



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 13629.720307/2011-56  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-010.707 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de dezembro de 2022  
**Recorrente** SUPERMERCADO DEGRAU LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

PROVA. PRESSUPOSTO DE FATO E DE DIREITO.

Não tendo a recorrente apresentado prova capaz de infirmar o lançamento, não prosperam suas alegações.

INTIMAÇÃO. SÚMULA CARF N° 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

PRÊMIO DE ASSIDUIDADE. SALÁRIO CONDICIONADO.

No prêmio de assiduidade ajustado, ainda que ajustado por força de norma trabalhista coletiva, o caráter de salário condicionado é nítido, por haver pactuação de uma maior remuneração (contraprestação ajustada) por um melhor cumprimento do trabalho contratado (prestação de trabalho esperada), vinculando-se o nascimento da verba diretamente ao modo pelo qual deve ser executada a atividade laboral a ser empreendida pelo empregado. O fato de o prêmio ser devido apenas se o trabalhador for assíduo não caracteriza a eventualidade da verba, mas a natureza de salário condicionado.

AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL DE PRODUTOR PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO.

A empresa adquirente de produção rural de pessoa física é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias e para o SENAR devidas pelo produtor rural ou intermediário pessoa física, sendo irrelevante que a adquirente, supermercado, venha a revender a produção rural.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI N° 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI n° 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa prevista no art. 35 da Lei 8212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício

relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991.

**PENALIDADES. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. MEDIDA PROVISÓRIA N.º 449, DE 2008, CONVERTIDA NA LEI N.º 11.941, DE 2009. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Diante da Medida Provisória n.º 449, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, cabe aplicar a retroatividade benigna a partir da comparação das multas conexas por infrações relativas à apresentação de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP (multas Código de Fundamento Legal - CFL 68, 69, 85 e 91) com a multa por apresentar GFIP com incorreções ou omissões prevista no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991 (multa CFL 78).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) em relação ao auto de infração n.º 37.294.281-4 (CFL 68), determinar o recálculo da multa, aplicando-se a retroatividade benigna, comparando-se com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/1991; e b) em relação aos autos de infração com lançamento de obrigação principal, aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009, aos débitos com fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Matheus Soares Leite, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 737/761) interposto em face de decisão (e-fls. 712/735) que, cancelando em parte o crédito lançado, julgou improcedente impugnação contra os seguintes Autos de Infração:

**Auto de Infração - AIOP n.º 37.294.276-8** (e-fls. 08/28), no valor total de R\$ 82.243,91 a envolver as rubricas “12 Empresa”, “13 Sat/rat” e “16 Rural” (levantamentos: AB - ABONO CCT RUBRICA 299, AB1 - ABONO CCT RUBRICA 299, AB2 - ABONO CCT RUBRICA 299, ES - EMPRESTIMO A SOCIOS, PR - PRODUTO RURAL PF, PR1 - PRODUTO RURAL PF e PR2 - PRODUTO RURAL PF) e competências 01/2008 a 12/2008;

**Auto de Infração - AIOP n.º 37.294.277-6** (e-fls. 29/48), no valor total de R\$ 3.035,28 a envolver a rubrica “15 Terceiros” (levantamentos: AB - ABONO CCT RUBRICA 299, AB1 - ABONO CCT RUBRICA 299, AB2 - ABONO CCT RUBRICA 299, PR - PRODUTO RURAL PF, PR1 - PRODUTO RURAL PF e PR2 - PRODUTO RURAL PF) e competências 01/2008 a 12/2008;

**Auto de Infração - AIOP n.º 37.294.278-4** (e-fls. 49/59), no valor total de R\$ 2.791,85 a envolver a rubrica “11 Segurados” (levantamentos: AB - ABONO CCT RUBRICA 299, AB1 - ABONO CCT RUBRICA 299 e AB2 - ABONO CCT) e competências 06/2007 a 12/2009.

**Auto de Infração - AIOA n.º 37.294.279-2** (e-fls. 60) no valor de R\$ 15.235,55 por deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos (**Código de Fundamento Legal - CFL 34**);

**Auto de Infração - AIOA n.º 37.294.280-6** (e-fls. 61) no valor de R\$ 15.235,55 por deixar a empresa de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei n. 8.212, de 24.07.91, ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira (**CFL 38**); e

**Auto de Infração - AIOA n.º 37.294.281-4** (e-fls. 62) no valor de R\$ 15.235,70 por ter a empresa apresentado a declaração a que se refere a Lei n. 8.212, de 1991, art. 32, inciso IV, acrescentado pela Lei n. 9.528, de 1997, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciária (**CFL 68**).

Todos os AIs foram cientificados em 16/06/2011 (e-fls. 8, 29, 49, 60, 61 e 62). O Relatório Fiscal consta das e-fls. 64/70.

Na impugnação (e-fls. 643/682), foram abordados os seguintes tópicos:

- (a) Tempestividade.
- (b) Preliminares. Abuso de Autoridade por não habilitação em Conselho Regional de Contabilidade e por inobservância de formalidades na lavratura do AI.
- (c) Abono CCT.
- (d) Empréstimos às sócias.
- (e) Comercialização de mercadorias adquiridas de produtor rural pessoa física.
- (f) Penalidades. Multa de 75%.
- (g) Selic.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 712/735):

## ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

## CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições, a seu cargo.

## CONTRIBUIÇÕES OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições para Outras Entidades e Fundos a seu cargo.

## PRÓ LABORE. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

Todas as importâncias pagas ou creditadas pela empresa, ao seu sócio, como retribuição do trabalho prestado são considerados pagamentos a título de *pro labore*, incidindo sobre essas importâncias a contribuição para previdência social.

## EMPRÉSTIMOS A SÓCIOS. NÃO COMPROVAÇÃO. PRÓ LABORE.

Configura-se como *pro labor*, o empréstimo formalizado como Tal mas que na realidade, em razão da inexistência de elementos capazes de comprovar essa natureza, mascaram a distribuição de valores a sócios que não se originam dos lucros da empresa.

## ALIMENTAÇÃO IN NATURA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre despesas com alimentação *in natura* em favor dos empregados tendo em vista o PARECER PGFN/CRJ/N2 2117 de 10/11/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda e o Ato Declaratório PGFN n.º 3 de 20/12/2011.Notas fiscais relativas a aquisição de alimentação *in natura* não podem ser consideradas, em razão do PARECER PGFN/CRJ/N.º 2117 de 10/11/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda e o Ato Declaratório PGFN n.º 3 de 20/12/2011, documentos relativos a contribuições previdenciárias.

## INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

É vedado ao fisco afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

## RETROATIVIDADE BENIGNA. MOMENTO DO CALCULO.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A comparação para determinação da multa mais benéfica apenas pode ser realizada por ocasião do pagamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido em Parte

**Acórdão**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros da 8ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar improcedente a impugnação e **manter em parte os créditos exigidos nos Autos de Infração - AI de que trata o presente processo, com a exclusão, apenas, do valor da autuação consubstanciada no AI DEBCAD n.º 37.294.280-6 (CFL 38).**

(...) **Voto** (...)

AI CFL 38

(...) considerando-se que a infração de que trata o presente processo é relativa à não apresentação de notas fiscais relativas à alimentação fornecida *in natura* aos empregados e tendo em vista que, conforme atos normativos citados, não devem ser exigidas

contribuições para previdência social incidentes sobre tais dispêndios, não há conduta infratora a ser punida por meio de auto de infração.

O Acórdão de Impugnação foi cientificado em 08/02/2013 (sexta-feira) (e-fls. 736 e 763) e o recurso voluntário (e-fls. 737/761) interposto em 12/03/2013 (e-fls. 762), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. É tempestivo o presente recurso, eis que intimada no dia 08.03.2013 (sexta-feira), iniciando-se a contagem do prazo legal no dia 04/03/2013 (segunda-feira), findando-se no dia 12/03/2013 (terça-feira), data do protocolo.
- (b) Abono CCT. A importância paga de abono CCT (rubrica 299), não foi igualitária para cada empregado, não tendo sido levado em conta o salário ou o salário de contribuição deste expressamente desvinculado, bem como o evidente caráter eventual por não se tratar de contraprestação pelo trabalho. Trata-se de verba indenizatória pelo mês integralmente trabalhado, já que o empregado recebe salário pelo trabalho desempenhado no mês. O Anexo II demonstra que o pagamento do abono-assiduidade foi feito uma única vez para alguns funcionários, o que demonstra pagamento eventual, esporádico e premial resultante de uma conduta pessoal do empregado, que em nada se relaciona com contraprestação pelo serviço, não se configurando em salário.
- (c) Empréstimos às sócias. Os empréstimos ocorreram e foram contabilizados. No Termo Aditivo Contratual, há previsão de juros em valores de mercado. Inexistem condições de favorecimento. A falta de registro público do contrato e aditivos é irrelevante (jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes). Os empréstimos constam da Declaração de Imposto de Renda dos maridos das sócias, pois nelas estão os bens e dívidas comuns.
- (d) Comercialização de mercadorias adquiridas de produtor rural pessoa física. A fiscalização desqualificou o ato mercantil de compra de mercadorias para revenda e quis tributa as contribuições, previdenciárias sobre o valor das ditas notas fiscais de compra. A operação mercantil deve ser registrado no livro diário, na conta contábil "Compras de Mercadorias para Revenda". Foi o que o contribuinte fez. Ademais a fundamentação jurídica e legal para cobrança de contribuição previdenciária sobre as, mercadorias adquiridas não se subsume com o fato concreto. Basta uma simples leitura do artigo 25, inciso da Lei nº 8.212/91 tida como fundamento legal para a cobrança. Por fim, fiscalização não comprovou que as notas fiscais relacionadas são de contribuintes pessoas físicas. Muito menos de contribuintes produtores rurais.
- (e) Penalidades. A recorrente deixou de lançar as contribuições acima porque não concorda que os mesmos são fatos geradores. Inexiste ilegalidade, logo os AIs nº 37.294.2814 e 37.294.279-2 não podem subsistir. Até por que a penalidade é aplicada em dobro sobre o mesmo evento. E, de acordo com o art. 106 do CTN, a penalidade deve ser a mais branda possível. Subsidiariamente, requer a redução da multa aplicada para o patamar mínimo previsto pelo art. 283, I, 'g' do Regulamento da Previdência Social, em

conformidade o art. 292, I, do RPS, uma vez que não foram verificadas situações agravantes conforme expressamente reconhecido no Relatório Fiscal da Infração – item II. Por, outro giro, a retificação da GFIP poderia ocorrer a qualquer momento para majorar o tributo devido (CTN, art. 147, §1º). Mas, como não pode retificá-las por discordar da autuação, o fato de o contribuinte não ter registrado em seus livros ou declarado em GFIP tais contribuições não enseja aplicação de multa, pois não agiu com dolo por considerar não haver fato gerador.

- (f) **Pedidos.** Requer a anulação dos Autos de Infração no 37.294.276-8, 37.294.278-4, 37.294.277-6, 37.294.279-2 e 37.294.281-4 e que as **intimações sejam enviadas para o advogado do recorrente, em seu endereço profissional.**

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 08/02/2013 (sexta-feira) (e-fls. 736 e 763), o recurso interposto em 12/03/2013 (e-fls. 762) é tempestivo (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 5º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Abono CCT. A recorrente sustenta que, apesar de o valor pago a cada empregado a título de Abono fixado em Convenção Coletiva de Trabalho (rubrica 299) ter variado, não houve contraprestação pelo trabalho, mas pagamento eventual expressamente desvinculado do salário por se tratar de verba indenizatória paga por mês integralmente trabalhado. No seu entender, haveria abono assiduidade pago uma única vez para alguns funcionários, conforme anexo do Relatório Fiscal, a revelar pagamento eventual, esporádico e premial resultante da conduta pessoal do empregado e não relacionado com o serviço prestado.

A fiscalização sustenta que detectou pagamentos na rubrica "Abono CCT 2008/2009" e código "299" conforme anexo de e-fls. 71/76, tendo sido observada norma coletiva a determinar proporcionalidade de um doze avos para cada mês trabalhado por inteiro para se ter direito a um valor fixo de abono (e-fls. 64).

Convenção Coletiva de Trabalho e aditivo constam das e-fls. 154/178, transcrevo o regramento relativo ao abono em questão (e-fls. 155 e 173 ou 178):

### **Convenção Coletiva de Trabalho**

#### **CLÁUSULA SEXTA - ABONO**

Será pago como abono, para toda a categoria, o valor de R\$ 160,00 (cento e sessenta reais), em 02 (duas) parcelas iguais de R\$ 80,00 (oitenta reais), que serão pagos junto com os salários, respectivamente, dos meses de dezembro/2007 e dezembro de 2008. O

pagamento respeitará a proporcionalidade de 1/12 trabalhadores, isto é, para cada mês trabalhado por inteiro no ano, terá, direito a, receber, R\$ 6,67 (seis reais e sessenta centavos).

#### **Termo Aditivo à Convenção Coletiva de Trabalho**

**CLÁUSULA SEXTA - ABONO:** A PARCELA DO ABONO A SER PAGA JUNTAMENTE COM O SALÁRIO DE DEZEMBRO DE 2008 SERÁ NO VALOR DE **RS 86,00 (OITENTA E SEIS REAIS)**. O PAGAMENTO RESPEITARÁ A **PROPORCIONALIDADE DE 1/12 AVOS PARA CADA MÊS TRABALHADO POR INTEIRO, ISTO É 7,17 (SETE REAIS E DEZESSETE CENTAVOS)**.

O regramento em questão revela como correta a caracterização da recorrente de se tratar de mero abono de assiduidade a premiar a conduta pessoal do empregado de trabalhar mês por inteiro.

Entretanto, não prospera a contraditória conclusão da recorrente de se tratar de indenização de caráter eventual e desvinculada do trabalho.

A própria argumentação da recorrente atesta que os valores pagos se vinculavam ao contrato de emprego, ou seja, se ajustou mediante norma coletiva prêmio (abono assiduidade) por um maior esforço laboral (trabalho assíduo), ou seja, um pagamento pelo atingimento de meta laboral.

O ajuste afasta a caracterização do ganho eventual por liberalidade, eis que o ajuste, expresso ou tácito, consubstancia a figura jurídica da retribuição pelo trabalho. Nessa linha, dispunha o art. 457, § 1º, da CLT, na redação vigente ao tempo dos fatos geradores.

No caso concreto, a norma trabalhista coletiva estabelece prêmio para o trabalhador que zelar pela assiduidade na prestação de seus serviços durante os meses do ano, sendo verba vinculada ao desempenho pessoal de cada obreiro, consubstanciando-se, por conseguinte, em salário vinculado a fator de ordem pessoal do trabalhador, ou seja, laborar com assiduidade.

A circunstância de ter sido ajustado por norma trabalhista coletiva é irrelevante diante do nítido caráter de recompensa ou incentivo ajustados. Pactuou-se uma maior remuneração (contraprestação ajustada) por um melhor cumprimento do trabalho contratado (assiduidade), vinculando-se o nascimento da verba diretamente ao modo pelo qual deve ser executada a atividade laboral a ser empreendida pelo empregado.

Destaque-se que não houve liberalidade, mas ajuste coletivo e a norma coletiva não o desvinculou do salário. De qualquer forma, não se discute aqui a incidência ou não incidência das contribuições sobre o prêmio após a reforma trabalhista, eis que o lançamento se refere ao ano de 2008.

O fato de o prêmio ser devido apenas se o trabalhador for assíduo não caracteriza a eventualidade da verba, mas a natureza de salário condicionado.

Em outras, palavras a base de cálculo não se esgota no conceito de ganho habitual. Por exemplo, a superior remuneração pelo serviço extraordinário possui natureza salarial e é

base de cálculo, ainda que o trabalhador venha a extrapolar sua jornada ordinária sem habitualidade.

Os conceitos de salário e de salário de contribuição abrangem o de salário condicionado, não se restringindo tais conceitos apenas e tão somente ao ganho habitual do empregado, tanto que a Constituição determina a incorporação ao salário dos ganhos habituais para o efeito de contribuição previdenciária, ou seja, ao salário se agrega também o ganho habitual percebido a qualquer título (Constituição, art. 201, § 11).

Os arts. 22, I, e 28, I, da Lei nº 8.212, de 1991, não destoam desse entendimento, ou seja, não restringem a remuneração ao pago habitualmente como contraprestação ao trabalho, eis que consideram base de cálculo todos os valores destinados a retribuir o trabalho e o tempo à disposição nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa e destacam agregarem a tal definição inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial.

Havendo o atingimento da meta ajustada na norma coletiva, torna-se devido o incremento contraprestacional, ou seja, o salário condicionado, mesmo para o empregado que tenha atingido a meta em apenas um único mês.

Logo, não prospera a argumentação da recorrente.

Empréstimos a sócios. Conforme apontado no voto condutor da decisão recorrida, a fiscalização considerou como pró-labore os empréstimos concedidos às sócias sem cobrança de juros e sem que tivessem sido realizados quaisquer pagamentos/amortizações posteriores à concessão, sendo que os contratos de empréstimo apresentados não estavam registrados em cartório e nem assinados por testemunhas ou declarados nas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física.

A recorrente sustenta que os empréstimos foram contabilizados, que constam dentre as dívidas e ônus reais das Declarações de Ajuste Anual dos cônjuges, que Termo Aditivo Contratual teria previsto juros de mercado e que a falta de registro público do contrato e aditivos seria irrelevante.

A própria fiscalização reconheceu a contabilização dos empréstimos e a prova apresentada pela empresa revela que, em relação ao ano-calendário de 2008, as Declarações de Ajuste Anual das recorrentes informam constarem bens e direitos comuns da declaração do respectivo cônjuge e que nas Declarações destes há a discriminação dentre dívidas e ônus reais do empréstimo para os cônjuges.

Os contratos de mútuo e recibos da concessão dos empréstimos constam das e-fls. 228/239 e estabeleciam a quitação em 36 meses com incidência de juros e correção monetária apenas no caso de atraso no pagamento. A decisão recorrida apontou que não foram carreados aos autos os alegados Termos de Aditamento, situação que persiste até o presente momento. Note-se ainda que as razões recursais também silenciam sobre a apontada ausência de comprovação de quaisquer pagamento/amortizações posteriores à concessão dos empréstimos.

A recorrente não nega que falte aos contratos testemunhas e registro, sustentando a irrelevância para sua validade. A questão, entretanto, diz respeito à prova da efetiva existência

do contrato, não sendo falta de testemunhas e registro circunstância favorável para a recorrente, bem como não lhe é favorável não ter carreado aos autos os Termos de Aditamento.

Constar das Declarações de Ajuste Anual dos cônjuges do ano-calendário de 2008, por outro lado, lhe é favorável, mas ainda assim falta fundamento econômico para tais contratos, eis que o empréstimo para as sócias transborda ao objeto social da recorrente, ainda mais sem a estipulação de juros, sendo que o contrato social vigente ao tempo dos fatos estipulava que as sócias de comum acordo poderiam retirar pró-labore (e-fls. 137/142) e os empréstimos foram efetuados em datas e em montantes iguais para as duas sócias com igual participação de 50% nas cotas sociais (e-fl. 228/239).

Neste contexto, o conjunto probatório gera a convicção de que se tratou de pró-labore.

Comercialização de mercadorias adquiridas de produtor rural pessoa física. A aquisição de produção rural não foi desqualificada pela fiscalização. Pelo contrário, foi considerada para se constatar que a autuada é empresa adquirente de produção rural de pessoa física e, por conseguinte, obrigada a recolher as contribuições previdenciárias e para o SENAR devidas pelo produtor rural ou intermediário pessoa física, trata-se de sub-rogação, sendo irrelevante que a adquirente, supermercado, venha a revender a produção rural (Lei n.º 8.212, de 1991, art. 25, *caput*, na redação da Lei n.º 10.256, de 2001, incisos I e II, na redação da Lei n.º 9.528, de 1997, e art. 30, inciso III, na redação da Lei n.º 11.488, de 2007, e da MP n.º 447, de 2008, e inciso IV, na redação da Lei n.º 9.528, de 1997; Lei n.º 9.528, de 1997, art. 6.º, na redação da Lei n.º 10.256, de 2001; Lei n.º 8.315, de 1991, art. 3.º, §3.º; e Decreto n.º 556, de 1992, art. 11, §5.º, *a*, incluído pelo Decreto n.º 790, de 1993).

As alíquotas de 2% e de 0,1%, a totalizar 2,1%, estão corretas em face dos incisos I e II do *caput* do art. 25 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação vigente ao tempo dos fatos geradores, ou seja, aqueles na redação da Lei n.º 9.528, de 1997, e este na redação da Lei n.º 10.256, de 2001, bem como está correta a alíquota de 0,2% prevista no art. 6.º da Lei n.º 9.528, de 1997, na redação da Lei n.º 10.256, de 2001.

A fiscalização especificou no demonstrativo de e-fls. 78/87 o número das notas fiscais relativas à aquisição de produção rural emitidas por pessoas físicas, os respectivos valores, a data de contabilização e o número do lançamento contábil, tendo ainda juntado nas e-fls. 240/573 cópias das notas fiscais de produtor rural contidas no referido demonstrativo, sendo que delas consta o número de CPF dos produtores rurais e a descrição de produtos rurais.

Além disso, note-se que os valores de comercialização da produção rural de pessoas físicas considerados nos Relatórios de Lançamentos dos Autos de Infração n.º 37.294.276-8 (e-fls. 20/24) e n.º 37.294.277-6 (e-fls. 40/44) correspondem aos constantes do demonstrativo de e-fls. 78/87, não tendo sido considerados os valores do demonstrativo de e-fls. 88/89, este referente a fornecedores pessoa jurídica.

Portanto, não há como prosperar a alegação de que as notas fiscais consideradas no lançamento não são notas fiscais de produtores rurais pessoas físicas.

Penalidades. Por considerar improcedentes os AIOPs, a recorrente sustenta a insubsistência reflexa dos AIOAs n.º 37.294.279-2 (CFL 34) e n.º 37.294.281-4 (CFL 68), sendo

tais multas inaplicáveis por não ter agido com dolo ao deixar de registrar em livros (CFL 34) e declarar em GFIP (CFL 68), uma vez que considerou inexistir fato gerador. Além disso, haveria aplicação de penalidade em dobro por incidir sobre o mesmo evento, devendo a penalidade ser a mais branda possível (CTN, art. 106). Subsidiariamente, postula a aplicação da multa em patamar mínimo por ausência de agravantes.

Como demonstrado acima, não vingam o inconformismo vertido contra os AIOPs, restando, de plano, afastada alegação de insubsistência reflexa dos AIOAs CFLs 34 e 68. Além disso, a circunstância de a recorrente ter agido de boa-fé é irrelevante para a caracterização das infrações em tela (CTN, art. 136). Não houve aplicação de penalidade em dobro eis que as condutas de deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos (CFL 34) e de apresentado a declaração a que se refere a Lei n. 8.212, de 1991, art. 32, inciso IV, acrescentado pela Lei n. 9.528, de 1997, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciária (CFL 68) não se confundem, como também ambas não se confundem com a obrigação tributária principal.

Em relação à aplicação do art. 106 do CTN, temos de considerar que o Parecer SEI N.º 11315/2020/ME, a se manifestar acerca de contestações à Nota SEI n.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, foi aprovado para fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, pelo Despacho n.º 328/PGFN-ME, de 5 de novembro de 2020, estando a Receita Federal vinculada ao entendimento de haver retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei n.º 8.212, de 1991.

A Súmula CARF n.º 119 foi cancelada justamente pela prevalência da interpretação dada pela jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça de incidência do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991, apenas aos débitos de contribuições com fatos geradores ocorridos a partir da vigência da MP n.º 449, de 2008.

Assim, adoto a interpretação de ser cabível a retroatividade benigna da multa do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação da Lei n.º 11.941, de 2009, em relação aos débitos cujos fatos geradores são anteriores ao início de vigência da MP n.º 449, de 2008.

O entendimento em questão não destoaria da atual jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. COTA DOS SEGURADOS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI N.º 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI n.º 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 11.941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91.

Acórdão n.º 9202-009.929 – CSRF/2ªTurma, de 23 de setembro de 2021.

Além disso, como decorrência lógica das premissas dessa interpretação, as multas conexas por descumprimento de obrigações acessórias relativas à apresentação de GFIP (multas CFL 68<sup>1</sup>, 69<sup>2</sup>, 85<sup>3</sup> e 91<sup>4</sup>) devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991, incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009, por apresentação de GFIP com incorreções ou omissões (CFL 78), eis que por esta absorvidas.

Nos CFLs 68, 69 e 78, cada competência consubstancia-se em uma ocorrência da infração, a merecer comparação pontual (por competência, se compara: CFL 68 + CFL 69 x CFL 78). Logo, um único Auto de Infração CFL 68, 69 ou 78 abriga múltiplas multas (há uma multa a cada competência de GFIP neles constante). Contudo, a multa é única nos CFLs 85 e 91, ou seja, os CFLs 85 e 91 veiculam uma única infração com apuração de multa única (não se fala em ocorrências de infração por competência, sendo apurados em relação a todo o período fiscalizado), em face da capitulação nos art. 92 e 102 da Lei n.º 8.212, de 1991.

Diante disso, na hipótese de coexistirem autuações conexas nos CFLs 68, 69, 85 e 91, devem ser realizados dois comparativos para se apurar a multa mais benéfica.

Num primeiro momento, se verificam as competências em que o CFL 78 é mais benéfico de plano. Para tanto, há que se confrontar por competência a multa CFL 68 somada a multa CFL 69 com o valor da multa CFL 78 na competência, prevalecendo a multa CFL 78 na competência em que for mais benéfica.

Caso subsistam competências em que o CFL 78 não é o mais benéfico, um segundo comparativo deve ser elaborado e a envolver apenas as competências em que o CFL 78 não foi considerado mais benéfico.

Assim, nesse segundo comparativo, cabe primeiro somar as multas CFL 68 e 69 de todas as competências em que o CFL 78 não foi considerado mais benéfico para, a seguir, somar esse total as multas dos CFLs 85 e 91 e comparar o valor resultante com o montante apurado a partir da soma das multas CFL 78 das competências em que o CFL 78 fora considerado menos benéfico.

Por conseguinte, nesse segundo comparativo pode resultar como mais benéfico o somatório dos CFLs 68 e 69 mais benéficos do primeiro comparativo *com os* CFLs 81 e 85 ou como mais benéfico o somatório das competências CFL 78 tidas no primeiro comparativo por menos benéficas.

---

<sup>1</sup> O CFL 68 refere-se à infração ao art. 32, IV, §5º, da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP n.º 449, de 2008, consubstanciando-se em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas contribuições previdenciárias.

<sup>2</sup> O CFL 69 refere-se à infração ao art. 32, IV, §§ 3º e 6º, da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP n.º 449, de 2008, consubstanciando-se em apresentar GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

<sup>3</sup> O CFL 85 refere-se à infração ao art. 32, IV, §§ 1º e 3º, da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP n.º 449, de 2008, combinado com o art. 219, §5º do Regulamento da Previdência Social, consubstanciando-se em apresentar a empresa cedente de mão de obra GFIP sem distinção de cada estabelecimento ou obra de construção civil da empresa contratante dos serviços.

<sup>4</sup> O CFL 91 refere-se à infração ao art. 32, IV, § 1º e 3º, da Lei n.º 8.212, de 1991, na redação anterior à MP n.º 449, de 2008, combinado com o art. 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, consubstanciando-se em apresentar GFIP em desconformidade com o respectivo Manual de Orientação e não se enquadrando a conduta nos CFLs 68, 69 e 85.

Logo, a multa a ser considerada mais benéfica pode em parte advir do primeiro comparativo e em parte advir do segundo comparativo, na hipótese de existirem AIOAs CFL 85 e/ou CFL 91.

De qualquer forma, importa destacar que a comparação demanda a análise conjunta de todos os AIOAs CFLs 68, 69, 85 e 91 conexos subsistentes (ou seja, lavrados na ação fiscal e não cancelados ou em parte não cancelados, administrativa ou judicialmente), ainda que pagos, parcelados, não-impugnados, inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008; na linha do entendimento veiculado no §2º do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 4 de dezembro de 2009, agora restrito aos AIOAs.

No caso concreto, entretanto, além dos Autos de Infração de Obrigação Principal acima mencionados, o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal especifica apenas os Autos de Infração Acessória n.º **37.294.281-4** (CFL 68), n.º **37.294.279-2** (CFL 34) e n.º **37.294.280-6** (CFL 38), este já cancelado pelo Acórdão de Impugnação.

Assim, o presente AIOA CFL 68 n.º 37.234.764-9 deve ser comparado como o AIOA CFL 78, previsto no art. 32-A da Lei n.º 8.212, de 1991.

No que toca à alegação de que as multas dos AIOAs terem de ser aplicadas em patamar mínimo por não ter a fiscalização imputado circunstância agravante, devemos observar que não houve agravamento das multas aplicadas nos AIOAs n.º **37.294.281-4** (CFL 68) e n.º **37.294.279-2** (CFL 34).

Intimação. Indefere-se o requerimento de intimação de advogado em seu endereço profissional, em face do disposto no art. 23 do Decreto n.º 70.235, de 1972, e da jurisprudência sumulada:

**Súmula CARF n.º 110**

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para: a) em relação ao auto de infração n.º 37.294.281-4 (CFL 68), determinar o recálculo da multa, aplicando-se a retroatividade benigna, comparando-se com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/1991; e b) em relação aos autos de infração com lançamento de obrigação principal, aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009, aos débitos com fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei n.º 8.212, de 1991.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro