



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



**Processo nº** 10530.723255/2016-85  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-008.775 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de outubro de 2021  
**Recorrente** MARCOS ANTONIO BUSATO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2012 a 31/08/2012

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. ARRENDAMENTO, PARCERIA OU CONDOMÍNIO DE PRODUÇÃO RURAL. CONTRATAÇÃO DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Por aplicação dos artigos 15, 22 e 25 da Lei nº 8.212/1991, o produtor rural que contrata contribuintes individuais equipara-se à empresa e deve contribuir para o Regime Geral de Previdência Social sobre a remuneração paga aos contribuintes individuais por ele contratados, seja a atividade desenvolvida na forma de arrendamento rural, parceria rural ou condomínio de produção rural.

CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES AUTÔNOMOS CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS. CONTRIBUIÇÃO DO SEGURADO E DO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. OBRIGATORIEDADE.

A contratação de trabalhadores autônomos ou de contribuintes individuais é fato gerador de contribuições previdenciárias, que atinge simultaneamente dois contribuintes: o produtor rural pessoa física equiparado à empresa e o segurado.

MULTA QUALIFICADA. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF Nº 14

Não caracterizada a ação ou omissão dolosa que leve à sonegação e/ou fraude, a multa de ofício deve ser aplicada no percentual de 75%.

A simples apuração de omissão fatos geradores de contribuição previdenciária em GFIP por si só não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75% . Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 2202-008.765, de 07 de outubro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10530.723230/2016-81, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente Substituto e Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (Presidente em exercício), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Samis Antonio de Queiroz e Diogo Cristian Denny (suplente convocado). Ausente o conselheiro Ronnie Soares Anderson, substituído pelo conselheiro Diogo Cristian Denny.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de recurso interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, que manteve lançamento relativo a contribuições previdenciárias devidas por produtor rural pessoa física, incidentes sobre remunerações pagas a contribuintes individuais que lhe prestaram serviços.

Notificado do lançamento, o Contribuinte apresentou Impugnação na qual apresenta as seguintes teses de defesa, em síntese:

1 – Discorre sobre a “*existência do contrato de parceria*”, defendendo a “*ilegalidade*” da “*transformação*”, pela Fiscalização, de “*Contrato Particular de Parceria Agrícola em Contrato Particular de Condomínio Rural para concluir que*

11.2 - Como já demonstrado, os serviços foram prestados a Parceria Rural e não ao Contribuinte Individual autuado, até porque, como Contribuinte Individual ele recolhe para a previdência sobre o montante de seu resultado na atividade rural.

11.3- O fato é que não existe previsão legal para tributação do contrato de parceria nos moldes de equiparado a empresa, então por presunção do fiscal autuante, o lançamento foi feito em nome da contribuinte pessoa física.

11.4 - Essa desconsideração do contrato particular de parceria agrícola não encontra fundamentação em nenhuma legislação, seja civil ou tributária.

11.5 - Note Julgador que as propriedades rurais da parceria, a exemplo, Fazendas Busato, Porto Alegre e Água Funda, (matriculas 1155, 0985, 5185, 1810, 1793), não são de propriedade comum aos Parceiros, apesar de haverem outras propriedades que lhes são comuns, documentos 9-17 e 24.

11.6 - Nesta seara temos a mesma situação no caso das aeronaves, que NÃO são de propriedade de todos os Parceiros, ao mesmo tempo, em copropriedade, mas sim de propriedade individual de cada um dos parceiros, documentos 18-23.

2 – Alega que à vista do inciso III do § 4º do artigo 3º da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, que incluiu o condomínio como passível de equiparação a empresa, e não incluiu a Parceria Rural, o auditor fiscal resolveu então desconsiderar a referida Parceria Rural, transformando-a em condomínio; portanto, em nenhum momento o contribuinte autuado descumpriu qualquer obrigação acessória em relação aos fatos geradores constantes do auto de infração, porque a desconsideração do contrato de parceria é completamente descabida, e que em nenhum artigo da legislação tributária que rege a matéria determina a equiparação de uma PARCERIA RURAL a uma empresa;

Quanto à multa aplicada, alega:

13.4 – É incompreensível que uma autoridade fiscal, mesmo tendo conhecimento de seus atos, atribua, mesmo em tese, **crimes** a terceiros lastreados em sua presunção, especificamente os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgou a impugnação improcedente.

Cientificado da decisão de piso o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário, por meio do qual apresenta as seguintes teses de defesas:

1 - afirma estar recorrendo da Conclusão Fundamental apresentada pela decisão recorrida, em relação à qual alega que há dois pontos a serem combatidos, quais sejam:

1.1 - a possibilidade de um grupo de agricultores pessoas físicas optarem, facultativamente, por uma modalidade de contrato para exercer a atividade agropecuária, prevista no Estatuto da Terra, chamada Parceria Rural; e

1.2 – a vigência do art. 76 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

1.3 - afirma que em sede recursal não se resigna com a fundamentação apresentada pela DRJ, mas entende que esta deixou de enfrentar a principal delas, que seria o art. 76 da IN RFB 971, de 2009, que entende prever claramente que é obrigação do próprio 'autônomo' (contribuinte individual) que prestou serviços ao produtor rural pessoa física recolher as contribuições previdenciárias por ele devidas, o que desconstitui toda a fundamentação trazida pelo julgador de piso;

1.4 – discorre sobre sua não equiparação à empresa e sobre ofensa ao princípio da legalidade, ao não se observar o referido art. 76 da IN RFB 971;

2 – Abre Capítulo intitulado DO REFORÇO ÀS TESES INTENTADAS NA IMPUGNAÇÃO INICIAL A FIM DE FACILITAR A ANÁLISE DO DOCUMENTO, no qual transcreve as exatas teses apresentadas quando da impugnação.

É o relatório.

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

Registro inicialmente que, em que pese o contribuinte não ter invocado a aplicação do art. 76 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, quando da impugnação, dispositivo no qual fundamenta seu recurso, entendo que não se trata de inovação recursal, pois a referida Instrução Normativa foi parte das disposições legais em que se fundamentou o julgador de piso, de forma que o contribuinte se vale do mesmo ato normativo para alegar a sua inobservância integral.

Posto isso, entendo que o recurso é tempestivo e que atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto que dele conheço.

No recurso o contribuinte afirma estar recorrendo da seguinte conclusão apresentada pela decisão recorrida (fls. 7719/7720):

Mérito dos lançamentos fiscais: conclusão fundamental.

Neste contexto, uma conclusão óbvia, mas, neste caso, fundamental, se impõe:

Em face das disposições legais pertinentes, a incidência de contribuições previdenciárias sobre os honorários pagos a trabalhadores autônomos pelo produtor rural pessoa física, independe da forma como os contratantes estejam organizados (estritamente “parceiros” de uma “parceria rural” ou “condôminos” de um “condomínio de produção rural”).

É, portanto, inteiramente válida a conclusão da Fiscalização de que: quando produtores rurais pessoas físicas (cinco, neste caso), proprietários de terras em condomínio, organizados de tal forma, que constituem, na prática, um “condomínio de produção rural” (assim entendidas propriedades comuns e indivisas, sobre as quais implantaram um empreendimento administrado também em comum pelos próprios “condôminos”), contratam outros contribuintes individuais (prestadores autônomos de serviços), resulta necessariamente desta prática a obrigatoriedade de recolhimento das correspondentes contribuições previdenciárias incidentes sobre as respectivas remunerações, além das obrigações (acessórias) de inserção das respectivas informações em folhas de pagamento e em GFIP, pois, neste caso, os mesmos dispositivos legais, relativos à incidência de contribuições previdenciárias, são aplicáveis à “parceria rural” e ao “condomínio de produção rural”, dada a semelhança da natureza jurídica de ambas: sociedades “não personificadas” de pessoas físicas, criada com a finalidade de realizar exploração de atividade econômica, mediante, inclusive, contratação de segurados obrigatórios da Previdência Social (sejam empregados ou prestadores de serviços autônomos).

Alega que há dois pontos a serem combatidos, quais sejam:

1 – A possibilidade de um grupo de agricultores pessoas físicas optarem, facultativamente, por uma modalidade de contrato para exercer a atividade agropecuária, prevista no Estatuto da Terra, chamada Parceria Rural; e

2 – a vigência do art. 76 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

Afirma que em sede recursal não se resigna com a fundamentação apresentada pela DRJ, mas entende que esta deixou de enfrentar a principal delas, que seria o art. 76 da IN RFB nº 971, de 2009, que entende prever clara obrigação de que é o próprio autônomo (contribuinte individual) que prestou serviços a produtor rural pessoa física que está obrigado a recolher as contribuições previdenciárias.

Cita ainda trechos do voto condutor da decisão recorrida para afirmar que NÃO é empresa, quais sejam,

É exatamente nesta situação que se encontram as pessoas físicas consideradas: justamente na simultânea condição de pessoas físicas e contribuintes individuais, que, em conjunto, exploram atividade rural, a qualquer título.

Ora, sendo o Contribuinte, ao mesmo tempo, pessoa física e produtor rural, contratante de outros contribuintes individuais (estes, prestadores de serviços, como pessoas físicas e “autônomos”), com que fundamento se investe na condição de contribuinte de contribuições previdenciárias sobre a remuneração dos prestadores de serviço que contrata e remunera?

A resposta: na conjunção das disposições dos artigos 15, 22 e 25 da Lei nº 8.212/1991.

O artigo 22 determina as contribuições previdenciárias de responsabilidade da “empresa” (enquanto empregadora e contratante de “contribuintes individuais” ou “autônomos”):

...

Combate tal conclusão argumentando que a resposta à pergunta feita no trecho citado não seria àquela dada pelo julgador, e sim o art. 76 da IN RFB 971, de 2009.

Conclui que somente diante da tentativa de equipará-lo à empresa é que prevaleceria a tese de que ele teria responsabilidade pelo recolhimento das contribuições a ele imputadas no lançamento (dos contratados autônomos que lhe prestaram serviços), porém estaria agindo corretamente na forma facultada pela lei (não cita qual seria essa lei) e pelo art. 76 da IN 971, de 2009. À vista de tais colocações, entende haver claro desrespeito ao princípio da legalidade, sobre o qual passa a discorrer, e que diante do art. 76 da IN RFB nº 971, de 2009, editada pela própria Receita Federal, o lançamento ora combatido não prospera, pois entende não possuir qualquer responsabilidade por recolher qualquer contribuição dos contribuintes individuais que lhe prestaram serviços.

Bem se vê que o contribuinte sustenta todo o seu recurso em interpretação dada ao art. 76 da IN RFB nº 971, de 2009, pois ele mesmo afirma que não se resigna com a fundamentação apresentada pela DRJ, mas entende que esta deixou de enfrentar a principal delas, que seria o citado art. 76 da IN RFB 971, de 2009, que assim disciplina:

Art. 76. O segurado contribuinte individual é responsável pelo recolhimento da contribuição social previdenciária incidente sobre a remuneração auferida por serviços prestados por conta própria a pessoas físicas, a outro contribuinte individual equiparado a empresa, a produtor rural pessoa física, à missão diplomática ou à repartição consular de carreiras estrangeiras.

Percebo haver um equívoco por parte do contribuinte quanto à interpretação e remissão exclusiva àquele dispositivo. Numa relação de trabalho, tanto o empregado/contribuinte individual que presta o serviço, quanto o empregador/tomador do serviço têm a seu cargo a obrigação de recolher as contribuições por eles devidas, estabelecidas em lei.

Inicialmente é preciso analisar a alegação do contribuinte de que ele não pode ser equiparado à empresa. Não é isso o que determina a legislação citada tanto no Auto de Infração, quanto na decisão recorrida. Vejamos:

Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

...

Parágrafo único. Equiparam-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou

finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras.

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Lei nº 13.189, de 2015) Vigência

...

Decreto nº 3.048, de 1999:

Art. 12. Consideram-se:

I - empresa - a firma individual ou a sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e as entidades da administração pública direta, indireta e fundacional; e

...

**Parágrafo único. Equiparam-se a empresa, para os efeitos deste Regulamento:**

**I - o contribuinte individual, em relação a segurado que lhe presta serviço;**

Ainda de acordo como a alínea 'g' do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

V - como contribuinte individual:

g) quem presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego;

Assim, o produtor rural (que é um contribuinte individual) que contrata segurado (o contribuinte individual é segurado obrigatório da previdência) para lhe prestar serviço equipara-se a empresa para fins de cumprimento de obrigações previdenciárias, em relação ao segurado contratado.

Posto isso, a Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, trata na Seção II do Capítulo III, "Da Contribuição do Segurado Contribuinte Individual", e estabelece:

Art. 65. A contribuição social previdenciária do segurado contribuinte individual é:

...

II - para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2003, observado o limite máximo do salário-de-contribuição e o disposto no art. 66, de:

...

b) 11% (onze por cento), em face da dedução prevista no § 1º, incidente sobre:

...

4. a remuneração que lhe for paga ou creditada, no decorrer do mês, pelos serviços prestados a outro contribuinte individual, a produtor rural pessoa física, a missão diplomática ou repartição consular de carreiras estrangeiras, observado o disposto no § 2º.

§ 1º O segurado contribuinte individual pode deduzir de sua contribuição mensal, 45% (quarenta e cinco por cento) da contribuição devida pelo contratante, incidente sobre a remuneração que este lhe tenha pago ou creditado no respectivo mês, limitada a dedução a 9% (nove por cento) do respectivo salário-de-contribuição, desde que:

...

II - a partir de 1º de abril de 2003, os serviços tenham sido prestados a outro contribuinte individual, a produtor rural pessoa física, a missão diplomática ou repartição consular de carreiras estrangeiras;

...

Na sequência, na Seção IV do mesmo Capítulo III trata “Das Contribuições da Empresa”, e assim disciplina:

Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

....

II - 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhes prestam serviços, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de março de 2000;

E na Seção VII, ao tratar “Da Responsabilidade pelo Recolhimento das Contribuições Sociais Previdenciárias”, disciplina:

Art. 76. O segurado contribuinte individual é responsável pelo recolhimento da contribuição social previdenciária incidente sobre a remuneração auferida por serviços prestados por conta própria a pessoas físicas, a outro contribuinte individual equiparado a empresa, a produtor rural pessoa física, à missão diplomática ou à repartição consular de carreiras estrangeiras.

Art. 78. A empresa é responsável:

I - pelo recolhimento das contribuições previstas no art. 72;

II - pela arrecadação, mediante desconto na remuneração paga, devida ou creditada, e pelo recolhimento da contribuição dos segurados empregado e trabalhador avulso a seu serviço, observado o disposto nos §§ 2º e 4º;

III - pela arrecadação, mediante desconto no respectivo salário-de-contribuição, e pelo recolhimento da contribuição do segurado contribuinte individual que lhe presta serviços, prevista nos itens 2 e 3 da alínea "a" e nos itens 1 e 3 da alínea "b" do inciso II do art. 65, para fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2003; [\(Redação dada pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1867, de 25 de janeiro de 2019\)](#)

;

Assim, bem se vê que o art. 76 nada mais estabelece do que a responsabilidade do contribuinte individual que presta serviço a produtor rural recolher a contribuição a seu cargo, da mesma forma que o art. 78

estabelece a responsabilidade que tem a empresa ou equiparada recolher as contribuições a seu cargo.

Note-se que o lançamento se limitou à parte patronal de 20%, tudo em conformidade com a legislação, que prevê, em relação à alíquota, que (Decreto nº 3.048, de 1999):

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregado e trabalhador avulso, além das contribuições previstas nos arts. 202 e 204;

II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual;

...

§ 4º Na contratação de serviços de transporte rodoviário de carga ou de passageiro ou de serviços prestados com a utilização de trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados a base de cálculo da contribuição da empresa corresponde a vinte por cento do valor registrado na nota fiscal, na fatura ou no recibo, quando esses serviços forem prestados sem vínculo empregatício por condutor autônomo de veículo rodoviário, auxiliar de condutor autônomo de veículo rodoviário, inclusive por taxista e motorista de transporte remunerado privado individual de passageiros, e operador de máquinas.

Com base nessas previsões legais, foi efetuado o lançamento dos valores que estão discriminados às fls. 7.574, relativos à contribuição devida pela empresa (cota patronal), cuja base de cálculo, no caso de transportadores autônomos contratados, foi de 20% do valor omitido em GFIP e não comprovado o seu recolhimento (nos termos do § 4º do art. 201 do Decreto nº 3.048, de 1999, acima copiado), que foi dividido por 5, por se tratar de 5 pessoas (independente de serem condôminos ou parceiros); semelhantemente procedeu-se ao lançamento que está as fls. 7.575, relativa à contribuição devida pela empresa (cota patronal), relativa aos contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, cuja base de cálculo foi os valores não declarados em GFIP e nem comprovado o seu recolhimento, sobre os quais aplicou-se a alíquota de 20% e dividiu-se o valor por 5, por se tratar de 5 pessoas (independente de serem condôminos ou parceiros).

Assim, não assiste razão ao contribuinte em suas teses recursais, devendo o lançamento ser mantido incólume.

## **Capítulo 2 – DO REFORÇO ÀS TESES INTENTADAS NA IMPUGNAÇÃO INICIAL A FIM DE FACILITAR A ANÁLISE DO DOCUMENTO.**

Tendo em vista o já exposto no Capítulo 1, e considerando que neste Capítulo o contribuinte repete as exatas teses apresentadas quando da impugnação, informando que as teses apresentadas na impugnação reforçam aquelas apresentadas em recurso a fim de facilitar a sua análise, adoto as razões de decidir do acórdão de primeira instância, nos termos do artigo 57, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF, transcrevendo os excertos abaixo, exceto quanto ao Capítulo referente à qualificação da multa aplicada:

## I – Aspectos formais do auto de infração.

Assim, quanto a este tópico:

1. As alegações de “superficialidade do lançamento” ou “descrição imprecisa dos fatos”, além de indevidas, são também genéricas e, por isso, não podem ser levadas em conta para constatação das alegadas infrações às disposições mencionadas do CTN (artigos 110, 142 e 144).

2. Tampouco a alegação de estar o lançamento fiscal “fundado em motivos inexistentes” pode ser considerada, pois os próprios Contribuintes, que são assumidamente produtores rurais pessoas físicas (assim inclusive se declaram para efeito de enquadramento e apuração do imposto de renda), reconhecem (como não poderia deixar de ser) que contrataram trabalhadores “autônomos”, remunerando-os e os inserindo em GFIP, ainda que apenas parte deles.

## II – “Parceria rural” ou “condomínio de produção rural”.

Considerando os conceitos de “arrendamento rural”, de “parceria rural” e de “condomínio de produção rural” (ou, especificamente, “condomínio de produção rural”) é possível constatar basicamente que:

3. No “arrendamento rural” e na “parceria rural” a exploração dá-se por terceiros, distinguindo-se os respectivos contratos pela forma de remuneração do proprietário (respectivamente, aluguel ou participação no resultado).

4. O “condomínio de produção rural”, por seu turno, é, em princípio, justamente isto: “um condomínio”. Ou seja: trata-se de um imóvel rural de propriedade de mais de uma pessoa (cada uma delas detentora de “parte ideal” do imóvel). Por isso, neste caso, a forma como se dá a exploração do imóvel (pelos próprios condôminos ou por terceiros) é que mais precisamente determinará seu enquadramento:

- Se for arrendado, constitui um “arrendamento rural”;
- Se for cedido para parceiros, caracterizará uma “parceria rural”;
- Se explorado pelos próprios condôminos, pode simplesmente ser denominado, “condomínio de produção rural”, exatamente como considerou a Fiscalização.

Estabelecidas estas premissas, as seguintes conclusões podem ser extraídas (considerando as hipóteses em que a exploração da atividade rural se dá por pessoas físicas):

5. As distinções entre as formas de exploração do imóvel rural (diretamente pelo proprietário, único ou pelos condôminos, no caso de “condomínio de produção rural”; na forma de “parceria rural” ou de “arrendamento rural”) têm relevância, sob o aspecto da tributação do imposto de renda, considerando a forma de exploração do empreendimento:

- Como “renda”, no caso do arrendamento (considerando o “arrendante”, o proprietário ou os condôminos que apenas recebem o aluguel, sem participação no resultado da exploração rural).
- Como “resultado da atividade rural”, na “parceria rural”, no “arrendamento rural” (considerando o “arrendante”, a pessoa que explora atividade rural) ou “condomínio de produção rural” (considerando a hipótese em que, além de condôminos, os proprietários também realizam, em conjunto, a exploração do imóvel, apropriando-se dos resultados).

6. Sob o aspecto da incidência de contribuições previdenciárias, no entanto, é essencial estabelecer se o produtor rural está organizado como pessoa física (segurado especial ou produtor rural pessoa física) ou como pessoa jurídica (agroindústria, por exemplo). Se organizado como pessoa física (seja na “parceria rural”, no “arrendamento rural” ou no “condomínio de exploração

rural”), é necessário apurar se contratou segurados da Previdência Social, sejam eles empregados ou “autônomos”.

7. A determinação da forma como a pessoa física intervém na relação estabelecida para exploração do imóvel rural (se apenas proprietário do imóvel ou se participante dos resultados da exploração da atividade rural) é relevante para estabelecer a quem cabe a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos empregados e dos prestadores de serviços “autônomos” eventualmente contratados.

8. No presente caso, em que os coproprietários dos imóveis se organizam como produtores rurais pessoas físicas (contratantes de empregados e de prestadores de serviços “autônomos”), em conjunto (com atribuições e responsabilidades fixadas em percentual comum de 20%), todos são evidentemente responsabilizáveis, na medida em que, além de proprietários, assumem a condição de exploradores da atividade rural, e, por isso, foram responsabilizados por todas as contribuições previdenciárias devidas, na proporção das respectivas participações.

9. Diversamente, portanto, do que sustenta a Impugnação, o fundamento do lançamento fiscal não é, pois, a “desconsideração da parceria rural” que defende estar devidamente formalizada entre os coproprietários dos imóveis rurais, em relação aos quais foram realizados os lançamentos fiscais.

10. A caracterização da existência de um “condomínio rural” pela Fiscalização dá-se na medida em que constata a existência de um conjunto de imóveis explorados pelo conjunto de seus coproprietários (nenhum deles figurando apenas como cedente do imóvel, mas todos com os mesmos direitos e deveres recíprocos), do que se extrai a responsabilidade solidária destes proprietários, ao se apurar que cada um deles (são cinco) concorre em partes iguais para o custeio e se apropriam também em partes iguais do resultado (20%).

11. Justamente por tais razões, caracterizada a existência de um “condomínio de produção rural”, na medida em “que todos participam da exploração da atividade”, a Fiscalização promoveu a retificação de ofício das matrículas CEI dos imóveis, de forma incluir os demais coproprietários (já que as inscrições originais contemplavam, em cada uma delas, apenas um deles), passando, assim, a considera-los expressamente “corresponsáveis”.

12. Realizada as retificações cadastrais das matrículas CEI, a Fiscalização promoveu os lançamentos fiscais, repartindo os respectivos montantes em partes iguais, proporcionais às participações dos “condôminos”.

13. Sob o ponto de vista da incidência de contribuições previdenciárias, o essencial, o relevante é, como se tenha organizado, de “arrendamento”, de “parceria rural” ou mesmo que tenha assumido a forma de um “condomínio rural”), contratou e remunerou pessoa física, que, na condição de contribuinte individual (ou seja, “autônomo”), lhe prestou serviços, incidindo contribuições previdenciárias, nesta hipótese.

14. Ora, sendo o Contribuinte, ao mesmo tempo, pessoa física e produtor rural (portanto, contribuinte individual), e tendo contratado e remunerado outros contribuintes individuais (que lhe prestaram serviços, na condição de pessoas físicas ou “autônomos”), assume necessariamente a condição de contribuinte de contribuições previdenciárias com fundamento na conjunção das disposições dos artigos 15, 22 e 25 da Lei nº 8.212/1991.

15. O artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, segundo suas vigentes disposições (determinadas pela Lei nº 10.256/2001), equiparando o produtor rural pessoa física a empresa, estabelece, portanto, que:

- São substituídas as contribuições patronais (incisos I e II do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991 – patronal e de custeio do seguro de acidente do trabalho) pelas contribuições de “2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção” (inciso I do artigo 25) e “0,1% da receita bruta proveniente da

comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho” (inciso II do artigo 25).

- Como não há referência às demais contribuições previdenciárias próprias da empresa têm-se como mantidas as demais, dentre as quais a incidente sobre a remuneração dos contribuintes individuais contratados (incidência esta que constitui, aliás, exatamente o fundamento dos lançamentos compreendidos neste processo).

16. Também sob o aspecto da sujeição passiva das relações tributárias em análise, a conclusão que se impõe é da procedência dos lançamentos fiscais, por força das disposições do CTN (artigos 121 a 123), corroboradas pelas disposições da Lei nº 8.212/1991 (artigo 15) e harmonizadas pelo Código Civil (artigos 966, 967, 971, 984, 985 e 986 a 99), todos anteriormente transcritos. Pois, tratando-se o empreendimento de uma “sociedade não personificada”, que promove a contratação de empregados e de prestadores de serviços “autônomos”, a responsabilidade, nos literais termos das disposições transcritas é dos sócios, ou seja, dos condôminos, que constituem justamente as pessoas que exploram a atividade rural e que são formalmente e na prática os proprietários, em conjunto, não apenas dos imóveis rurais, como também dos demais bens (móveis, utensílios, máquinas, veículos, equipamentos, instalações, benfeitorias, animais) utilizados pelo empreendimento.

17. Aliás, não são apenas os proprietários (pessoas físicas, produtores rurais) de todos os meios de produção utilizados no empreendimento rural que dirigem, são também os beneficiários dos resultados destes empreendimentos, sendo, inclusive, tributados pelo imposto de renda como tal (ou seja, como pessoas físicas).

## 2.2 - Da multa qualificada

Quanto à qualificação (duplicação) da multa, transcrevo os fundamentos da DRJ para sua manutenção:

A Fiscalização alinhou os fatos e circunstâncias suficientes para caracterizar a ocorrências dos requisitos legais determinantes da qualificação da multa de ofício, não apenas quanto à omissão de fatos geradores em GFIP, como também, em vários casos, a não contabilização ou, em outros, a contabilização de valores não devidamente corroborados pelos documentos fiscais idôneos, de cujas práticas poderiam decorrer consequências tributárias que indevidamente favoreceriam o Contribuinte.

A omissão de segurados obrigatórios da Previdência Social em GFIP (no caso, de contribuintes individuais, prestadores de serviços denominados “autônomos”), independentemente da situação econômica da empresa declarante (de liquidez ou insolvência) ou dos objetivos pessoais dos responsáveis pelo preparo e transmissão das GFIP (de reduzir ou não o montante dos tributos a serem recolhidos), traz como inevitável consequência a redução da base de cálculo das respectivas contribuições previdenciárias devidas, ou seja, equivale à prestação de informações à Administração Tributária com a omissão de fatos geradores, o que, como regra geral, se enquadraria no tipo penal previsto na Lei nº 8.137/1990 (que “define crimes contra a ordem tributária, econômica contra as relações de consumo”), mas, por se tratar de “sonegação fiscal previdenciária”, amolda-se no tipo penal previsto no próprio Código Penal (artigo 337-A).

Tanto o STF, quanto o STJ, adotam, já há muito tempo e de forma pacífica, a tese de que para a comprovação da prática do crime de sonegação fiscal (e, portanto, inclusive o de sonegação fiscal previdenciária) é exigível, sob o aspecto do elemento subjetivo da conduta do autor, a caracterização do “dolo genérico”, ou seja, não é essencial a demonstração de que a conduta tenha sido praticada com uma finalidade específica (o que seria exigível no caso do “dolo específico”, que demandaria a demonstração de tal finalidade), bastando constatar que a

conduta tenha sido realmente praticada, dela resultando os efeitos previstos na lei, sobre o que não remanesce a mínima dúvida, pois é inquestionável que o Contribuinte omitiu fatos geradores em GFIP, do que resultou a prestação de informações legais, de natureza e efeitos tributários, juridicamente relevantes: a Administração Tributária registrou, nos seus controles automatizados de arrecadação das contribuições previdenciárias, que o declarante não devia tributos em relação à considerável quantidade de segurados obrigatórios que contratou e remunerou, ou, de outra forma, que, no final das contas, declarou que devia o tributo em montantes menores do que os realmente devidos.

Além do mais, a Fiscalização muito bem relatou as circunstâncias que autorizavam admitir que as faltas praticadas (as omissões) eram (ou não poderiam deixar de ser) do conhecimento do Contribuinte.

A Súmula CARF nº 14, embora não trate do tributo aqui discutido, determina que, em situação semelhante a aqui discutida:

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.

Para fundamentar sua conclusão pela manutenção da qualificação da multa, a DRJ cita vários julgados do STJ e do STF no sentido de ser desnecessária para tal qualificação a demonstração de dolo específico. Noto entretanto que todos os julgados citados abordam o crime de apropriação indébita, o que não existe no presente caso, pois não houve qualquer retenção de contribuições previdenciárias.

O que noto no caso concreto é caso típico de omissão de segurados obrigatórios em GFIP, com o consequente não recolhimento de contribuição devida pelo contribuinte, equiparado à empresa, relativo à parte patronal, condutas que, ao teor dos fundamentos da súmula citada, não são suficientes para qualificação da multa. Pelos termos do recurso, o contribuinte realmente acreditava não ser contribuinte das contribuições patronais apuradas, por isso não as declarava em GFIP, de forma que a motivação para a infração constatada se confunde com as alegações apresentadas para o agravamento da multa. Veja que o Auditor-Fiscal alega que

3.13 Ao não declarar em GFIP as remunerações pagas aos prestadores de serviços pessoas físicas, a empresa deixou de arcar com os reflexos contributivos destes pagamentos, no caso, as contribuições previdenciárias patronais, objeto do lançamento.

3.14. Não é concebível que uma empresa não perceba, por meses seguidos, que está deixando de declarar fatos geradores e de recolher parcela significativa referente as contribuições patronais.

3.15. Destacamos ainda, o fato do contribuinte haver declarado normalmente em GFIP os outros segurados obrigatórios da Previdência Social (Segurados Empregados), o que denota que o sujeito passivo tinha pleno conhecimento da legislação pertinente a Previdência Social, tendo, no entanto, preferido omitir especificamente os dados dos Contribuintes Individuais, com o único intuito de sonegar as contribuições previdenciárias incidentes.

3.16. Portanto, resta evidente a intenção de sonegar, de retardar ou impedir o surgimento da obrigação previdenciária, por parte do Contribuinte, quando não declarou em GFIP as remunerações de contribuintes individuais prestadores de

serviço pessoas físicas, visando com isso a redução do valor devido das contribuições previdenciárias.

3.17. No que tange a qualificação da multa aplicada, é oportuno destacar que o contribuinte adotou de forma reiterada este tipo de procedimento (Omissão em GFIP de fatos geradores de contribuição previdenciária) em 09 (nove) de suas propriedades rurais.

Não vejo qualquer comprovação de evidente intuito de fraude por parte do sujeito passivo, tanto que o lançamento baseou-se nos documentos por ele apresentados em atendimento à intimação; não há nos autos demonstração de que houve por parte do infrator conduta premeditada com o objeto de afastar ilicitamente a incidência de contribuições previdenciárias, o que ensejaria, nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a duplicação da penalidade aplicada, de forma que a multa a ser aplicada ao caso é aquela no percentual de 75%, conforme previsão legal:

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;

### **2.3 - Da Representação Fiscal para Fins Penais.**

Quanto a este Capítulo, cito a **Súmula CARF nº 28**:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

Isso posto, voto por dar provimento parcial ao recurso, para desqualificar a da multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

## **CONCLUSÃO**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para desqualificar a multa de ofício, reduzindo-a ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente em exercício e Redator