



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

Processo n° 10970.720155/2012-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-004.473 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de fevereiro de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente SANTA LUCIA INDUSTRIA & COMERCIO DE CARNES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DO EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. PERÍODO POSTERIOR À LEI 10.256/2001. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

O Supremo Tribunal Federal declarou, em sede de Recurso Extraordinário com Repercussão Geral Reconhecida, a inconstitucionalidade da contribuição do empregador rural pessoa física prevista no art. 25, I e II, da lei 8212/91, nas redações dadas pelas leis n° 8.540/92 e 9.528/97, cuja decisão não abarca as contribuições da mesma natureza, exigidas após a Lei 10.256/2001, nem o instituto da sub-rogação da obrigação de o adquirente arrecadar e recolher tais contribuições, previsto nos incisos III e IV do art. 30 da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIO. FATOS GERADORES NÃO DECLARADOS EM GFIP.

Aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores corridos antes da vigência da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, e não declarados em GFIP, aplica-se a multa mais benéfica, a ser calculada no momento do pagamento, obtida pela comparação do resultado da soma da multa vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e a multa por falta de declaração em GFIP, vigente à época da materialização da infração, com o resultado da incidência de multa de 75%.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, no seguinte modo: (a) quanto à questão das contribuição previdenciária incidentes sobre produtor rural pessoa física com empregados, restou vencido o relator; (b) quanto às multas, submetida a questão ao rito do art. 60 do Regimento Interno do CARF, foram apreciadas as seguintes teses: a) aplicação da regra do artigo 35 da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei 11.941, de 2009; b) aplicação das regras estabelecidas pela Portaria Conjunta PGFN/RFB 14, de 2009; c) aplicação da regra do artigo 35 da Lei 8.212, de 1991 vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75% previsto no artigo 44, inciso I da Lei 9.430, de 1996; em primeira votação, se manifestaram pela tese "a" os Conselheiros Alice Grecchi, Ivacir Julio de Souza e Marcelo Malagoli da Silva; pela tese "b" Luciana de Souza Espíndola Reis, Andrea Brose Adolfo e João Bellini Júnior e pela tese "c" Amílcar Barca Teixeira Júnior; excluída a tese "c" por força do disposto no art. 60, parágrafo único, do Regimento Interno do CARF, em segunda votação, por maioria de votos, restou vencedora a tese "b", vencidos os conselheiros Ivacir Julio de Souza, Alice Grecchi e Marcelo Malagoli da Silva; com isto, as multas restaram mantidas, como consta no lançamento; (b.2) quanto às demais questões, restou mantido o lançamento por unanimidade de votos. Designada para redigir o voto vencedor a Dra. Luciana de Souza Espíndola Reis.

JOÃO BELLINI JUNIOR - Presidente.

Ivaccir Júlio de Souza - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Junior (Presidente), Ivacir Julio de Souza, Marcelo Malagoli da Silva, Luciana de Souza Espindola Reis, Amílcar Barca Teixeira Junior, Andrea Brose Adolfo e Alice Grecchi

Relatório

Lí o Relatório a quo, compulsei com os autos e, tendo corroborado, com grifos de minha autoria abaixo o transcrevo na íntegra :

" RELATÓRIO

Compõem o presente processo os autos de infração 37.367.9378 (parte patronal), 37.367.9386 (segurados) e 37.376.5584 (terceiros), sem data de lavratura, com valores originários (sem multa moratória ou juros), respectivamente de R\$ 226.044,18, R\$ 7.979,04 e R\$ 44.814,46.

Como motivação do lançamento, consta, no Relatório Fiscal de folhas 27 a 32, o seguinte:

O tributo lançado foi incidente sobre parcelas integrantes do salário de contribuição dos segurados empregados a serviço da empresa e sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural adquirida de produtores rurais pessoas físicas, cuja responsabilidade pelo recolhimento é subrogada ao sujeito passivo.

Há ação judicial, de número 1999.38.03.0019250, que pede inconstitucionalidade do Funrural e sua repetição de indébito. A auditoria indica que tal ação não abarca os fatos geradores apurados.

Como fatos geradores, há valores pagos obtidos em folhas de pagamento exibidas em meio papel que não foram declarados em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP). Não houve, nas GFIP apresentadas, informação do código de outras entidades e fundos, não havendo cálculo ou recolhimento a esse título. Para as aquisições de produção rural (bovinos para abate e lenha para consumo), os fatos geradores são as receitas brutas provenientes da comercialização da produção rural realizadas pelo produtor rural pessoa física.

É informado que foi verificada a multa mais benéfica entre a prevista na época dos fatos geradores e a atual.

A ciência do lançamento se deu em 10/7/2012, conforme Termo de Ciência de folha 312.

A impugnação foi apresentada em 2/8/2012 (folhas 316 e seguintes) com as seguintes discordâncias:

Inicialmente, alega nulidade por falha na descrição do fato e na disposição legal infringida. No mérito, alega "inclusão de verbas sobre as quais não incidem as contribuições previdenciárias imputadas e mais, a inconstitucionalidade do

tributo arrecadado sobre a contribuição do segurado especial, isto é, sobre a produção rural, conhecido como FUNRURAL”.

Admite a responsabilidade do adquirente apenas das verbas relativas ao Senar.

Alega que não incide contribuição social sobre o abono salarial, o que alteraria o lançamento também na parte de segurados e terceiros. Tal abono foi objeto de negociação coletiva de trabalho, sendo único no período de um ano, eventual, não vinculado à remuneração ou contraprestação de trabalho e nem antecipação, o que lhe retiraria do campo de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Entende que o valor já recolhido a título de contribuição a terceiros é o correto por considerar corretamente a base de cálculo.

Alega inconstitucionalidade do Funrural, conforme já decidido pelo STJ na ação por si postulada, de número 1999.38.03.0019250.

Alega que não se admite contribuição específica do setor rural e que a Lei Complementar 11/1971 não foi recepcionada pela Constituição de 1988 e, em tendo sido, teria sido revogada pela Lei 8.212/1991.

Entende que não houve dolo que justificasse a Representação Fiscal para Fins Penais.

Pede, ao final, a nulidade da autuação, a improcedência na rubrica citada, a inconstitucionalidade do Funrural e a abstenção de comunicações com fins penais.

O impugnante foi intimado a apresentar documentos de representação em 28/8/2012. O despacho de folha 392 dá conta de que houve apresentação dos documentos de folhas 390 e 391, sem reconhecimento de firma ou originais.

Às folhas 394 a 396 são juntados procuração com reconhecimento de firma e identidade com autenticação.

É o Relatório.

DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

Na forma do Acórdão de fls. 398, a 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora - DRJ/JFA-(MG) , em 13 de março de 2013, exarou o Acórdão nº09-43.065, , mantendo os créditos tributários exigidos.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Irresignada, a autuada interpôs Recurso Voluntário de fls. 404, onde reiterou as alegações que fizera em sede aquo.

Voto Vencido

Conselheiro Ivaccir Júlio de Souza

DA TEMPESTIVIDADE

O Recurso é tempestivo e reúne os pressupostos de admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

DA INCONSTITUCIONALIDADE

Compõem o presente processo os autos de infração 37.36.937-8 (parte patronal), - 09 a 12/2008 - multa de mora art. 35, I, II, III e de ofício 37.367.938-6 (segurados) - 09 a 12/2008 - multa de mora art. 35, I, II, III e de ofício e 37.376.558-4 (terceiros)

Conforme a descrição do fato gerador e da base de cálculo, no item 1 do relatório Fiscal da autuação abaixo transcrito, o lançamento refere-se :

"1 - Descrição do Fato Gerador e Base-de-Cálculo

1.1.1 Os Autos de Infração integrantes deste processo referem-se a lançamento de contribuições sociais (quota patronal e segurados), destinadas à Seguridade Social e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - RAT e outras entidades e fundos, incidentes sobre:

*as parcelas legais integrantes do salário de contribuição dos **segurados empregados a serviço da empresa***

*b) **a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural adquirida de produtores rurais pessoas físicas, cuja responsabilidade pelo recolhimento é subrogada à notificada, na qualidade de pessoa jurídica adquirente (Lei 10.256/2001)** " Grifos de minha autoria*

Em sintonia com o encimado, no Relatório de Fundamentação Legal consta que a empresa fora autuada com fulcro no abaixo:

" 213 - CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO ESPECIAL (SOBRE A PRODUÇÃO RURAL)

213.11 - Competências : 09/2008 a 12/2008

Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 25 (com as alterações posteriores da Lei n. 10.256, de 09.07.01), **I** (com as alterações da Lei n. 9.528, de 10.12.97) parágrafos 3. e 4. (com as alterações da Lei n. 8.540, de 22.12.92 e posteriores da Lei n. 10.256, de 09.07.01); Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 9., VII, art. 200, parágrafos 4., 5., e 7. e art. 216, III e IV e parágrafo 5.. **A PARTIR DE 06.2008 - Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 25** (com as alterações posteriores da Lei n. 10.256, de 09.07.01), **I** (com as alterações da Lei n. 9.528, de 10.12.97) parágrafos 3. (com as alterações da Lei n. 8.540, de 22.12.92 e posteriores da Lei n. 10.256, de 09.07.01), 10 e 11 (com as alterações da Lei n. 11.718, de 20.06.08, art. 30, incisos X e XII (acrescentado pela Lei n. 11.718, de 20.06.08); Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 9., VII, art. 200, parágrafos 4., 5., 7., III, e 9. (acrescentado pelo Decreto n. 6.722, de 30.12.08). e art. 216, IV ." Grifos de minha autoria

DO AUTO DE INFRAÇÃO DEBCAD 37.36.937-8

Assim, no que se refere ao EBCAD 37.36.937-8, a autuação ocorreu em razão da previsão de incidência sobre a comercialização da produção rural com amparo legal no art.25 da Lei n 8.212/91, *in verbis*:

" Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001)."

A contribuição em apreço tem como responsável pelo repasse dos descontos a empresa adquirente da produção, conforme determinação NO ART. 30 , da Lei n 8.212/91

Relevante destacar que o artigo 25 da Lei nº 8.212/91 que respaldou a autuação, foi alterado pelo art.1º da Lei nº 8.540/92.

Mais relevante e crucial é conhecer que recente Recurso Extraordinário, nº596.177/RS, julgado no Pretório Excelso, sob a relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, **decidiu pela inconstitucionalidade do art.1º da Lei nº 8.540/92.**

Neste diapasão, cumpre ressaltar que, em 19 de janeiro de 2012, a então 3ª Turma Ordinária / 4ª Câmara, julgando o Recurso nº 154.431, no processo nº10680.011343/200726, também de minha relatoria, decidindo sobre a mesma matéria, por unanimidade, deu provimento ao contribuinte em razão da INCONSTITUCIONALIDADE da incidência na forma dos sobreditos termos.

De grande relevo, insta observar que na oportunidade, intimada do decisum , a Procuradoria Geral da Fazenda fez constar dos autos que NÃO HAVERIA DE INTERPOR RECURSOS , *verbis* :

"Processo Administrativo nº. 10680.011343/200726

Acórdão n.º: 240300.971 – 4ª Câmara/3ª Turma
Ordinária/2ªSeção (19/01/2012)

Contribuinte: *SIDERÚRGICA BANDEIRANTES LTDA*

A UNIÃO (FAZENDA NACIONAL), por intermédio de sua Procuradora que esta subscreve, vem dizer a V. Exa. que está ciente do acórdão epigraçado e que não haverá interposição de recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Brasília, 28 de março de 2012.

CAMILA DANTAS MONTEIRO

Procuradora da Fazenda Nacional "

Diante de tudo que foi exposto, NÃO HÁ MOTIVO para manutenção do crédito tributário constituído sob o fato gerador em comento. Assim, em razão de a exação prevista no artigo art. 25, da Lei n 8.212/91, motivo da autuação em comento, ter sido julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF, cumpre-me declarar de ofício a nulidade do lançamento.

DOS DEMAIS LANÇAMENTOS E DAS MULTA

Analisados os argumentos do julgamento a quo, entendo despidiendo desenvolver motivação sinônima para ao fim corroborar aquele decisium. Assim, no tocante aos DEBCAD,s 37.367.938-6 (**segurados**) - **09 a 12/2008** - multa de mora art. 35, I, II, III e de ofício e 37.376.558-4 (**terceiros**) **mantenho o crédito então constituído.**

CONCLUSÃO

Conheço do Recurso Voluntário para, em face de todo o exposto, DAR-LHE PROVIMENTO e determinar a exclusão da autuação vinculada ao DEBCAD 37.36.937-8 em razão de INCONSTITUCIONALIDADE e NEGAR PROVIMENTO aos argumentos referentes aos DEBCD's 37.367.938-6 (segurados) e 37.376.558-4 (terceiros).

É como voto

Ivaccir Júlio de Souza - Relator.

Voto Vencedor

Conselheira - Luciana de Souza Espíndola Reis

Contribuição do Produtor Rural Pessoa Física com Empregados.
Responsabilidade do Adquirente por Substituição Tributária

A controvérsia recai sobre a extensão da decisão do Supremo Tribunal Federal que afastou a constitucionalidade da contribuição do empregador rural pessoa física.

O presente auto de infração trata, dentre outras infrações, da exigência da contribuição incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural adquirida de produtores rurais pessoas físicas (bovinos para abate e lenha para consumo), no período de 09/2008 a 12/2008, com base no art. 25, I e II, da Lei 8.212/91, na redação da Lei 10.256/2001:

Lei 8.212/91:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001)

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

A responsabilidade tributária, por substituição, do adquirente pessoa jurídica, pela contribuição do produtor rural pessoa física, advém do art. 30, III e IV, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

...

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 2 do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de estas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

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)

...

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 363.852/MG, manifestou-se pela inconstitucionalidade da contribuição do empregador rural pessoa física, com base no valor da comercialização da sua produção, prevista no art. 25 da Lei 8.212/91, com a redação das Leis nº 8.540/92 e 9.528/97, sob o fundamento de que não havia previsão constitucional para essa fonte de custeio, que veio a existir somente após a Emenda Constitucional nº 20/98, de modo que, àquela época, a contribuição somente poderia ser instituída por Lei Complementar. Veja ementa abaixo transcrita:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS – PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS – SUBROGAÇÃO – LEI Nº 8.212/91 – ART. 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL – PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 – UNICIDADE DE INCIDÊNCIA – EXCEÇÕES – COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PRECEDENTE – INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR – Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária subrogada do adquirente, presente a venda de bovinos, por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e 9.528/97. Aplicação de leis no tempo – considerações.

O entendimento adotado no RE 363.852/MG foi depois aplicado em regime de repercussão geral no julgamento do Recurso Extraordinário nº 596.177/RS (art. 543-B do Código de Processo Civil), cuja ementa encontra-se abaixo transcrita:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/1991, NA REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º DA LEI 8.540/1992. INCONSTITUCIONALIDADE.

I – Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador.

II – Necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social.

III – RE conhecido e provido para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/1992, aplicando-se aos casos semelhantes o disposto no art. 543-B do CPC.

(RE 596177, Relator Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO, DJe 165 de 29/08/2011).

As decisões do STF invalidaram os dispositivos da Lei nº 8.212/1991 nas redações dadas pelas Leis 8.540/1992 e 9.528/1997, ambas anteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998. A Lei 10.256/2001, que é posterior à referida Emenda Constitucional, alterou o "caput" do art. 25 da Lei 8.212/91, mantendo a contribuição do empregador rural pessoa física.

Portanto, não resta dúvida de que é inconstitucional a exigência de contribuições sobre a aquisição da produção rural do empregador rural pessoa física até a edição da lei 10.256/2001, conforme decisão proferida pelo STF, a qual deve ser reproduzida pelo CARF, com base no art. 62, § 2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015¹.

Ocorre que o presente auto de infração contempla obrigação exigida com base na lei 10.256/2001, produzida após a Emenda Constitucional 20/98, cuja constitucionalidade não foi analisada nem teve repercussão geral reconhecida, conforme restou pacificado nos Embargos de Declaração no RE 596.177-RS², conforme ementa abaixo transcrita:

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. FUNDAMENTO NÃO ADMITIDO NO DESLINDE DA CAUSA DEVE SER EXCLUÍDO DA EMENTA DO ACÓRDÃO. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE MATÉRIA QUE NÃO FOI ADEQUADAMENTE ALEGADA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO NEM TEVE SUA REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. INEXISTÊNCIA DE OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO EM DECISÃO QUE CITA EXPRESSAMENTE O DISPOSITIVO LEGAL CONSIDERADO INCONSTITUCIONAL.

I – Por não ter servido de fundamento para a conclusão do acórdão embargado, exclui-se da ementa a seguinte assertiva: “Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador”(fl. 260).

II – A constitucionalidade da tributação com base na Lei 10.256/2001 não foi analisada nem teve repercussão geral reconhecida.(grifei)

III – Inexiste obscuridade, contradição ou omissão em decisão que indica expressamente os dispositivos considerados inconstitucionais.

IV – Embargos parcialmente acolhidos, sem alteração do resultado.

Cabe ainda analisar a higidez da responsabilidade tributária do adquirente, em substituição ao produtor rural pessoa física, prevista no art. 30, III e IV, da lei 8212/91, nas redações dadas pelas leis nº 8.540/92 e 9.528/97.

¹ Art. 62

...

² § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Primeiramente, convém mencionar o trecho do voto proferido no RE 363852 pelo Min. Marco Aurélio Mello, que aludiu ao dispositivo legal em destaque, o qual trata do instituto da subrogação:

"Ante esses aspectos, conheço e provejo o recurso interposto para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a "receita bruta proveniente da comercialização da produção rural" de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arriada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência."

A interpretação quanto ao alcance desse trecho da decisão do STF foi feita com esmero no voto condutor do Acórdão nº 2302-002.456, relator Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, sessão de 18 de abril de 2013, de modo que aqui transcrevo os fundamentos pertinentes, adotando-os como razões de decidir:

[...] o Min. Marco Aurélio não declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91, mas, tão somente, a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92, o qual, dentre outras tantas providências, "deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91".

Lei 8.540, de 22 de dezembro de 1992

Art. 1º A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com alterações nos seguintes dispositivos:

"Art. 12.

V.....

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua;

b) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral garimpo, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua;

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada e de congregação ou de ordem religiosa, este quando por ela mantido, salvo se filiado obrigatoriamente à Previdência Social em razão de outra atividade, ou a outro

sistema previdenciário, militar ou civil, ainda que na condição de inativo;

d) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por sistema próprio de previdência social;

e) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por sistema de previdência social do país do domicílio;

Art. 22.

.....

5º O disposto neste artigo não se aplica à pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 desta lei.

.....

Art. 25. A contribuição da pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta lei, destinada à Seguridade Social, é de:

I dois por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho.

1º O segurado especial de que trata este artigo, além da contribuição obrigatória referida no caput poderá contribuir, facultativamente, na forma do art. 21 desta lei.

2º A pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 contribui, também, obrigatoriamente, na forma do art. 21 desta lei.

3º Integram a produção, para os efeitos deste artigo, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem, torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos.

4º Não integra a base de cálculo dessa contribuição a produção rural destinada ao plantio ou reflorestamento, nem sobre o produto animal destinado a reprodução ou criação pecuária ou granjeira e a utilização como cobaias para fins de pesquisas científicas, quando vendido pelo próprio produtor e quem a utilize diretamente com essas finalidades, e no caso de produto vegetal, por pessoa ou entidade que, registrada no Ministério da Agricultura, do Abastecimento e da Reforma Agrária, se dedique ao comércio de sementes e mudas no País.

5º (Vetado).

Art. 30.

IV - o adquirente, o consignatário ou a cooperativa ficam sub-rogados 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, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;

X - a pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 e o segurado especial são obrigados a recolher a contribuição de que trata o art. 25 desta lei no prazo estabelecido no inciso III deste artigo, caso comercializem a sua produção no exterior ou, diretamente, no varejo, ao consumidor.

Ora, caros leitores, o fato de o art. 1º da Lei nº 8.540/92 ter sido declarado, na via difusa, inconstitucional, não implica ipso facto que todas as modificações legislativas por ele introduzidas sejam tidas por inconstitucionais. A pensar assim, seria inconstitucional a fragmentação da alínea 'a' do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91, nas alíneas 'a' e 'b' do mesmo dispositivo legal, sem qualquer modificação em sua essência, assim como a renumeração das alíneas 'b', 'c' e 'd' do mesmo inciso V acima citado para 'c', 'd' e 'e', respectivamente, sem qualquer modificação de texto.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como equiparado a trabalhador autônomo, além dos casos previstos em legislação específica: (Vide Lei nº 8.540, de 1992).

~~a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora a atividade agropecuária, pesqueira ou de extração mineral - garimpeiro em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Redação dada pela Lei nº 8.398/92).~~

~~b) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada e de congregação ou de ordem religiosa, este quando por ela mantido, salvo se filiado obrigatoriamente à Previdência Social em razão de outra atividade, ou a outro sistema previdenciário, militar ou civil, ainda que na condição de inativo;~~

~~c) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por sistema próprio de previdência social;~~

~~d) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por sistema de previdência social do país do domicílio;~~

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 1992).

b) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral garimpo, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 1992).

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada e de congregação ou de ordem religiosa, este quando por ela mantido, salvo se filiado obrigatoriamente à Previdência Social em razão de outra atividade, ou a outro sistema previdenciário, militar ou civil, ainda que na condição de inativo; (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 1992).

d) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por sistema próprio de previdência social; (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 1992).

e) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por sistema de previdência social do país do domicílio; (Incluído pela Lei nº 8.540, de 1992).

E o que falar, então, sobre a constitucionalidade do Inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91³, o qual, embora citado pelo Sr. Min. Marco Aurélio, sequer se houve por tocado pelo art. 1º da Lei nº 8.540/92. Seria, assim, o Inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91 inconstitucional simplesmente e tão somente porque fora citado pelo Min. Marco Aurélio em seu voto? Não nos parece ser essa a melhor exegese do caso em debate....

Nessa vertente, não havendo no Acórdão do RE 363.852/MG qualquer referibilidade, a mínima que seja, a eventuais vícios de constitucionalidade atávicos ao instituto da sub-rogação ora em foco, forçoso reconhecer que, ou o julgamento acima tratado é nulo, por falta de fundamentação, com fulcro no art. 93, IX da CF/88, ou naquele julgamento não se houve por declarado qualquer vício de inconstitucionalidade na sub-rogação estatuída no inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91, mas, tão somente, mera menção no texto da conclusão do Acórdão em tela. Se nos antolha ser esta última a melhor interpretação do dispositivo do Acórdão do RE 363.852/MG.

³ Esse dispositivo não foi transcrito no voto paradigma. Para melhor compreensão da matéria, transcrevo abaixo a redação do inciso VII do art. 12 da Lei 8.212/91 vigente à época da infração:
art. 12

...

VII - como segurado especial: o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o pescador artesanal e o assemelhado, que exerçam essas atividades individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com auxílio eventual de terceiros, bem como seus respectivos cônjuges ou companheiros e filhos maiores de quatorze anos ou a eles equiparados, desde que trabalhem, comprovadamente, com o grupo familiar respectivo. (Redação dada pela Lei nº 8.398, de 7.1.92).

A uma, porque não foi apontado qualquer vício de inconstitucionalidade no instituto da sub-rogação em relevo.

A duas, porque se a sub-rogação em tela fosse considerada inconstitucional, também teria que ser declarado inconstitucional o inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91 em sua redação originária, que também trata da sub-rogação do adquirente, do consignatário ou da cooperativa nas obrigações do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 da Lei nº 8.212/91.

Decerto, se partíssemos de uma interpretação literal do dispositivo do voto do Ministro Relator, haveríamos de concluir que a sub-rogação em relação ao segurado especial ainda permaneceria de observância obrigatória pelo adquirente, pelo consignatário e pela cooperativa, eis que tal obrigação houve-se por estatuída diretamente pela Lei nº 8.212/91, em sua redação de origem, não tendo sido atingida pela declaração de inconstitucionalidade em realce.

A três, porque o art. 128 do CTN estatui, de maneira isenta de dúvidas, que a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A quatro, porque a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições de que trata o art. 25 da Lei nº 8.212/91 foi determinada ao adquirente, ao consignatário e à cooperativa, expressamente, pelo inciso III do art. 30 da Lei nº 8.212/91, o qual não foi igualmente atingido, sequer de raspão, pelos petardos da declaração de inconstitucionalidade aviada no RE nº 363.852/MG, permanecendo tal obrigação tributária ainda vigente e eficaz, mesmo em relação ao empregador rural pessoa física após a publicação da Lei nº 10.256/2001, produzindo todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

...

Mas o Legislador Ordinário foi mais seletivo:

Isolou, propositadamente, no inciso III do art. 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social, a obrigação tributária do adquirente, do consumidor, do consignatário e da cooperativa de recolher a contribuição de que trata o art. 25 dessa mesma lei, no prazo normativo, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o

produtor ou com intermediário pessoa física, outorgando ao Regulamento da Previdência Social a competência para dispor sobre a forma de efetivação de tal obrigação acessória.

Acomodou no inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91, de maneira genérica, a sub-rogação do adquirente, do consumidor, do consignatário e da cooperativa nas demais obrigações, de qualquer naípe, do empregador rural pessoa física e do segurado especial decorrentes do art. 25 desse Diploma Legal, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física.

Da análise dos dispositivos legais acima selecionados, restou visível que a obrigação da empresa adquirente, consumidora, consignatária e a cooperativa pelo recolhimento das contribuições previstas no art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001, decorre não da norma inscrita no inciso IV do art. 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social, mas, sim, do preceito assentado no inciso III desse mesmo dispositivo legal, em atenção ao princípio jurídico da especialidade na solução dos conflitos aparentes de normas jurídicas, que faz com que a norma específica prevaleça sobre aquela editada de maneira genérica, princípio eternizado no brocardo latino "lex specialis derogat generali".

A cinco, porque o próprio dispositivo do Acórdão do RE 363.852/MG declara a "inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com 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, tudo na forma do pedido inicial".

Salta aos olhos que a sanatória da inconstitucionalidade vislumbrada pela Suprema Corte depende, tão somente, da promulgação de legislação nova, arrimada na EC nº 20/98, que institua a contribuição então viciada. Tais exigências houveram-se por integralmente supridas com a promulgação da Lei nº 10.256, de 09 de julho de 2001 [...]

No sentido da higidez da exigência da contribuição rural do empregador rural após a Lei 10.256/2001, cito, ainda, os seguintes precedentes em julgamentos realizados pelas turmas deste Conselho: Ac. 2302-003.638, 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 11 de fevereiro de 2015, rel Cons. Arlindo da Costa e Silva; Ac. 2301-004.223, 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, sessão de 06 de novembro de 2014, redator voto vencedor Cons. Marcelo Oliveira; Ac. 2402-003.964, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 19 de fevereiro de 2014, rel. Cons. Julio Cesar Vieira Gomes.

Multa

O instituto das multas em matéria previdenciária foi profundamente alterado pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

De acordo com o relatório fiscal, as contribuições constituídas no presente lançamento de ofício não foram informadas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações Social (GFIP), sendo que no período anterior à alteração legislativa (09/2008 a 11/2008), foi

aplicada a multa prevista na legislação vigente à época dos fatos geradores, por ser a mais benéfica no caso.

A MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, revogou o art 35 da Lei 8.212/91⁴, que previa os percentuais de multa aplicáveis sobre as contribuições sociais em atraso para pagamento espontâneo, que é o realizado após a data de vencimento do tributo, mas antes do início de qualquer procedimento de fiscalização (inciso I), para pagamento de créditos incluídos em lançamento tributário de notificação fiscal de lançamento de débito (inciso II) e para pagamento de créditos incluídos em dívida ativa (inciso III) e definiu novos percentuais aplicáveis, correspondentes ao teto de 20% para pagamento espontâneo em atraso (art. 35 da Lei 8.212/91 com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009⁵) e 75% no caso

⁴ Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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;

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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;

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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.

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) 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; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) 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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

⁵ 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.

de exigência de tributo em lançamento de ofício, passível de agravamento (art 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009⁶).

A lei nova também revogou o art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, que estipulavam o valor da multa no caso de omissão de fatos geradores em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), no valor de 100% do valor da contribuição omitida, limitado a um valor base estipulado em função do número de segurados da empresa, passando a prever, para este tipo de infração, multa de R\$ 20,00 para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas, ou de R\$ 500,00, o que for maior, nos termos do novel art. 32-A da Lei 8.212/91.

Em relação aos fatos geradores ocorridos antes da mencionada alteração legislativa existe o dever de observância, pela autoridade administrativa, da aplicação da multa mais benéfica, em obediência ao art. 106 inciso II do Código Tributário Nacional.

Para tanto, é necessário identificar a natureza do instituto objeto de comparação e os dados quantitativos a serem comparados.

A lei nova definiu claramente dois institutos: 1) multa de mora para pagamento espontâneo em atraso (art. 35) e 2) multa para pagamento não espontâneo - incluído em lançamento tributário - chamada de multa de ofício (art. 35-A), que, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96, é única para três condutas: i) falta de pagamento ou recolhimento; ii) falta de declaração e iii) declaração inexata.

A lei nova também definiu claramente os dados quantitativos de cada uma delas: no primeiro caso, até 20%, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96⁷; no segundo caso, de 75%, passível de agravamento, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96⁸.

⁶ 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).

⁷ Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

§ 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. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

⁸ Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8o da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2o desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

O presente processo trata de multa sobre contribuições incluídas em lançamento tributário, portanto, não é aplicável a sistemática da multa para falta de pagamento espontâneo.

A multa para pagamento de contribuições incluídas em lançamento tributário - que é o caso - conforme já mencionado aqui, na nova sistemática do art. 35-A da Lei 8.212/91, é única para os casos de falta de pagamento ou recolhimento quando há falta de declaração e/ou declaração inexata.

Já o revogado art. 35, inciso II, da Lei 8.212/91, dizia respeito apenas à multa por falta de pagamento ou recolhimento de contribuições incluídas em lançamento tributário. Era o revogado art. 32, inciso IV, §§4º e 5º, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97, que regulava a aplicação de penalidade ao contribuinte que apresentasse declaração inexata ou deixasse de apresentá-la, fazendo incidir multa isolada.

Portanto, na norma anterior, o dado quantitativo da multa para dívidas incluídas em lançamento tributário, para os casos de falta de pagamento ou recolhimento de contribuições não declaradas e/ou com declaração inexata, deve ser apurado pela soma da multa do revogado art. 35, inciso II, com a multa do revogado art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º.

A multa mais benéfica deve ser apurada mediante comparação do dado quantitativo resultante do cálculo conforme descrito no parágrafo anterior (vigente à época dos fatos geradores) com o dado quantitativo resultante da multa calculada com base no art. 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009. Este entendimento está explicitado no art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

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

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

-
- III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
 - IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
 - V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
 - § 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)
 - I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)
 - II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)
 - III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)
 - § 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)
 - § 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.
 - § 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)
 - I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

(Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)...

Portanto, entendo que a multa mais benéfica deve ser calculada de acordo com o disposto no art. 476-A da IN RFB 971/2009, acima transcrito, e deverá ser apurada no momento do pagamento, nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

Por fim, em relação às demais matérias do recurso, não abarcadas neste voto vencedor, ratifico o entendimento e os fundamentos expendidos no voto do relator.

Conclusão

Com base no exposto, voto por **conhecer do recurso e negar-lhe provimento.**

Luciana de Souza Espíndola Reis