



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

Processo nº 15504.020609/2009-48
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.321 – 2ª Turma
Sessão de 29 de março de 2017
Matéria SUB-ROGAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL E RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado RIO RANCHO AGROPECUARIA SA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS RURAIS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES.

A inconstitucionalidade do artigo 1º, da Lei nº 8.540, de 1992, declarada pelo STF no RE nº 363.852/MG, não se estende à Lei nº 10.256, de 2001.

INCONSTITUCIONALIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212, DE 1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP Nº 449, DE 2008, CONVETIDA NA LEI Nº 11.941, DE 2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14, DE 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, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

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 parcial, para restabelecer a exigência relativa à sub-rogação da produção rural e

determinar que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, vencida a conselheira Patrícia da Silva, que lhe negou provimento e o conselheiro Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), que lhe deu provimento parcial em menor extensão. Votaram pelas conclusões as conselheiras Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se autuação Auto de Infração - AIOP por descumprimento de obrigação principal nº. 37.238.0239, referente às contribuições previdenciárias correspondentes à parte patronal e SAT/RAT - contribuição para financiamento de benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, tendo como fatos geradores: comercialização de produtos rurais, código de levantamento "RUR"; remunerações pagas a contribuintes individuais (autônomos), código de levantamento "AUT"; e remunerações pagas a empresário, a título de pro labore, código de levantamento "PRO". A contribuição para financiamento de benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho incidiu apenas sobre a receita decorrente da comercialização de produtos rurais.

Em sessão plenária de 20/06/2012, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2403-001.439 (fls. 987 a 1.003), assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

*PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - IRREGULARIDADE NA
LAVRATURA DO AIOP - INOCORRÊNCIA.*

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA - NÃO APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - CONTRIBUIÇÃO DO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA - INCONSTITUCIONALIDADE

Considerando que a fundamentação legal para a exação em questão está prevista no art.25, incisos I e II da Lei n 8.212/91 e que esses dispositivos foram reconhecidos como inconstitucional pelo STF no RE 596.177/RS, a responsabilidade da empresa adquirente de produção rural adquirida de pessoa física também desaparece, razão pela qual o AIOP não poderá prosperar.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE ANÇAMENTO DE DÉBITO - ACRÉSCIMOS LEGAIS - JUROS E MULTA DE MORA - ALTERAÇÕES DADAS PELA LEI 11.941/2009 - RECÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA - ART. 106, II, C, CTN

Até a edição da Lei 11.941/2009, os acréscimos legais previdenciários eram distintos dos demais tributos federais, conforme constavam dos arts. 34 e 35 da Lei 8.212/1991. A Lei 11.941/2009 revogou o art. 34 da Lei 8.212/1991 (que tratava de juros moratórios), alterou a redação do art. 35 (que versava sobre a multa de mora) e inseriu o art. 35-A, para disciplinar a multa de ofício.

Visto que o artigo 106, II, c do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96 para compará-la com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91 (presente no crédito lançado neste processo) para determinação e prevalência da multa de mora mais benéfica.

Ressalva-se a posição do Relator, vencida nesta Colenda Turma, na qual se deve determinar o recálculo dos acréscimos legais na forma de juros de mora (com base no art. 35, Lei 8.212/1991 c/c art. 61, § 3º Lei 9.430/1996 c/c art. 5º, § 3º Lei 9.430/1996) e da multa de ofício (com base no art. 35-A, Lei 8.212/1991 c/c art. 44 Lei 9.430/1996), com a prevalência dos acréscimos legais mais benéficos ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte"

A decisão foi assim registrada:

"ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para que se afaste a tributação do código de levantamento RUR – PRODUÇÃO RURAL e se recalcule o valor da multa de mora, se mais benéfico ao contribuinte, de acordo com o disciplinado no art. 35 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009."

O processo foi encaminhado à PGFN em 12/12/2012 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.004) e, em 17/12/2012, foi interposto o Recurso Especial de fls. 1.005 a 1.028), conforme o Despacho de Encaminhamento de fls. 1.029.

O Recurso Especial está fundamentado no art. 67, do Anexo II, do Ricarf, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e visa rediscutir as seguintes matérias:

- aplicabilidade do artigo 25, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 10.256, de 2001; e

- aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2400-291/2013, de 1º/04/2013 (fls. 1.031 a 1.035).

Relativamente à primeira matéria, a Fazenda Nacional apresenta os seguintes argumentos:

- da análise da ementa do julgado é possível depreender como determinante à conclusão da Corte Constitucional, no que interessa à presente lide, a necessidade de lei complementar para instituição da contribuição, à luz do art. 195, § 4º, da Constituição;

- nesse contexto, o posicionamento da Corte referiu-se ao entendimento de que a exigência de lei complementar decorreria do art. 195, § 4º, da Constituição (na sua redação original, antes do advento da EC nº 20/1998), uma vez que a base econômica sobre a qual incide a contribuição não estaria prevista na Constituição na data de sua instituição pela Lei nº 8.540/92;

- sendo assim, por se tratar de exercício da competência tributária residual da União, imprescindível a utilização de lei complementar para instituição da contribuição previdenciária;

- aduziu-se que o texto constitucional, até a edição da Emenda Constitucional nº 20 de 1998, não previa a receita como base tributável, existindo tão somente a alusão ao faturamento, lucro e folha de salários no inciso I do art. 195;

- portanto, como a Lei nº 8.540/92, alterando o disposto no art. 25 da Lei 8.212/91, fixou a base de cálculo da contribuição como sendo a "receita bruta proveniente da comercialização" da produção rural, teria havido afronta ao texto constitucional, **" até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição";**

- o fundamento jurídico adotado pelo acórdão citado como basilar da decisão ora hostilizada demonstra, às escâncaras, que apenas foi abordado no julgamento a constitucionalidade da redação do art. 25 da Lei nº 8.212/91 conferida pela Lei nº 8.540/92;

- noutros termos, a Lei nº 8.540, editada em 1992, alterou o artigo 25 da Lei nº 8.212/91;

- o dispositivo modificou a contribuição devida pelo empregador rural pessoa física, substituindo as contribuições incidentes sobre a folha de pagamento por aquela incidente sobre a comercialização da produção rural;

- apenas essa lei - Lei nº 8.540/92 - foi objeto da decisão proferida no RE nº 363.852/MG, 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;

- a Lei nº 10.256/2001, editada sob o manto constitucional aberto pela Emenda Constitucional nº 20/98, instituiu as contribuições a cargo do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, e a cargo do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 desse mesmo diploma legal, às alíquotas de 2% e 0,1% incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, destinadas à Seguridade Social e ao financiamento das prestações por acidente do trabalho, respectivamente;

- portanto, atualmente, a contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física é recolhida com base na redação do art. 25 da Lei nº 8.212 conferida pela Lei nº 10.256/01 - cuja constitucionalidade não foi apreciada pelo STF;

- isso porque, nos termos do RE nº 363.852/MG, a superveniência de lei ordinária, posterior à EC nº 20 de 1998, seria suficiente para afastar a pecha de inconstitucionalidade da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física. com a edição da Lei nº 10.256, no ano de **2001**, sanou-se o referido vício;

- assim, tratando o presente caso de fatos geradores ocorridos sob a égide da Lei nº 10.256/2001, não há que se falar em inconstitucionalidade, nesse sentido segue elucidativo trecho do acórdão paradigma nº 230201.599:

"Isto porque os fatos geradores que constituem o presente lançamento houveram por ocorridos já sob a égide da Lei nº 10.256/2001, cuja gestação transcorreu sob a paternidade da EC nº 20/98, Lei essa que sequer houve-se por arranhada pela declaração de inconstitucionalidade veiculada no RE 363.852/MG, conforme exaustivamente demonstrado."

- acerca do tema há o recente posicionamento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região na APELAÇÃO CÍVEL Nº 2007.70.03.004958-9/PR, que declarou a constitucionalidade dessa norma e, conseqüentemente, a constitucionalidade da cobrança da contribuição rural após 2001, verbis:

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. PRODUTOR

RURAL PESSOA FÍSICA EMPREGADOR. LEGITIMIDADE ATIVA. COMPENSAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SUMULAS 512 DO STF E 105 DO STJ.

1- A jurisprudência é uníssona no sentido de reconhecer a legitimidade ativa ad causam da empresa adquirente/consumidora/consignatária e da cooperativa para discutir a legalidade da contribuição para o Funrural.

2- O substituto tributário carece de legitimidade para compensar ou repetir o indébito, porquanto o ônus financeiro não é por ele suportado.

3- O STF, ao julgar o RE nº 363.852, declarou inconstitucional as alterações trazidas pelo art. 1º da Lei nº 8.540/92, eis que instituíram nova fonte de custeio por meio de lei ordinária, sem observância da obrigatoriedade de lei complementar para tanto.

4- Com o advento da EC nº 20/98, o art. 195, I, da CF/88 passou a ter nova redação, com o acréscimo do vocábulo "receita".

5- Em face do novo permissivo constitucional, o art. 25 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 10.256/01, ao prever a contribuição do empregador rural pessoa física como incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, não se encontra eivado de inconstitucionalidade."

- logo, com a edição de lei posterior à EC nº 20/98 (Lei nº 10.256/2001), que já foi inclusive considerada constitucional perante o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a contribuição sobre a produção dos empregadores rurais pessoas físicas foi retomada;

- dessa forma, não foi declarada a inconstitucionalidade da subrogação após a edição da lei nova (Lei nº 10.256/2001) a que se referiu o Relator em seu pronunciamento constante do acórdão a que faz referência a decisão hostilizada (RE nº 363.852/MG);

- como é possível perceber da leitura do citado acórdão proferido pela Suprema Corte, a subrogação em momento algum foi discutida no julgamento do Supremo Sodalício;

- com efeito, o Supremo não se pronunciou acerca de nenhum vício de inconstitucionalidade a macular a subrogação, até porque esta foi expressamente prevista na própria Lex Excelsior;

- ainda, verifica-se que o Min. Marco Aurélio não declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91, mas, tão somente, a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92;

- veja-se que, no RE nº 363.852/MG, o Supremo Tribunal não estava processualmente autorizado a analisar a manutenção ou não da vigência das Leis nº 8.540/92 e 9.528/97 sob a égide (após) da Emenda Constitucional nº 20/98, porque o objeto processual analisado no recurso extraordinário era apenas a invalidação das relações jurídicas tributárias *inter partes* e a declaração apenas incidental de invalidade das normas jurídicas tributárias impugnadas perante o texto originário;

- a Corte, no referido RE 363.852/MG, também não examinou o art. 25 com a redação dada pelas leis ordinárias posteriores à Emenda Constitucional nº 20/98 porque estas também não integravam o objeto processual delimitado na petição inicial, dentre as quais se insere a Lei nº 10.256/2001 que fundamentou o lançamento;

- logo, invocado o art. 62, inciso I, do RICARF, era e é nesses precisos limites nos quais deveria gizar-se o julgado ora hostilizado;

- nesse teor, veja-se que a Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, já sob a égide do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, já decidiu sobre os estreitos limites do controle de constitucionalidade efetivado na via incidental:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/12/1999 a 31/01/2000, 31/03/2000 a 31/12/2000, 28/02/2001 a 31/03/2001, 31/08/2001 a 30/09/2001, 01/11/2001 a 30/11/2001, 01/10/2002 a 31/10/2002, 31/12/2002 a 30/06/2003, 31/08/2003 a 30/09/2003.

REGIME DA CUMULATIVIDADE. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. DECISÃO DO STF. REVOGAÇÃO EXPRESSA DO ART. 3º, § 1º, LEI Nº 9.718/98 PELA LEI Nº 11.941, de 28/05/2009.

Não promulgada ainda resolução do Senado Federal estendendo a todos os contribuintes os efeitos de decisão do STF que considerou inconstitucional o alargamento da base de cálculo das contribuições, é de se aplicar a lei ainda em vigor à época da ocorrência dos períodos de apuração, qual seja, de que a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins é a receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS. SÚMULA Nº 2. O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária. No caso, alegada a inconstitucionalidade do art. 56 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que revogou a isenção da Cofins das sociedades civis de profissão regulamentada. (...) Recurso Voluntário Provido em Parte.” (acórdão nº 340100387, processo administrativo nº 10580.011972/2003-51).

- delineado esse contexto, no qual ainda não superada a divergência jurídica na seara judicial, uma vez que a União vem defendendo a possibilidade e a constitucionalidade do instituto da sub-rogação diante do advento da Lei nº 10.256/2001, mesmo após o RE nº 363.852/MG, o que inclusive já foi acatado por diversos órgãos julgadores do Poder Judiciário, como é o caso do TRF da 4ª Região;

- registre-se que não se olvida a existência de repercussão geral sobre o tema, Recurso Extraordinário nº 596.177, porém o CARF deve ater-se aos estritos limites objetivos

da demanda, não sendo lícito fazer ilações para, mediante interpretação extensiva, alcançar situações não previstas, não alijadas pela pecha de inconstitucionalidade e assim declaradas pelo Poder incumbido pela Constituição Federal de tal mister;

- tal situação se revela ainda de maior gravidade quando se constata que a decisão utilizada como parâmetro de referência foi tomada em controle incidental de constitucionalidade, com efeitos *inter partes*, portanto, antes da edição de Resolução pelo Senado Federal;

- portando, no caso presente, o período de apuração situa-se de **01/2005 a 31/2005**, ou seja, em período integralmente coberto pela regência da Lei nº 10.256/2001, não havendo que se falar em inconstitucionalidade da exação, pois esta decorre diretamente da norma tributária inserida no ordenamento pelo diploma legal suso referido, concebido e gerido sob a luz da EC nº 20/98, e não pelas regras consignadas nas leis nº 8.540/92 e 9.528/97, estas, sim, declaradas inconstitucionais pelo STF;

- logo, por todas as razões acima expostas, impõe-se a reforma do aresto, de forma a restabelecer a decisão de primeira instância, mantendo-se o lançamento em sua integralidade.

Quanto à segunda matéria arguida - **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009** - a Fazenda Nacional pede que, ao invés de aplicar-se o art. 35, *caput* da Lei nº 8.212, de 1991 (na atual redação conferida pela Lei nº 11.941, de 2009), em detrimento do art. 35-A, da mesma lei, que se verifique, na execução do julgado, qual a norma mais benéfica: se a multa anterior (art. 35, II, da norma revogada) ou a do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o conhecimento e o provimento de seu recurso.

Cientificada, a Contribuinte interpôs o Recurso Especial de fls. 1.097 a 11.144, que não teve seguimento, conforme o despacho de fls. 1.147 a 1.151, o que foi confirmado pelo Despacho de Reexame de fls. 1.152 a 1.153.

Intimado do não seguimento de seu Recurso Especial, o Contribuinte não se manifestou.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Trata-se autuação Auto de Infração - AIOP por descumprimento de obrigação principal nº. 37.238.0239, referente às contribuições previdenciárias correspondentes à parte patronal e SAT/RAT - contribuição para financiamento de benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, tendo como fatos geradores: comercialização de produtos rurais, código de levantamento "RUR"; remunerações pagas a contribuintes individuais (autônomos), código de levantamento "AUT"; e remunerações pagas a empresário, a título de pro labore, código de levantamento

"PRO". A contribuição para financiamento de benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho incidiu apenas sobre a receita decorrente da comercialização de produtos rurais.

O apelo visa rediscutir as seguintes matérias:

- aplicabilidade do artigo 25, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 10.256, de 2001; e

- aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Quanto à primeira matéria, de plano esclareça-se que os valores são referentes ao período de 01/01/2005 a 31/12/2005, portanto exigidos já sob a égide da Lei nº 10.256, de 2001, sobre a qual até o momento não paira qualquer restrição acerca de sua constitucionalidade.

Assim, de plano não há como sequer discutir-se a suposta inconstitucionalidade da Lei nº 10.256, de 2001, em face de determinação expressa da Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ainda que se pudesse discutir a constitucionalidade de dispositivo legal vigente e não declarado inconstitucional pelo STF - o que se admite apenas para argumentar - a decisão no RE nº 363.852/MG não deixa dúvidas acerca da impossibilidade de estender-se à Lei nº 10.256, de 2001, editada após a Emenda Constitucional nº 20/98, a inconstitucionalidade declarada em relação ao art. 1º da Lei nº 8.540, de 1992, como se naquela assentada o Excelso Pretório tivesse condenado o instituto da substituição tributária da contribuição previdenciária do produtor agrícola de forma ampla, estendendo seus efeitos a legislação superveniente, editada após a Emenda Constitucional nº 20/98.

Esclareça-se que no Recurso Extraordinário nº 363.852/MG, discutiu-se a constitucionalidade da contribuição exigida com base no art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pelas Leis nºs 8.540, de 1992, e 9.528, de 1997, incidente sobre o valor da comercialização da produção rural, apenas quanto à sua extensão ao empregador rural pessoa física. Nesse passo, decidiu-se que tal inovação não encontrava respaldo na Carta Magna, até a Emenda Constitucional 20/98. Referido precedente foi adotado em regime de repercussão geral, por meio do julgamento do Recurso Extraordinário nº 596.177/RS (art. 543-B do Código de Processo Civil), cuja ementa a seguir se transcreve:

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

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

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

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

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

Com a entrada em vigor da Lei nº 10.256, de 2001, editada já sob a égide da Emenda Constitucional nº 20/98, passaram a ser devidas as contribuições sociais a cargo do empregador rural pessoa física, às alíquotas de 2% e 0,1%, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, nos termos assinalados no art. 25, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela lei superveniente.

No presente caso, repita-se que o período objeto da autuação encontra-se integralmente coberto pela regência da Lei nº 10.256, de 2001, não havendo que se falar em inconstitucionalidade da exação, já que ela decorre diretamente da nova norma inserida no ordenamento jurídico, e não dos enunciados das Leis nºs 8.540, de 1992 e 9.528, de 1997, declarados inconstitucionais pelo STF.

Destarte, a exigência pela sistemática de sub-rogação, descrita no art. 30, IV, da Lei nº 8212, de 1991, também encontra-se devidamente amparada pela legislação, já que o Supremo Tribunal Federal não se pronunciou acerca de eventual vício de inconstitucionalidade a maculá-la. Confira-se o voto do Min. Marco Aurélio:

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

Com efeito, a referência ao termo "sub-rogação", e ao "inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91", somente teve lugar na conclusão do acórdão, quando o Sr. Min. Relator desobriga os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a "receita bruta proveniente da comercialização da produção rural" de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate.

Por fim, ressalte-se que a exigência das contribuições do adquirente, consumidor, consignatário ou cooperativa, foi determinada pelo inciso III, do art. 30, da Lei nº 8.212, de 1991, que não foi questionado ou mesmo mencionado na declaração de inconstitucionalidade proferida no RE nº 363.852/MG, permanecendo vigente e eficaz, inclusive em relação ao empregador rural pessoa física, após a publicação da Lei nº 10.256, de 2001, portanto produzindo todos os efeitos jurídicos.

Corroborando o entendimento de que a inconstitucionalidade de que se trata não se estendeu à Lei nº 10.256, de 2001, como aventou o acórdão recorrido, colaciona-se a ementa dos Embargos de Declaração no RE nº 596.177/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.'

(RE 596.177 ED, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 17/10/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-226 DIVULG 14-11-2013 PUBLIC 18-11-2013)"

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, nesta parte.

Relativamente à segunda matéria suscitada - **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009** - 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 acrescidos)

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime**, 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 n 9202-004.262, de 23/06/2016, cuja ementa a seguir se transcreve:

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.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, é necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o parágrafo anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106, do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA, somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP, não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também 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, de 1991, correspondente aos 75% previstos no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996. 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 MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória 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, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingido pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime, proferido no Acórdão nº 9202-004.499, de 29/09/2016:

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“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.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, 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 presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório 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 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que 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.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumpre ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Nesse passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá

observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

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.

Assim, seguindo a jurisprudência do CARF, dou provimento parcial ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, no que tange à segunda matéria, para rever a aplicação da retroatividade da multa, conforme a seguir.

Em face ao exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para restabelecer a exigência relativa à sub-rogação da produção rural e determinar que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

