



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18088.000637/2009-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.457 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de setembro de 2021
Recorrente FRIGORÍFICO DOM GLUTÃO LTDA E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/01/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AJUIZAMENTO DE AÇÃO JUDICIAL. SÚMULA CARF Nº 1. CONCOMITÂNCIA.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF 02.

Este Tribunal administrativo não é competente para tratar sobre inconstitucionalidade de Lei tributária, nos termos da Súmula CARF 02.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula CARF nº 02.

TAXA SELIC. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF. 04.

Nos termos da Súmula CARF n.º 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.

MULTA SOBRE JUROS. SUMULA CARF 108.

Nos termos da 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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo da matéria concomitante com ação judicial e das alegações de inconstitucionalidade, e, afastar a decadência. Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento,

dar parcial provimento ao recurso para limitar a multa aplicada ao percentual de 20%. Vencidos os João Maurício Vital, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Flavia Lilian Selmer Dias e Sheila Aires Cartaxo Gomes (presidente) que deram provimento parcial ao recurso para determinar que a multa seja calculada nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 4 de dezembro de 2009.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Maurício Vital, Wesley Rocha, Paulo César Macedo Pessoa, Fernanda Melo Leal, Flávia Lilian Selmer Dias, Letícia Lacerda de Castro, Maurício Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de crédito lançado em desfavor de *FRIGORÍFICO DOM GLUTÃO LTDA. E OUTROS*, referentes às contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural com sub-rogação, as contribuições da **empresa** devidas à **outras entidades e fundos (terceiros)**, correspondentes à contribuição do produtor rural pessoa física, totalizando o montante de R\$ 56.542,18 (cinquenta e seis mil, quinhentos e quarenta e dois reais e dezoito centavos).

O Relatório fiscal encontra-se nas e-fls. 39 e seguintes.

O Acórdão recorrido assim dispõe (e-fls. 145 e seguintes):

Trata-se de auto-de-infração — AI DEBCAD 37.252.699-3, lavrado em 10/12/2009, atinente 6. contribuição destinada ao SENAR (Terceiros) incidente sobre a produção rural do empregador rural pessoa física e do segurado especial, devida por subrogação, totalizando o montante de R\$ 56.542,18 (cinquenta e seis mil, quinhentos e quarenta e dois reais e dezoito centavos).

O Termo de Constatação Fiscal discorre acerca da "Operação Grandes Lagos", deflagrada pela Polícia Federal com vistas 6. apuração de fraudes à administração tributária por meio da interposição de pessoas, físicas e jurídicas, com o objetivo de eximir os titulares de fato do pagamento de tributos.

Inserir-se o presente caso neste contexto, observando-se operações comerciais — compra de gado e venda dos produtos resultantes do abate — efetuadas pelos autuados, mas com a utilização de expedientes que visaram dar a aparência de que tais negócios eram realizados por outras empresas, que foram chamadas de "noteiras" por terem como atividade, de fato, a venda de notas fiscais a terceiros, seus "clientes" que compravam tais documentos para lastrear operações próprias.

Na condição de "noteira", enquadrava-se a Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo, cujo sócio administrador e pessoa a frente da atividade de venda de documentos fiscais era o Sr. Valder Antonio Alves, conhecido como "Macallba".

Segue relato das intimações feitas durante o procedimento fiscal e os documentos e informações apreendidos e retidos, destacando a relação de clientes das "noteiras", constante na documentação apreendida, em que se pode verificar o código "72 —

Frigorífico Dom Glutão", aposto nas notas fiscais vendidas a este "cliente".

São mencionadas informações prestadas por produtores rurais que venderam o gado e empresas que compraram a carne resultante do abate, tudo com vistas a comprovação da real titularidade das operações.

Os valores relativos as operações atribuídas ao Frigorífico Dom Glutão - conforme relação de código de clientes mencionada no parágrafo anterior — serviram como base de cálculo das contribuições lançadas.

Discorre acerca das multas aplicadas, mencionando as comparações fetuadas em atendimento ao disposto no artigo 106, II, "c" do CTN 1 .

A recorrente apresenta em seu recurso voluntário as mesmas razões de sua defesa, quais sejam:

Preliminarmente

- i) Nulidade por cerceamento do direito de defesa, em razão de violão ao princípio do devido processo legal tendo em vista que a fiscalização utilizou-se de supostas notas fiscais de aquisição de gado da Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo, valendo-se de informações unilaterais de terceiros, não tendo acessos a cópia do lançamento encaminhado ao contribuinte;
- ii) Decadência integral do crédito fiscal;

No mérito

- iii) Alega que é indevida cobrança sobre suposta aquisição de gado para realizar a presunção e arbitrar o Funrural sobre a comercialização da produção rural com sub-rogação, alegando que caberia à fazenda o ônus de provar as operações realizadas e tidas por mera presunção;
- iv) Inexigibilidade do Funrural;
- v) Equivocada exigência da alíquota SAT/RAT; sendo inconstitucional essa exigência;
- vi) Inexigibilidade da taxa SELIC;
- vii) Pede a redução da multa aplicada ao patamar de 20%;
- viii) Pede não aplicação da multa sobre juros;
- ix) Aduz que multa aplicada é confiscatória;
- x) Improcedência do lançamento por ausência de fundamentos jurídicos e válidos à sua constituição, alegando claro desrespeito à ordem constitucional e às normas jurídicos-tributárias
- xi) Aduz serem ilícitas e inconstitucionais as contribuições previdenciárias destinadas ao SENAR.

Diante dos fatos narrados, é o presente relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado são tempestivos e também de competência dessa Turma. Assim, passo a analisá-lo.

DA DELIMITAÇÃO DA LIDE

Conforme se verifica dos processos julgados nessa mesma sessão de julgamento a contribuinte ajuizou demanda judicial que trata da mesma matéria objeto de autuação no presente feito, senão vejamos:

V. CONCLUSÃO. DO PEDIDO

Pode-se concluir, ao final, que: **i) – as contribuições previstas nos incisos I e II, da Lei n. 8.212/91, com a alteração realizada pela Lei n. 8.540/92 e leis, denominadas de FUNRURAL, são inconstitucionais, pois: i.a) – viola-se regra de competência constitucional tributária do art. 195, I, § 4º e 154, I, a qual exige para eventual nova fonte de custeio a instituição por lei complementar; i.b) – descumpriu-se a regra de competência estampada no art. 195, § 8º, que somente possibilita tributação nos moldes estabelecidos por referida legislação ao denominado segurado especial; i. c) – há o afrontamento ao princípio da igualdade, uma vez que a distinção realizada é irrazoável e não possui respaldo no sistema constitucional; ii) – por força da inconstitucionalidade do art. 25, inexigível a retenção do art. 30 da Lei n. 8.212/91; iii) – Inexistência de previsão legal para retenção, diante do reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 30, inciso IV, da Lei n. 8.212/91 e a Lei n. 8.540/92, bem como a redação dada pela Lei n. 9.528/97, pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.**

POSTO ISSO, espera a Autora, confiantemente, seja julgado, ao final, procedente o pedido para o fim especial de se reconhecer inexistência de relação jurídica tributária quanto à contribuição prevista no art. 25, incisos I e II da Lei n. 8.212/91, com a alteração legislativa da Lei n. 8.540/92 e demais alterações, denominada de FUNRURAL, por sua inconstitucionalidade incidental e, assim, desonerar da obrigação legal de retenção e recolhimento previsto no art. 30, da Lei n. 8.212/91, conforme razões explicitadas, conforme documentos e razões expostas.

O AI possui o seguinte enquadramento legal:

11.1. Assim, concluindo e encerrando plenamente esta fiscalização, após todas as constatações aqui relatadas, lavramos o competente Auto de Infração nº 37.252.699-3, para lançar os créditos decorrentes das contribuições da **empresa** devidas à **outras entidades e fundos (terceiros)**, alcançando os valores abaixo descritos:

A interposição de ação judicial, visando à discussão da constitucionalidade dos fundamentos legais da exação em comento, inclusive no tocante à sub-rogação do adquirente, exclui a apreciação, pelo contencioso administrativo, de referida matéria, tendo em conta que há de prevalecer o que o Judiciário decidir, em atenção ao princípio da unicidade de jurisdição, que vigora no ordenamento jurídico pátrio.

Com isso, é mister reconhecer a concomitância em relação à temática, cuja exigência ficará sobrestada até decisão conclusiva no processo judicial em tela.

Portanto, aplico ao presente caso a Súmula CARF n.º01, *in verbis*:

“Súmula CARF n.º 1: “Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial”. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)”.

Assim, evidente está a renúncia à esfera administrativa.

Diante das matérias remanescentes que não são objetos de questionamento pela contribuinte em ação judicial, passo a avaliar as demais matérias do Recurso Voluntário.

DA PRELIMINAR DE CERCEAMENTO DE DEFESA

Alega a recorrente que o processo administrativo fiscal não respeitou as formalidades legais, devendo ser declarado nulo os atos e autuação, diante de suposto cerceamento de direito de defesa.

No processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei, menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo.

No que diz respeito à ampla defesa e contraditório, registra-se que é pelo Processo Administrativo Fiscal - PAF que a Fazenda Pública se utiliza para cobrar legalmente seus créditos, sendo eles de natureza tributária ou não.

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o fato gerador e o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável, confeccionar a notificação de lançamento e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações e procedimento de cobrança, quando da identificação da

ocorrência do fato gerador, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"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".

DECRETO n.º 70.235/72.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Verifica-se dos autos que os procedimentos administrativos foram devidamente realizados sem mácula ou nulidade, dentro do processo administrativo fiscal (rito processual).

O PAF – Processo Administrativo Fiscal se inicia pelo ato da fiscalização realizada pela autoridade administrativa (e pela ordem do MPF), que realiza as atividades necessárias para obter as informações necessárias na constituição do crédito devido, conforme determina o artigo 196, do CTN, conforme transcrição abaixo:

"Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas".

Assim, a autoridade administrativa tem o poder-dever de realizar diligências que entender devidas para verificar o levantamento de todas as informações necessárias, desde que permitidas em lei, para a respectiva busca da verdade material sobre os fatos em relação a obrigação tributária a ser cumprida, podendo examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, movimentações financeiras, papéis e feitos comerciais ou fiscais dos contribuintes.

No presente caso, verifica-se que a recorrente teve ciência de todos os fatos que estavam sendo apontados, pois respondeu a todo questionamento da fiscalização, bem como indicou elementos solicitados para as conclusões do lançamento, apresentou defesa e foi notificado dos demais atos administrativos, incluindo recurso e demais manifestações, quanto ao que foi apurado no processo administrativo fiscal, cumprindo-se assim todas as formalidades necessárias para o desfecho da demanda que apura o crédito devido, não se falar em nulidade.

PREJUDICIAL DE MÉRITO: DA DECADÊNCIA,

Alega a recorrente decadência integral do crédito fiscal.

O crédito corresponde aos períodos de janeiro de 2004 a janeiro de 2005. A contribuinte foi intimada em 10.12.2009 (e-fl. 03).

O Superior Tribunal de Justiça consolidou seu entendimento no Recurso Especial n.º 973.733, de 12/08/2009, julgado sob o regime dos recursos repetitivos, de aplicação obrigatória a este Tribunal. Nesse sentido, o prazo decadencial para o Fisco lançar o crédito tributário é de cinco anos, contados: *i)* a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver antecipação de pagamento e não houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, §4º, CTN); ou *ii)* a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso de ausência de antecipação de pagamento (art. 173, I, CTN).

No presente processo não se verificou recolhimentos tendentes a atrair a regra do art. 150, §4º, do CTN. Assim a o dispositivo a ser aplicado é o art. 173, I do CTN, e para tanto o período de exigibilidade do presente auto de infração findaria em dezembro de 2009, para as competências de 2004, estando, portanto, dentro da regra decadencial quinquenal.

Assim, não há decadência a ser acolhida.

DO ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E DA MULTA CONFISCATÓRIA

Alegou a recorrente também que a exigência do SENAR seria inconstitucional, bem como de demais exigências da autuação.

Contudo, este Conselho não é legitimado a analisar matérias Constitucionais, conforme se depreende do art. 26-A, do Decreto 70.235-72, *in verbis*:

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).

Não obstante, a súmula 02 do CARF dispõe que o CARF "*não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*".

Assim, o jurisprudência desse Conselho é antiga sobre o tema e não permite o debate sobre constitucionalidade de Lei tributária.

No que tange à multa confiscatória, também deve ser reconhecida a incompetência desse colegiado para apreciar tal matéria dada a sua interpretação de pedido de reconhecido de inconstitucionalidade.

Portanto, dessas matérias não conheço do recurso por incompetência do Tribunal quanto à essa ou outra matéria alega no recurso dita como inconstitucional.

MULTA E RETROATIVIDADE BENIGNA

Pede a contribuinte aplicação da multa ao patamar de 20% (vinte por cento), de conformidade com o art. 61, § 2º, da Lei n. 9.430/96, retificando-se o auto de infração lavrado.

A autoridade fiscal ao aplicar a multa assim descreveu:

603 - ACRESCIMOS LEGAIS - MULTA - PRODUTO RURAL

603.07 - Competências : 04/2004, 06/2004 a 12/2004, 01/2005
Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 35, I, II e 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, "a", "b" e "c", parágrafos 2.º ao 6.º e 11.º e art. 242, parágrafos 1.º e 2.º (com a redação dada pelo Decreto n. 3.265, de 29.11.99). CÁLCULO DA MULTA: PARA PAGAMENTO DE OBRIGAÇÃO VENCIDA, NÃO INCLUIDA EM NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO: 8% dentro do mês de vencimento da obrigação; 14% no mês seguinte; 20%, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; PARA PAGAMENTO DE CRÉDITOS INCLUIDOS EM NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO: 24% (VINTE E QUATRO POR CENTO) em até quinze dias do recebimento da notificação; 30% (TRINTA POR CENTO) após o 15.º dia do recebimento da notificação; 40% (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; 50% (CINQUENTA POR CENTO) após o 15.º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; PARA PAGAMENTO DO CRÉDITO INSCRITO EM DÍVIDA ATIVA: 60% (SESENTA POR CENTO) quando não tenha sido objeto de parcelamento; 70% (SETENTA POR CENTO) se houve parcelamento; 80% (OITENTA POR CENTO) após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; 100% (CEM POR CENTO) após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. OBS: NA HIPÓTESE DAS CONTRIBUIÇÕES OBJETO DA NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO TEREM SIDO DECLARADAS EM GFIP, EXCETUADOS OS CASOS DE DISPENSA DA APRESENTAÇÃO DESSE DOCUMENTO, SERÁ A REFERIDA MULTA REDUZIDA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO).

604 - ACRESCIMOS LEGAIS - JUROS - PRODUTO RURAL

604.07 - Competências : 04/2004 a 12/2004, 01/2005
Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 34, (restabelecido com a redação dada pela MP n. 1.571, de 01.04.97, art. 1.º, e reedições posteriores até a MP n. 1.523-6, de 28.05.97, e reedições, republicada na MP n. 1.596-14, de 10.11.97, convertidas na Lei n. 9.528, de 10.12.97); Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social - ROCSS, aprovado pelo Decreto n. 2.173, de 05.03.97, art. 58, II, "a", "b", "c", parágrafos 1.º, 4.º e 5.º e art. 61, parágrafo único; Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 239, II, "a", "b" e "c", parágrafos 1.º, 6.º e 7.º e art. 242, parágrafos 1.º e 2.º. CÁLCULO DOS JUROS: JUROS CALCULADOS SOBRE O VALOR ORIGINÁRIO, MEDIANTE A APLICAÇÃO DOS SEGUINTE PERCENTUAIS: A) 1% (UM POR CENTO) NO MÊS SUBSEQUENTE AO DA COMPETÊNCIA; B) TAXA MÉDIA MENSAL DE CAPTAÇÃO DO TESOURO NACIONAL RELATIVA À DÍVIDA MOBILIÁRIA FEDERAL / TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA ESPECIAL DE LIQUIDAÇÃO E DE CUSTÓDIA - SELIC, NOS RESPECTIVOS PERÍODOS; C) 1% (UM POR CENTO) NO MÊS DO PAGAMENTO.

Assim, a multa foi originalmente aplicada com base no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97:

Art. 35. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997, 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) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
- b) sete por cento, no mês seguinte;
- c) dez 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) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;
- c) vinte por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
- d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III – para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;
- b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;
- c) quarenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;
- d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento".

Como se vê, a redação do art. 35 previa a exigência de penalidade sobre as contribuições sociais em atraso – denominada como *multa de mora* – com percentuais que aumentavam progressivamente, de acordo com a ocorrência de determinados atos administrativos e também com o passar do tempo.

A partir de dezembro/2008, com a edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a redação do art. 35 foi alterada para prever a aplicação da

multa de mora da legislação tributária federal (art. 61 da Lei nº 9.430/96) e um novo dispositivo foi inserido na Lei nº 8.212/91, o art. 35-A, para dispor sobre a multa de ofício (art. 44 da Lei nº 9.430/96). A apresentação ou não de declaração (GFIP) à autoridade fiscal e o momento da atuação da fiscalização passaram a determinar a aplicação da multa de mora ou da multa de ofício:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

Com isso, o tema gerou muita controvérsia quanto a sua aplicação, mas que ao meu entender deve ser aplicado dispositivo mais benéfico ao contribuinte.

Para trazer de forma mais didática e explicativa o entendimento aqui lançado, por estar bem fundamentado e claro, transcrevo parte do voto do produzido pelo então Conselheiro Fábio Piovesan Bozza, que lançou entendimento no Acórdão n.º 2301-005.011, processo n.º 10380.732714/2011-78, julgado em 09 de maio de 2017, que por ter sido elaborado com clareza assim transcrevo:

"Um tema que tem gerado controvérsia na jurisprudência e que apresenta, ao menos, duas linhas interpretativas refere-se à aplicação da retroatividade benigna, constante do art. 106 do CTN, do novo art. 35 e do art. 35-A em relação ao antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91:

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.

Eventualmente, a fundamentação jurídica dessas duas linhas de interpretação pode variar, mas o resultado alcançado por quaisquer dessas vertentes será o especificado a seguir.

A primeira linha de interpretação sustenta que somente o novo art. 35 poderá retroagir com o objetivo de limitar a 20% o percentual da multa constante do antigo art. 35. Por seu turno, o art. 35-A, por inovar a legislação previdenciária de custeio, seria aplicável aos lançamentos de ofício realizados a partir da vigência da Lei nº 11.941/2009.

Esta é a posição sustentada de maneira reiterada pelo Superior Tribunal de Justiça. Cite-se, a esse respeito, o seguinte enxerto do voto do Min. Humberto Martins (os rifos são nossos):

A jurisprudência desta Corte é dominante no sentido de que se aplica o disposto no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN na execução fiscal não julgada definitivamente na esfera judicial, independentemente da natureza da multa, sem descaracterizar a liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa, pois tal normativo estabelece que a lei aplica-se a ato ou a fato pretérito quando lhe comina punição menos severa que a prevista por lei vigente ao tempo de sua prática.

Verifica-se que o art. 35 da Lei n. 8.212/91 foi alterado pela Lei n. 11.941/09, devendo o novo percentual aplicável à multa moratória seguir o patamar de 20%, que, sendo mais benéfico ao contribuinte, deve lhe ser aplicado, por se tratar de lei mais benéfica, cuja retroação é autorizada com base no art. 106, II, do CTN.

(...)

Cumprir destacar que o art. 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação anterior à Lei n. 11.940/09, não distinguia a aplicação da multa em decorrência da sua forma de constituição (de ofício ou por homologação), mas levando em consideração, essencialmente, o momento em que constatado o atraso no pagamento: antes da notificação fiscal, durante a notificação e existência de recurso administrativo, e após a inscrição em dívida ativa.

(...)

Com efeito, a nova redação do art. 35 da Lei n. 8.212/91, dada pela Lei n. 11.941/09, ao prever que as multas aplicadas obedecerão os parâmetros estabelecidos no art. 61 da Lei n. 9.430/96, possibilitou a aplicação da multa reduzida aos processos ainda não definitivamente julgados.

(...)

A distinção quanto à forma de lançamento para fixação de multa somente foi prevista com o advento da Lei n. 11.940/09, que introduziu o art. 35-A à Lei n. 8.212/91 (...)

Com efeito, sua aplicação restringe-se aos lançamentos de ofício existentes após sua vigência, sob pena de retroação.

STJ, 2ª Turma, EDcl no AgRg no RESP nº 1.275.297/SC, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 03/12/2013

No mesmo sentido, cite-se também o seguinte trecho do voto da Min. Regina Helena Costa (os grifos são nossos):

Controverte-se acerca do percentual de multa moratória aplicável ao lançamento de ofício após a alteração do art. 35 da Lei n. 8.212/91 pela Lei n. 11.941/09 que, ao incluir o art. 35-A naquele diploma normativo, determinou a observância do parâmetro mais gravoso do art. 44 da Lei n. 9.430/96, qual seja, de 75% (setenta e cinco por cento).

Com efeito, esta Corte possui entendimento segundo o qual deve ser observado o percentual original da multa moratória previsto no art. 35 da Lei n. 8.212/91, porquanto as ulteriores disposições do art. 35-A cominam penalidade mais severa, autorizando a aplicação do preceito anterior, mais benéfico, a teor do disposto no art. 106, II, c, do CTN.

(...)

Isto posto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial para fixar o percentual da multa moratória em 20% (vinte por cento).

STJ, 1ª Turma, RESP nº 1.585.929/SP, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 19/04/2016

A segunda linha de interpretação considera que o antigo art. 35 da Lei nº 8.212/91 já previa em seu bojo tanto a multa moratória, para os recolhimentos espontâneos, quanto a multa de ofício, em decorrência de autuação da fiscalização (emissão de notificação fiscal de lançamento), não obstante o “caput” do dispositivo faça referência à “multa de mora”. Afinal, não será o “nomen iuris” que determinará o regime jurídico da multa.

No fundo, a natureza jurídica dessas multas – moratória ou de ofício – seria a mesma, possuindo caráter sancionador, punitivo e não-indenizatório.

Em consequência, o lançamento de multa relativa a fatos geradores das contribuições previdenciárias ocorridos até 03/12/2008 deverá observar, por essa vertente interpretativa, os percentuais do antigo art. 35 (em respeito ao art. 144 do CTN), ficando limitado ao disposto (i) no novo art. 35 (20%), no caso de declaração entregue pelo contribuinte, ou (ii) no art. 35-A (75%), no caso de ausência da mencionada declaração e existência de lançamento de ofício.

Esta é a posição que tem prevalecido no CAREF, pelo voto de qualidade ou, quando menos, por maioria de votos. De forma exemplificativa, vale citar os seguintes julgados:

ac. 9202-003.713, de 28/01/2016; ac. 9202-004.344, de 24/08/2016; ac. 2202-003.445, de 14/06/2016; ac. 2301-004.388, de 09/12/2015; ac. 2401-004.286, de 13/04/2016).

É indubitável a relevância dos fundamentos jurídicos apresentados pelas duas linhas de interpretação.

Mas a existência dessa divergência jurisprudencial introduz uma dúvida no sistema, de caráter objetivo, quanto à solução do conflito a respeito da retroatividade benigna da lei nova que define infrações, atraindo a aplicação do art. 112 do CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Nesse cenário de incerteza normativa quando à natureza da penalidade aplicável ou à graduação da multa originalmente lançada (inc. IV), o art. 112 do CTN retrata a adoção do princípio “in dubio pro reo” em matéria de interpretação e deixa transparecer a vontade (vinculante) do legislador de favorecer o acusado com a aplicação da penalidade mais branda.

A norma protege o acusado de injustiça na punição, quando houver incerteza a respeito do fato ou do direito aplicável. Assim, nas palavras de Hugo de Brito Machado (“Teoria das Sanções Tributárias”, in *Sanções Administrativas Tributárias*, Ed. Dialética, p. 177):

Se o princípio de Direito Penal do in dubio pro reo exige certeza quanto ao *fato*, pela mesma razão deve exigir certeza quanto ao *direito*, pois a verificação da incidência da norma penal depende não apenas da constatação da ocorrência do fato, mas da delimitação do alcance da norma que é indispensável para que se saiba se está aquele fato abrangido, ou não, pela hipótese de incidência, vale dizer, pelo tipo penal.

Trata-se de corolário que não pode ser ignorado pelo intérprete, ainda que ele particularmente não apresente dúvida acerca do relacionamento entre o antigo art. 35, o novo art. 35 e o art. 35-A. Isso porque a referida dúvida, pressuposto para aplicação do art. 112 do CTN, é objetiva e advém das decisões divergentes entre os membros da mesma turma, entre turmas diversas do mesmo tribunal ou entre tribunais diferentes.

A jurisprudência judicial não destoa a esse respeito (grifamos):

Além disso, o art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à Lei nº 11.941/2009, estabelece somente multas de mora, inclusive quando houver lançamento de ofício. O legislador considerou irrelevante, para efeito de aplicação da multa de mora, o fato de haver ou não informação a respeito do débito na GFIP. Isso porque as hipóteses de falta de declaração ou declaração inexata eram penalizadas com as multas previstas no art. 32, §§ 4º e seguintes, da Lei nº 8.212/91, que foram revogadas pela Lei nº 11.941/2009. De qualquer sorte, mesmo que haja dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável (se é multa de mora ou de ofício), a lei deve ser interpretada da maneira mais favorável ao contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN.

TRF da 4ª Região, 1ª Turma, Apelação Cível nº 2005.71.11.004530-2/RS, Rel. Des. Federal Joel Ilan Paciornik, julgado em 24/02/2010

Posto isso, voto por limitar a multa imposta com base no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97, ao disposto no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (20%), por força da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e da interpretação mais favorável ao acusado prevista no art. 112 do CTN".

Nessas circunstâncias, voto por limitar a multa em 20%, até o período de autuação de novembro de 2008, em razão dos princípios da retroatividade benigna e de interpretação de norma mais favorável ao acusado contribuinte.

DA APLICAÇÃO DA TAXA SELIC.

Alega a recorrente que não teria sido informada da aplicação da taxa de cobrança na autuação. Entretanto, ao mesmo tempo, alega que a taxa seria ilegal.

Nos termos da Súmula CARF n.º 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.

DA APLICAÇÃO DOS JUROS SOBRE MULTA

A recorrente pede também a não aplicação da multa sobre juros

Contudo, a **Súmula CARF nº 108, assim dispõe:**

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).

Assim, os juros são devidos à multa.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário por caracterização da concomitância em razão do ajuizamento da ação judicial, não conhecer das matérias de inconstitucionalidade de Lei, não acolher a alegação de decadência, e dar PARCIAL PROVIMENTO para limitar o percentual da multa aplicada a 20% constante do novo art. 35 da Lei nº 8.212/91 (já com as alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009), por força interpretação mais favorável ao acusado, conforme determina o art. 112 do CTN, devendo ser analisado no momento da execução da decisão à normativa benéfica, mantendo as demais exigências fiscais, mantendo-se os demais dispositivos da autuação.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Relator