



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.002691/2009-19
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-011.146 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 29 de fevereiro de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
REFLORESTADORES UNIDOS SA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2007

RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. SIMILITUDE FÁTICA. AUSÊNCIA.

A ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas torna estes inaptos para demonstrar a divergência de interpretação, inviabilizando o conhecimento do recurso.

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS REGIMENTAIS. ACÓRDÃO PARADIGMA REFORMADO ANTES DA DATA DE INTERPOSIÇÃO DO RECURSO. NÃO CONHECIMENTO.

Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2007

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA. MANIFESTAÇÃO DA PGFN.

Em manifestação incluída em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, a PGFN entende que a multa do art. 35-A somente pode ser aplicada aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008, não podendo a mesma retroagir para fins de comparação da retroatividade benigna.

Com isso, na aplicação da retroatividade benigna, a multa exigida com base nos dispositivos da Lei nº 8.212/91 anteriores à alteração legislativa promovida pela Lei nº 11.941/09 deverá ser comparada, 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 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Régis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte, bem como de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão n.º 2302-01.864 (fls. 195/202), o qual deu parcial provimento ao recurso voluntário no sentido de determinar, para efeitos de aplicação da retroatividade benigna, a comparação da multa de mora aplicada nos termos da antiga redação do art. 35 da Lei n.º 8.212/91 com aquela prevista no mesmo dispositivo legal após as alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 449 de 2008, para o período anterior à entrada em vigor da referida MP.

O presente caso já passou por uma análise preliminar desta Colenda Turma, em 22/11/2021, ocasião em que foi proferida a Resolução n.º 9202-000.292 (fls. 438/440), cujo relatório utilizo neste acórdão, por bem retratar a questão:

Trata-se do lançamento de contribuições previdenciárias correspondentes à parte da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrentes dos Riscos Ambientais de Trabalho – GILRAT, incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural ao exterior, por intermédio de *trading companies*.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 48/54), analisando os documentos e a contabilidade do contribuinte, a fiscalização constatou que a empresa não recolheu as contribuições previdenciárias devidas, sobre às receitas provenientes da comercialização dos produtos com adquirentes do mercado interno lançadas na conta contábil 3.1.1.01.02.003 - VENDAS EQUIPARADAS EXPORTAÇÃO, no período de 07/2005 a 12/2007.

Em sessão plenária de 19/06/2012 foi julgado o Recurso Voluntário apresentado pela autuada, prolatando-se o Acórdão n.º 2302-01.864 (fls. 195/202), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2007

COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EXPORTAÇÃO.
ALCANCE DA

IMUNIDADE.

A imunidade possui previsão expressa no art. 149, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal. Conforme expressa previsão constitucional, somente estão amparadas pela imunidade as operações decorrentes de exportação.

Desse modo, a abrangência da imunidade limita-se às operações desenvolvidas diretamente entre o produtor e o comprador estrangeiro, não albergando as comercializações efetuadas entre produtor e adquirentes sediados no país.

MULTA DE OFÍCIO. REGIME JURÍDICO A SER APLICADO.

Para as competências anteriores a dezembro de 2008 (entrada em vigor da MP n 449) deve ser aplicada a multa prevista no art. 35 da Lei n 8.212. Para o período posterior à entrada em vigor da Medida Provisória n 449, cujos valores não foram declarados em GFIP há que se aplicar a multa de 75% (prevista no art. 44 da Lei 9.430).

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

ACORDAM os membros da Segunda Turma da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade em conceder provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei n. 8212 de 1991 para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 24/07/2012 (fl. 203) e, em 31/07/2012 (fl. 255), retornaram com Recurso Especial (fls. 204/222), visando rediscutir as matérias: **“não instauração litígio – matéria preclusa”** e **“forma de cálculo utilizada para determinação de multa mais benéfica em razão da publicação da MP n 449, de 04.12.2008”**.

Pelo despacho de 30/03/2016 (257/261), foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, admitindo-se a rediscussão da matéria: **forma de cálculo utilizada para determinação de multa mais benéfica em razão da publicação da MP n 449, de 04.12.2008**.

O Contribuinte tomou ciência do acórdão recorrido, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento em 11/05/2016 (fl. 266) e, em 27/05/2016 (fls. 268), apresentou e Recurso Especial (fls. 269/287), visando rediscutir a seguinte matéria: **Contribuição devida na comercialização de produção rural com empresas exportadoras**

Pelo despacho datado de 30/09/2016 (fls. 424/426), foi dado seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte, admitindo-se a rediscussão da matéria.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões pleiteando o não conhecimento do recurso do contribuinte (fls. 430/436).

Da Resolução

Em 22/11/2021, ao apreciar o caso, o então Relator, ilustre conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, observou que, apesar do despacho de admissibilidade acerca do recurso fazendário ter entendido pela inexistência de divergência relativamente à matéria **“não instauração litígio – matéria preclusa”**, constou em sua conclusão que o seguimento teria sido integral.

Desta forma, a Colenda Turma entendeu pela elaboração de novo despacho *“para ajustar a conclusão do exame de admissibilidade do apelo fazendário com a informação de que seu seguimento foi parcial, apenas quanto à matéria ‘forma de cálculo utilizada para determinação de multa mais benéfica em razão da publicação da MP n 449, de 04.12.2008’”*. Além disso, determinou-se o encaminhamento dos *“autos à Fazenda Nacional, com abertura de prazo para interposição de agravo, relativamente à matéria ‘não instauração litígio – matéria preclusa’”* (fl. 440).

Da Complementação do Despacho de Admissibilidade

Ato contínuo, foi proferido o despacho de fls. 445/447 para complementação da análise da admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, ocasião em que foi retificado o exame de admissibilidade já elaborado para dar-lhe seguimento parcial, a fim de que fosse rediscutida a matéria **“forma de cálculo utilizada para determinação de multa mais benéfica em razão da publicação da MP n 449, de 04.12.2008”**.

Após intimação das partes acerca do despacho de complementação, não houve qualquer manifestação, sendo o processo devolvido ao CARF para julgamento.

Tendo em vista que o antigo Relator não mais integra esta Colenda Turma, este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pelo Contribuinte e pela Fazenda Nacional, cujo objeto envolve o debate acerca dos seguintes temas:

- i. Recurso do contribuinte: **Contribuição devida na comercialização de produção rural com empresas exportadoras.**
- ii. Recurso da Fazenda: **Forma de cálculo utilizada para determinação de multa mais benéfica em razão da publicação da MP n 449, de 04.12.2008.**

I. Recurso Especial do contribuinte

I.a. Conhecimento

Em seu recurso pugna o contribuinte pela imunidade disposta no inciso I, §2º do art. 149 da Constituição Federal, às receitas provenientes de vendas para empresas comerciais exportadoras, para justificar a imunidade as contribuições ao SENAR (*sic*). De acordo com o despacho de admissibilidade, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo relativamente à matéria **Contribuição devida na comercialização de produção rural com empresas exportadoras** com base em ambos os paradigmas apresentados (Acórdãos n.º 2401-003.072 e n.º 3402-002.980).

No entanto, com a devida vênia, entendo não merecer conhecimento o referido recurso.

Isto porque o Acórdão paradigma n.º 2401.003-072 foi reformado por esta Colenda Câmara Superior em sessão realizada no dia 09/03/2016, ocasião em que foi prolatado o Acórdão n.º 9202-003.841 que deu provimento ao Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional, haja vista a desistência apresentada pelo sujeito passivo no referido caso (este apresentou, após a realização do exame de admissibilidade do recurso apresentado pela Fazenda Nacional, pedido de desistência ao processo administrativo para aderir ao parcelamento REFIS).

O mencionado Acórdão n.º 9202-003.841 desta CSRF foi publicado em 12/04/2016, ao passo que o Recurso Especial do Contribuinte neste processo foi apresentado em 27/05/2016, ou seja, ocorreu a hipótese prevista no § 15 do art. 67 do RICARF, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

Desta forma, como bem exposto pela PGFN, ocorrendo a reforma do paradigma, ocorre o efeito substitutivo, não importa os fundamentos. Ou seja, passa a valer apenas o último acórdão proferido, qual seja, o Acórdão n.º 9202-003.841 desta CSRF.

Neste sentido, o Acórdão paradigma n.º 2401.003-072 não se presta para demonstrar a divergência apontada.

Por sua vez, o Acórdão paradigma n.º 3402-002.980 possui a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Período de apuração: 01/10/2002 a 31/12/2002

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO.

Inclui-se na receita de exportação as receitas provenientes de vendas para empresas comerciais exportadoras, quando reste comprovado que essas vendas ocorreram com o fim específico de exportação (art. 39, § 2º da Lei n.º 9.532/96).

Recurso voluntário provido em parte.

Em suas razões, o contribuinte afirma que o relator do citado paradigma afirmou expressamente que *“inclui-se na receita de exportação as receitas provenientes de vendas para empresas comerciais exportadoras, quando reste comprovado que essas vendas ocorreram com o fim específico de exportação”*, ao passo que o acórdão recorrido teria divergido frontalmente de tal entendimento ao defender que *“a imunidade possui previsão expressa no art. 149, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal. Conforme expressa previsão constitucional, somente estão amparadas pela imunidade as operações decorrentes de exportação. Desse modo, a abrangência da imunidade limita-se às operações desenvolvidas diretamente entre o produtor e o comprador estrangeiro, não albergando as comercializações efetuadas entre produtor e adquirentes sediados no país”* (fl. 283).

No entanto, entendo não restar demonstrada a divergência suscitada, pois evidente que ambos os acórdãos trataram de legislação tributária e situações fáticas distintas.

O acórdão recorrido trata de lançamento de obrigações principais (contribuições previdenciárias correspondentes à parte da empresa e GILRAT) incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural ao exterior, por intermédio de *trading companies*, tendo a Turma recorrida entendido que a *“imunidade [do art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal] limita-se às operações desenvolvidas diretamente entre o produtor e o comprador estrangeiro, não albergando as comercializações efetuadas entre produtor e adquirentes sediados no país”* (fl. 198).

Por sua vez, o paradigma trata de crédito presumido do IPI e, consequentemente, não apresenta qualquer discussão sobre o alcance da imunidade prevista no art. 149, §2º, da Constituição, o qual envolve exclusivamente as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

Extraí-se do citado paradigma que o contribuinte pleiteou o ressarcimento de créditos de IPI, cujas compensações vinculadas foram homologadas parcialmente pelo Fisco após apuração, ao considerar que adquirentes dos produtos vendidos não possuíam registro especial SECEX/RFB, e tinham sido acrescidos às receitas de mercado interno valores recebidos a título de revenda de mercadoria. Neste sentido, a Turma paradigmática manteve parcialmente o lançamento porque o contribuinte não teria comprovado que as mercadorias comercializadas foram enviadas para recinto alfandegado, exonerando a parte do lançamento em que houve a comprovação de envio para local alfandegado, o que caracterizaria exportação indireta. Confira-se trechos do voto condutor do paradigma:

Relatório

Trata-se de pedido de ressarcimento de créditos presumidos de IPI, apurado com base na Lei nº 10.276/01 (fl. 6 e 29), referente ao 3º trimestre de 2002, protocolado em formulário em 4 de outubro de 2002. O pedido de ressarcimento foi vinculado a declarações de compensação.

Por meio do despacho decisório de fls. 157/162, notificado ao contribuinte em 09 de agosto de 2007, a autoridade administrativa promoveu ajustes na apuração contribuinte, reduzindo o valor do crédito e, consequentemente, homologando parcialmente as compensações vinculadas.

Os ajustes efetuados no cálculo do contribuinte foram os seguintes:

a) Três adquirentes dos produtos vendidos pela recorrente não possuíam o certificado de registro especial SECEX/RFB a que alude o art. 2º do Decreto-Lei nº 1.248/72, razão pela qual as vendas a tais destinatários não foram computadas como receitas de exportação, o que diminui o montante do crédito presumido sob os critérios de apuração da Lei nº 10.276/01; e

b) Foram acrescidas às receitas de mercado interno os valores recebidos a título de revenda de mercadorias, o que igualmente diminui o montante do crédito sob os critérios da Lei nº 10.276/01.

(...)

Voto

(...)

Sendo assim, não existe controvérsia quanto ao direito de o contribuinte apurar o crédito presumido de IPI nas exportações indiretas, pois tanto o contribuinte quanto a Administração Tributária entendem que as exportações não precisam ocorrer necessariamente por meio de comerciais exportadoras constituídas sob a forma do DL nº 1.248/72.

A controvérsia residiu na falta de comprovação de que as vendas para comerciais exportadoras ocorreram com o fim específico de exportação, a teor do art. 39, I, II e § 2º da Lei nº 9.532/97.

(...)

Pois bem, da análise dos documentos apresentados junto com a manifestação do contribuinte, não restou comprovado que a mercadoria foi remetida para recintos alfandegados em relação às remessas efetuadas para os seguintes locais:

(...)

Sendo assim, em relação a essas remessas os documentos anexados ao processo demonstram que as mercadorias não foram remetidas diretamente para os estabelecimentos alfandegados, restando descumprido o art. 39, § 2º da Lei nº 9.532/97, não restando caracterizada a venda com o fim específico de exportação.

Restou comprovado o alfandegamento do estabelecimento operado pela (...)

Desse modo, as remessas efetuadas para esses estabelecimentos caracterizam-se como exportações indiretas, pois se tratando de local alfandegado restou plenamente cumprida a condição estabelecida no art. 39, § 2º da Lei nº 9.532/97.

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário a fim de que a fiscalização refaça a apuração do crédito presumido, considerando como receitas de exportação indireta, os valores decorrentes das remessas de mercadorias efetuadas aos CNPJ (...)

(destaques nossos)

Da análise do trecho acima, constata-se que não existe similitude nas situações analisadas pela Turma recorrida e pelo acórdão paradigma, pois tratam de incidência diversa, não envolvendo a interpretação da mesma legislação tributária.

Sendo assim, o Acórdão paradigma nº 3402-002.980 também não se presta para demonstrar a divergência apontada.

Portanto, entendo por não conhecer do recurso especial do contribuinte.

II. Recurso da Fazenda Nacional

II.a. Conhecimento

Em seu recurso, a Fazenda Nacional pugna pela alteração da forma de comparação das multas a fim de determinar a mais benéfica ao contribuinte em razão das alterações promovidas pela MP 449/2008. Neste sentido, pleiteia que a autoridade fiscal aplique a multa mais benéfica ao contribuinte considerando os seguintes parâmetros:

- (i) se as duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) somadas; ou
- (ii) o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 202):

Entendo que o novo regime (aplicação da multa de 75%) é mais gravoso. Desse modo para as competências anteriores a dezembro de 2008 (entrada em vigor da MP n 449) deve ser aplicada a multa prevista no art. 35 da Lei n 8.212. Para o período posterior à entrada em vigor da Medida Provisória n 449, cujos valores não foram declarados em Gfip há que se aplicar a multa de 75% (previsão no art. 44 da Lei 9.430).

Entendo que a divergência jurisprudencial foi demonstrada, pois o paradigma citado pela Fazenda Nacional (Acórdão nº 2401-01.624) enfrentou a questão da retroatividade benigna da mencionada multa, tendo aplicado forma de comparação da penalidade diversa daquela determinada pelo recorrido. Cito trechos do voto proferido no acórdão paradigma:

As contribuições decorrentes da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio da notificação já mencionada e, tendo havido o lançamento de ofício, não se aplicaria o art. 32A, sob pena de bis in idem.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No caso da notificação conexa e já julgada, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 35, inciso II, revogado pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009.

No caso da autuação em tela, a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de cem

por cento da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou

Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, a situação mais benéfica ao contribuinte.

Ou seja, tanto o caso recorrido como o paradigma envolvem lançamento de contribuição previdenciária (obrigação principal, objeto deste processo) bem como de lançamento da obrigação acessória (multa CFL 68, objeto de processo apenso), tendo, no entanto, decidido por forma diferentes de comparação das penalidades a fim de observar a retroatividade benigna em razão das alterações promovidas pela MP 449/2008.

Neste sentido, deve ser conhecido o recurso da Fazenda Nacional.

II.b. Mérito

(i) Forma de cálculo utilizada para determinação de multa mais benéfica em razão da publicação da MP n 449, de 04.12.2008

Quanto ao modo de comparação das multas realizado pela autoridade lançadora para fins de verificação da retroatividade benigna, o referido tema foi objeto de inúmeros debates neste Conselho e pelas autoridades fazendárias, chegando a ser objeto de Portaria Conjunta da PGFN e RFB e Instrução Normativa da RFB, tudo com o intuito de demonstrar como deveria ser realizada a comparação da penalidade mais benéfica ao contribuinte para fins de retroatividade da lei.

Após reiteradas manifestações, este CARF editou a Súmula nº 119 para tratar do tema, abaixo transcrita:

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.

Sendo assim, por longo tempo, o entendimento firme deste Conselho era de que a multa do novo art. 32-A da Lei nº 8.212/91 deveria ser comparada – para fins de retroatividade benigna – somente aos casos que envolvesse lançamento da multa do art. 32, §§ 4º e 5º, de forma

isolada, e não de forma conjunta com o lançamento de ofício para cobrança da obrigação principal. Neste último cenário (que é o caso dos autos), deveria ser efetuada a comparação nos termos delineados pela Súmula CARF nº 119, ou seja: somar a antiga multa de mora do art. 35 (redação anterior) com a multa do art. 32, §5º, e comparar tal somatório com a nova multa do art. 35-A (de 75%).

Ocorre que, recentemente, a referida Súmula CARF nº 119 foi cancelada em razão de manifestação da PGFN sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer dada a jurisprudência pacífica do STJ, no sentido de aplicar a multa do art. 35-A somente aos fatos geradores após a vigência da MP 449/2008. Sendo assim, para fatos geradores anteriores à referida MP 449/2008, a multa de mora do antigo art. 35 deveria ser limitada a 20%, em respeito à nova redação do mencionado dispositivo, trazida pela MP 449/2008.

Extrai-se do Parecer da PGFN e da jurisprudência do STJ uma certeza: de que a multa de ofício de 75% do art. 35-A não pode ser aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449/2008. O mesmo posicionamento é claro ao esclarecer, como exposto, como deve ser a comparação da multa de mora do art. 35 (antes e depois da MP 449/2008).

Sobre a matéria, utilizo como razões de decidir o seguinte trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo no acórdão nº 2201-008.973, de 09 de agosto de 2021, por serem bastante esclarecedoras as suas ponderações:

No mais, é possível constatar que o cerne da questão se restringe à possibilidade de aplicação cumulativa da multa de ofício com a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Além disso, deve-se avaliar se a penalidade nova prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91¹, tem a mesma natureza da penalidade exigida nos autos, com vistas à sua aplicação retroativa por se apresentar mais benéfica ao contribuinte.

De início cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei nº 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV - <u>informar mensalmente</u> ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, <u>dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária</u> e outras informações de interesse do INSS. (...) § 4º <u>A não apresentação</u> do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, <u>sujeitará o infrator à</u>	<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...) IV – <u>declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil</u> e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; Art. 32-A. <u>O contribuinte que deixar de apresentar</u> a declaração de que trata o inciso IV

¹ Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

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

<u>pena administrativa correspondente a multa variável</u> equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: § 5º <u>A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.</u> <u>(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</u>	do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado <u>ou que a apresentar com incorreções</u> ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á às seguintes multas:</u> I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo. <u>(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</u>
<u>Lei 8.212/91:</u> Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá <u>multa de mora</u>, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...) II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento: a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;; b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;; 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; 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;; III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa: a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;; b) setenta por cento, se houve parcelamento; 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; 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. <u>(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</u>	<u>Lei 8.212/91:</u> 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 <u>multa de mora</u> e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...) Art. 35-A. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u> relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, <u>aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.</u> <u>Lei 9.430:</u> Art. 44. <u>Nos casos de lançamento de ofício</u>, serão aplicadas as seguintes multas: I - de <u>75%</u> (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição <u>nos casos de falta de pagamento</u> ou recolhimento, de <u>falta de declaração e nos de declaração inexata;</u> (...) Art. 61. <u>Os débitos para com a União</u>, 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, <u>serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.</u> § 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 <u>O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.</u> § 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.
--	---

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, 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 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

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, nos termos da legislação que rege a matéria, a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Relator. Contudo, 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 vinculante, a observação de tal manifestação 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 PFGN.

Diante deste cenário, 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 contrarrazões 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, 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), é 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.

Deste modo, entendo que deve prevalecer a tese encampada no acórdão recorrido, de que a multa de mora objeto deste processo deve ser comparada com a penalidade prevista na

nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/91 para verificar qual delas é a mais benéfica ao contribuinte, a fim de aplicar a retroatividade benigna do art. 106, II, “c”, do CTN:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Consequentemente, em relação à multa de mora aplicada neste processo de obrigação principal, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, ela deverá ser comparada com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 trazido pela Lei 11.941/09, para fins de aplicação da norma mais benéfica ao contribuinte.

Portanto, entendo que não assiste razão à Fazenda Nacional em seu pleito, já que a multa de ofício de 75% do art. 35-A não pode ser aplicada aos fatos geradores anteriores à MP 449/2008.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por:

- (i) NÃO CONHECER do recurso especial do contribuinte; e
- (ii) CONHECER do recurso especial da Fazenda Nacional, para NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim