



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13016.000368/2007-25
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.348 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de agosto de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FRINAL S/A FRIG E INTEGRAÇÃO AVÍCOLA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/03/2007

RECURSO ESPECIAL. FALTA DE INTERESSE RECURSAL.

Em havendo falta de interesse recursal, é descabido o conhecimento do recurso especial.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à retroatividade benigna, e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão 2301003.640, de recurso voluntário, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 3ª Câmara

da 2ª Seção, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: (i) data limite para assinatura da PLR; (ii) retroatividade da multa mais benéfica ao contribuinte - se aplicável o art. 35 da Lei 8212/91, com redação da Lei 11941/09, ou o art. 35-A, com essa nova redação. Segue a ementa da decisão, nos pontos que interessam:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DATA DE ASSINATURA E ARQUIVAMENTO DO ACORDO NO SINDICATO DA CATEGORIA.

Diante da ausência de expressa determinação legal e da necessidade de o intérprete garantir o atingimento das finalidades da norma imunizadora e de sua respectiva regulação, a razoabilidade impõe que os instrumentos de acordo (entre as partes ou coletivo) que versem sobre pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados a empregados devem estar assinados e arquivados na entidade sindical até o último dia do semestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Caso a empresa comprove que as negociações estavam em curso e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos, o prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo passa para o último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados.

[...]

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE PARTICIPAÇÃO DA REPRESENTAÇÃO SINDICAL.

COMPETÊNCIA TERRITORIAL DA ENTIDADE.

O Acordo Coletivo ou comissão escolhida pelas partes que negocia o pagamento de PLR deve ser realizado com a participação da entidade sindical legalmente autorizada a representar aquele conjunto de trabalhadores. Isso resulta na necessidade de obediência das competências territoriais de cada entidade, em conformidade com os arts. 516 e 517 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

[...]

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, na questão do auxílio educação a dependentes, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Adriano Gonzáles Silvério e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, no que tange ao PLR, na questão das datas de assinaturas do acordo, nos anos de 2004 e 2006, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; b) em dar provimento ao recurso, no que tange ao PLR, na questão da data de assinatura do acordo, no ano de 2005, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em negar provimento ao recurso nesta questão; c) em dar provimento parcial ao recurso, no que tange ao PLR, na questão da periodicidade de pagamentos, a fim de excluir do lançamento somente os dois primeiros pagamentos, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; d) em dar provimento ao recurso, na questão das verbas oriundas da Justiça Trabalhista (RV1, RV2, RV3 e RHH), nos

termos do voto do Redator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; e) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; I) Por unanimidade de votos: a) em conhecer em parte do recurso, pois a questão da decadência está sendo questionada no Poder Judiciário, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao recurso, na questão da PLR, devido a ausência de participação do sindicato, nos termos do voto do Relator; b) em dar provimento ao recurso, no que tange ao PLR, devido a existência de regras claras e objetivas, nos termos do voto do Relator; c) em dar provimento ao recurso, na questão do abono extraordinário, devido a ato declaratório da PGFN, nos termos do voto do Relator. Redator: Damião Cordeiro de Moraes.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- **primeira matéria:** conforme paradigma 240100276, as regras da PLR devem ser decididas antes do início do exercício;
- em sendo assim, deve ser provido o recurso e reformado o acórdão no ponto que determinou a não inclusão dos valores pagos a título de PLR no ano de 2005;
- **segunda matéria:** conforme paradigmas 230100283 e 240100120, para efeito da apuração da multa mais benéfica ao contribuinte, em hipóteses como a dos presentes autos, em que se trata de lançamento por descumprimento de obrigação principal, deve-se comparar a multa prevista na sistemática antiga (art. 35, II, da norma revogada) com a multa indicada no novo art. 35-A da Lei 8.212/91, introduzido pela MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009 e que remete ao art. 44, I, da Lei 9.430/96 (75%). A multa de mora prevista no novo art. 35 da Lei 8.212/91 não deve ser levada em consideração porque trata do pagamento em atraso que crédito que ainda não foi objeto de autuação.

O sujeito passivo foi intimado do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial e do seu exame de admissibilidade, e apresentou contrarrazões, nas quais pediu a manutenção da decisão recorrida no que diz respeito à PLR (ano de 2005) e à aplicação da multa mais benéfica.

Foi negado seguimento ao recurso especial do contribuinte, tanto em sede de exame originário de admissibilidade (efls. 1232/1238), quanto em sede de complemento de reexame (efls. 1335/1341) determinado por força de despacho em agravo. O sujeito passivo pretendia rediscutir a seguinte matéria: necessidade de participação do representante sindical na convenção que define a PLR.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, *caput*, do Regimento Interno do CARF), a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), mas, no tocante à Participação nos Lucros e Resultados (PLR), entendo que o recurso não deve ser conhecido por falta de interesse recursal. Desta forma, o apelo deve ser conhecido apenas no tocante à retroatividade da multa mais benéfica. Explico:

Sobre a PLR, o recurso visa a rediscutir o plano de 2005, no ponto atinente à data de sua assinatura. Segundo alega a Fazenda Nacional, as regras devem ser firmadas antes do início do exercício a que se referem. Por tal razão, e neste particular, o pedido recursal foi formulado nos seguintes termos:

(b) seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a não inclusão dos valores pagos a título de PLR, no ano de 2005, no cálculo das contribuições previdenciárias [...].

De acordo com o registro da decisão, cujo trecho destaco abaixo, a questão da anterioridade dos acordos seria aplicável aos planos de 2004, 2005 e 2006 e teria sido decidida de forma favorável ao contribuinte, sendo 2004 e 2006 nos termos do voto do relator e 2005 nos termos do voto do redator designado. Veja-se:

Acordam os membros do colegiado, [...]; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, no que tange ao PLR, na questão das datas de assinaturas do acordo, nos anos de 2004 e 2006, nos termos do voto do Relator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; b) em dar provimento ao recurso, no que tange ao PLR, na questão da data de assinatura do acordo, no ano de 2005, nos termos do voto do Redator. [...]

No que tange ao plano de 2005 (único questionado em sede de recurso especial), o ilustre redator designado suplantou o óbice relativo à data de assinatura, concluindo o seu voto com os seguintes dizeres, o qual, a propósito, também é aplicável à exclusão do lançamento de verbas oriundas da Justiça do Trabalho:

6. Por todo o exposto, meu voto é por dar provimento ao recurso voluntário nesta parte.

Ocorre que a Turma *a quo*, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário na questão da PLR no que concerne à ausência da participação do sindicato (vide transcrição abaixo), nos termos do voto do relator. A ausência de participação do sindicato foi vício que teria maculado os planos de 2004, 2005 e 2006, conforme se vê no relatório fiscal e no relatório da decisão recorrida.

Por unanimidade de votos: a) em conhecer em parte do recurso, pois a questão da decadência está sendo questionada no Poder Judiciário, nos termos do voto do Relator; b) em negar provimento ao recurso, na questão da PLR, devido a ausência de participação do sindicato, nos termos do voto do Relator;

Quer dizer, ainda que fosse transposta a questão da anterioridade dos planos, ainda subsistiria o vício relativo à inexistência de participação do sindicato, nos termos da decisão e do voto do relator, vencedor neste aspecto. Isso certamente explica por que o relator, em relação aos anos de 2004 e 2006, superou o problema atinente à data de assinatura dos acordos, mas não proveu o recurso do sujeito passivo. Veja-se, nesse sentido, a conclusão do seu voto:

Por todo o exposto, voto no sentido CONHECER EM PARTE o Recurso Voluntário, e, na parte conhecida, DAR PROVIMENTO PARCIAL de modo a: (a) excluir do lançamento os levantamentos AB1 e AB2, por terem características de abono único previsto em Acordo Coletivo; (b) limitar os valores a serem considerados nos levantamentos RV1, RV2 e RV3 àqueles que correspondem ao acordo judicial de fls. 184/188; (b) limitar a multa de mora a 20%.

Quanto ao ano de 2005, embora tenha sido igualmente suplantada a problemática da anterioridade e tenha se dado provimento “*nesta parte*”, sem especificar, aliás, o que realmente estaria se provendo, veja-se que subsistiu o vício da inexistência de participação do representante da entidade sindical. E quanto a tal ponto, de igual importância para a validade da

PLR, o recurso voluntário do sujeito passivo foi desprovido e foi inadmitido o seu recurso especial, com trânsito em julgado material e formal desfavorável à sua tese.

Ou seja, a Fazenda Nacional não tem interesse recursal subsistente, visto que, na atual fase em que o processo se encontra, é cabível o lançamento sobre a PLR de 2005, de modo que seu recurso não deve ser conhecido por falta de interesse recursal.

2 Retroatividade benigna

Neste ponto, discute-se nos autos se, para fins de retroatividade benigna, é aplicável o art. 35 da Lei 8212/91, com redação da Lei 11941/09, ou se a comparação deve dar-se entre o art. 35, em sua redação originária, com a atual redação do art. 35-A da Lei 8212/91.

É importante dizer que a recorrente menciona o descumprimento de obrigações principais e acessórias, inclusive a falta de declaração de fatos geradores em GFIP (vide efl. 1078), e defende a aplicação do disposto na IN RFB 971/09.

Pois bem. A pretensão da Fazenda Nacional tinha amparo na Súmula CARF 119, a qual, todavia, foi revogada em 06/08/2021. O enunciado sumular tinha a seguinte redação:

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.

Diante da revogação do aludido enunciado, o qual era de observância obrigatória por parte dos Conselheiros do CARF, penso que o tema em discussão deve ser decidido nos limites da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e do item 1.26, “b”, da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Após a consolidação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei 8212/91, com a redação dada pela Lei 11941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incluiu essa matéria na lista e elaborou a nota retro referida, cujos principais trechos destaco pela pertinência com a presente lide:

A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

[...]

Sucede que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna 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%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, *in verbis*:

[...]

Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106, II, "c") conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade.

Contudo, o STJ vem entendendo que, 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).

Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

[...]

Tendo em vista a pacificação da jurisprudência no âmbito do STJ e a consequente inviabilidade de reversão do entendimento desfavorável à União, o tema ora apreciado enquadra-se na previsão do art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

[...]

1.26. Multas

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

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

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

Recentemente, a Procuradoria editou o PARECER SEI Nº 11315/2020/ME, no qual reitera a aplicabilidade da NOTA SEI, mesmo diante das considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Quanto a este ponto, veja-se o item 10 do Parecer:

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

É importante ressaltar que as decisões do Superior Tribunal de Justiça a respeito dessa matéria têm inclusive força normativa, vez que atendem aos critérios heurísticos de

vinculatividade e pretensão de permanência; finalidade orientadora; inserção em uma cadeia de entendimento uniforme e capacidade de generalização¹. Segundo o Professor Humberto Ávila:

A força normativa *material* decorre do conteúdo ou do órgão prolator da decisão. Sua força não advém da possibilidade de executoriedade que lhe é inerente, mas da sua pretensão de definitividade e de permanência. Assim, há decisões sem força vinculante formal, mas que indicam a pretensão de permanência ou a pouca verossimilhança de futura modificação. Decisões do Supremo Tribunal Federal, proferidas pelo seu Órgão Plenário, do Superior Tribunal de Justiça, prolatadas pelo seu Órgão Especial ou pela Seção Competente sobre a matéria, ou objeto de súmula manifestam elevado grau de pretensão terminativa, na medida em que permitem a ilação de que dificilmente serão modificadas, bem como uma *presunção formal de correção*, em virtude da composição do órgão prolator, que cria uma espécie de “base qualificada de confiança”².

Isto é, embora inexista decisão do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, o que implicaria força normativa formal nos termos do Regimento Interno deste Conselho (art. 62, § 1º, II, "b"), a jurisprudência reiterada e orientadora da 1ª Seção daquele Tribunal tem força normativa material, tanto que culminou com a edição da Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME (vide art. 62, § 1º, II, "c", do Regimento), impondo-se a sua observância até como forma de preservar o sobreprincípio da segurança jurídica e o consequente princípio da proteção da confiança.

Deste modo, voto por negar provimento ao nobre apelo da Fazenda Nacional.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional, para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

¹ ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 5. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo : Malheiros, 2019, p. 513.

² Obra citada, p. 514.

Fl. 8 do Acórdão n.º 9202-010.348 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 13016.000368/2007-25