



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720671/2012-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-011.213 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de abril de 2023
Recorrente BANCO BNP PARIBAS BRASIL S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2007 a 28/02/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF).
INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO. SÚMULA CARF.
ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa.

OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. GFIP. INFORMAÇÃO MENSAL. AUSENTE. PENALIDADES ASSOCIADAS. EXIGÊNCIAS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INOVAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA. APLICÁVEL.

Aplica-se o instituto da retroatividade benigna relativamente às penalidades associadas correspondentes aos fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2008, exigidas mediante lançamentos de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória do contribuinte prestar mensalmente, por meio da respectiva GFIP, as informações previstas na legislação tributária.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL. SÚMULA CARF. ENUNCIADOS NºS 4 E 108. APLICÁVEIS.

O procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando tributo a pagar, obrigatoriamente, implicará cominação de multa de ofício e juros de mora.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do

Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

PAF. DOCTRINA. CITAÇÃO. EFEITOS. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As citações doutrinárias, ainda quando provenientes de respeitáveis juristas, retratam tão somente juízos subjetivos que pretendem robustecer as razões defendidas pelo subscritor. Portanto, ante a ausente vinculação legalmente prevista, insuscetíveis de prevalecer sobre a legislação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, tocante às matérias devolvidas, rejeitar a preliminar suscitada no recurso interposto e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, José Márcio Bittes, Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente das contribuições devidas, a parte patronal e aquelas destinadas ao RAT/GILRAT e a terceiros, entidades e fundos, bem como pelo descumprimento da obrigação acessória de apresentar a GFIP com dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias – CFL 68.

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 16-41.490 - proferida pela 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I - DRJ/SPO I (processo digital, fls. 548 a 553), transcritos a seguir:

DA AUTUAÇÃO

1. O presente processo administrativo (PT 16327.720671/2012-90) é constituído por três Autos de Infração (obrigações principais e acessória), lavrados pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe, relativos às Contribuições Sociais e aos Terceiros, para as competências 02/2007, 08/2007 e 02/2008, a saber:

DEBCAD nº37.320.904-5 AIOP foram apurados valores referentes as contribuições devidas à Seguridade Social, no que toca a parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados a título de PLR -Participação nos Lucros e Resultados, conforme o art. 22, incisos I e II, da Lei 8.212/91. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e

multa, de R\$ 17.096.946,72 (dezessete milhões, noventa e seis mil, novecentos e quarenta e seis reais e setenta e dois centavos), consolidado em 24/05/2012.

DEBCAD nº37.320.905-3 AIOP foram apurados os valores referentes às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos - Terceiros (Salário Educação e INCRA), incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados a título de PLR - Participação nos Lucros e Resultado. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multa de R\$ 1.877.497,00 (um milhão, oitocentos e setenta e sete mil, quatrocentos e noventa e sete reais) consolidado em 24/05/2012.

DEBCAD nº37.320.587-2 AIOA (CFL 68) foi lavrado por apresentação da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Às fls.113/115 constam a descrição da infração e o discriminativo de cálculo da multa. O crédito corresponde ao montante de R\$ 64.684,80 (sessenta e quatro mil, seiscentos e oitenta e quatro reais e oitenta centavos).

1.1. Para os lançamentos dos créditos tributários foram utilizados os seguintes levantamentos:

- Levantamento PL - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - foram lançados os valores pagos e/ou creditados aos segurados empregado a título de Participação nos Lucros, verificados na folha de pagamento. A multa aplicada em referido levantamento foi de 24% (vinte quatro por cento).

- Levantamento PL1 - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS foram lançados os valores pagos e/ou creditados aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros, verificados na folha de pagamento. A multa aplicada neste levantamento foi de 75% (setenta e cinco por cento).

2. O Relatório Fiscal informa ainda que:

2.1. o acordo firmado em 17/01/2007 não observou aos requisitos do inciso II, do §1º do Art. 2º da Lei 10.101/00, uma vez que foi firmado depois de transcorrido o período aquisitivo (01/01/2006 a 31/12/2006), sem qualquer menção dos parâmetros relativos aos resultados da empresa, das áreas de atuação e do desempenho individual, dos níveis e competências a serem avaliadas. Frisa, ainda, que não há descrição dos níveis e comportamento gerencial a ser avaliado; e

2.2. o acordo firmado em 25/09/2007 não observou, também, o art. 2º, II, §1º da Lei nº 10.101/00, pois foi assinado 9 meses depois do início da sua vigência.

2.3. nos acordos firmados constam pagamentos de valores pagos aos empregados a título de PLR que excede muito o valor do salário, contrariando o disposto no art.3º da Lei nº10.101/00, sem critério de aplicação do fator de cálculo definitivo;

2.4. os valores pagos aos empregados nos acordos de PLR constam parâmetros utilizados na definição de remuneração variável, ou seja, são parâmetros que só dependem da competência, vontade e capacidade individual (resultado individual, competência e comportamental) cujo maior interessado é o próprio empregado, contrariando os objetivos de um Programa de Participação nos Resultados;

2.5. as Contribuições foram calculadas sobre os valores pagos a título de PPR - Programa Próprio de Participação nos Lucros ou Resultados, verificados a partir das folhas de pagamento com a denominação de PLR PARTICIP. NOS LUCROS, cujo código rubrica é 0158;

2.6. a Autuada não considerou como tributável para a Previdência Social os valores pagos a título de PLR, deixando de recolher as contribuições sociais sobre tal verba, sem declará-la em GFIP;

2.7 o valor originário do crédito apurado corresponde, em cada competência, ao montante das contribuições sociais devidas, incidentes sobre valores pagos a título de Participação nos Resultados aos empregados, incluídos diversos administradores; e

2.8. foi lavrado juntamente com os autos de obrigações principais, o auto de obrigação acessória (CFL 68), em razão da empresa deixar de declarar em GFIP os valores pagos a título de PLR, cujo o programa não atendeu a Lei nº 10.101/00, conforme previsto o art.32, IV, §3º da Lei nº 8.212/91.

DA IMPUGNAÇÃO

3. O contribuinte foi cientificado dos autos de infração em 25/05/2012, apresentando impugnação tempestiva, fls. 380/410, na qual alega em síntese que:

I - Preliminar - Decadência/Revisão do Valor da Multa/Da Ilegalidade da Majoração da Multa pelo Decurso de Tempo

3.1. no presente caso, o período apurado pela Fiscalização refere-se 01/2007 a 12/2008 e a intimação das autuações fiscais ocorreram no dia 25/05/2012, o crédito tributário relativo ao período de 01 a 05/2007 está extinto pela decadência, nos termos do 150, §4º do Código Tributário Nacional;

3.2. mesmo prevalecendo a tese de que somente nos casos em que houve "pagamento antecipado" aplicar-se-ia a norma contida no artigo **150, §4º** do Código Tributário Nacional (o que se alega apenas a título de argumentação), a verdade é a de que **o pagamento antecipado está caracterizado no presente caso**, conforme atestam os recolhimentos de contribuição previdenciária realizados pelo Impugnante no período autuado, conforme acórdão 206-01.322 proferido pelo CARF;

4. a multa aplicada deve ser revista, pois nos casos de multa punitiva decorrente de suposto descumprimento de obrigação tributária principal, a multa que antes era calculada de forma majorada no tempo (24 até 100%) passou a ser de 75% (150% nos casos em que é verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação), logo, a multa que deve ser aplicada, em conformidade com o artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional, é a correspondente a metodologia que vigorava na época dos fatos geradores (24%), por ser mais benéfica;

4.1. com relação aos casos que tratam de multa punitiva decorrente de suposto descumprimento de obrigação tributária, a multa que antes era calculada com base na contribuição previdenciária exigida (limitada a um teto legal) passou a ser de R\$ 20,00 (vinte reais) por cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas, ou seja, a metodologia atualmente em vigor é mais benéfica ao Impugnante;

4.2. a Fiscalização definiu qual seria a multa mais benéfica por intermédio do seguinte procedimento: somou o valor da multa punitiva (obrigação acessória) ao valor da multa de mora (obrigação principal) que vigoravam à época da ocorrência dos supostos "fatos geradores" e confrontou o resultado aritmético com a soma das mesmas multas veiculadas pela Lei nº 11.941/09;

4.3. o entendimento da Fiscalização não tem respaldo legal e já foi rechaçado em voto proferido por julgado da 13ª Turma de Julgamento da DRJ -SP, conforme se verifica no acórdão nº 16-23.215;

5. cumpre esclarecer que não há motivo legal que permita que a cobrança da multa de mora progressiva no tempo, de acordo com o artigo 35 da Lei nº 8.212/91, isso porque, ao determinar a progressão do percentual da multa com base em fatores diversos da gravidade da ilicitude - *in casu*, a prática de atos administrativos ao longo do tempo (tais quais a apresentação de defesa ou recurso administrativo, o pagamento parcial ou integral do tributo, a inscrição em dívida ativa, o ajuizamento de execução fiscal e etc.) - o artigo 35 da Lei nº 8.212/91 acabou por fazer com que a punição

assumisse a função compensatória (que é própria e exclusiva dos juros de mora), o que acaba por configurar o malfadado *bis in idem*;

5.1. não existe justificativa legal capaz de fundamentar a onerosidade do percentual da multa em razão do simples transcorrer do tempo ou em virtude da prática de determinados atos administrativos, já que tais expedientes se prestam a configurar uma nova infração ou a modificar a infração, tornando-a mais lesiva, logo, a multa de mora eventualmente devida (o que se cogita apenas a título de argumentação) não pode ser calculada de forma progressiva no tempo, sob pena de ilegalidade;

5.2. não cabe a alegação de que a aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91 se justificaria pelo fato de se tratar de ato vinculado da Administração (oriundo do princípio da legalidade), pois a aplicação de um princípio (no caso, o da legalidade) deve ser ponderada em relação à aplicação de princípios como o da razoabilidade e, principalmente, o da proporcionalidade;

5.3. a cobrança da multa de mora progressiva no tempo (tal como estava prevista no artigo 35 da Lei n.º 8.212/91) restou revogada com a edição da Medida Provisória n.º 449, de 03 de dezembro de 2008, não cabendo a alegação de que as alterações veiculadas pela Medida Provisória n.º 449/08 não se aplicariam de forma retroativa, com base na suposição de que a multa de mora em questão não possuiria caráter punitivo, uma vez que nos termos do que prescreve a Súmula n.º 565 do Supremo Tribunal Federal, "*a multa fiscal e moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência*"; e

5.4. a multa de mora exigida no presente caso não pode ser superior a 20% por cento, sob pena de ilegalidade.

I - Mérito : Insubsistência dos Argumentos da Fiscalização/ Cobrança de Juros sobre a Multa/Ilegalidade da Inclusão dos Diretores no polo Passivo

[...]

7. os juros calculados com base na Taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa de mora, por absoluta ausência de previsão legal, ou seja, tal cobrança desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal, o que não pode ser admitido por essa Delegacia da Receita Federal;

7.1. não cabe alegar que a cobrança dos juros sobre a multa, no presente caso, estaria amparada pelo artigo 43 da Lei nº 9.430/966, já que referido dispositivo autoriza a cobrança apenas em relação à multa exigida isoladamente, o que não é a hipótese dos autos;

[...]

(Destaques no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I, por unanimidade de votos, julgou improcedente a contestação do Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 546 a 565):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2007 a 28/02/2008

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA

Com o entendimento sumulado da Egrégia Corte (Súmula nº 08/2008) e do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das

contribuições devidas à Seguridade Social, na hipótese de lançamento de ofício, utiliza-se a regra geral do art. 173, I, do CTN.

MULTA MAIS BENÉFICA. RETROAÇÃO.

De acordo com o expresso no art. 106, II, alínea "c", do Código Tributário Nacional - CTN, em Auto de Infração lavrado contra o contribuinte por descumprimento de obrigação tributária previdenciária, devem ser confrontadas as penalidades apuradas conforme a legislação de regência do fato gerador com a multa determinada pela norma superveniente, aplicando-se a que lhe for menos severa.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Considera-se salário-de-contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Art. 28 da Lei 8.212/91.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Integram o salário de contribuição pelo seu valor total o pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando em desacordo com a legislação correlata e sobre ele incidem as contribuições sociais previdenciárias. (Art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91 e Art. 214, I, § 10, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.040/99).

INAPLICABILIDADE DE JUROS SOBRE MULTA.

No lançamento de ofício, não há previsão legal de aplicação, sobre a multa, de juros de mora, os quais incidem somente sobre o valor originário atualizado da contribuição. Lei 8.212/91, art. 34; Decreto 3.048/99, art. 239, II, e art. 242, § 2º.

CO-RESPONSABILIDADE.

O Relatório de Vínculos não tem como escopo incluir os diretores da empresa no pólo passivo da obrigação tributária, mas sim listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, possam ser responsabilizadas na esfera judicial, nos termos do § 3º do art. 4º da Lei nº 6.830/80.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/02/2007 a 28/02/2008

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

Em decorrência dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Terceiras Entidades incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei 8.212/91.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2007 a 28/02/2008

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA -INFRAÇÃO CFL 68.

Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária. Art. 32, IV, parágrafo 5º, da Lei 8212/91

Impugnação Improcedente

(Destaque no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 569 a 606):

1. Discorre acerca da impugnação e o respectivo julgamento de origem.
2. Alega que o decido no presente julgamento igualmente se aplicará ao processo nº 16327.720672/2012-34, que apura crédito de IRPJ decorrente do pagamento da referida participação.
3. Concorde com o decidido na origem acerca da inclusão dos diretores no polo passivo da reportada obrigação tributária.
4. Enfatiza que os fatos geradores ocorridos até a competência 4/2007 não poderiam ter sido objeto de lançamento, por ter se operado a decadência do direito que o Fisco detinha de constituir o respectivo crédito tributário.
5. Contesta a metodologia de apuração da “multa punitiva”, que supostamente lhe seria mais benéfica.
6. Assevera que a progressividade da multa de mora no tempo é ilegal.
7. Ressalta a improcedência dos fundamentos que justificaram a incidência tributária acerca dos pagamentos a título de PLR.
8. Saliencia ser indevida a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício aplicada.
9. Transcreve precedentes jurisprudenciais perfilhados à sua pretensão.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Julgamento de Recurso Voluntário

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso interposto pelo Recorrente, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão de Recurso Voluntário (2402-005.275), cuja ementa reproduzimos (processo digital, fls. 713 a 726):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2007 a 28/02/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA PARCIAL. SÚMULA CARF Nº 99. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. RELATÓRIO DE VÍNCULOS. FINALIDADE INFORMATIVA. SÚMULA CARF Nº 88.

O Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

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.

A não incidência da contribuição social previdenciária está adstrita aos pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa pressupondo a observância requisitos mínimos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000.

A norma do inciso XI, do artigo 7º da CF tem como objetivo proteger o trabalhador, para que sua participação nos lucros se efetive. Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados, o que importa é que o trabalhador saiba de que forma irá se beneficiar, sendo seus interesses protegidos pelos órgãos sindicais.

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP, o “Relatório de Representantes Legais RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Recurso Voluntário Provido.

Julgamento de Recurso Especial

A 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por voto de qualidade, deu provimento ao recurso especial do Procurador, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão de Recurso Especial (9202-007.943), cuja ementa copiamos (processo digital, fls. 852 a 864):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

LEI Nº 13.655, de 25/04/2018 - LINDB. APLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

O art. 24 da Lei nº 13.655, de 25/04/2018 não se aplica ao contencioso administrativo tributário, de modo a vincular o julgador administrativo à jurisprudência supostamente predominante à época da prática dos atos que ensejaram as autuações objeto do processo.

PLR. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de regras e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria, disso decorrendo a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Consoante explicitação vista no relatório, bem como no voto condutor da decisão prolatada no julgamento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, vai se apreciar as alegações recursais não enfrentadas no julgamento do recurso voluntário interposto. Portanto, o deslinde da controvérsia está em esclarecer a pertinência tanto da metodologia apropriada na apuração da multa de ofício mais benéfica ao Contribuinte como da majoração da multa de mora no tempo e da incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício aplicada. Confira-se o excerto, que ora transcrevo do reportado acórdão de recurso especial (processo digital, fl. 864):

Por fim, convém ressaltar que há no Recurso Voluntário matérias que não foram objeto de apreciação pelo Colegiado *a quo* como i) ajuste da metodologia para a definição da multa mais benéfica; ii) majoração da multa de mora no tempo; iii) incidência de juros

de mora sobre multa de ofício. Assim, mostra-se necessário o retorno dos autos ao colegiado de origem para a conclusão da análise do apelo do Contribuinte.

Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Por oportuno, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142, § único, do mesmo Código, trata-se de atividade legalmente vinculada, razão por que a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta, *verbis*:

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

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

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, supostamente em face de ilegalidade da progressividade da multa de mora, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

- a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Relevante destacar que o julgador de origem traz igual raciocínio, quando destaca que carece de competência para se manifestar acerca da suposta ilegalidade da multa de mora. Confira-se (processo digital, fl. 559):

13.5. Por fim, deixa-se de analisar a alegação de ilegalidade da multa de mora aplicada nos autos, uma vez que não cabe a apreciação e julgamento por parte da Administração Pública, mas sim ao Poder Judiciário. Frisa-se, que o agente público, no exercício de suas funções, fica inteiramente preso ao enunciado da lei, em todas as suas especificações, visto que a declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela CF ao Poder Judiciário.

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado nº 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

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

Do exposto, improcede a argumentação do Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Mérito

Multa de ofício e juros de mora aplicáveis

Inicialmente, vale consignar que dito lançamento teve seus acréscimos legais fundamentados nos arts. 34 e 35 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, na redação vigente à época da ocorrência dos respectivos fatos geradores, conforme trechos extraídos dos “FLD - Fundamentos Legais do Débito”, abaixo transcritos (processo digital, fl. 64):

601 - ACRÉSCIMOS LEGAIS - MULTA

601.09 Competências: 02/2007, 02/2008

Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 35, I, II, III (com a redação dada pela Lei n. 9.876, de 26.11.99); Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 239, III [...]

[...]

602 - ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS

602.07 - Competências: 02/2007, 08/2007, 02/2008

Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 34 [...]

Trata-se da legislação vigente à época, mas que, antes de sua efetiva aplicação pela autoridade autuante, foi objeto de sopesamento frente a inovação legislativa, consoante se discorrerá no tópico subsequente – “Retroatividade benigna”.

Retroatividade benigna

O instituto da retroatividade benigna permite a aplicação de lei a fato gerador de penalidade pelo descumprimento de obrigação tributária ocorrido antes da sua vigência, desde que mais benéfica ao contribuinte e o correspondente crédito ainda não esteja definitivamente constituído, exatamente como diz o CTN, art. 106, inciso II, alínea “c”, que ora transcrevo:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nesse pressuposto, a Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, deu nova conformação aos arts. 32 e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, refletindo diretamente nas penalidades moratórias e naquelas apuradas por meio do correspondente procedimento fiscal. Com efeito, alterou tanto as multas de ofício pelo descumprimento das obrigações principal e acessória como a multa e os juros de mora decorrentes do atraso no recolhimento das contribuições devidas, eis que, além de acrescentar os arts. 32-A e 35-A, revogou os §§ 4º e 5º do art. 32, assim como deu nova redação ao art. 35 e revogou seus incisos I a III, todos do referido Ato legal alterado.

Mais precisamente, de um lado, o dito art. 35, em sua nova redação, passa a tratar da multa moratória de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) por dia de atraso, limitada a 20% (vinte por cento), decorrente do recolhimento intempestivo, mas espontâneo, das contribuições devidas, nestes termos:

Lei nº 8.212, de 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).

Lei nº 9.430, de 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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

[...]

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

De outro, as penalidades pelo descumprimento das obrigações acessórias previstas no citado art. 32, inciso IV, anteriormente capituladas nos seus §§ 4º e 5º, foram substituídas pelas multas incluídas art. 32-A, desde que apuradas em procedimento de ofício que trate isoladamente de tais obrigações acessórias - a não apresentação da GFIP ou sua entrega com incorreções ou omissões. Confira-se:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou

omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (Vide Lei nº 13.097, de 2015)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Por fim, as multas capituladas no reportado art. 35, incisos I, II e III, deram lugar àquela disposta no acrescentado art. 35-A, quando apurada em procedimento de ofício tratando do descumprimento da obrigação principal e/ou acessória. Afinal, o novo comando legal abarcou tanto a multa pelo descumprimento da obrigação principal como aquela decorrente da falta de entrega da GFIP ou quando sua entrega se deu com incorreção ou omissão, afastando-se a aplicação simultânea de tais penalidades, nestes termos:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Do até então posto, a partir da nova configuração dada à matéria, pode-se inferir acerca das referidas penalidades:

1. art. 35: trata da multa moratória decorrente do recolhimento intempestivo, **mas espontâneo**, das contribuições devidas. Por tais razões, inaplicável ao procedimento de ofício;

2. art. 32-A: trata da multa decorrente do procedimento de ofício isolado, que tenha por objeto a apuração do descumprimento da obrigação acessória atinente à entrega da GFIP (não apresentação ou apresentação com incorreção ou omissão);

3. art. 35-A: trata da multa decorrente do procedimento de ofício que apurou o descumprimento da obrigação acessória atinente à entrega da GFIP (não apresentação ou apresentação com incorreção ou omissão) cumulada com a multa por falta de recolhimento das contribuições não declaradas.

Ante o que se viu, a análise da retroatividade benigna passa, inicialmente, pelo conhecimento das penalidades apuradas no procedimento fiscal, eis que manifestado

sopesamento circunscreve-se a matérias de cunho material análogo. Logo, há de se conhecer se reportada autuação se deu apenas em face do descumprimento da obrigação instrumental atinente à entrega da GFIP (não apresentação ou apresentação com incorreções ou omissões) ou se foi cumulada com a multa por falta de recolhimento das contribuições não declaradas.

Nessa seara, reportada retroatividade terá por parâmetro a origem da matéria autuada, se exclusivamente houve o descumprimento da obrigação acessória atinente à entrega da GFIP ou se este se deu cumulativamente com a falta de recolhimento das contribuições não declaradas, nestes termos:

1. quando a infração teve por motivação, exclusivamente, o descumprimento dos revogados §§4º e 5º do art. 32 da citada lei (obrigação acessória referente à entrega da GFIP): o sopesamento terá por parâmetro o valor autuado e aquele que supostamente restaria, fosse calculado na forma prevista no transcrito art. 32-A;

2. quando dito lançamento trata do descumprimento das obrigações principal e acessória já citadas, manifestada comparação terá por parâmetro o somatório das multas aplicadas pelo descumprimento das obrigações principal (art. 35, na redação anterior) e acessória (art. 32, §§4º ou 5º, na redação anterior) e aquele que supostamente restaria, fosse calculado na forma prevista no transcrito art. 35-A.

Ademais, trata-se de entendimento pacificado tanto na Receita Federal do Brasil como na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, conforme se vê na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009. Confira-se:

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

[...]

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Dito isso, salvo quanto à exceção acima replicada, depreende-se que a multa de ofício e os juros de mora se impõem, respectivamente, pelos arts. 44, I, e 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Confirma-se:

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

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 2007)

Art. 61. [...]

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

Acrescente-se que tais matérias já estão pacificadas perante este Conselho, conforme Enunciados nºs 4 e 108 de súmula da sua jurisprudência transcritos na sequência:

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. **(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**

Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)**

Por oportuno, registre-se que no caso em análise houve o descumprimento cumulativo das obrigações principal e acessória, consoante se vê no excerto transcrito no relatório, que ora aqui replico:

1. O presente processo administrativo (PT 16327.720671/2012-90) é constituído por três Autos de Infração (obrigações principais e acessória), lavrados pela Fiscalização contra a empresa em epígrafe, relativos às Contribuições Sociais e aos Terceiros, para as competências 02/2007, 08/2007 e 02/2008, a saber:

DEBCAD nº37.320.904-5 AIOP foram apurados valores referentes as contribuições devidas à Seguridade Social, no que toca a parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados a título de PLR -Participação nos Lucros e Resultados, conforme o art. 22, incisos I e II, da Lei 8.212/91. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multa, de R\$ 17.096.946,72 (dezessete milhões, noventa e seis mil, novecentos e quarenta e seis reais e setenta e dois centavos), consolidado em 24/05/2012.

[...]

DEBCAD nº37.320.587-2 AIOA (CFL 68) foi lavrado por apresentação da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Às fls.113/115 constam a descrição da infração e o discriminativo de cálculo da multa. O crédito corresponde ao montante de R\$ 64.684,80 (sessenta e quatro mil, seiscentos e oitenta e quatro reais e oitenta centavos).

A propósito, consoante excertos do Relatório Fiscal ora transcritos, a autoridade autuante sopesou as penalidades aplicáveis, antes e após dita inovação legislativa, restando caracterizada reportada retroatividade apenas na competência 8/2007 (processo digital, fls. 75 e 76):

Sob a égide da sistemática anterior à Lei nº 11.941/2009, a constatação pelo Fisco de que o Contribuinte apresentara declaração inexata implicaria a aplicação da multa prevista no §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91. Nessa mesma hipótese, caso se verificasse, além da declaração incorreta, a existência de tributo não recolhido, ter-se-ia, em acréscimo, a incidência da multa de mora prevista na redação anterior do inciso II, do art. 35 da Lei nº 8.212/91.

Em anexo, gravado no CD, encontra-se uma planilha demonstrativa denominada "COMPOSIÇÃO DA MULTA".

O quadro abaixo resume as situações das multas incidentes sobre os valores originais:

	Anterior à Lei nº 11.941/2009		Após a Lei nº 11.941/2009	
Lançamentos de ofício	Fundamentação	% a cobrar	Fundamentação	% a cobrar
Multa	Art. 32, §5º, Lei nº 8.212/91	100	Art. 44, I, Lei nº 9.430/96	75
Multa de mora	Art. 35, II, "a", Lei 8.212/91	24	Não se cobra	

Salientamos que, no presente caso, somente na competência agosto de 2007, a penalidade posterior à publicação da MP nº 449/2008 mostrou-se menos severa; para cálculo dos valores foram utilizados os levantamentos PL e PL1, sendo que, para o levantamento PL1 a multa de ofício é menos severa.

Em igual linha, manifestou-se o julgador de origem ao ratificar reportado procedimento, nestes termos (processo digital, fl. 557 a):

13.1. Na presente ação fiscal, foi constatada a ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias (Empresa e GILRAT) e as destinadas aos Terceiros incidentes sobre os valores pagos aos empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com a Lei nº 10.101/00. Verificou, também, o Auditor Fiscal que a empresa deixou de declarar tais valores nas correspondentes GFIPs, fato este que infringiu o disposto no inciso IV, §3º do art. 32 da Lei 8.212/91, *in verbis*:

"Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...)

IV- declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)"

13.2. A partir de 04/12/2008, data de publicação da Medida Provisória (MP) nº 449, foi alterada a forma de exigência, no lançamento de ofício, das multas por descumprimento das obrigações tributárias previdenciárias. Anteriormente, aplicava-se a multa de mora sobre o descumprimento da obrigação principal, prevista na redação então vigente do art. 35, inciso II, da Lei 8.212/91, com alíquota inicial de 24%, crescente conforme o momento em que era paga a contribuição em atraso, à qual, eventualmente, somava-se a multa punitiva por descumprimento de obrigação acessória, prevista nos hoje revogados §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da mesma lei, referentes, respectivamente, à não-apresentação, omissão de fatos geradores ou erro no preenchimento da GFIP.

13.3. Com o advento da citada MP, que alterou o art. 35 e introduziu o art. 35-A na Lei 8.212/91, passou a ser exigida uma única multa de ofício, equivalente a 75% do valor da contribuição devida. Assim, como o caso em análise refere-se a fatos geradores ocorridos anteriormente à publicação da MP, tendo os Autos de Infração sido lavrados posteriormente a essa data, deve a Fiscalização, em obediência ao disposto na alínea "c", inciso II, do art. 106 do CTN, cotejar a soma das penalidades previstas pela legislação de regência com a nova multa de ofício, aplicando esta no caso de se apresentar menos gravosa que aquelas ao contribuinte. Tal procedimento adotado pela Fiscalização encontra-se amparo e normatizado no art. 476-A da Instrução Normativa nº 971, de 13/11/2009, a seguir transcrito:

"Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

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

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

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

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

13.4. Verifica-se que o Auditor-Fiscal responsável pelas autuações procedeu em estrita observância da legislação, comparando, competência a competência, as multas apuradas conforme as normas antigas com a atual multa de ofício, aplicando, para cada competência, a penalidade menos severa à Impugnante, conforme demonstrativos de fls. 116/125 dos autos de infração de obrigações principais (Debcad's nº 37.320.904-5 e nº 37.320.905-3); desse cotejo resultou, na ação fiscal, a aplicação do critério da norma superveniente na competência 08/2007, e nas demais (02/2007 e 02/2008), prevaleceu a legislação anterior, originando à lavratura do presente AIOA (Debcad nº 37.320.587-2), com a correta aplicação do disposto no art. 32, IV, §5º da Lei 8.212/91 e nos art. 284, II e art. 373, ambos do Decreto 3.048/99, com o valor mínimo atualizado pela Portaria MPS/MF nº 02 de 06/01/2012, de R\$ 64.684,80 (sessenta e quatro mil, seiscentos e oitenta e quatro reais e oitenta centavos), correspondente a 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada, por competência, em função do número de segurados da empresa, aos valores previstos no § 4º do art. 32 da Lei 8.212/91, conforme se verifica às fls. 113/115.

(Destques no original)

Assim entendido, considerando que o autuante compôs a multa mais benéfica ao Recorrente exatamente nos parâmetros estabelecidos pela legislação a que se viniculava, não se apresenta razoável argumentação recursal de que, para tanto, foi utilizada metodologia equivocada. Logo, sem razão a Contribuinte, por afronta a dispositivo legalmente vigente.

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto à suposta incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os

fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

- Cobrança de Juros sobre a Multa

15. Equivoca-se a empresa quando alega que teriam sido aplicados **juros com base na Taxa Selic sobre a multa de mora**, uma vez que os juros **incidiram** somente sobre o valor da contribuição devida pela Autuada (juros calculados sobre o valor originário), conforme se verifica no Relatório de Fundamentos Legais de Débito, fls.120 (item 602.07 - competências 02/2007, 08/2007, 02/2008).

15.1. Frisa-se que neste mesmo item do Relatório de Fundamentos Legais, estão indicados os dispositivos legais que disciplinam esta matéria no período anterior a 12/2008, a seguir transcritos:

"Lei 8.212/91:

*Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos **juros** equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, **incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora**, todos de caráter irrelevável."*

"Decreto 3.048/99:

Art. 239. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas a:

(...)

*II - **juros de mora**, de caráter irrelevável, **incidentes sobre o valor atualizado**, equivalentes a:*

a) um por cento no mês do vencimento;

b) taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia nos meses intermediários; e

c) um por cento no mês do pagamento; (...)

Art. 242. Os valores das contribuições incluídos em notificação fiscal de lançamento e os acréscimos legais, observada a legislação de regência, serão expressos em moeda corrente.

(...)

*§ 2º Os **juros** e a **multa** serão calculados com base no **valor da contribuição**."(grifos nossos)*

15.2. Como se vê, a legislação aplicada ao caso em tela foi observada, inexistindo cobrança de juros sobre a multa de mora, deixando claro que os juros e a multa serão sempre exigidos **individualmente** sobre o valor principal atualizado.

(Destaques no original)

Como visto, a razão não está com o Recorrente, por carência de fundamento na legislação.

Vinculação jurisprudencial

Como se pode verificar, os efeitos da jurisprudência que a Recorrente trouxe no recurso devem ser contidos pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo.

Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, a Contribuinte dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei nº 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 62 da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Assim entendido, dita pretensão recursal não pode prosperar, por absoluta carência de amparo legislativo.

Citações doutrinárias

A Recorrente busca robustecer suas razões de defesa mediante citações doutrinárias provenientes de respeitáveis juristas, as quais tão somente traduzem juízos subjetivos dos respectivos autores. Nesse contexto, não compreendem as normas complementares nem, muito menos, integram a legislação tributária, respectivamente, delimitadas por meio dos arts. 100 e 108 do CTN, *verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa [...];
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal [...]

[...]

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;
- IV - a equidade.

Ademais ditos ensinamentos sequer estão arrolados como meio de integração do direito positivo a teor Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, art. 4º, com a redação dada pela Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB). Confira-se:

Art. 4º Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.

A propósito, é notório que os entendimentos dos notáveis juristas refletem tanto no processo legislativo, por ocasião da construção legal, como na elaboração dos demais atos normativos, traduzindo valiosa contribuição para o avanço do direito positivo. No entanto, conquanto dignos de respeito e consideração, não podem sobrepor à legislação tributária, que é orientada pelo princípio da estrita legalidade.

Conclusão

Ante o exposto, tocante às matérias devolvidas, rejeito a preliminar suscitada no recurso interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz