

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS****CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

Processo nº 11557.001708/2008-73
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.115 – 2ª Turma
Sessão de 14 de dezembro de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRODUTOR RURAL. SUBROGAÇÃO. DECADÊNCIA. RETROATIVIDADE BENIGNA. FATO GERADOR ANTERIOR A MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI 11.941/2009
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LASA LINHARES AGROINDUSTRIAL S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2000 a 31/12/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS PELO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA - SUBROGAÇÃO DO ADQUIRENTE PESSOA JURÍDICA

Inconstitucionalidade da Lei nº 10.256/2001 não reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal. Aplicação do art. 62 do Regimento Interno e Súmula 02 do CARF.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

Havendo lançamento apenas da obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Recurso Especial da Fazenda Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencida a conselheira Patrícia da Silva, que lhe deu provimento parcial.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Contra o Contribuinte lavrou-se Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD de contribuições devidas à Seguridade Social correspondentes à parte da empresa, para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas aos terceiros (INCRA).

Segundo esclarecido no relatório fiscal de fls. 81 e seguintes:

5.1 A base de cálculo da contribuição do empregador rural pessoa física é a comercialização da receita bruta proveniente da sua produção (Lei nº 8.212, de 24.07.91, art. 25, (com as alterações posteriores da Lei nº 10.256, de 09.07.2001), I (com as alterações da Lei nº 9.528, de 10.12.97) e parágrafos 3. e 4. (com as alterações da Lei nº 8.540, de 22.12.92, e posteriores da Lei nº 10.256, de 09.07.2001); Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99, art. 9 V Te V, "a", art. 200 I, parágrafos I.(revogado, posteriormente pelo Decreto 4.032, de 26.1.01), 4 5., 7. e art. 216, III e IV e parágrafo 5., com as alterações dadas pelo Decreto nº 3.265, de 29.11.99.

5.1.1 - Conforme constatado nas GFIPs - Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, nas competências 08/00 a 09/01 a empresa informou valores relativos à comercialização da produção rural adquirida de pessoas físicas (FPAS 744) sem ter efetuado o respectivo recolhimento, na sua totalidade, do SAT e parte patronal.

5.2 - O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS poderá arrecadar e fiscalizar, mediante remuneração de 3,5% do montante arrecadado, contribuição por lei devida a terceiros,

desde que provenha de empresa, segurado, aposentado ou pensionista a ele vinculado, aplicando-se a essa contribuição, no que couber, o disposto na Lei (Lei nº 8.212/91, art. 94 "com a redação dada pela MP nº 1523-4, de 05/02/97, e reedições posteriores até à MP nº 1596-14, de 10/11/97, convertidas na Lei nº 9.528, de 10/12/97").

5.2.1 - Conforme recolhimentos efetuados pela empresa, constatamos que a mesma não recolheu a contribuição referente a terceiros (INCRA) incidentes sobre a folha de pagamento do período 08/00 a 13/04. A empresa tem convênio com o Salário-Educacão, cuja contribuição foi recolhida.

A NFLD no que tange a responsabilização pelo pagamento da contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural foi lavrada com base no art. 30, III da Lei nº 8.212/91 conforme consta da FLD - Fundamentos Legais do Débito de fls. 74.

O Contribuinte foi intimado e apresentou impugnação (fls. 118 e seguintes) com os seguintes argumentos: nulidade de forma da NFLD por ausência de capitulação legal, nulidade da NFLD haja vista a incompetência do INSS para fiscalizar tributo incidente sobre receita bruta, mormente para fatos geradores anteriores a novembro de 2001, discute ainda a legalidade do INCRA e a multa aplicada.

A então Delegacia da Receita Previdenciária julgou o lançamento procedente.

Contra a decisão foi interposto Recurso de fls. 249/260 reiterando todos os pontos levantados na impugnação.

Por meio do acórdão nº 2403-001.907 a 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária da 2ª Seção de Julgamento deste Conselho decidiu por maioria de votos, por dar provimento parcial do recurso para excluir da autuação os valores referentes à produção rural e determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2000 a 31/12/2004

NULIDADE. NFLD. FORMA. INOCORRÊNCIA.

Uma vez presentes os requisitos do art. 10 do Decreto n. 70.235/72, não há que se falar em inépcia do Auto de Infração, principalmente quando individualizado os fatos geradores através de Relatório Fiscal, bem como da capitulação legal constante de seus anexos, Fundamentos Legais de Débito FLD e Discriminativo Analítico de Débito DAD.

*PRODUÇÃO RURAL. INCONSTITUCIONALIDADE.
REPERCUSSÃO GERAL.*

No RE 596.177, submetido ao regime do Art. 542B, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, foi julgada a inconstitucionalidade da contribuição de 2% sobre a produção rural, por ofender ao art. 150, II, da CF, em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador e por necessidade de Lei Complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social.

CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. LEGITIMIDADE. ARRECADAÇÃO. COMPETÊNCIA. LEI 8.022/90. DECRETO-LEI 1.110/70. SENAR. LEI. 8.315/91. ART. 543C.

No julgamento do REsp 977.058/RS, relatoria do Ministro Luiz Fux, restou decidido que o INCRA nunca teve a seu cargo a atribuição de serviço previdenciário, razão por que a contribuição a ele destinada não foi extinta pelas Leis nºs 7.789/89 e 8.212/91 ambas de natureza previdenciária, permanecendo íntegra até os dias atuais como contribuição de intervenção no domínio econômico.

A competência para arrecadação, fiscalização e cobrança das contribuições passou apenas a ser da Secretaria da Receita Federal, após a vigência da Lei 11.457 de 16 de março de 2007, cumulada com a Lei 11.501 de 11 de julho de 2007, com revogação expressa do art. 94 da Lei 8.212/91.

A Lei 8.022.90 apenas transferiu para a SRF a administração das receitas decorrentes do cadastramento de imóveis rurais.

MULTA. RECÁLCULO. ART. 35-A DA LEI 8.212/91.

Tendo em vista que o artigo 106 do CTN expressa o princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, no momento do pagamento.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial questionando duas matérias:

1) Inconstitucionalidade do art. 25 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 10.256/2001: Apenas a Lei nº 8.540/92 foi objeto da decisão proferida no RE nº 363.852/MG, fundamento da decisão ora recorrida, tendo decidido o Supremo Tribunal Federal pela sua inconstitucionalidade. Ocorre que a Suprema Corte não se pronunciou sobre a atual redação do art. 25 da Lei nº 8.212/91 a qual, hodiernamente, dá suporte para a cobrança da contribuição.

2) Multa: o critério adotado na aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Requer seja dado total provimento ao recurso para reformar o acórdão recorrido reconhecendo a constitucionalidade da cobrança da contribuição sobre a produção

rural incidente sobre os fatos geradores ocorridos após a vigência da lei nº 10.256/2001 e também para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91 (na atual redação conferida pela Lei nº 11.941/2009), em detrimento do art. 35A, também da Lei nº 8.212/91, devendo-se verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

O Contribuinte apresentou contrarrazões pugnando pelo não conhecimento do recurso no que tange a discussão da constitucionalidade do art. 25 da Lei nº 8.212/91 e subsidiariamente, no mérito, que o acórdão seja mantido por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do conhecimento:

Sustenta o Contribuinte em suas contrarrazões o não conhecimento do recurso no que tange a contribuição previdenciária lançada com base no art. 25 da Lei nº 8212/91. A questão foi posta nos seguintes termos:

12. No caso em tela, a Recorrente não demonstrou em seu recurso especial a correta identificação do ponto controverso, pois, enquanto o v. acórdão excluiu da autuação os valores referentes à produção rural, em razão de ter sido reconhecida a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/1992 pelo Supremo Tribunal Federal em sede de julgamento nos moldes do art. 543-B do CPC, a Recorrente apresentou como divergência o entendimento de que o art. 25 da Lei 10.256/2001 seria constitucional, e, portanto, a contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física seria devida. Nesse particular, ao deixar de atacar o v. acórdão recorrido, o recurso especial, além de não atender os requisitos para a sua admissibilidade, está viciado por inépcia.

13. Sendo assim, evidente que a Recorrente identificou erroneamente o ponto controverso, deixando de demonstrar a divergência existente entre o v. acórdão e as decisões paradigmáticas, uma vez que a Recorrida apenas discorre acerca da constitucionalidade do art. 25 da Lei 10.256/2001, o qual, em momento algum, foi interpretado, nem sequer citado pelo v. acórdão recorrido.

Em que pese a argumentação apresentada entendo que o despacho de admissibilidade não merece reparos. Conforme muito bem delimitado a matéria em questão se resume em analisar a extensão da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 363.852/MG - o qual declarou em sede de repercussão geral a inconstitucionalidade da Lei nº 8.540/92 - sobre a aplicação do art. 25 da Lei nº 8.212/91 com redação dada pela Lei nº 10.256/01, dispositivo esse que fundamentou o lançamento.

Para o acórdão recorrido a decisão do Supremo Tribunal Federal gerou como consequência a inconstitucionalidade do citado art. 25, opinião não compartilhada pelos julgadores dos acórdãos paradigmas. Para esses a inconstitucionalidade deixou de existir com a

edição da Lei nº 10.256/01, tendo a Recurso Extraordinário se limitado a analisar o conteúdo da Lei nº 8.540/92 o que não traz impactos para lançamentos que versarem sobre fatos geradores posteriores a alteração legislativa.

Diante do exposto, conheço do recurso em sua integralidade.

Da inconstitucionalidade do art. 25 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 10.256/2001:

Citando decisão paradigma, afirma a Recorrente não ter o acórdão aplicado corretamente o direito, pois o lançamento ora discutido se baseia no art. 25 da Lei nº 8.212/91 com a redação dada pela Lei nº 10.526/2001, e sobre essa redação não houve ainda manifestação do STF acerca da sua constitucionalidade. Afirma que o Recurso Extraordinário nº 363.852/MG teve como objeto a discussão da constitucionalidade do citado art. 25, na redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.540/1992.

Com razão a Fazenda Nacional. Referida decisão da Corte Superior é clara neste sentido, tendo a matéria sido melhor explicitada quando do julgamento dos Embargos de Declaração no RE 596.177/RS, vejamos:

RE 363.852/MG

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PRESSUPOSTO ESPECÍFICO - VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO - ANÁLISE - CONCLUSÃO. Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina - José Carlos Barbosa Moreira -, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS - PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS - SUB-ROGAÇÃO - LEI Nº 8.212/91 - ARTIGO 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 sub-rogada 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 nº 9.528/97. Aplicação de leis no tempo - considerações.

RE 596.177 ED/RS

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. III – Inexiste obscuridade, contradição ou omissão em decisão que indica expressamente os dispositivos considerados inconstitucionais. IV – Embargos parcialmente acolhidos, sem alteração do resultado.

A consequência dos julgados acima é o afastamento da contribuição previdenciária relativa aos fatos geradores ocorridos até a promulgação da nova lei que veio suprir os vício apontados pelo Tribunal, ou seja, somente haverá incidência do tributo para os fatos geradores ocorridos a **partir de 11.07.2001** - dada de início de vigência de Lei 10.256/01.

Assim, a partir desta data a regra matriz do tributo e a previsão da responsabilidade pelo seu pagamento, passaram a ter a seguinte redação:

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:

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.

(...)

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

(...)

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento;

Destaco que a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária devida pelo empregador rural pessoa física e incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001, ainda é matéria controvertida.

Parte considerável da doutrina defende que as alterações promovidas na Lei nº 8.212/91, pela polêmica Lei nº 10.256/2001, não teriam sido suficientes para afastar a inconstitucionalidade da referida contribuição previdenciária.

O Jurista Humberto Ávila quando instado a se manifestar sobre o tema (Revista Dialética nº 185, p. 128) enumerou os diversos problemas da contribuição.

Inicialmente, destacou que a Lei nº 10.526/2001 ao dar nova redação ao caput do art. 25, sem fazer qualquer consideração sobre os seus incisos, violou o art. 150, I da Constituição Federal, pois deixou de trazer todos elementos da obrigação tributária. Esclarece que se não trouxe, não os pode ter por apropriação. *Isso porque não pode destacar os incisos do art. 25, cuja redação foi dada pela lei anterior - repita-se, declarados inconstitucionais -, para depois incorporá-los ao seu próprio texto. Essa apropriação de fragmentos normativos não pode ser feita por duas razões: a uma, porque há uma relação necessária entre o caput e os seus incisos; a duas, porque, para tanto, seria necessário convalidar os dispositivos declarados inconstitucionais, e isso não é possível.*

Argúi também violação ao princípio da igualdade previsto no art. 150, II da CF, na exata forma em que já declarado pelo STF quando do julgamento do RE 363.852/MG. Isso porque, ao substituir a contribuição do empregador rural pessoa física sobre folha de salários por uma contribuição incidente sobre o resultado da comercialização da sua produção *criou-se uma discriminação irrazoável e proibida constitucionalmente entre o empregador rural e o empregador urbano. De fato, enquanto o empregador urbano é obrigado a recolher a contribuição social sobre a folha de salários, conforme art. 22, inciso I e II, da Lei n. 8.212/91, o empregador rural pessoa física é obrigado a pagar uma contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Como o empregador pessoa física tem uma folha de salários, em regra, pequena, ao ter que recolher a contribuição sobre o resultado da comercialização, o empregador rural tem substancial acréscimo da carga tributária. E tudo isso apenas e tão somente por ser um empregador rural.*

Defende haver também vício de inconstitucionalidade na base de cálculo eleita, pois esta estaria reservada ao segurado especial. Para o citado professor *a contribuição do empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção é inconstitucional porque a Constituição reserva o resultado da comercialização da produção como base de cálculo da contribuição do segurado especial (aquele que exerce suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes), conforme dispõe o art. 195, parágrafo 8º. Essa base de cálculo diferenciada justifica-se pela impossibilidade de cobrança das contribuições sociais sobre outras bases: não se pode exigir dele a contribuição sobre a folha de salários porque não tem empregados; e não se lhe pode cobrar a contribuição sobre o faturamento e sobre o lucro porque ele tecnicamente não possui nem faturamento nem lucro. Daí ter a Constituição, coerente com o dever constitucional de instituir tratamento equânime entre os contribuintes, previsto regra especial para o segurado especial.*

E ainda afirma:

8) A instituição sobre a receita bruta (quer seu fundamento recaia no art. 195, parágrafo 8º, quer no art. 195, I, b) sendo que o empregador rural já é obrigado a recolher a Cofins sobre o faturamento, contraria a regra da unicidade das contribuições, assim como reconhecido pelo STF no julgamento do RE n. 363.852, e tal violação permanece, mesmo em face da Emenda Constitucional n. 20/98.

9) *Da mesma forma, permanece a necessidade de Lei Complementar para instituir contribuição sobre base de cálculo autorizativa pela Constituição a sujeito diverso do empregador rural (art. 195, parágrafo 8º), bem como para instituir outra contribuição com fundamento no art. 195, I, 'b', além da Cofins, não sendo essa a natureza da lei n. 10.256/01.*

Embora compartilhe dos ensinamentos do Professor Humberto Ávila, como Conselheira não posso deixar de aplicar norma válida e vigente do nosso ordenamento nos termos em que fixado pelo art. 62 do Regimento Interno deste Conselho Administrativo e pela Súmula nº 2 - *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. **Saliento desde já que tal entendimento não é compartilhado pela maioria dos membros dessa Câmara Superior, para o ilustres Conselheiros referida lei validou em sua totalidade o caput e os incisos dos artigos 25 e 30 da Lei nº 8.212/***

Destaco que o Supremo Tribunal Federal, em sede Repercussão Geral, definirá a matéria quando do julgamento do RE nº 718.874/RS.

Importante destacar e como bem apontado na peça recursal que o lançamento ora discutido foi feito em sua integralidade com base no art. 25 da Lei 8.212/91 com a redação dada pela Lei nº 10.526/2001, fundamentada pela Emenda Constitucional nº 20/1998 e a responsabilidade de recolhimento da referida contribuição está baseada no inciso III do art. 30 da mesma Lei nº 8.212/91, conforme se verifica do auto de infração lavrado.

Ocorre que parte dos fatos geradores lançados são anteriores ao início de vigência da Lei nº 10.256/01, por tal razão deve o lançamento ser revisto, mantendo-se a cobrança das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização de produção rural apenas para fatos geradores ocorrido após 10 de julho de 2001.

Da multa:

No que tange a multa cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

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. (grifos acrescentados)

Apesar de não ter sido o entendimento inicial desta relatora, após exaustivos debates sobre o tema, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

Assim, é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Para ilustrar o entendimento cito, os fundamentos do voto proferido pela Ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, no acórdão nº 9202-003.909, os quais adoto como razões de decidir:

No presente caso, os fatos geradores ocorreram à luz de legislação posteriormente alterada, de sorte que a aferição acerca de eventual retroatividade benigna deve ser levada a

cabo mediante comparação da redação da Lei nº 8.212, de 1991, à época dos fatos geradores, com a sua nova redação, conferida pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009:

Redação da Lei nº 8.212, de 1991, à época dos fatos geradores

“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) 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) 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) 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).

§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento.” (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009:

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

(...)

Art. 35A. 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.”

Esclareça-se que, independentemente da denominação que se dê à penalidade, há que se perquirir acerca do seu caráter material, e nesse sentido não há dúvida de que, mesmo na antiga redação do art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991, estavam ali descritas multas de mora e multas de ofício. As primeiras, cobradas com o tributo recolhido após o vencimento, porém espontaneamente. As últimas, cobradas quando do pagamento por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais, nos lançamentos de ofício.

Além disso, tanto os demais tributos como as contribuições previdenciárias têm seu regramento básico estabelecido pelo Código Tributário Nacional, que não só determina que a exigência tributária tem de ser formalizada por meio de lançamento, como também especifica as respectivas modalidades: lançamento por homologação, lançamento por declaração e lançamento de ofício. Cada uma dessas modalidades está ligada ao grau de colaboração verificado por parte do sujeito passivo.

No caso dos tributos e contribuições federais, foi adotado de forma genérica o lançamento por homologação, que atribui ao sujeito passivo o dever de calcular o valor devido e efetuar o seu recolhimento, independentemente de prévia ação por parte da Autoridade Administrativa. Por outro lado, se o sujeito passivo deixa de cumprir com essas obrigações, o Fisco pode exigir o tributo por meio de lançamento de ofício. Nesta sistemática, qualquer que seja o tributo ou contribuição, e independentemente da denominação atribuída ao lançamento, claramente são visualizadas duas formas de recolhimento fora do prazo estabelecido: aquele efetuado espontaneamente, passível de aplicação de multa de mora; e aquele efetuado por força de ação fiscal, aplicável aí a multa de ofício, mais onerosa.

Assim, embora a antiga redação do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora” para as contribuições previdenciárias, não há dúvida de que os incisos componentes do dispositivo legal já continham a descrição das duas condutas tipificadas nos dispositivos legais que regulavam os demais tributos federais: pagamento espontâneo e pagamento efetuado por força de ação fiscal, conforme os ditames do CTN.

Nesse sentido, para aplicação da retroatividade benigna com base no art. 106 do CTN, quando da execução do julgado deverá a autoridade preparadora comparar a multa do art. 35, II da Lei nº 8.212/91 (com a redação dada pela Lei nº 9.876/99) e a 'nova' multa prevista no art. 35A a qual nos remete ao art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Diante de todo o exposto dou provimento ao Recurso da Fazenda para i) reconhecer a cobrança da contribuição sobre a produção rural incidente sobre os fatos geradores ocorridos após a vigência da Lei nº 10.256/2001 e também para ii) determinar a aplicação, se for mais benéfico ao contribuinte, da multa prevista no art. 35A da Lei nº 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri