



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10140.722142/2013-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-004.786 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de maio de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente S. G. O. AGRIBUSINESS LTDA - ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE.

Conforme decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, com repercussão geral reconhecida, é constitucional a contribuição social do empregador rural pessoa física, bem como a sub-rogação do seu recolhimento, em relação a fatos geradores ocorridos na vigência da Lei 10.256/01.

IRPF. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade, sobretudo quando a autoridade lançadora baseou-se em meras suposições sobre o tema no Relatório Fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso. No mérito, por voto de qualidade, dar-lhe provimento parcial, para excluir a qualificadora da multa. Vencidos o relator e os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso. Vencidas as conselheiras Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez e Miriam Denise Xavier Lazarini, que negavam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Cleberson Alex Friess, Carlos Alexandre Tortato, Denny Medeiros da Silveira (Suplente Convocado), Andrea Viana Arrais Egypto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Suplente Convocada), Luciana Matos Pereira Barbosa e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

S. G. O. AGRIBUSINESS LTDA - ME, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 4ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS, Acórdão nº 04-35.426/2014, às fls. 360/372, que julgou procedente o lançamento fiscal, referentes às contribuições sociais denominadas de FUNRURAL, em relação ao período de 02/2009 a 12/2010, conforme Relatório Fiscal, às e-fls. 10/19, consubstanciado nos seguintes Autos de Infração:

a) **AI DEBCAD nº 51.049.928-7** – Contribuições previdenciárias do produtor rural pessoa física incidentes sobre o montante da comercialização de produtos rurais, destinadas à Seguridade Social, ao financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 1991 e aos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, abrangendo as competências de 02/2009 a 12/2010, com valor total de R\$ 7.126.096,96, consolidado em 04/12/2013, cuja responsabilidade pela retenção e recolhimento cabia à autuada (fls.10 e 20).

b) **AI DEBCAD nº 51.049.929-5** – Contribuições previdenciárias do produtor rural pessoa física incidentes sobre o montante da comercialização de produtos rurais destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem rural - SENAR, abrangendo as competências de 02/2009 a 12/2010, com valor total de R\$ 678.675,95, consolidado em 14/12/2013, cuja responsabilidade pela retenção e recolhimento cabia à autuada (fls.10 e 29).

Como pode-se ver da autuação, a contribuinte foi autuada, na qualidade de **responsável tributária por sub-rogação**, na forma do Art. 30, IV, da Lei n. 8.212/91, por suposta falta de retenção e recolhimento do FUNRURAL devido pelo produtores rurais dos quais ela adquire produtos vegetais, especialmente soja. Em vista desta narrativa, além da contribuição previdenciária, a autoridade autuante aplicou, ainda, multa de ofício qualificada,

no importe de 150% do valor do tributo devido, a teor do Art. 35-A da Lei n. 8.212/91 c.c Art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/96.

A fundamentar legalmente referida autuação, além dos dispositivos já citados, a autoridade fiscal apontou violação ao Art. 25, I e II; e Art. 30, IV, ambos da Lei n. 8.212/91, entre outras disposições; e Art. 124 e 125 do CTN, para fins de imputar a responsabilidade solidária a terceiros pessoas estranhas ao quadro societário da empresa, sócios de sociedade empresária que prestava serviço de corretagem em favor da recorrente.

Importante salientar ter a unidade preparadora transferido a cobrança dos créditos tributários referentes ao DEBCAD 51.049.929-5 para o processo nº 10140.720107/2014-31 (fls.348 e 349), pois referem-se à Contribuição Previdenciária devida ao SENAR, matéria que não foi impugnada.

Inconformada com a Decisão recorrida a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 393/410, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa as alegações da impugnação, suscitando a absoluta ausência de previsão legal capaz de lhe imputar a qualidade de responsável tributária por sub-rogação, considerando os reflexos da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF no julgamento do RE 363.852-MG e do RE 596.177-RS sobre a redação do Art. 30, IV, da Lei n. 8.212/91.

Esclarece ter o STF, por meio do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 363.852/MG e 596.177/RS, declarou inconstitucional o art. 1º da lei nº 8.540, de 1992, que havia conferido nova redação ao art. 12, incisos V e VII; art. 25, incisos I e II; e art. 30, inciso IV da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528, de 1997.

Aduz, após o julgado do STF, haver ausência de descrição legal da hipótese de incidência, da base de cálculo e da alíquota das contribuições previdenciárias lançadas, pois após a referida declaração de inconstitucionalidade, o caput do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 10.256, de 2001, passou a vigorar sem os incisos I e II (com a redação da Lei nº 9.528, de 1997, declarada inconstitucional).

Explicita que inexistindo previsão legal para a exigência das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural do produtor rural pessoa física, não há se falar em responsabilidade tributária da autuada, ainda mais pelo fato de também ter sido declarada a inconstitucionalidade o art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991, conforme redação do art. 1º da Lei nº 8.540, de 1992, e atualizações até a Lei nº 9.528, de 1997, cujo dispositivo tratava justamente da responsabilidade dos adquirentes da produção rural do produtor rural pessoa física, colacionando jurisprudência dos tribunais federais e deste Conselho.

Insurge-se quanto a fundamentação da autoridade lançadora para lançar a multa de ofício qualificada, qual seja, a acusação de que a pessoa jurídica impugnante seria administrada por pessoas estranhas a seu quadro societário, pois a autuada não era administrada por terceiros pessoas, pois estas apenas realizavam negócios de intermediação de compra e venda para a autuada;

Alega não ter praticado nenhuma conduta que possa ser enquadrada como sonegação ou fraude, pois sempre prestou todas as informações ao Fisco por meio de Escrituração Fiscal Digital, além de emissão de notas fiscais eletrônicas, e a falta de recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a aquisição da produção do produtor rural pessoa física deve-se ao fato de existir gigantesca discussão judicial já com decisões proferidas pelo STF;

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

Como pode-se ver da autuação, a contribuinte foi autuada, na qualidade de **responsável tributária por sub-rogação**, na forma do Art. 30, IV, da Lei n. 8.212/91, por suposta falta de retenção e recolhimento do FUNRURAL devido pelo produtores rurais dos quais ela adquire produtos vegetais, especialmente soja. Em vista desta narrativa, além da contribuição previdenciária, a autoridade autuante aplicou, ainda, multa de ofício qualificada, no importe de 150% do valor do tributo devido, a teor do Art. 35-A da Lei n. 8.212/91 c.c Art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/96.

A fundamentar legalmente referida autuação, além dos dispositivos já citados, a autoridade fiscal apontou violação ao Art. 25, I e II; e Art. 30, IV, ambos da Lei n. 8.212/91, entre outras disposições; e Art. 124 e 125 do CTN, para fins de imputar a responsabilidade solidária a terceiros pessoas estranhas ao quadro societário da empresa, sócios de sociedade empresária que prestava serviço de corretagem em favor da recorrente.

Importante salientar ter a unidade preparadora transferido a cobrança dos créditos tributários referentes ao DEBCAD 51.049.929-5 para o processo nº 10140.720107/2014-31 (fls.348 e 349), pois referem-se à Contribuição Previdenciária devida ao SENAR, matéria que não foi impugnada.

Dito isto, trataremos especificamente das contribuições devidas pelos produtores rurais dos quais a recorrente adquire produtos vegetais ("funrural" - sub-rogação) e a multa qualificada, matérias devidamente suscitadas no recurso.

DAS CONTRIBUIÇÕES - "FUNRURAL"

A contribuinte suscita a absoluta ausência de previsão legal capaz de lhe imputar a qualidade de responsável tributária por sub-rogação, considerando os reflexos da declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF no julgamento do RE 363.852-MG e do RE 596.177-RS sobre a redação do Art. 30, IV, da Lei n. 8.212/91.

Esclarece ter o STF, por meio do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 363.852/MG e 596.177/RS, declarou inconstitucional o art. 1º da lei nº 8.540, de 1992, que havia conferido nova redação ao art. 12, incisos V e VII; art. 25, incisos I e II; e art. 30, inciso IV da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528, de 1997.

Aduz, após o julgado do STF, haver ausência de descrição legal da hipótese de incidência, da base de cálculo e da alíquota das contribuições previdenciárias lançadas, pois após a referida declaração de inconstitucionalidade, o caput do art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 10.256, de 2001, passou a vigorar sem os incisos I e II (com a redação da Lei nº 9.528, de 1997, declarada inconstitucional).

Explicita que inexistindo previsão legal para a exigência das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural do produtor rural pessoa física, não há se falar em responsabilidade tributária da autuada, ainda mais pelo fato de também ter sido declarada a inconstitucionalidade o art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991, conforme redação do art. 1º da Lei nº 8.540, de 1992, e atualizações até a Lei nº 9.528, de 1997, cujo dispositivo tratava justamente da responsabilidade dos adquirentes da produção rural do produtor rural pessoa física, colacionando jurisprudência dos tribunais federais e deste Conselho.

Com efeito, a Suprema Corte deste País no julgamento do Recurso Extraordinário – RE nº 363.852, já se manifestou sobre a questão e, por entender que a contribuição representa uma dupla tributação, declarou a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, inciso V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, nos termos abaixo:

“O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, conheceu e deu provimento ao recurso extraordinário 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 n.º 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, 30, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei n.º 9.528/97, até que legislação nova, arremada na Emenda Constitucional n.º 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência. Em seguida, o Relator apresentou petição da União no sentido de modular os efeitos da decisão, que foi rejeitada por maioria, vencida a Senhora Ministra Ellen Gracie. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, licenciado, o Senhor Ministro Celso de Mello e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, com voto proferido na assentada anterior, Plenário, 03.02.2010.”

Posteriormente, em sessão plenária, o STF ratificou o seu posicionamento e manteve seu entendimento sobre a inconstitucionalidade dos dispositivos legais supramencionados ao rejeitar os embargos de declaração da União Federal no RE nº 363.852.

Tais embargos foram apresentados com o objetivo de que se declarasse que a Lei n.º 10.256/2001, que alterou parte do artigo 25, da Lei n.º 8.212/91, havia sanado a inconstitucionalidade.

Porém, o posicionamento do ministro relator foi no sentido de que como a referida lei somente modificou o caput do artigo 25, mantendo a alíquota e a base de cálculo da contribuição, não houve alteração no que se refere à inconstitucionalidade da cobrança do "Funrural".

A jurisprudência do CARF que se ocupou do tema, oferece guarida ao entendimento acima esposado, reconhecendo a inconstitucionalidade indicada pelo STF, senão vejamos:

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2009 a 28/02/2010

*CONTRIBUIÇÃO PARA O FUNRURAL.
INCONSTITUCIONALIDADE.*

A Suprema Corte, no julgamento do RE 363.852, declarou a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92 que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos IV, da Lei nº 8.212/91. Indevido o recolhimento de contribuição para o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL) sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural de empregadores, pessoas naturais. Recurso Voluntário Provido (Acórdão nº 2803-003.608, Data da Sessão 10/09/2014, Relator NATANAEL VIEIRA DOS SANTOS)"

Vale ainda mencionar que a 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 2ª Seção de Julgamento do CARF ao julgar argumentos semelhantes no processo 13116.001044/200786, afasta a exigibilidade do crédito tributário referente à omissão dos valores da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, conforme ementa abaixo:

"MPF. RECEBIMENTO PELO CONTADOR. VALIDADE.

Em acordo com a Teoria da Aparência, não há nulidade do MPF diante da intimação do contador da empresa ao invés de seu representante legal, se aquele se coloca como investido de autorização para recebê-la, bem como conhece os fatos a serem examinados pela fiscalização (art. 23 do Decreto nº 70.235/72).

TIAF. INEXIGIBILIDADE.

O TIAF é inexigível desde 18 de dezembro de 2003, com o advento da Instrução Normativa INSS/DC nº 100. Não há necessidade de expedição de dois instrumento, o TIAF e o MPF, quando ambos têm o mesmo objetivo, de informar ao contribuinte que se encontram sob auditoria fiscal.

INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. VALIDADE DE INTIMAÇÃO.

Inexiste cerceamento ao direito de defesa da empresa apontada como responsável solidária pelo débito, se devidamente intimada para se manifestar acerca da autuação contra ela lavrada.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO PRODUTOR RURAL. INCIDÊNCIA SOBRE A RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. OBRIGAÇÃO DO ADQUIRENTE DE RETER E RECOLHER A CONTRIBUIÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF.

Reconhecida por decisão do plenário do STF, transitada em julgado, a inconstitucionalidade da contribuição devida pelo produtor rural e segurado especial sobre a receita bruta da comercialização da sua produção, bem como a obrigação do adquirente de efetuar a retenção e o recolhimento, pode o CARF aplicá-la, afastando as obrigações com fulcro na referida contribuição.

GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE.

Constatada a existência de grupo econômico de fato, não há como ser afastada a solidariedade imposta pelo artigo 30, IX da Lei nº 8.212/1991.

NÃO DECLARAÇÃO EM GFIP DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE. POSSIBILIDADE.

A apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, constituía, à época da infração, violação ao art. 32, IV, §3º do Lei 8.212/91, ensejando a aplicação da multa prevista no art. 32, §5º da mesma lei.

A penalidade prevista no art. 32A, inciso I, da Lei 8.212/91, incluído pela Lei nº 11.941/2009, pode retroagir para beneficiar o contribuinte, sendo-lhe mais benéfica.

Recurso Voluntário Provido em Parte"(grifo nosso)

Ademais, quando do julgamento do RE 596.177/RS foi declarada novamente a inconstitucionalidade, em sede de repercussão geral, tendo em vista a exigência de dupla tributação caso o produtor rural seja empregador e também pela necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social. Posição ratificada em 17/10/2013 pelo Supremo Tribunal Federal ao analisar os embargos de declaração opostos pela União.

Diante do exposto, entendo que a contribuição incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural - FUNRURAL não pode ser validamente exigida.

Importantíssimo salientar que em decisão recente, mais precisamente na sessão plenária em 30/03/2017, o Supremo Tribunal Federal alterou seu entendimento acima exarado, declarando nesta oportunidade a constitucionalidade da contribuição sobre a receita bruta - FUNRURAL, em sede de repercussão geral. No entanto, tal Acórdão ainda não fora devidamente formalizado e publicado, até a data de elaboração desta minuta, motivo pelo qual compartilho do entendimento anteriormente firmado.

MULTA QUALIFICADA

A fiscalização aplicou a multa de ofício qualificada, no importe de 150% do valor do tributo devido, a teor do Art. 35-A da Lei n. 8.212/91 c.c Art. 44, § 1º, da Lei n. 9.430/96.

A decisão de piso manteve a qualificação por entender que o não recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização de produção rural adquirida de pessoas físicas, e também não as informar em GFIP, fato que impede e/ou retarda o conhecimento por parte da autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador a obrigação tributária, o que, por si só, já configura a sonegação fiscal conforme definida no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964.

Por sua vez a recorrente insurge-se quanto a fundamentação da autoridade lançadora para lançar a multa de ofício qualificada, qual seja, a acusação de que a pessoa jurídica impugnante seria administrada por pessoas estranhas a seu quadro societário, pois a atuada não era administrada por terceiras pessoas, pois estas apenas realizavam negócios de intermediação de compra e venda para a atuada;

Alega não ter praticado nenhuma conduta que possa ser enquadrada como sonegação ou fraude, pois sempre prestou todas as informações ao Fisco por meio de Escrituração Fiscal Digital, além de emissão de notas fiscais eletrônicas, e a falta de recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a aquisição da produção do produtor rural pessoa física deve-se ao fato de existir gigantesca discussão judicial já com decisões proferidas pelo STF;

Inicialmente, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

“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;

[...]

§ 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.

Por sua vez, os artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502/64, ao contemplarem as figuras do “dolo, fraude ou sonegação”, estabelecem o seguinte:

“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.”

Consoante se infere dos dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios. A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

“ MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada.” (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

“MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção.” (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

“ Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo ”

Na hipótese dos autos, inobstante o esforço do fiscal autuante, não podemos afirmar com a segurança que o caso exige ter a contribuinte agido com dolo objetivando suprimir tributos.

Com efeito, como muito bem delineado no recurso voluntário, a autoridade lançadora não logrou demonstrar com especificidade a conduta adotada pela contribuinte tendente sonegar tributos intencionalmente, com o fito de justificar a qualificação da multa em 150%, não se prestando à sua aplicabilidade ao simples fato de que a empresa com grande faturamento deve ser administrada por pessoas com experiência e que em nenhum momento esteve na presença dos sócios, apenas dos advogados e contadores, ao contrário do que pretende fazer crer a nobre fiscalização.

A rigor, *in casu*, o que torna ainda mais digno de realce, é que a nobre autoridade lançadora **NÃO COMPROVOU E ESPECIFICOU SOBRE A QUALIFICAÇÃO DA MULTA QUANTO A REAL CONDUTA DOLOSA OU FRAUDULENTA** Da simples análise do Relatório Fiscal, de e-fls. 10/19, constata-se que a fiscalização não trata em momento algum de aludido tema, deixando, portanto, de justificar de maneira clara e fundamentada a aplicação da multa qualificada. Escorou-se apenas que empresa com grande faturamento deve ser administrada por pessoas com experiência e em nenhum momento esteve na presença dos sócios, ou seja, meras suposições e achismos.

Ora, independentemente do entendimento de cada julgador ou autoridade fazendária a respeito do mérito de aludida demanda, não se pode admitir que o Fisco atribua crime de sonegação fiscal, a partir da qualificação da multa, sem que tenha escrito sequer uma linha sobre o tema, de maneira a motivar sua conclusão, demonstrando a eventual conduta dolosa da contribuinte. E muito menos em meras suposições ou achismos. Esse procedimento, além de macular o regramento para adoção da multa imposta, representa uma verdadeira preterição do direito de defesa da contribuinte, que sequer tem conhecimento do que lhe está sendo atribuído, impossibilitando sua defesa.

O mero não recolhimento, não significa a existência de dolo, fraude e simulação, cabendo o fiscal aprofundar e caracterizar a existência deste, ainda mais no que diz respeito a um tributo que tem a sua exigibilidade questionada.

Sendo assim, como o Fisco não demonstrou a conduta dolosa e o intuito de sonegação, a multa qualificada, deverá ser excluída do presente lançamento fiscal.

Por todo o exposto, estando a NFLD, *sub examine*, em dissonância com as normas legais que regulamentam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, e DAR-LHE PROVIMENTO**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado

Acompanho o Relator quanto à exclusão da multa qualificada, porém, com a *maxima venia*, divirjo quanto à contribuição do empregador rural pessoa física e quanto à sub-rogação do seu recolhimento.

Em sua redação original, o art. 25, da Lei 8.212/91, estabelecia a contribuição sobre o resultado da comercialização da produção rural apenas em relação aos segurados especiais¹:

Art. 25. Contribui com 3% (três por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção o segurado especial referido no inciso VII do art. 12.

Tal regra estava em consonância com o disposto na Constituição Federal, art. 195, § 8º (redação original):

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

Todavia, a Lei 8.540/92, com redação atualizada pela Lei 9.528/97, incluiu no citado art. 25 o empregador rural pessoa física como contribuinte sobre a receita da comercialização da produção rural:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada a Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(Grifo nosso)

A Lei 8.540/92, com redação atualizada pela Lei 9.528/97, também incluiu o empregador rural pessoa física na sub-rogação prevista no art. 30, inciso IV, da Lei 8.212/91:

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física

¹ Produtor rural individual, sem empregados, ou que exerce a atividade rural em regime de economia familiar.

de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;(Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

(Grifo nosso)

Acontece que a Constituição Federal, em sua redação vigente à época, não previa a receita como base de cálculo das contribuições do empregador, mas apenas a folha de salários, o faturamento e o lucro:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

E mais, o art. 195, § 4º, da Constituição Federal, em referência ao art. 154, inciso I, da mesma Carta Republicana, estabelecia que novas fontes de custeio deveriam ser criadas por lei complementar.

Dessa forma, a fonte de custeio criada pela Lei 8.540/92 restou em dissonância com as regras constitucionais.

Contudo, a Emenda Constitucional (EC) nº 20, de 15/12/98, incluiu no art. 195, inciso I, a receita como fonte de custeio, nos seguintes termos:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

(Grifo nosso)

Portanto, a partir da EC nº 20/98, a receita, como fonte de custeio, passou a ter amparo na Constituição Federal.

Então, nesse novo cenário constitucional, a Lei 10.256, de 9/7/01, manteve o empregador rural pessoa física no *caput* do art. 25 da Lei 8.212/91:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001)

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

(Grifo nosso)

Todavia, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que a alteração constitucional não tem o condão de tornar legítima norma anteriormente considerada inconstitucional diante da Constituição Federal então vigente.

Dessa forma, no julgamento do RE 363.852/MG, realizado em 3/2/10, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela inconstitucionalidade das alterações promovidas pelas Leis 8.540/92 e 9.528/97 na Lei 8.212/91, afastando a obrigação sub-rogada do adquirente da produção rural:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, conheceu e deu provimento ao recurso extraordinário para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por subrogação 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 a 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. Em seguida, o Relator apresentou petição da União no sentido de modular os efeitos da decisão, que foi rejeitada por maioria, vencida a Senhora Ministra Ellen Gracie. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, licenciado, o Senhor Ministro Celso de Mello e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, com voto proferido na assentada anterior. Plenário, 03.02.2010.

Conforme se observa, o STF foi claro ao decidir pela inconstitucionalidade da contribuição do empregador rural pessoa física e correspondente sub-rogação do seu recolhimento até que legislação nova, arrimada na EC nº 20/98, viesse a instituir a contribuição.

Nesse particular, cabe destaque a decisão proferida pelo Min. Joaquim Barbosa, no julgamento do RE 585.684/RS, na qual se conclui pela inconstitucionalidade da exação até a entrada em vigor da Lei 10.256/01:

No julgamento do RE 363.852 (rel. min. Marco Aurélio, DJe de 23.04.2010), o Pleno desta Corte considerou inconstitucional o tributo cobrado nos termos dos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Assim, o acórdão recorrido divergiu dessa orientação. Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário e dou-lhe parcial provimento, para proibir a cobrança da contribuição devida pelo produtor rural empregador pessoa física, cobrada com base na Lei 8.212/1991 e as que se seguiram até a Lei 10.256/2001. (RE 585684, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 10/02/2011, publicado no DJe038 de 25/02/2011

(Grifo nosso)

Assim, com a entrada em vigor da Lei nº 10.256/01, editada sob o manto constitucional aberto pela EC 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 da sua produção, nos termos assinalados no art. 25 da Lei nº 8.212/91, com a redação que lhe foi introduzida pela Lei nº 10.256/01.

Quanto à sub-rogação, há que se observar que o STF não declarou inconstitucional a regra consignada no inciso IV do art. 30 da Lei 8.212/91, mas sim o art. 1º da Lei 8.540/92, o qual, dentre outras tantas providências, deu nova redação ao art. 12, incisos V e VII, art. 25, incisos I e II, e art. 30, inciso IV, da Lei 8.212/91.

Diante desse quadro, já podemos concluir que após a entrada em vigor da Lei 10.256/01, tanto a contribuição devida pelo empregador rural pessoa física quanto a sub-rogação do seu recolhimento passaram a estar devidamente amparadas pelo ordenamento jurídico.

Desse modo, as razões expostas até aqui, por si só, são suficientes para manter o lançamento ora questionado, porém, não poderíamos deixar de trazer à baila a recente decisão proferida pelo STF, no julgamento do RE 718.874/RS, em 30/3/17, citada pelo Relator e que ainda aguarda publicação:

Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 669 da repercussão geral, conheceu do recurso extraordinário e a ele deu provimento, vencidos os Ministros Edson Fachin (Relator), Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello, que negavam provimento ao recurso. Em seguida, por maioria, acompanhando proposta da Ministra Cármen Lúcia (Presidente), o Tribunal fixou a seguinte tese: "É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção", vencido o Ministro Marco Aurélio, que não se

pronunciou quanto à tese. Redator para o acórdão o Ministro Alexandre de Moraes. Plenário, 30.3.2017.

Portanto, como se não bastassem as razões anteriores, essa última decisão do STF sacramentou a constitucionalidade da exação em comento, em relação a fatos gerados ocorridos na vigência da Lei 10.256/01.

Sendo assim, como o lançamento em questão abarca as competências de 02/2009 a 12/2010, não há como se acatar a defesa apresentada quanto à contribuição devida pelo empregador rural pessoa física e quanto à sub-rogação do seu recolhimento.

Conclusão

Isso posto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para excluir do lançamento apenas a qualificação da multa.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira