário. É mero controle administrativo interno, podendo ser prorrogado pela autoridade outorgante tantas vezes quantas necessárias, por intermédio de registro eletrônico, disponível na internet, no endereço "www.receita.fazenda.gov.br", cujo código de acesso é indicado no próprio documento.

Devidamente instaurado o procedimento fiscal, o MPF terá validade até o final do prazo por ele estabelecido ou na data em que houver conclusão do procedimento fiscal, registrado por meio do Termo de Encerramento da Ação Fiscal (TEAF).

Verifica-se que o procedimento fiscal foi iniciado regularmente com a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) nº 0510200.2011.00161, código de acesso nº 56866986 (fl. 169), e sua ciência ocorreu em 27/06/2011, por meio de correspondência postal com Aviso de Recebimento (AR), acompanhado do Termo de Início de Procedimento Fiscal, recebido pelo Sr. Deroaldo Rodrigues C. Júnior, através do qual foi solicitada a apresentação de documentos e/ou esclarecimentos, bem como foi informado o número e o código de acesso ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) no site da Secretaria da Receita do Brasil, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF).

Posteriormente, foi prorrogado regularmente o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) para as seguintes datas: 31/08/2011 e 29/12/2011.

No que se refere ao prazo de validade de MPF e suas prorrogações, cumpre transcrever os seguintes dispositivos da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007:

Art. 4º. O MPF será emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de

certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.

Parágrafo único. A ciência pelo sujeito passivo do MPF, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, dar-se-á por intermédio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal. (g. n.)

(...)

Art. 11. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observadas, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

(...)

Art. 18. Os MPF emitidos e suas alterações permanecerão disponíveis para consulta na Internet, mediante a utilização do código de acesso de que trata o art. 4º, parágrafo único, mesmo após a conclusão do procedimento fiscal correspondente. (g. n.)

Pelos dispositivos acima mencionados, percebe-se que há previsão de prorrogação do prazo de validade do MPF, tantas vezes quantas forem necessárias, sendo que a prorrogação é efetuada por meio eletrônico e essa informação, a dispensar a ciência pessoal do sujeito passivo, estará disponível na Internet para consulta, a partir do código de acesso a ele fornecido com o termo que formaliza o início do procedimento fiscal (fls. 16/18).

Percebe-se que os autos de infração foram todos lavrados em 04/10/2011, dentro do prazo de validade do MPF. O Fisco encerrou o procedimento de auditoria em 11/10/2011, conforme Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (TEPF), fls. 70/71, o qual foi recebido pela Recorrente em 01/11/2011 (Aviso de Recebimento de fl. 72).

Para a caracterização de que a autuação foi regularmente comunicada ao sujeito passivo, constata-se que a Recorrente impugnou o levantamento no prazo definido pela norma que rege o Processo Administrativo Fiscal, exercendo seu direito ao contraditório e à ampla defesa e dando início à fase litigiosa.

Por outro lado, observa-se claramente que o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF 0510200.2011.00161) ressalta o seguinte: “Este instrumento poderá ser prorrogado, a critério da autoridade outorgante, (...)”. E o Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF), fls. 16/18), informa a Recorrente o seguinte: “(...) o sujeito passivo poderá verificar a autenticidade do Mandado de Procedimento Fiscal utilizando o aplicativo Consulta Mandado de Procedimento Fiscal, disponível na página da Secretaria da Receita Federal do

Brasil na Internet, "www.receita.fazenda.gov.br", onde deverão ser informados o número do CNPJ ou CPF, conforme o caso, e o código de acesso constante neste termo".

Com isso, a regularidade da continuidade da fiscalização poderia ter sido conferida pela contribuinte a qualquer tempo, com o acesso ao site institucional do Fisco: "www.receita.fazenda.gov.br".

Diante disso, não acato as preliminares ora examinadas de nulidade e de ilegalidade, e passo ao exame de mérito.

DO MÉRITO:

A Recorrente alega que há erro na definição dos critérios quantitativos do crédito tributário, pois ela não seria uma agroindústria.

Inicialmente, cumpre esclarecer que a sua qualificação como agroindústria decorre das informações constantes nos sistemas informatizados do Fisco, sendo que tais sistemas foram alimentados com dados fornecidos pela Recorrente.

Não há dúvida que a Recorrente é uma agroindústria, eis que ela informou ao Fisco que possui receita própria oriunda da venda de bens e exerce a atividade de cultivo de uva para exportação, conforme documentos acostados nos autos. Isso está em consonância com a manifestação da auditoria fiscal, expressado em seu Relatório Fiscal, item 8 (fls. 05/11), nos seguintes termos:

"[...] 7. PROCESSO Nº 10480729041201141 - SINTEGRA SISTEMA INTEGRADO DE INFORMAÇÕES SOBRE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS.

7.1. FATOS - Consultada a DIPJ (ano calendário 2008), foram identificadas Receitas de Vendas de Bens e Serviços nos Estabelecimentos 16.090.102/0001-85, 16.090.102/0004-28 e 16.090.102/0005-09 (Ficha 60). Esta auditoria consultou ainda o SINTEGRA para complementar as informações identificadas na DIPJ. No SINTEGRA foram constatadas informações mensais (março a dezembro/2008) de operações do contribuinte apenas no estabelecimento 16.090.102/0001-85, sendo utilizada as informações identificadas como vendas de produção do estabelecimento, inclusive sob o regime de "drawback", para efeito da constituição deste Processo (10480729041201141) Na GFIP o contribuinte declarou operações apenas para a competência março/08, sendo devidamente considerada conforme Anexo GFIP x SINTEGRA x DIPJ Divergências.pdf.

7.2. DOCUMENTOS - SINTEGRA.

7.3. LEVANTAMENTO SI - SINTEGRA. RECEITA AFERIDA. Constituído com as informações consultadas no SINTEGRA, abatidas as informações das GFIP apresentadas antes do início do procedimento fiscal, para aferição da RECEITA DA PRODUÇÃO RURAL DA PESSOA JURÍDICA, constituindo os AIOP/AIOA (Auto de Infração de Obrigação Principal/Auto de Infração de Obrigação acessória) a seguir. [...]"

O fato da atividade expressa no Contrato Social da empresa ser o cultivo de uva, isso, por si só, não significa que a Recorrente não seria uma agroindústria, já que há

informação contida na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), constante do sistema informatizado do Fisco, que a Recorrente tem receitas de vendas de bens e serviços de seus estabelecimentos.

Além disso, para fins de incidência da contribuição social previdenciária, o que caracteriza a agroindústria é o fato de ela própria produzir, total ou parcialmente, a matéria-prima empregada no seu processo produtivo, sendo que esse processo produtivo da agroindústria abarca também o beneficiamento e preparação da matéria-prima, no caso em tela o fruto da videira, tais como: limpeza de cachos, descaroçamento, descascamento, seleção de cachos, classificação, paletização, resfriamento rápido (ou pré-resfriamento), embalagem e outros destinados a otimizar a utilidade do produto para consumo. Esse entendimento está em consonância com os artigos 200 e 201 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999.

Decreto 3.048/1999 – Regulamento da Previdência Social:

Art. 200. (...)

*§ 5º Integram a produção, para os efeitos dos incisos I e II do caput, **os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, socagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem e torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos.** (g.n.)*

Art. 201. (...)

§ 15. Para os efeitos do inciso IV do caput e do §8º do art. 202, considera-se receita bruta o valor recebido ou creditado pela comercialização da produção, assim entendida a operação de venda ou consignação, observadas as disposições do § 5º do art. 200.

Art. 201-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas no inciso I do art. 201 e art. 201, é de:

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; e

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 64 a 70, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.

§ 1º Para os fins deste artigo, entende-se por receita bruta o valor total da receita proveniente da comercialização da

*produção própria e da adquirida de terceiros, **industrializada ou não.** (g.n.)*

§ 2º *O disposto neste artigo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 201 e 202, obrigando-se a empresa a elaborar folha de salários e registros contábeis distintos.*

§ 3º *Na hipótese do § 2º, a receita bruta correspondente aos serviços prestados a terceiros não integram a base de cálculo da contribuição de que trata o caput.*

Os documentos acostados aos autos evidenciam que a Recorrente – antes da etapa de beneficiamento dos seus produtos, no caso em tela o fruto da videira (uva *in natura*), e, posteriormente, a venda desses produtos – não realizou qualquer operação comercial com terceiros (empresas ou pessoa física) de sua matéria-prima em estágio totalmente *in natura*, sendo que tais documentos apontam que foi a própria Recorrente que comercializou os seus produtos após o seu beneficiamento e preparação para o consumo.

Com efeito, vê-se que a eficácia probatória de suas informações fornecidas ao Fisco (sistemas informatizados: GFIP, SINTEGRA e DIPJ), opera-se contra a Recorrente, eis que ela possui receita própria de venda de bens e tem como atividade o cultivo de uva para fins de comercialização, inclusive exportação, isso configura que a sua atividade é de agroindústria para fins previdenciários. Nada impediria, todavia, que a Recorrente demonstrasse, por outros meios probatórios, que os seus documentos contábeis (GFIP, Contrato Social, Declaração de ITR, folhas de pagamento, Guias de Recolhimento à Previdência Social pagas no código 2100, Livros Contábeis, Diário e Razão, especificamente as contas de receitas e despesas com insumos, dentre outros), constantes da sua escrituração e não fornecidos ao Fisco, são equivocados. Este fato não foi demonstrado em nenhum momento, seja na peça de impugnação (defesa), seja na peça recursal.

É pertinente ainda esclarecer que a empresa enquadrada como agroindústria para a previdência social – exceto piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura –, nos termos da Lei 10.256/2001, contribui a partir de 01/11/2001 sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, própria e da adquirida de terceiros, industrializados ou não, **nos mesmos moldes do produtor rural pessoa jurídica.**

Para fins tributário-previdenciários, as agroindústrias realizam os recolhimentos de contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, concernentes às contribuições descontadas dos segurados juntamente com as destinadas a Terceiros (Salário-Educação/FNDE e INCRA). Além dessas, as agroindústrias contribuem também com a parcela patronal, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria ou de própria e adquirida de terceiros, em substituição às incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados empregados e trabalhadores avulsos, previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei 8.212/1991. Isso está em consonância ao art. 22-A dessa lei, *in verbis*:

Art. 22-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos

incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (acrescentado pela Lei nº 10.256, de 09/07/01)

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social;

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade.

(...)

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 22 desta Lei.

§ 3º Na hipótese do § 22, a receita bruta correspondente aos serviços prestados a terceiros será excluída da base de cálculo da contribuição de que trata o caput.

(...)

§ 5º O disposto no inciso I do art. 32 da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

Assim, a Recorrente, como agroindústria, contribui sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção própria ou de própria e adquirida de terceiros, industrializada ou não, no FPAS 744 e Guia de Previdência Social (GPS) código 2607 – Recolhimento sobre a Comercialização de Produto Rural CNPJ/MF. Além dessas, deve recolher, GPS código 2100 – Empresas em Geral CNPJ/MF, as contribuições retidas dos segurados e as devidas a outras entidades ou fundos, incidentes sobre o total da remuneração pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, dentre outras contribuições.

Como o presente lançamento contempla valores apurados sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção própria ou de própria e adquirida de terceiros, está correto o lançamento fiscal, o que não significou, de forma alguma, o desenquadramento da empresa como agroindústria como também não se configurou em cerceamento de defesa, como alegado pela Recorrente.

No que tange à alegação de que haveria uma duplicidade de lançamentos em face da Recorrente, entende-se que não deve ser acatada tal alegação pelos motivos fáticos a seguir delineados.

Constata-se que, neste procedimento de auditoria fiscal, os valores concernentes à obrigação principal ensejaram dois processos 10480.729041/2011-41 e 10480.729042/2011-95, sendo que, embora haja coincidência parcial no período de apuração – competência 12/2008 –, as bases de cálculo lançadas são completamente diferentes.

Percebe-se que, no processo 10480.729041/2011-41, a base de cálculo decorre do valor da comercialização da produção declarado pela Recorrente no Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA), abrangendo as competências 03/2008 a 12/2008, deduzidos os valores declarados em GFIP.

Por sua vez, no presente processo 10480.729042/2011-95, a base de cálculo é oriunda exclusivamente do valor da comercialização da produção declarado pela Recorrente na DIPJ, ano-base 2008, deduzidos os valores apurados no processo 10480.729041/2011-41.

Com isso, afasto a alegação da Recorrente de que há incidência em duplicidade sobre o mesmo fato gerador dos tributos exigidos pelo Fisco.

Quanto ao argumento de que a multa aplicada tem caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal, já que ela seria abusiva e desproporcional, e deveria ser relevada, razão não confiro ao Recorrente, já que a multa foi aplicada em conformidade à legislação tributária-previdenciária descrita nos fundamentos legais do débito. Ademais, a verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

Logo, essa verificação de que a multa aplicada vai de encontro ao princípio constitucional da isonomia e teria caráter confiscatório, ora pretendida pela Recorrente, exacerba a competência originária dessa Corte administrativa, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

Nesse sentido, o Regimento Interno (RI) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) veda aos membros de Turmas de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, e o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da Súmula nº 2 (Portaria MF nº 383, publicada no DOU de 14/07/2010), transcrito a seguir:

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

Registramos que a vedação constitucional quanto ao caráter confiscatório se dá em relação ao tributo e não à multa pecuniária ora discutida pela recorrente, sendo esta última a apreciada no caso concreto. Nesse sentido preceitua o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988:

Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Constata-se que os elementos probatórios juntados aos autos deixam claro que a Recorrente não prestou os esclarecimentos nem apresentou os arquivos digitais solicitados pelo Fisco. Isso está evidenciado no Relatório Fiscal nos seguintes termos:

“[...] 2. CIÊNCIA AO CONTRIBUINTE/NÃO ATENDIMENTO A INTIMAÇÃO - O Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, para o procedimento fiscal acima

identificado foi encaminhado pelo serviço de correios ao estabelecimento sede da contribuinte em 24/05/2008, vindo a ser retirado pelo contribuinte em 27/06/2010 (AR: JL003O29944BR). Sem qualquer manifestação por parte do contribuinte, foram renovadas as solicitações através do Termo de Intimação Fiscal encaminhado em 04/08/2011. Foi pesquisado nas informações constantes em GFIP o telefone (74) 3E311532 ao qual mantivemos contato, através do qual foi indicado que o Sr. Ronaldo é o administrador da fazenda, que poderia ser localizado no tel: (87) 38630318/38613810. Através destes telefones o Sr. Ronaldo se comprometeu a se manifestar sobre o termo recebido entregando os documentos solicitados, no entanto até o momento não houve qualquer contato do contribuinte, restando, portanto, como última alternativa, o encerramento da auditoria com os elementos disponíveis nas informações coletadas através de pesquisas em bancos de dados disponíveis a Receita Federal do Brasil, aplicando agravamento da multa por não atendimento a intimação, quando cabível

.....

9. PROCESSO 10480729043201130 - AIOA SIAF. Durante a auditoria foram verificadas infrações a obrigações acessórias praticadas pelo contribuinte, sendo gerados os AIOA a seguir:

9.1. AIOA 510006418 - CFL 21 - ARQUIVOS DIGITAIS, intimado para apresentar arquivos digitais através do TIPF, o contribuinte não atendeu ao solicitado, tendo em vista a obrigatoriedade da escrituração contábil digital conforme IN RFB nº 787, de 19/11/2007, e/ou em função da manutenção da escrituração contábil e da folha de pagamento por meio de processamento eletrônico de dados, tendo em vista a OPÇÃO PELO LUCRO REAL e o número de segurados a serviço do contribuinte no período auditado (na competência 12/2008 constam 446 segurados nos Estabelecimentos 16.090.102/0001-85, 16.090.102/0004-28 e 16.090.102/0005-09, informados em GFIP). [...]"

Diante desse quadro fático, entendo correta a interpretação adotada pelo Fisco de que a Recorrente agiu com perfeito conhecimento dos fatos e do direito, mediante aplicação de condutas totalmente injustificáveis perante a escrituração contábil e fiscal.

Logo, está caracterizada a prática pela auçada da conduta tipificada no art. 44, § 2º, da Lei 9.430/1996, c/c artigo 35-A da Lei 8.212/1991, que decorre a aplicação da multa de ofício (75%) aumentada de metade para 112,5%, atingindo somente a competência 12/2008.

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007) (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo **serão aumentados de metade**, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei;

Lei 8.212/1991:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, não possui natureza de confisco a exigência da multa de ofício acrescida de 50% (metade), conforme prevê a regra estampada no art. 35-A da Lei 8.212/1991 c/c o art. 44, I e §2º, da Lei 9.430/1996, já que se trata de uma multa pecuniária. Não recolhendo na época própria o sujeito passivo tem que arcar com o ônus de seu inadimplemento.

Ressalta-se que, com a edição da Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008 (posteriormente convertida na Lei 11.941/2009, de 27 de maio de 2009), foi introduzido o art. 35-A da Lei 8.212/1991. Assim, para os fatos ocorridos a partir da publicação da Medida Provisória nº 449/2008 (competência 12/2008), aplicam-se os dispositivos da Lei 9.430/1996, nos casos de lançamento de ofício, inclusive com a constatação de não atendimento pela Recorrente, no prazo marcado, de intimação não prestar os esclarecimentos nem apresentar os arquivos digitais, o percentual de multa de ofício será aumentado de metade.

Com relação à alegação de que a base de cálculo teria abarcado também receita bruta destinada à exportação, entende-se que tal alegação deve ser afastada, pois a contribuição apurada no presente lançamento decorre da técnica de aferição indireta.

Alegando violação de dispositivos constitucionais e legais, a Recorrente solicita a exclusão da base de cálculo os valores pertinentes à exportação, nos termos § 2º do art. 149 da Constituição Federal de 1988.

Nesse sentido, vejamos o que dispõe o art. 149, § 2º, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 149. (...)

§ 2º. *As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:*

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Esclarecemos que a escrituração contábil, além de ter finalidade gerencial, também possui uma finalidade probatória, especialmente para terceiros, sendo muitas vezes fundamentais para a resolução de um determinado litígio, no caso em tela para deslinde da controvérsia de que a base de cálculo apurada teria abarcado também os valores da receita bruta destinada à exportação e imune a incidência de contribuição previdenciária.

Do exame das informações fornecidas ao Fisco (sistemas informatizados: GFIP, DIPJ e SINTEGRA) pela Recorrente e demais documentos contábeis analisados, a auditoria fiscal constatou que havia valores oriundos de receita de venda de bens.

O art. 378 do Código de Processo Civil (CPC) dispõe que:

Art. 378. Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

É importante esclarecer ainda que foi utilizada a técnica de aferição indireta (arbitramento) das bases de cálculo em razão da falta de colaboração da Recorrente que, infringindo a obrigação legal prevista nos §§ 2º e 3º do art. 33 da Lei 8.212/1991, deixou de exhibir os documentos e livros fiscais para inspeção do Fisco. Assim, impossível acolher qualquer pretensão de nulidade quando foi a Recorrente que deu causa ao procedimento de apuração dessa base de cálculo.

Assim, o lançamento fiscal ora analisado está amparado no art. 33, §§ 3º e 6º, da Lei 8.212/1991 e no art. 148 do CTN, encontrando-se lavrado dentro da legalidade.

Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Lei 8.212/1991:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º. *É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados o segurado e os terceiros responsáveis pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

§ 2º. *A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

§ 3º. **Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 6º *Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, **cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.*** (g.n.)

Portanto, o procedimento de aferição indireta utilizado pela auditoria fiscal, para a apuração da contribuição previdenciária, foi corretamente aplicado, pois a auditoria fiscal demonstrou que ocorreu recusa ou sonegação de documentos ou informações, ou sua apresentação foi deficiente, podendo o Fisco inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

Diante disso, rejeito a questão meritória ora analisada, pois se trata de mera alegação da Recorrente desacompanhada de qualquer documento contábil.

Ainda dentro desse contexto dos valores destinados à exportação, a Recorrente informa que já efetuou o recolhimento das contribuições apuradas somente sobre os valores comercializados no mercado interno, segundo ela não haveria nenhum débito pendente. Nesse particular, deixo consignado que os recolhimentos efetuados após a ciência do auto de infração não podem ser aproveitados para uma possível declaração de sua improcedência ou nulidade, mas deverão ser aproveitados para a quitação dos valores apurados no presente lançamento. Essa quitação deverá ser feita pelo Fisco no momento da liquidação e execução dos valores apurados no presente lançamento fiscal.

Em decorrência dos princípios da autotutela e da legalidade objetiva, no que tange à multa aplicada de 75% sobre as contribuições devidas até a competência 11/2008, entendo que deverá ser aplicada a legislação vigente à época do fato gerador.

A questão a ser enfrentada é a retroatividade benéfica para redução ou mesmo exclusão das multas aplicadas através de lançamentos fiscais de contribuições

previdenciárias na vigência da Medida Provisória (MP) 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, mas nos casos em que os fatos geradores ocorreram antes de sua edição. É que a medida provisória revogou o art. 35 da Lei 8.212/1991 que trazia as regras de aplicação das multas de mora, inclusive no caso de lançamento fiscal, e em substituição adotou a regra que já existia para os demais tributos federais, que é a multa de ofício de, no mínimo, 75% do valor devido.

Para tanto, deve-se examinar cada um dos dispositivos legais que tenham relação com a matéria. Prefiro começar com a regra vigente à época dos fatos geradores.

Lei 8.212/1991:

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;

b) quatorze por cento, no mês seguinte;

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;

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;

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;

De fato, a multa inserida como acréscimo legal nos lançamentos tinha natureza moratória – era punido o atraso no pagamento das contribuições previdenciárias, independentemente de a cobrança ser decorrente do procedimento de ofício. Mesmo que o contribuinte não tivesse realizado qualquer pagamento espontâneo, sendo portanto necessária a constituição do crédito tributário por meio de lançamento, ainda assim a multa era de mora. A redação do dispositivo legal, em especial os trechos por mim destacados, é muito claro nesse sentido. **Não se punia a falta de espontaneidade, mas tão somente o atraso no pagamento – a mora.**

Contemporâneo à essa regra especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias já vigia, desde 27/12/1996, o art. 44 da Lei 9.430/1996, aplicável a todos os demais tributos federais:

Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

É certo que esse possível conflito de normas é apenas aparente, pois como se sabe a norma especial prevalece sobre a geral, sendo isso um dos critérios para a solução dessa controvérsia. Para os fatos geradores de contribuições previdenciárias ocorridos até a MP nº 449 aplicava-se exclusivamente o art. 35 da Lei 8.212/1991.

Portanto, a sistemática dos artigos 44 e 61 da Lei 9.430/1996, para a qual multas de ofício e de mora são excludentes entre si, não se aplica às contribuições previdenciárias. Quando a destempero mas espontâneo o pagamento aplica-se a multa de mora e, caso contrário, seja necessário um procedimento de ofício para apuração do valor devido e cobrança através de lançamento então a multa é de ofício. Enquanto na primeira se pune o atraso no pagamento, na segunda multa, a falta de espontaneidade.

Portanto, repete-se: **no caso das contribuições previdenciárias somente o atraso era punido e nenhuma dessas regras se aplicava; portanto, não vejo como se aplicar, sem observância da regra especial que era prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, a multa de ofício aos lançamentos de fatos geradores ocorridos antes da vigência da Medida Provisória (MP) 449.**

Embora os fatos geradores tenham ocorridos antes, o lançamento foi realizado na vigência da MP 449. Por sua vez, o Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ainda dentro desse contexto, pela legislação da época da ocorrência do fato gerador, seriam duas multas distintas a serem aplicadas pela Auditoria-Fiscal:

1. uma relativa ao descumprimento da obrigação acessória – capitulada no Código de Fundamento Legal (CFL) 68 –, com base o art. 32, IV e § 5º, da Lei 8.212/1991, no total de 100% do valor devido, relativo às contribuições não declaradas, limitada em função do número de segurados;

2. outra pelo descumprimento da obrigação principal, correspondente, inicialmente, à multa de mora de 24% prevista no art. 35, II, alínea “a”, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.876/1999. Tal artigo traz expresso os percentuais da multa moratória a serem aplicados aos débitos previdenciários.

Essa sistemática de aplicação da multa decorrente de obrigação principal sofreu alteração por meio do disposto nos arts. 35 e 35-A, ambos da Lei 8.212/1991, acrescentados pela Lei 11.941/2009.

Lei 8.212/1991:

*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).** (g,n.)*

Lei 9.430/1996:

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. (...)

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

Em decorrência da disposição acima, percebe-se que a multa prevista no art. 61 da Lei 9.430/96, se aplica aos casos de contribuições que, embora tenham sido **espontaneamente declaradas** pelo sujeito passivo, deixaram de ser recolhidas no prazo previsto na legislação. Esta multa, portanto, se aplica aos casos de recolhimento em atraso, **que não é o caso do presente processo.**

Por outro lado, a regra do art. 35-A da Lei 8.212/1991 (acrescentado pela Lei 11.941/2009) aplica-se aos **lançamentos de ofício**, que é o caso do presente processo, em que o sujeito passivo deixou de declarar fatos geradores das contribuições previdenciárias e conseqüentemente de recolhê-los, com o percentual 75%, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/1996.

Lei 8.212/1991:

*Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, **aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.** (g.n.)*

Assim, não havendo o recolhimento da obrigação principal não declarada em GFIP, passou a ser devida a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor não recolhido, como segue:

Lei 9.430/1996:

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;

Entretanto, não há espaço jurídico para aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991 em sua integralidade, eis que o critério jurídico a ser adotado é do art. 144 do CTN (*tempus regit actum*: o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada). Dessa forma, entendo que, para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, aplica-se a multa de mora nos percentuais da época (redação anterior do artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/1991), limitando a multa ao patamar de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Embora a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) seja mais benéfica na atual situação em que se encontra a presente autuação, caso esta venha a ser executada judicialmente, poderá ser reajustada para o patamar de até 100% do valor principal. Neste caso, considerando que a multa prevista pelo art. 44 da Lei 9.430/1996 limita-se ao percentual de 75% do valor principal e adotando a regra interpretativa constante do art. 106 do CTN, deve ser aplicado o percentual de 75% caso a multa prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei 11.941/2009) supere o seu patamar.

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL** para reconhecer que, com relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449/2008, seja aplicada a multa de mora nos termos da redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/1991, limitando-se ao percentual máximo de 75% previsto no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Ronaldo de Lima Macedo.