



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10120.737960/2018-53
ACÓRDÃO	2302-004.109 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARMAZENS GERAIS PARAISO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

CONTRIBUIÇÕES PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO. SÚMULA CARF N. 150.

A inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos de sub-rogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei n. 10.256/01.

ALEGAÇÕES SEM COMPROVAÇÃO.

A simples manifestação de discordância, desacompanhada de documentos hábeis a comprovar a existência das alegadas inconsistências, é ineficaz para fins de alteração do lançamento

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO DO ADQUIRINTE DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. POSSIBILIDADE APENAS A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI Nº 13.606/2018. PARECER SEI 19.443/2021/ME. LISTA DE DISPENSA DE CONTESTAÇÃO E RECURSOS DA PGFN.

Conforme reiteradas decisões do STJ, apesar de o art. 11, §5º, “a”, do Decreto n. 566/92, prever a obrigação de retenção do SENAR pelo adquirente da produção rural, o dispositivo não encontrava amparo legal, violando as disposições do art. 121, parágrafo único, II, e art. 28 do CTN, obstáculo que foi superado somente a partir da Lei n. 13.606/18.

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE DOLO.

Deve ser afastada a qualificadora da multa de ofício quando não restar comprovado nos autos, de forma clara, que a vontade do sujeito passivo está dirigida às condutas tipificadas nos arts. 71,72 e 73 da Lei n. 4.502/62.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para excluir o lançamento relativo à contribuição ao SENAR e cancelar a qualificadora da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo – Relatora

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Roberto Carvalho Veloso Filho, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Reproduzo trecho do Relatório da decisão de piso, que bem descreve a autuação (e-fls. 129/138):

Trata-se de lançamento nas competências 01/2014 a 12/2015 da contribuição previdenciária substitutiva, das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT e das contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural adquirida de produtor rural pessoa física, situação em que a empresa adquirente fica obrigada, por subrogação, ao recolhimento das contribuições devidas, conforme dispõe o inciso IV do artigo 30 da Lei nº 8.212/1991.

O montante do crédito tributário, constituído em 04/12/2018, corresponde a R\$ 5.915.449,90 (cinco milhões, novecentos e quinze mil, quatrocentos e quarenta e nove reais e noventa centavos).

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 10 a 15), o lançamento decorreu da constatação de que a empresa autuada não declarou nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIPs as compras de produtos rurais

de produtores pessoas físicas nos anos de 2014 e 2015, conforme constatado nas Notas Fiscais de Entrada - NFE.

Segundo a autoridade tributária, o sujeito passivo adquiriu produto rural mas não efetuou os descontos relativos à contribuição previdenciária, GILRAT e SENAR devidos pelo produtor rural pessoa física, cujo recolhimento é de responsabilidade do adquirente pessoa jurídica, por subrogação, ficando diretamente responsável pelo valor que deixou de descontar, conforme o § 5º do artigo 33 da Lei nº 8.212/1991.

Os valores que compõem a base de cálculo estão demonstrados na planilha "Notas Fiscais de Entrada Compra de Produto Rural - 2014 - 2015", juntada na forma de arquivo não paginável, e na "Planilha de Cálculo" (fls. 93/94).

Foi aplicada a multa qualificada de 150% em virtude da constatação do intuito de fraude.

O lançamento foi impugnado e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 6ª Turma da DRJ/POA, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Cientificada do acórdão, a recorrente apresentou recurso voluntário tempestivo (e-fls. 151/165), pedindo que seja declarada a insubsistência do lançamento e afastada a qualificadora da multa de ofício.

Reitera, ainda, que *“produtores rurais pessoas físicas clientes do impugnante que, quando da sua comercialização de grãos dos períodos da atuação fiscal anos de 2014 e 2015, também possuíam liminares do FUNRURAL suspendendo a exigibilidade do recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta de sua produção rural, no percentual de 2,1% (art. 25, incisos I e II, da Lei 8.212/91), que não foram abarcados no processo fiscal e, conseqüentemente, suas comercializações de grãos não foram objeto de exclusão pelo agente fiscal em sua respectiva planilha de lançamento de ofício”*, conforme liminares juntadas aos autos (porém, no recurso, não constam anexos).

Requer *“que o presente auto de infração e respectivo lançamento, bem como, o próprio procedimento fiscal sejam suspensos até o exaurimento do prazo para a adesão ao PRR estatuído pela Lei nº 13.606/2018, suspensão esta que, inclusive, foi adotada recentemente pela Receita Federal”*.

Questiona a base de cálculo dos valores lançados, sustentando que *“devem ser excluídas da base de cálculo do lançamento de ofício todas as notas fiscais descritas como “Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada” cujo CFOP é 1.949”*.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Conforme relatado, o lançamento é referente à (i) contribuição previdenciária substitutiva (FUNRURAL), (ii) das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT e das (iii) contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural adquirida de produtor rural pessoa física, situação em que a empresa adquirente fica obrigada, por sub-rogação, ao recolhimento das contribuições devidas, conforme dispõe o inciso IV do artigo 30 da Lei n. 8.212/91.

1.1 SENAR – SUB-ROGAÇÃO

No que tange à contribuição ao SENAR, inicialmente, observa-se que, em 2023, foi concluído o julgamento do Tema 801 do STF, confirmando a constitucionalidade da Contribuição para o SENAR: Na oportunidade, assentou-se a seguinte tese: *“É constitucional a contribuição destinada ao SENAR incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, na forma do art. 2º da Lei nº 8.540/92, com as alterações do art. 6º da Lei 9.528/97 e do art. 3º da Lei nº 10.256/01”*.

Não obstante, quanto à aplicação do dever de recolhimento por sub-rogação, a contribuição para o Senar devida pelo empregador rural pessoa física e pelo segurado especial de que trata o art. 6º da Lei n. 9.528/97, passou a ser sub-rogada a partir da introdução do parágrafo único, trazida pela Lei nº 13.606/18, nos seguintes termos:

Art. 6º A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela Lei no 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)

Parágrafo único. A contribuição de que trata o caput deste artigo será recolhida:(Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018)

I - pelo adquirente, consignatário ou cooperativa, que ficam sub-rogados, para esse fim, nas obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial, independentemente das operações de venda e consignação terem sido realizadas diretamente com produtor ou com intermediário pessoa física;(Incluído pela Lei nº 13.606, de 2018) – grifou-se.

Nessa linha, entendo que os efeitos da Lei n. 13.606/18 não podem ser aplicados retroativamente, dado que o período de apuração (competências 01/2014 a 12/2015) é notadamente anterior à vigência da Lei.

Esse entendimento, inclusive, consta do Parecer SEI n. 19443/2021/ME, emitido pela PGFN, incluindo na lista de dispensa de contestação e recursos o tema referente à substituição tributária da contribuição ao SENAR prevista no art. 6º, da Lei n. 9.528/1997, ante a impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212/1991 e do art. 3º, §3º, da Lei n. 8.315/1991, como fundamento para a substituição tributária: Reproduzo abaixo os trechos pertinentes do referido parecer:

A presente manifestação analisa a possibilidade de inclusão, na lista de dispensa de contestação e recursos da PGFN, do tema referente à substituição tributária da contribuição ao SENAR prevista no art. 6º, da Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997:

[...]

A dispensa se refere à impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, somente válida a partir da vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

3. O tema foi reportado pela Coordenação-Geral de atuação perante o STJ (CASTJ), considerando sua pacificação no âmbito das turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

4. De fato, a matéria encontra-se pacificada no âmbito do STJ, conforme os precedentes abaixo:

[...]

5. Conforme se verifica dos acórdãos acima, o art. 30, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, serve de fundamento para a substituição tributária da contribuição prevista no art. 25 da mesma lei, e não para a contribuição prevista na Lei nº 9.528, de 1997. Em relação a essa última, a previsão legal para a substituição tributária veio somente com a Lei nº 13.606, de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei 9.528, de 1997.

6. Apesar de o art. 11, §5º, “a”, do Decreto nº 566, de 1992, prever a obrigação de retenção pelo adquirente da produção rural, o dispositivo não encontrava amparo legal, violando as disposições do art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN, obstáculo que foi superado a partir da Lei nº 13.606, de 2018.

7. A propósito do art. 3º, §3º da Lei nº 8.315, de 1991, somente o REsp 1839986/AL analisou o citado dispositivo, considerando que não se refere à contribuição prevista na Lei nº 9.528, de 1997, porque anterior a ela.

8. A ausência de manifestação expressa de ambas as turmas de direito público do STJ a respeito do art. 3º, §3º da Lei nº 8.315, de 1991, contudo, não interfere na conclusão acima reportada, seja porque os acórdãos citam-se uns aos outros, seja porque há consenso quanto ao momento em que o art. 11, §5º, “a”, do Decreto nº 566, de 1992, passa a ter validade, a partir da edição da Lei nº 13.606, de 2018.

9. O tema restou assim pacificado sem possibilidade de reversão do entendimento, situação que se enquadra nas previsões do art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002, e do art. 2º, VII, e §4º, 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 sendo desfavorável à Fazenda Nacional:

[...]

10. De se destacar que a matéria não preenche os requisitos necessários à interposição de recurso extraordinário, por envolver matéria infraconstitucional, e que os Temas 202[6] e 669[7] julgados pelo Supremo Tribunal Federal (STF) não se confundem e não interferem na presente análise.

Tal compreensão foi adotada, por unanimidade, em diversos acórdãos desse *Eg.* Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Ac. n. 9202-010.585

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. PARECER PGFN 19443/2021 Substituição Tributária. Contribuição para o SENAR. Pessoa física e segurado especial.

Lei 9.528, de 1997, art. 6º. Impossibilidade de utilização do art. 30 IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.135, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, somente válida a partir de vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei 9.528, de 1997. Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992, (art. 11, § 5º, “a”). Ausência de lastro normativo que autoriza a substituição tributária até que editada a Lei nº 13.606, de 2018 (art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN). Inclusão em lista: art. 2º, VII e § 4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, e art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002. Processo Sei nº 10951.106426/2021-13.

Ac n. 2201-011.563

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012 CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. VIGÊNCIA SOMENTE A PARTIR DA LEI Nº 13.606, DE 09/01/2018. PARECER PGFN 19.443/2021 Impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 24 de

julho de 1991, e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.135, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, somente válida a partir de vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei 9.528, de 1997. Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992, (art. 11, § 5º, “a”). Ausência de lastro normativo que autoriza a substituição tributária até que editada a Lei nº 13.606, de 2018 (art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN).

Inclusão em lista: art. 2º, VII e § 4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, e art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002.

Processo Sei nº 10951.106426/2021-13.

Ante o exposto, seguindo a orientação da PGFN, bem como a jurisprudência reiterada da Corte Superior e do CARF, como estamos a tratar do período de 01/2014 a 12/2015, concluo que não há como utilizar o art. 30 IV, da Lei 8.212/91 como fundamento para a substituição tributária, a qual somente se tornou válida a partir da vigência da Lei n. 13.606, de 09/01/2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei n. 9.528/97.

Assim, deve ser cancelado o lançamento referente à contribuição ao SENAR.

1.2 FUNRURAL E ALÍQUOTA RAT

No que tange à obrigação do recolhimento pela empresa, por sub-rogação, da contribuição previdenciária substitutiva (FUNRURAL) e as contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural adquirida de produtor rural pessoa física, entendo que o lançamento deve ser mantido.

Nesse particular, entendo relevante tecer considerações sobre o tema, considerando o cenário de insegurança jurídica e indefinição que permeia o tema.

Em abril de 2020, o STF apreciou o RE n. 761.263 fixando como legítima a previsão legal da contribuição do segurado especial com base na receita bruta (6 x 4), objeto do Tema 723: *"É constitucional, formal e materialmente, a contribuição social do segurado especial prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991"*.

Entretanto, o assunto Funrural ainda não foi encerrado na Corte Suprema, pois ainda permanece pendente de definição a apreciação acerca da legitimidade do recolhimento do Funrural por parte dos adquirentes de mercadorias de produtores rurais, na condição de *sub-rogados*.

O adquirente da produção rural do produtor rural pessoa física e do segurado especial ficou responsável, por sub-rogação (art. 30, inciso IV, da Lei n. 8.212/91), ao recolhimento da contribuição devida pelo produtor rural pessoa física sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural (art. 25, incisos I e II, da Lei n. 8.212/91). A norma (art. 30,

inciso IV, da Lei) foi inserida no ordenamento por meio da Lei n. 8.540/92 e, posteriormente, restabelecida pela Lei n. 9.528/97.

Como visto, o STF reconheceu a constitucionalidade da contribuição a partir do advento da Lei nº 10.256/01, editada após a Emenda Constitucional 20/98. Entretanto, apesar de restabelecer o Funrural, a redação originária da Lei nº 10.256/01 não tratou expressamente da obrigação legal do adquirente por sub-rogação.

Ocorre que, em dezembro de 2022, o Supremo Tribunal Federal julgou parcialmente procedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 4.395, que questionou, entre outros pontos, a constitucionalidade da responsabilidade do adquirente por sub-rogação, veiculada no art. 30, IV, da Lei n. 8.212/91, com as redações das Leis n. 8.540/92 e 9.528/97.

Considerando que este julgamento se deu no plenário virtual, costumeiramente, caberia a consequente proclamação do resultado do julgamento, reconhecendo a procedência parcial da ação direta de inconstitucionalidade, uma vez que cinco ministros votaram pela total improcedência, outros 5 pela total procedência, ao passo que, no desempate, ao se julgar parcialmente procedente, houve, em parte, êxito do contribuinte, notadamente, no tocante ao tema da sub-rogação.

Ocorre que o STF decidiu pela suspensão do julgamento para proclamação do resultado em sessão presencial, o que perdura até a presente data.

Recentemente, em 06 de janeiro de 2025, o ministro Gilmar Ferreira Mendes acolhe pedido da Abrafrigo (*amicus curiae*) no sentido de “*determinar a suspensão nacional de todos os processos judiciais que ainda não transitaram em julgado e que tratam da constitucionalidade da sub-rogação prevista no artigo 30, IV, da Lei n. 8.212/91, até a proclamação do resultado da presente ação direta de inconstitucionalidade*”. Esta decisão monocrática, que foi referendada pelo Pleno, em julgamento virtual realizado entre os dias 14 a 21 de fevereiro.

Não obstante, o Regimento Interno do CARF (art. 98) preceitua que é vedado ao julgador afastar a aplicação ou deixar de observar lei sob o fundamento de inconstitucionalidade (no mesmo sentido, a Súmula CARF n. 2), salvo se tiver sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do STF; ou se o fundamento do crédito tributário for objeto de Súmula Vinculante ou decisão definitiva do STF ou STJ, em sede de julgamento de recursos repetitivos.

Pendente a proclamação do resultado da ADI 4395 e não havendo qualquer disposição determinando a suspensão dos processos administrativos até o julgamento final da ADI 4.3952, cabe a esta Relatora aplicar a legislação vigente.

Ademais, por ora, vigora a Súmula Vinculante CARF n. 150 que dispõe que: A inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos de sub-rogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como

fundamento a Lei n. 10.256/01. No caso, o lançamento (01/2014 a 12/2015) é posterior à publicação da Lei nº 10.256, de 2001.

Feitas tais considerações, quanto aos demais argumentos aduzidos pelo contribuinte, considerando que o Recurso Voluntário traz idênticas alegações àquelas apresentadas na impugnação, adoto como fundamento do presente voto as razões expostas pela decisão de piso, com a qual concordo, mediante a reprodução do trecho abaixo transcrito (art. 114, §12 do RICARF):

a) Da alegação quanto à existência de liminares O sujeito passivo afirmou que existiam outras decisões liminares relacionadas a produtores rurais pessoas físicas com quem comercializou grãos nos anos de 2014 e 2015 e que foram objeto do lançamento de ofício, relacionando-os no item 7 da impugnação.

No entanto, não trouxe aos autos, juntamente com a impugnação, as referidas decisões liminares. A mera apresentação da listagem com o nome dos produtores rurais não é suficiente para a comprovação de sua alegação.

É importante destacar que cabe ao impugnante, dentro do prazo de defesa, apresentar a impugnação com os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, bem como trazer aos autos as provas que possuir, nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, a simples manifestação de discordância, desacompanhada de documentos hábeis a comprovar a existência das alegadas inconsistências, é ineficaz para fins de alteração do lançamento.

b) Do Programa de Regularização Tributária Rural (PRR)As alegações do impugnante a respeito do Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) não podem ser acatadas.

Nos termos do parágrafo único do artigo 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Ou seja, não se trata de "incorrer no caminho mais grave e oneroso à impugnante", mas sim de obedecer à lei, já que a autoridade tributária não pode deixar de proceder à constituição do crédito tributário pelo lançamento, quando verificada a falta de recolhimento das contribuições devidas pelo sujeito passivo.

Assim, o pedido para que o auto de infração e respectivo lançamento fossem suspensos até o exaurimento do prazo para a adesão ao PRR estatuído pela Lei nº 13.606/2018 deve ser rejeitado.

No que diz respeito ao procedimento fiscal, este já se encerrou, conforme demonstra o Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal(fl. 95 a 96), emitido em 06/12/2018 e enviado ao sujeito passivo juntamente com o Auto de Infração.

c) Das alegações relacionadas à base de cálculo - valores lançados O sujeito passivo alega que todas as notas fiscais relacionadas na planilha elaborada pela

fiscalização, descritas como "Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada", CFOP 1.949, são exclusivamente para o transporte dos grãos do estabelecimento do produtor para o seu armazém, não se tratando de aquisição de grãos.

De acordo com o Convênio s/nº, de 15/12/1970, os Códigos Fiscais de Operações e de Prestações - CFOP 1.900 registram as "outras entradas de mercadorias ou aquisições de serviços".

O "CFOP 1.949 - outra entrada de mercadoria ou prestação de serviços não especificada" registra as outras entradas de mercadorias ou prestações de serviços que não tenham sido especificadas nos demais códigos. Ou seja, para que uma operação ou prestação seja classificada neste CFOP não pode haver nenhum outro CFOP em que possa ser enquadrada. Portanto, apenas pelo código CFOP 1.949 não é possível saber do que se trata a operação.

De acordo com o relato fiscal, o sujeito passivo foi intimado pela fiscalização, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 005, a apresentar esclarecimentos e/ou justificativas, devidamente acompanhados dos documentos comprobatórios da operação realizada, referente ao preenchimento do campo com a descrição "N/D", das notas fiscais de entrada emitidas, relativos aos anos 2014 e 2015, com a descrição "Informações do contribuinte: /NOTA FISCAL EMITIDA P/ EFEITO DE TRANSPORTE DO ESTABELECIMENTO PRODUTOR P/ O ARMAZEM NOS TERMOS DO ART.79 INC.I LETRA T DEC.4852/97", referente as notas fiscais de entrada emitidas, relativos aos anos 2014 e 2015, referente ao CFOP código 1949, "Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada" período de 01/01/2014 a 31/12/2015, conforme "PLANILHA NOTAS FISCAIS DE ENTRADA CFOP OUTRA ENTRADA DE MERCADORIAS – 2014 – 2015 – ANEXO I (...) Quanto à resposta ao TIF 005, esclarece a fiscalização:

Referente ao termo de intimação 005 em que solicita esclarecimentos e/ou justificativas, devidamente acompanhados dos documentos comprobatórios, da operação realizada, referente a "Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada", código 1949, e referente ao preenchimento do campo observação com a descrição "Informações do contribuinte e vários outros campos das notas fiscais que irregularmente não foram preenchidos, referentes as notas fiscais emitida p/efeito de transporte do estabelecimento produtor p/ o Armazém", a empresa apresentou apenas alegações, sem apresentação de quaisquer documentos comprobatórios, que embasassem as alegações. E, consequência, devido a falta de documentos comprobatórios, a fiscalização considerou as Outras Entradas, como compras efetuadas junto aos produtores também, os valores referente a "Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada", código 1949, foram devidamente lançados, conforme demonstrado nas Planilhas de Notas Fiscais de Entrada de Compras de Produtos Rurais ano 2014 e 2015 e Planilha de Cálculo" em anexo.

Agora, em sede de impugnação, o sujeito passivo também não trouxe aos autos qualquer documento, a exemplo de contratos de prestação de serviços contendo a especificação do serviço e o valor, para cotejo com as notas fiscais e demonstração de que efetivamente as operações cadastradas sob CFOP 1.949 tratavam-se, como alegou, apenas de transporte de mercadorias para outra finalidade que não a aquisição de produto rural de produtor rural pessoa física.

No que diz respeito à alegação de que as notas fiscais nº 42.167 e 42.170 decorreram de aquisição de sementes para plantio oriundas de pessoa jurídica, verifica-se da planilha apresentada pela autoridade tributária, juntada aos autos na forma de "arquivo não paginável", que estas notas fiscais não foram consideradas na base de cálculo deste lançamento.

Não tendo sido comprovadas, as alegações do impugnante devem ser rejeitadas.

Ante o exposto, deve ser mantido o lançamento referente ao Funrural e alíquota GILRAT, exigidos por sub-rogação.

1.3 MULTA QUALIFICADA

O lançamento foi efetuado com a multa de ofício qualificada, nos termos do artigo 44, I, e § 1º, da Lei n. 9.430/96.

O fundamento utilizado pela autoridade fiscal encontra-se exposto no Relatório Fiscal (e-fls.14):

Verifica-se que a desde o exercício de 2004 as empresas vêm insistindo na prática de não declarar os fatos geradores relativamente à aquisição de produção rural de pessoa física, consubstanciando assim, em tese, o evidente intuito de sonegação, conforme verificado nas ações fiscais.

Não obstante, entendo que não se verifica, no caso concreto, a presença dos pressupostos para a qualificação da multa.

No que diz respeito à aplicação da multa de ofício, a legislação vigente dispõe da seguinte forma (artigo 44 da Lei n. 9.430/96 e artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64):

Lei n. 9.430/96 Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Lei nº 10.892, de 2004, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) 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; (Vide Lei nº 10.892, de 2004 com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

Lei nº 4.502, de 1964 Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que as condutas nele estabelecidas pressupõem sempre a intenção (dolo) de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte uma obrigação tributária.

Diante dos fatos apurados, já expostos neste voto, não restou evidente a simulação ou fraude (conduta apta a ensejar a qualificação a multa). Isto é, não restou provado nos autos, de forma clara, que a vontade do recorrente está dirigida às condutas tipificadas nos arts. 71,72 e 73 da Lei n. 4.502/62.

Ao contrário, o mero inadimplemento, mesmo que mediante suposta reiteração, não é suficiente, por si só, para ensejar a qualificação da multa de ofício. Como relatado pelo sujeito passivo, o inadimplemento (e a ausência de declaração em GFIP) origina-se de dificuldades operacionais em controlar as decisões liminares dos produtores rurais pessoas físicas.

Inclusive, no particular, considerando o cenário de instabilidade jurisprudencial exposto à sociedade no presente voto, creio que a conclusão por afastar-se a multa qualifica mostra-se ainda mais pertinente.

2 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento, para excluir o lançamento relativo à contribuição ao SENAR e cancelar a qualificadora da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

Assinado Digitalmente

Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo