



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.000199/2010-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.608 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2023
Recorrente LBR LACTEOS BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA

Não há nulidade do Auto de Infração quando não se verificar a ocorrência das hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, e estiver o lançamento revestido dos elementos exigidos pelo art. 142 do código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66).

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VIOLAÇÃO DE REQUISITO FORMAL DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Não é causa de nulidade alteração do Mandado de Procedimento Fiscal da qual o contribuinte teve ciência.

MULTA DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. AUSÊNCIA.

O princípio da vedação ao confisco previsto na Constituição Federal é dirigido ao legislador, cabendo à Autoridade Fiscal somente a aplicação da multa de ofício, nos moldes da legislação de regência.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA DE OFÍCIO

Para fins de aplicação da penalidade mais benéfica ao contribuinte, as multas de mora e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP devem ser comparadas, com aquelas previstas, respectivamente, nos art. 35 e 32 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas por Conselhos de Contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão aquela objeto da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto (suplente convocado), Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão nº 03-36.127 – 7ª Turma da DRJ/BSB, fls. 401 a 412.

Trata de autuação referente a Contribuições Sociais Previdenciárias e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Trata-se de crédito tributário constituído contra a empresa LEITBOM S/A, por meio do Auto de infração DEBCAD nº 37.246.251-0, no valor de R\$ 5.067.011,41, consolidado em 11/01/2010.

Os valores levantados no AI nº 37.246.251-0 são referentes às contribuições previdenciárias, decorrentes da aquisição de produtos rurais de pessoas físicas (produtor rural pessoa física - sub-rogação) incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural realizada por produtores rurais pessoa física, contribuinte individual (autônomo), em substituição à contribuição que incidiria sobre o total da remuneração dos segurados empregados, conforme art. 25 da Lei nº 8.212/91.

O período do lançamento corresponde às competências 01/2005 a 12/2007.

Conforme consta do Relatório Fiscal, a empresa apresentou folha de pagamentos e registros contábeis em arquivos digitais no padrão Manual Normativo de Arquivos Digitais MANAD, aprovado pela IN MPS/SRP Nº 12.

De acordo com o Relatório Fiscal, foi localizada nos registros contábeis da empresa, a conta 3.11.01.008 - Leite *in natura* - Pessoa Física, que registra os custos com aquisição de leite em natura de pessoas físicas. Verificou-se que os valores lançados nesta conta eram superiores aos valores declarados em GFIP como aquisição de produtos rurais. Intimada para esclarecer a divergência entre os valores declarados em GFIP e os valores lançados na contabilidade, conforme Anexo I do TIF - Termo de Intimação Fiscal de nº 1, a empresa nada declarou. Desse modo, os valores que excederam aos declarados em GFIP foram considerados como fatos geradores de contribuições previdenciárias e suas bases de cálculo foram lançadas, conforme Anexo I do Relatório Fiscal.

Também consta do Relatório Fiscal, informação sobre a alteração das multas acessória e de mora, bem como cálculo efetuado para verificação da multa mais benéfica, discriminando competência por competência (conf. Planilha de fls. 98/99).

A comparação foi feita da seguinte forma:

Comparou-se o valor da soma entre a multa prevista pelo descumprimento da obrigação prevista no art. 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91 e a multa de mora prevista na alínea "a", inciso II, do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (24%) com a multa de ofício prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 (75%).

Os fundamentos legais que embasaram o lançamento constam do relatório Fundamentos Legais do Débito - FLD (fls. 64/65).

Cientificado do Auto de Infração em 14/01/2010, o contribuinte apresentou impugnação em 11/02/2010, às fls. 353/363, na qual alega o seguinte:

PRELIMINARMENTE

1. INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DEVIDA PELO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA (STF- RE 363.852).

A Lei nº 8.212/91, em seu art. 25, instituiu nova fonte de custeio - a receita - por meio de lei ordinária, o que é inconstitucional, à luz da redação do artigo 195, I, da Constituição Federal, em vigor na data de sua edição. Até o advento da EC 20/98, editada em 15/12/2000, não existia a previsão de "receita" entre as fontes de custeio da seguridade social, o que somente surgiu a partir dessa emenda constitucional, momento em que se estabeleceu nova base de cálculo para as contribuições destinadas ao custeio direto da seguridade social, permitindo, nesta data, fosse instituída contribuição social sobre receita. Assim, à época da edição do mencionado art. 25 da Lei 8.212/91, as contribuições para custeio da seguridade social só poderiam ser instituídas ou majoradas por intermédio de lei ordinária se estivessem expressamente contidas no taxativo rol do art. 195 da CF.

A impugnante colaciona o voto proferido pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 363.852, de 03 de fevereiro de 2010, onde foi declarada a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição.

2. INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DEVIDA PELO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA (VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA).

A contribuição prevista no art. 25 mostra-se inconstitucional, em razão da diferenciação imposta pelo legislador ordinário entre empregador rural e urbano, pois, enquanto o empregador urbano é obrigado a recolher contribuição social sobre folha de salários (art. 22, I, da Lei 8.212/91), o empregador rural pessoa física está obrigado ao recolhimento da referida contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, o que significa substancial acréscimo de carga tributária sobre este último, diferenciação desarrazoada e proibida expressamente pelo texto constitucional, art. 150, II.

Não há qualquer nexo de causalidade entre o dever de pagar mais (incidência sobre o resultado da comercialização da produção) e o critério de discriminação (local do exercício da atividade econômica). Trata-se, portanto, de distinção irrazoável, que atenta contra o princípio da isonomia, motivo pelo qual é inconstitucional a contribuição.

3. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA

O Auto de Infração padece de vício insanável de nulidade, pois na forma como foi lavrado pelo Auditor Fiscal responsável, não permite identificar com exatidão os critérios para apuração da penalidade mais benéfica à autuada, conforme determina a alínea "c" do inciso II, do art. 106 do CTN.

O Auditor Fiscal não faz referência à norma tributária que fundamenta a metodologia de cálculo utilizada, no que concerne a comparação das multas aplicadas, além de serem os cálculos e suas explicações obscuros, o que prejudicou a defesa.

Também não precisou a autoridade fiscalizadora quem são de fato os sujeitos passivos da contribuição rural em análise, fato que influencia a matéria impugnada, uma vez que dependendo do sujeito passivo, diversas são as teses a serem discutidas e fundamentadas. A produção leiteira adquirida pela impugnante provém tanto de pessoas físicas quanto de segurados especiais, assim, a ausência de indicação dos sujeitos passivos imediatos acaba por cercear o seu direito de defesa.

A impugnante pede seja anulado o Auto de Infração.

4. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - VIOLAÇÃO DE REQUISITO FORMAL (art. 17 da Portaria RFB nº 11.371)

A impugnante alega que foi designado o Auditor Fiscal Irso de Barros como responsável pela execução do Mandado de Procedimento Fiscal, todavia, no curso da fiscalização, as tarefas a ele competidas foram desempenhadas por Auditor diverso, Rogério Moreira Souza, o que contraria o art. 17 da Portaria RFB nº 11.371, motivo pelo qual deve ser declarada a nulidade do auto de infração.

DO MÉRITO

5. NATUREZA CONFISCATÓRIA DAS MULTAS APLICADAS

Alega a impugnante que a multa por descumprimento de obrigação acessória, a multa de mora e a multa de ofício somadas representam 67% do montante principal, o que representa excesso substancial e, conseqüentemente, viés confiscatório.

A aplicação das penalidades referidas representam grave afronta ao princípio da vedação do confisco e, ainda, desobediência aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, já que representam quase 70% do valor supostamente devido pela autuada, aniquilando a propriedade da impugnante e colocando em risco a plena continuidade de sua atividade econômica.

Pede sejam as multas reduzidas com fulcro nos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

6. ERRO NO CÁLCULO DA MULTA DE MORA

Segundo a impugnante a multa de mora, por meio de alteração legislativa, foi reduzida de 24% para os atuais 20%, sendo esta a única interpretação possível do art. 61 da Lei 9.430/96, a que faz alusão o art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, então modificado pela Lei nº 11.941/2009.

Assim, requer a declaração de insubsistência do auto de infração, face à não observância da legislação apontada.

DOS PEDIDOS

Por todo o exposto, a impugnante requer:

- Seja reconhecida a inconstitucionalidade da contribuição instituída pelo art. 25, I e II da Lei 8.212/91, para que seja declarada a nulidade do auto de infração, desobrigando a autuada de pagar a exação e respectiva multa por descumprimento de obrigação acessória;
- Caso assim não entenda, seja declarada a nulidade do auto de infração, em virtude do cerceamento do direito de defesa do contribuinte e da violação ao requisito formal estabelecido na Portaria RFB nº 11.371/2007;
- Não sendo este o entendimento do julgador, seja declarada insubsistência do auto de infração, face ao viés confiscatório das multas aplicadas e desobediência ao comando legal relativo às multas de mora.
- Por último requer a realização de novas diligências, para esclarecimento do trabalho realizado.

R o relatório.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão ao contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007
INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO.

A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA

Não há nulidade do Auto de Infração quando não se verificar a ocorrência das hipóteses de nulidade previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, e estiver o lançamento revestido dos elementos exigidos pelo art. 142 do código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66).

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VIOLAÇÃO DE REQUISITO FORMAL DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Não é causa de nulidade alteração do Mandado de Procedimento Fiscal da qual o contribuinte teve ciência.

MULTA DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. AUSÊNCIA.

O princípio da vedação ao confisco previsto na Constituição Federal é dirigido ao legislador, cabendo à Autoridade Fiscal somente a aplicação da multa de ofício, nos moldes da legislação de regência.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. FALTA DOS REQUISITOS LEGAIS. INDEFERIMENTO.

Considera-se não formulado o pedido de diligência que não apresente os motivos que a justifique e não contenha a indicação dos quesitos a serem examinados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O interessado interpôs recurso voluntário às fls. 421 a 433, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações.

Em seu recurso voluntário, a contribuinte demonstra insatisfações relacionadas à declaração de inconstitucionalidade, pelo STF, do art. 25, I e II da Lei 8.212/91, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº RE 363.852, à violação ao princípio da ampla defesa e à requisito formal do auto de infração e ao excesso e viés confiscatório da multa aplicada.

Por questões didáticas, analisar-se-á os itens recursais da contribuinte, em tópicos separados:

1 – DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE ATRAVÉS DO RE 363.852

Para a contribuinte, de fato, o STF não poderia entender diferente, já que a contribuição social devida pelo produtor rural pessoa física, prevista no art. 25 da Lei 8.212/91, em sua redação original, previa como base de cálculo a receita bruta proveniente da comercialização da produção e que, até o advento da Emenda Constitucional nº 20/98, editada em 15/12/2000, não existia a previsão de "receita" entre as fontes de custeio da seguridade social, o que só surgiu no ordenamento jurídico a partir desta emenda constitucional, momento em que se estabeleceu nova base de cálculo para as contribuições destinadas ao custeio direto da seguridade social, permitindo, nesta data, que fosse instituída contribuição social sobre receita.

No caso, para a contribuinte, a Lei nº 8.212/91, que instituiu nova fonte de custeio - a receita - por meio de lei ordinária é inconstitucional, à luz da redação do artigo 195, I, da Constituição, em vigor na data de sua edição.

Apesar dos esforços da recorrente no sentido de desmerecer a autuação no tocante à suposta inconstitucionalidade do art. 25 da Lei 8.212/91, em sua redação original, que previa como base de cálculo a receita bruta proveniente da comercialização da produção e que, até o advento da Emenda Constitucional nº 20/98, não existia a previsão de "receita" entre as fontes de custeio da seguridade social, entendo que não assiste razão ao seu entendimento, pois, a referida declaração de inconstitucionalidade, não alcança os lançamentos de subrogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei nº 10.256, de 2001. Senão, veja-se a seguir a súmula CARF nº 150, que trata da matéria:

Súmula CARF nº 150

A inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos de subrogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei nº 10.256, de 2001.

2 – DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA AMPLA DEFESA

Neste item do recurso, para a recorrente, diante da ausência de indicação da norma tributária instituidora da metodologia utilizada, aliado ao fato de que os cálculos efetuados e suas pretensas explicações são, com a devida vênia, obscuros, foi a contribuinte profundamente prejudicada na elaboração deste recurso, fato este, que merece pronta declaração de nulidade e também pelo fato de que a autoridade fiscalizadora não definiu quem eram os sujeitos passivos da contribuição rural em análise, haja vista que, dependendo do sujeito passivo da obrigação em comento, diversas são as teses a serem discutidas e fundamentadas, pois, a produção leiteira adquirida pela recorrente provém tanto de pessoas físicas, quanto de segurados especiais, onde, a ausência de indicação dos sujeitos passivos imediatos acaba igualmente por cercear o seu direito de defesa.

Quanto à suscitação de obscuridade no tocante à metodologia utilizada na aplicação da nova legislação, ao aplicar a anterioridade benigna, entendo que deve ser feito ajuste na aplicação das multas a serem aplicadas, pois, a fiscalização, de acordo com o relatório fiscal, mais especificamente às fls. 98 a 101, na comparação das multas, optou pelo somatório das multas pelo descumprimento das obrigações acessórias com a multa de mora, comparadas com a multa de ofício do inciso I do artigo 44 da lei nº 9.430/96. No caso, entendo que a comparação das multas acessórias, deve ser feita de forma individualizada. Senão, veja-se a seguir, trechos do relatório fiscal onde é detalhada a forma de aplicação utilizada pela fiscalização da anterioridade benigna introduzida pela lei 11.941/09:

DA COMPARAÇÃO DAS MULTAS

7. Com a emissão da Medida Provisória nº 449 de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941 de 27/05/2009 alterou-se o inciso IV do artigo 32 da Lei 8.212/91 e inseriram-se os artigos 32-A e 35-A. Desta forma, houve alteração na aplicação de multas administrativas por descumprimento de obrigação acessória, assim como na multa de mora por descumprimento de obrigação principal. Portanto, fez-se necessário comparar os valores obtidos segundo a legislação anterior com a atual para aplicação da multa, conforme o disposto no artigo 106, II c, do CTN, que ordena retroagir a aplicação da lei quando esta lhe comine penalidade menos severa.

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

I ...

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a)...

b)...

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

8. A multa moratória sobre a obrigação principal com lançamento fiscal, para as contribuições não informadas na GF1P, que era até 02/12/2008 de 24% passou a partir de 03/12/2008 para 75%, com aumento de 51 pontos percentuais, conforme determina a MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

9. Visando constatar se as alterações trazidas pela Medida Provisória nº 449 de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, são mais benéficas ou não a Autuada, fez-se necessário a seguinte comparação:

MULTA ANTERIOR - multa pelo descumprimento de obrigação acessória prevista pela infração ao artigo 32, inciso IV, § 5º, Lei 8.212/91 (Código de Fundamentação Legal: 68), somada a multa de mora da alínea "a", inciso II, artigo 35, Lei 8.212/91, com redação da Lei 9.876/99 (24% sobre a obrigação principal não declarada em GFIP, constituída em lançamento fiscal).

COM

MULTA DE OFÍCIO - multa, artigo 44, inciso I, Lei 9.430/96 (75% sobre a obrigação principal não declarada em GFIP, constituída em lançamento fiscal).

Vale lembrar que inicialmente este tema foi tratado por este CARF através da Súmula Carf nº 119, de observância obrigatória por este Colegiado, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo a seguir:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, em particular por considerar a manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a matéria, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

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

Apesar da manifestação da PGFN não ser de observação obrigatória pelos julgadores do CARF, entendo que não tem sentido decidir de forma diferente, onde a PFN inclui a questão na Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer.

Portanto, no que diz respeito à aplicação da anterioridade benigna, entendo que assiste razão à contribuinte, pois, na apuração do valor devido, deve ser acatada a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91.

Como razões de decidir, utilizo-me de parte dos argumentos exarados através do acórdão número 2201-008.973, desta turma de julgamento, datado de 09 de agosto de 2021, cujos trechos pertinentes, transcrevo a seguir:

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

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.

§ 1º Caso as multas previstas nos 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, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão "lançamento de ofício", o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf nº 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade de votos, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º. da Portaria PGFN Nº 502/2016). o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de fôra 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 1341733-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 1645280/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

O referenciado Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

(...)

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.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Vale ressaltar que o cancelamento da súmula Carf 119 ainda não foi publicado, o que, por expressa previsão regimental, exigiria a aplicação de seus termos por parte dos membros desta Turma. Entretanto, o cenário em que a súmula em tela foi editada se mostra

absolutamente incompatível com o verificado nesta data e, muito embora os termos da legislação que rege a matéria evidencie que a manifestação da PGFN acima citada não vincula a análise levada a efeito por este Colegiado, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

Assim, ainda que não publicado o cancelamento da Súmula 119 e da não vinculação desta Turma ao Parecer SEI nº 11315/2020, a observação de tal manifestação da PGFN impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciaria mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da Fazenda.

Portanto, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contranotações e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20% mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, no caso dos autos, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea "c", inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09:

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. 32-A da mesma Lei:

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

No tocante às alegações relacionadas à tese de que a autoridade fiscalizadora não definiu quem eram os sujeitos passivos da contribuição rural, entendendo que não assiste razão à recorrente, pois, como bem demonstrado na autuação, em especial, no relatório de fiscalização, o

que levou à formalização do auto de infração em nome da contribuinte foi a sub-rogação da mesma na condição de adquirente de produtos rurais, sub-rogando-se na obrigação dos respectivos produtores rurais, no tocante aos recolhimentos das contribuições devidas à Seguridade Social, conforme determina o art. 30, inciso III e IV, da Lei 8.212/91, regulamentada pelo art. 200, § 7º, inciso I do Decreto 3.048, de 06/05/99, conforme a seguir transcritos:

Lei 8.212/91

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97).

Decreto 3.048/99

Art.200.A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam o inciso I do art. 201 e o art.202, e a do segurado especial, incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, é de: (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

I-dois por cento para a seguridade social; e

II-zero vírgula um por cento para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

(...)

§7ºA contribuição de que trata este artigo será recolhida:

I-pela empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa, que ficam sub-rogadas no cumprimento das obrigações do produtor rural pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V ~~do~~ art. 9º e do segurado especial, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com estes ou com intermediário pessoa física, exceto nos casos do inciso III;

3 – DA VIOLAÇÃO À REQUISITO FORMAL DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Segundo a recorrente, para a fiscalização em questão foi designado o Sr. Irso de Barros como responsável pela execução do mandado de procedimento fiscal relativo às contribuições previdenciárias, todavia, no curso da fiscalização, as tarefas a ele competidas foram desempenhadas por Auditor diverso, SR. Rogério Moreira Souza, o que contraria o

disposto no mencionado art. 17, acarretando em inegável ERRO FORMAL, apto a ensejar a nulidade de toda a fiscalização efetuada.

Neste item do recurso, considerando que a recorrente repisou os argumentos levantados por ocasião de sua impugnação e, também, a clareza e precisão da decisão recorrida, utilizo como razões de decidir, os fundamentos utilizados pela decisão recorrida, o qual faço, com a transcrição, a seguir, dos tópicos pertinentes:

4. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - VIOLAÇÃO DE REQUISITO FORMAL (art. 17 da Portaria RFB nº 11.371).

A impugnante alega que foi designado o Auditor Fiscal Irso de Barros como responsável pela execução do Mandado de Procedimento Fiscal, todavia, no curso da fiscalização, as tarefas a ele competidas foram desempenhadas por Auditor diverso, Rogério Moreira Souza, o que contraria o art. 17 da Portaria RFB nº 11.371, motivo pelo qual deve ser declarada a nulidade do auto de infração.

A alegação mostra-se desprovida de fundamento, pois como se pode verificar em consulta ao MPF nº 0120100.2008.01600-6, por meio do código de acesso nº 44131981, disponível na página da internet da Secretaria da Receita Federal do Brasil, consta a seguinte alteração:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL ALTERADO EM 22/06/2009		
NATUREZA DA ALTERAÇÃO		
PROCEDIMENTO FISCAL: FISCALIZAÇÃO		
RESPONSÁVEL PELA EXECUÇÃO DO MANDADO:		
AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		
IRSO DE BARROS		
ROGERIO MOREIRA DE SOUZA		
MATRÍCULAS SIPE/SIAPE		
00891181 / 1286344		
AFRFB/EXCLUÍDO		
01133737		
AFRFB/INCLUÍDO		

O procedimento realizado está em perfeita consonância com o disposto nos artigos 9º e 18 da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, abaixo transcritos:

Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de AFRFB responsável pela sua execução ou supervisão, bem como as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, conforme modelo aprovado por esta Portaria.

Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal cientificará o sujeito passivo das alterações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração.

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

A impugnante tomou ciência da alteração havida quando foi notificada do Termo de Intimação Fiscal nº 1, de 01/09/09, onde constam os dados do Auditor-Fiscal Senhor Rogério Moreira de Souza, responsável pela auditoria, além de todas as informações necessárias para averiguação das alterações havidas no MPF.

Pelos motivos acima expostos resta afastada a preliminar de nulidade do Auto de Infração por vício formal.

4 – DO EXCESSO E VIÉS CONFISCATÓRIO DA MULTA APLICADA

Ao discordar da decisão em ataque, sobre o entendimento relacionado à discussão de constitucionalidade de lei tributária, que não estaria afeta ao âmbito de julgamentos administrativos, a recorrente menciona que a inconstitucionalidade a que se referiu não é da norma aplicada ou mesmo do lançamento tributário, mas da imposição de multa contrária a princípio constitucionalmente expresso, no caso, ao princípio do não confisco.

Apesar dos argumentos da recorrente, como bem pontuou a decisão recorrida, entendo que questionamentos ligados ao não atendimento a princípios constitucionais das leis tributárias, não são de competência dos órgãos administrativos de julgamento.

Sobre as discussões relacionadas às ilegalidades e / ou inconstitucionalidades, para confirmar o acerto da decisão de piso, tem-se a súmula CARF nº 2, que reza:

Súmula CARF nº 2

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

Portanto, não devem ser acolhidos os argumentos da recorrente.

No tocante às decisões administrativas invocadas pela contribuinte, há que ser esclarecido que as decisões administrativas, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem que uma lei lhes atribua eficácia normativa, não se constituem como normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão analisada e vinculam apenas as partes envolvidas naqueles litígios. Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

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

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Em relação a decisões judiciais, apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Veja-se o que dispõe o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2º):

(...)

§ 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).

Quanto aos entendimentos doutrinários apresentados, tem-se que, apesar dos valorosos ensinamentos trazidos aos autos, os mesmos não são normas da legislação tributária e, por conta disso, não foram seguidos veementemente.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo o que consta nos autos, conheço do presente recurso, para dar parcial provimento para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de moraprevistas na antiga e na nova redação do art. 35 da Lei 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita