



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.001731/2010-81
ACÓRDÃO	2004-000.183 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	A. T. ATENDIMENTO CENTRAL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA SUMULADA. SÚMULA CARF Nº 2

É vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de inconstitucionalidade. O pleito de reconhecimento de inconstitucionalidade materializa fato impeditivo do direito de recorrer, não sendo possível conhecer o recurso neste particular. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

GILRAT. PREVISÃO LEGAL.

É devida, por expressa disposição legal, a cobrança da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, em razão da atividade econômica principal exercida pela empresa.

GRATIFICAÇÃO NATALINA. PREVISÃO LEGAL.

É cabível, por expressa disposição legal, a inclusão da gratificação natalina – décimo terceiro salário –, na composição da base de cálculo de contribuições previdenciárias integrando o conceito de salário-de contribuição.

MULTA DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO EM CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO-PREVIDENCIÁRIO. LEI Nº 8.212 ALTERADA PELA LEI Nº 11.941 DE CONVERSÃO DA MP 449/2008. FATOS GERADORES ANTERIORES A MODIFICAÇÃO LEGISLATIVA ATÉ A COMPETÊNCIA 11/2008. RETROATIVIDADE DE NORMA BENIGNA. AUTO DE INFRAÇÃO DE

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL LIMITADA A 20%. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 196.

No caso de multa por descumprimento de obrigação principal, referente a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%.

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa em 20%, em relação aos lançamentos de contribuições sociais decorrentes de obrigações principais realizados pela Administração Tributária em trabalho de fiscalização que resulte em constituição de crédito tributário concernente ao período anterior a Medida Provisória 449, de 3 de dezembro de 2008, o que envolve competências até 11/2008. A Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME reconhece a consolidação do entendimento para os lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212.

JUROS. TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 4.

As contribuições previdenciárias pagas com atraso ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC.

É cabível, por expressa disposição legal, a partir de 01/04/1995, a exigência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.

Inexiste ilegalidade na aplicação da taxa SELIC devidamente demonstrada no auto de infração, porquanto o Código Tributário Nacional outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento e autoriza a utilização de percentual diverso de 1%, desde que previsto em lei.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, deixando de apreciar o capítulo “inconstitucionalidade da

contribuição das empresas para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa”, para, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para que os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212 sejam comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela MP 449, sendo a multa limitada a 20%.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro (Substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo Conselheiro Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro.

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 425/443), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de primeira instância (e-fls. 395/403), consubstanciada no Acórdão nº 12-65.714 - 10ª Turma da DRJ/RJ1, de 22/5/2014, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente o pedido deduzido na impugnação, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

GRATIFICAÇÃO NATALINA

A gratificação natalina - décimo terceiro salário - integra o salário-de-contribuição.

GILRAT.

É devida a cobrança da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, em razão da atividade econômica principal exercida pela empresa.

MULTA. RETROATIVIDADE DE NORMA BENIGNA.

Descabe a aplicação do percentual de multa de mora previsto no art. 61, da Lei 9.430/1996 nos lançamentos de ofício.

O cálculo para aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte deverá ser efetuado na data da quitação do débito, comparando-se a legislação vigente a época da infração com os termos da Lei nº 11.941/2009.

JUROS SELIC.

As contribuições previdenciárias pagas com atraso ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de leis e atos normativos é prerrogativa do Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pela Administração Pública.

INTIMAÇÃO DO PATRONO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

É descabida a pretensão de intimações, publicações ou notificações dirigidas ao patrono da impugnante, em endereço diverso de seu domicílio fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, para fatos geradores ocorridos no período de referência da ementa, com auto de infração juntamente com as peças integrativas e Relatório Fiscal (e-fls. 16/22) devidamente colacionados, tendo o contribuinte sido notificado em 24/6/2010 (e-fl. 27), foi bem sumariado no relatório do acórdão objeto da irressignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (AI DEBCAD 37.287.126-7, consolidado em 18/06/2010), no valor de R\$ 122.423,86; acrescidos de juros e multas, contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 16/22), refere-se às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte da empresa e, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, no período de 01/2006 a 13/2006.

Informa ainda a Auditoria Fiscal que estão sendo cobradas as contribuições patronais, em razão do contribuinte ter sido excluído do SIMPLES – Federal por meio do ADE DERAT/SPO nº 04/2010, com efeitos a partir de 01/01/2006, por ter excedido durante o ano de 2005 a receita bruta permitida para permanência no regime do SIMPLES.

Em observância ao princípio da retroatividade benigna, consubstanciado no artigo 106, II, alínea “c” do CTN, foi procedida a comparação, nas competências 01/2006 a 13/2006, entre as penalidades previstas na Lei nº 8.212/1991, para fatos geradores anteriores à vigência da MP 449/2008, conforme Demonstrativo de Comparação de Multa, de fls. 26, demonstrando por competência, as

penalidades aplicadas pela legislação vigente à época, anterior à edição da MP 449/2008 e pela legislação após a MP 449/2008, tendo sido aplicada a legislação atual, mais benéfica ao contribuinte, para as competências 01/2006 a 05/2006, e a legislação anterior para as competências de 06/2006 a 13/2006.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme consta sumariado no relatório da decisão vergastada, pelo que peço vênia para, igualmente, reproduzir:

A interessada, cientificada do lançamento em 24/06/2010 (AR de fls. 27), apresenta impugnação às fls. 161/180, em 26/07/2010, trazendo em suma as seguintes alegações:

1. a inconstitucionalidade da contribuição das empresas para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa;
2. a impossibilidade da incidência da contribuição sobre o décimo-terceiro salário, diante de sua inconstitucionalidade, por não estar inserida tal rubrica no conceito constitucional de folha de salários;
3. que em razão da retroatividade benigna, dever-se-ia cobrar a multa moratória no patamar de 20% sobre o valor do débito, consoante nova redação do art. 35, da Lei 8.212/1991, dada pela MP 449/2008, que faz remissão ao art. 61, da Lei 9.430/1996;
4. a inaplicabilidade da taxa SELIC como juros de mora;
5. que requer a desconstituição do auto de infração;
6. que requer que todas as publicações e demais atos desse processo sejam levados a efeito em nome do patrono Dr. José Rena, com endereço (...).

Do Acórdão de Impugnação

Na DRJ, primeira instância do contencioso tributário, lavrou-se a decisão *a quo* cujos fundamentos são pela improcedência dos pedidos deduzidos na impugnação.

Assentou-se teses parar refutar cada uma das insurgências do contribuinte por meio de razões baseadas nos seguintes tópicos: **a)** Contribuição ao SAT; **b)** Gratificação natalina (13º salário); **c)** Da aplicação da multa (retroatividade benigna); **d)** Dos juros (taxa SELIC); **e)** Da arguição de inconstitucionalidade.

Os autos foram apreciados conjuntamente com os AIs nº 37.287.127-5 (AIOP Terceiros), 37.287.128-3 (AIOA CFL 77) e 37.287.129-1 (AIOA CFL 68), por estarem reciprocamente vinculados aos créditos apurados.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento de ofício lavrado pela autoridade fiscal.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF:

a) Da inconstitucionalidade da contribuição das empresas para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa; **b)** Da impossibilidade da incidência da contribuição sobre o décimo-terceiro salário; **c)** Da multa moratória; **d)** Da aplicação da taxa SELIC.

Consta nos autos Termo de Apensação deste feito ao Processo nº 19515.001733/2010-70 (e-fl. 391, Terceiros), nº 19515.001734/2010-14 (e-fl. 392, CFL 77) e nº 19515.001736/2010-11 (e-fl. 393, CFL 68).

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio para este relator.

É o que importa relatar. Passo para a fundamentação do voto analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, ao final, consignar o encaminhamento com o registro do dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo (notificação em 13/5/2015, e-fl. 419, protocolo recursal em 2/6/2015, e-fl. 444), mas não atende a todos os pressupostos de admissibilidade, sendo caso de conhecimento parcial, pois reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer para algumas matérias veiculadas no recurso. Explico.

Pretende o recorrente o reconhecimento de inconstitucionalidade da contribuição das empresas para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa.

Ocorre que, este Egrégio Conselho não pode adentrar no controle de constitucionalidade das leis, somente outorgada a competência ao Poder Judiciário, devendo o CARF se ater a observar o princípio da presunção da constitucionalidade das normas legais, exercendo, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, controle de legalidade do lançamento para observar se o ato se conformou ao disposto na legislação que estava em vigência por ocasião da ocorrência dos fatos, não devendo abordar temáticas de constitucionalidade, salvo em situações excepcionais quando

já houver pronunciamento definitivo do Poder Judiciário sobre dado assunto, ocasião em que apenas dará aplicação a norma jurídica constituída em linguagem competente pela autoridade judicial, ou se eventualmente houvesse 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 2002, ou súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993, ou pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993. Não há situação excepcional nestes autos.

Ora, o assunto já resta sumulado administrativamente, a teor da **Súmula CARF nº 2**, sendo pacificado o entendimento de que: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária"*.

Outrossim, o art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei 11.941, de 2009, enuncia que, 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.

Deveras, é vedado ao órgão julgador administrativo negar vigência a normas jurídicas por motivo de inconstitucionalidade de lei.

O controle de legalidade efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe competir frente a decisão de primeira instância com a dialética do recurso interposto, analisa a conformidade do ato da administração tributária em parâmetro com a legislação vigente, observa se o ato administrativo de lançamento atendeu seus requisitos de validade, se o ato observou corretamente os elementos da competência, da finalidade, da forma, os motivos (fundamentos de fato e de direito) que lhe dão suporte e a consistência de seu objeto, sempre em dialética com as alegações postas em recurso, observando-se a matéria devolvida para a apreciação na instância revisional, não havendo permissão para declarar inconstitucionalidade de lei, cabendo exclusivamente ao Poder Judiciário este controle.

Por tais razões, reconheço fatos impeditivos e mesmo extintivos do direito de recorrer e declaro que não compete a este Colegiado se pronunciar sobre inconstitucionalidade, pontuo que os efeitos desta declaração se estendem sobre a discussão envolvendo todo o rol a seguir: **(i)** Da inconstitucionalidade da contribuição das empresas para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa.

Por conseguinte, conheço parcialmente do recurso voluntário, deixando de apreciar o capítulo da *"inconstitucionalidade da contribuição das empresas para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa"*.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

- GILRAT

A despeito do não conhecimento acerca de inconstitucionalidade da Contribuição das empresas para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa, importa consignar que referida contribuição tem expressa previsão legal na Lei nº 8.212 (art. 22, II), além de outros normativos.

Aliás, os decretos que se seguiram à edição da lei, nada modificaram, nada tocaram quanto aos elementos essenciais à hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota. Limitaram-se a conceituar atividade preponderante da empresa e grau de risco, refletindo a legislação de respaldo, o que os legitima, não ferindo os princípios da legalidade genérica, da estrita legalidade nem da tipicidade.

No mais, o Supremo Tribunal Federal, no RE 343.446, assentou a constitucionalidade dessa exigência, na forma a seguir elucidada:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º; art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I.

I. - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.

II. - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.

III. - As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I.

IV. - Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.

V. - Recurso extraordinário não conhecido.

(RE 343446, Relator: CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 20-03-2003, DJ 04-04-2003 PP-00061 EMENT VOL-02105-07 PP-01388)

Por conseguinte, é devida, por expressa disposição legal, a cobrança da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, em razão da atividade econômica principal exercida pela empresa.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Gratificação Natalina, décimo-terceiro salário

Insurge-se o recorrente contra a inclusão na base de cálculo das contribuições apuradas dos valores correspondentes à gratificação natalina (décimo-terceiro salário) pago pela empresa para seus empregados. Sustenta inexistir natureza salarial na verba.

Não lhe assiste razão. É assente na jurisprudência que o 13º salário compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias por expressa disposição do art. 28, § 7º, da Lei nº 8.212.

Além disso, tem-se a Súmula nº 688 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual: *“É legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário.”*

Outrossim, há a Súmula nº 207 da mesma Excelsa Corte (STF): *“As gratificações habituais, inclusive a de Natal, consideram-se tacitamente convencionadas, integrando o salário.”*

A controvérsia que havia diretamente sobre a tributação do décimo terceiro salário (gratificação natalina) em relação a incidência das contribuições previdenciárias restou superada há muito em recurso repetitivo do STJ, nestes termos esposados em ementa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO. DECRETO Nº 612/92. LEI FEDERAL Nº 8.212/91. CÁLCULO EM SEPARADO. LEGALIDADE APÓS EDIÇÃO DA LEI FEDERAL Nº 8.620/93.

1. A Lei nº 8.620/93, em seu art. 7º, § 2º autorizou expressamente a incidência da contribuição previdenciária sobre o valor bruto do 13º salário, cuja base de cálculo deve ser calculada em separado do salário-de-remuneração do respectivo mês de dezembro (Precedentes: REsp 868.242/RN, DJe 12/06/2008; EREsp 442.781/PR, DJ 10/12/2007; REsp nº 853.409/PE, DJU de 29.08.2006; REsp nº 788.479/SC, DJU de 06.02.2006; REsp nº 813.215/SC, DJU de 17.08.2006).

2. Sob a égide da Lei nº 8.212/91, o E. STJ firmou o entendimento de ser ilegal o cálculo, em separado, da contribuição previdenciária sobre a gratificação natalina em relação ao salário do mês de dezembro, tese que restou superada com a edição da Lei nº 8.620/93, que estabeleceu expressamente essa forma de cálculo em separado.

3. In casu, a discussão cinge-se à pretensão da repetição do indébito dos valores pagos separadamente a partir de 1994, quando vigente norma legal a respaldar a tributação em separado da gratificação natalina.

4. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp n. 1.066.682/SP, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 9/12/2009, DJe de 1/2/2010)

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Multa do lançamento de ofício (retroatividade benigna)

Com relação à multa do lançamento de ofício, há de se observar que, por ser considerada penalidade, está sujeita às regras de retroatividade previstas no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, especialmente no que tange à apuração de seu *quantum*, haja vista a nova redação dada pela Lei nº 11.941 ao converter a MP 449/2008, de modo a alterar a Lei nº 8.212.

A chamada “*cesta de multas*” se sustentava na construção intelectual na qual o art. 35-A, incluído pela MP 449, de 2008, que estabeleceu a multa de ofício para o lançamento de ofício de contribuições sociais nos mesmos moldes dos demais tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, na forma do art. 44 da Lei nº 9.430, procurou sancionar com pena única – em um só momento –, duas condutas tidas por reprováveis, as quais antes do art. 35-A, eram apenadas por duas regras distintas, quais sejam: a extraída do art. 35 (*descumprimento de obrigação principal*) e a deduzida dos §§ 4º e 5º do art. 32, inciso IV (*descumprimento de obrigação acessória*). havia uma lógica no sentido de que ambas as multas anteriormente vigentes fossem, quando aplicadas de forma conexa/associada, somadas e comparadas com aquela decorrente do novo dispositivo, no patamar de 75%.

Porém, o fato hodierno é que este entendimento não mais prevalece.

A temática vem sendo decidida com rotina, no âmbito da 2ª Turma da Câmara Superior (CSRF) deste Colendo Conselho (CARF), conforme entendimento esposado nos Acórdãos nsº 9202-010.761, 9202-011.099, 9202-009.703, que ora cito a título exemplificativo.

Como houve mudança legislativa com a Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, deve-se aplicar a multa mais benéfica, sendo apurado por ocasião do pagamento ou do parcelamento, prevalecendo a mais vantajosa, seja a da legislação atual ou a da legislação pretérita, importando que se observe o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN¹.

Observe-se que 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 redação para o preceito legal sancionador da Lei nº 8.212, ademais houve a revogação da Súmula CARF nº 119, em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021. **Além disso, houve a publicação da nova Súmula nº 196.**

¹ 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.

Este fato ocorreu para convergência com a jurisprudência do STJ, que já pacificou a matéria conferindo tratamento diverso do preconizado naquele enunciado sumular (Nº 119), o que motivou o cancelamento da súmula. Observe-se o entendimento do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO. LEI VIGENTE NO MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DE OMISSÃO. ART. 1.022, II, DO CPC. 1.

(...)

2. Desta forma, a atual redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941/2009, mostra-se aplicável ao caso concreto porque a retroação da norma superveniente mais benéfica, em matéria de penalidades na seara tributária, é autorizada pelo art. 106, II, "c", do CTN.

3. De outra parte, inviável a pretendida aplicação do art. 35-A da Lei 8.212/1991, incidente apenas em relação aos lançamentos de ofício realizados após a vigência da referida Lei 11.941/2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN (dispositivo esse que impõe ao lançamento a legislação vigente à data da ocorrência do fato gerador da obrigação).

4. Recurso Especial parcialmente provido.

(REsp n. 1.696.975/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16/11/2017, DJe de 19/12/2017)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. (...). CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. MULTA MORATÓRIA. PERCENTUAL. ARTS. 35 DA LEI N. 8.212/91, E 35-A, INCLUÍDO PELA LEI N. 11.941/09. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA POSTERIOR ESTABELECEENDO PENALIDADE MAIS GRAVOSA. APLICAÇÃO DA DISPOSIÇÃO LEGAL ANTERIOR, MAIS BENÉFICA, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 106, II, C, DO CTN.

(...)

II - *In casu*, 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).

III - 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. Precedentes.

(...)

V - Agravo Interno improvido.

(AgInt no REsp n. 1.234.071/PR, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 4/4/2017, DJe de 10/4/2017)

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incluiu o tema em **lista de dispensa de contestar e recorrer**, na forma do enunciado “1.26”, alínea ‘c’, com amparo nas conclusões do Parecer SEI nº 11.315/220/ME e Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, nos seguintes termos:

Tema 1.26

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

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI nº 11315/2020/ME

Atente-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ao editar o Parecer SEI nº 11.315/220/ME, ratifica a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, sendo importante transcrever, com a devida vênia, a seguinte fundamentação:

1. Trata-se da Nota Cosit nº 189, de 28 de junho de 2019, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e do e-mail s/n, de 13 de maio de 2020, da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, os quais contestam a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que analisou proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016[1].

(...)

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele

reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

11. Ao examinar a viabilidade da presente dispensa recursal, a CRJ lavrou a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, relatando que a PGFN já defendeu, em juízo, a diferenciação do regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna, conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade:

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito. (grifos no original)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

De mais a mais, diante da revogação da Súmula nº 119 do CARF e da nova Súmula nº 196, bem como em razão do tema está incluso em lista de dispensa de contestar e de recorrer da Procuradoria da Fazenda Nacional, não há motivos para deixar de observar a jurisprudência pacífica do STJ quanto à aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos procedidos pela Administração Tributária constituindo crédito tributário após início de fiscalização das obrigações principais:

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)

Aliás, a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212 determinava aplicação de multa que progredia conforme a fase e o decorrer do tempo e poderia atingir 50% na fase administrativa e 100% na fase de execução fiscal, entretanto o dispositivo foi alterado pela mesma Lei nº 11.941, de 2009, fruto da conversão da MP 449, de 2008, ocasião em que estabeleceu que os débitos referentes a contribuições não pagas nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia, porém limitada aos 20%.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo para o lançamento de ofício da obrigação principal relativo a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212, isto é, para lançamentos até 11/2008, inclusive. Não se aplica a multa de ofício de 75% (*art. 35-A, da Lei 8.212, combinada com o art. 44 da Lei 9.430*), mas apenas a multa de mora decorrendo de lançamento de ofício, que se limitará a 20%.

- Juros no lançamento de ofício, taxa SELIC

Observo que o recorrente questiona os juros aplicados.

Pois bem. Não vejo reparos a serem tecidos na decisão hostilizada para a referida irresignação quanto aos juros moratórios, sendo tema objeto de enunciado na forma da Súmula CARF nº 4, nestes termos:

“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.”

Ademais, não há cumulação de juros moratórios e atualização monetária. Na verdade, a taxa SELIC tem esse viés duplo, mas é uma única taxa. Não há outra taxa que incida junto com a SELIC. No caso específico de débitos para com a Fazenda Nacional, a adoção da taxa de referência SELIC, como medida de percentual de juros de mora, foi estabelecida pela Lei nº 9.065, de 20/06/1995, nestes termos:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea “c” do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea “a.2”, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Trata-se de temática já superada e, atualmente, sumulada.

Aliás, o cálculo dos juros de mora, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, está, hodiernamente, previsto, de forma literal, no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nestes termos:

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.

Noutro vértice, quando diante de crédito tributário-previdenciário, inclusive no que se relaciona as contribuições para Terceiros por se equiparar em regime de exigência às contribuições previdenciárias patronais, bem como quando diante de descumprimento de obrigação acessória tributário-previdenciária, o art. 35 da Lei nº 8.212 disciplina que:

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 Lei², 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.

Importa consignar, ainda, que, em consonância com o disposto no art. 161 do CTN, somente quando lei específica não dispuser de modo diverso é que a taxa dos juros de mora será de 1% ao mês. Não é o caso em espécie, como visualizado.

Assim, é legítima a cobrança de juros equivalentes à taxa SELIC, já que tem previsão legal específica. Além disso, não poderia a autoridade administrativa deixar de aplicar os acréscimos legais face ao mandamento expresso no art. 142, parágrafo único, do CTN. O ato administrativo de lançamento é vinculado à lei, que dispõe sobre todos os seus elementos. Não tem a autoridade fiscal liberdade de ação para avaliar a conveniência e oportunidade da conduta. Deve agir obrigatoriamente com a efetivação do lançamento com seus consectários.

De mais a mais, o julgador administrativo está impedido de afastar a taxa SELIC sob alegação de confisco ou inconstitucionalidade. A Súmula CARF nº 2 assenta: *“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”*

Por último, aproveitando a temática dos juros moratórios, tem-se que na forma 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”*. O próprio STJ decide, desde longa data no mesmo sentido, entendendo pela legalidade, pois assenta: *“É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário”* (REsp nº 1.129.990, REsp nº 834.681).

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

² Art. 11, Parágrafo único. Constituem contribuições sociais: a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; b) as dos empregadores domésticos; c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em apreciação racional com base na legislação tributária e processual, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, deve-se reformar a decisão recorrida exclusivamente no capítulo da multa aplicada. Neste sentido, em resumo, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo o pedido de declaração de inconstitucionalidade (matéria *“inconstitucionalidade da contribuição das empresas para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa”*) e, no mérito, quanto a parte conhecida, dou-lhe provimento parcial para que os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212 sejam comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela MP 449, sendo a multa limitada a 20%, aplicando-se a Súmula CARF nº 196.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço em parte do recurso voluntário, deixando de apreciar o capítulo *“inconstitucionalidade da contribuição das empresas para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa”*, para, na parte conhecida, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212 sejam comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela MP 449, sendo a multa limitada a 20%.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros