



<b>Processo nº</b>	11030.001798/2009-12
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2201-008.667 – 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 2<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	7 de abril de 2021
<b>Recorrente</b>	SEMENTES E CABANHA BUTIA LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade, ilegalidade ou de violação aos princípios constitucionais.

**CONTRIBUIÇÃO SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTO RURAL. PESSOA JURÍDICA.**

A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural é calculada sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, consoante artigo 25 da lei nº 8.870 de 15 de abril de 1994.

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRODUTOR RURAL. SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE.**

A empresa, na condição de adquirente de produto rural, é responsável pelo recolhimento das contribuições devidas pelos segurado produtor rural pessoa física e pelo segurado especial, consoante previsto na legislação previdenciária, ficando sub-rogada, para esse fim, nas obrigações destes segurados.

**PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA INCLUSIVE AGROINDÚSTRIA. CONTRIBUIÇÕES PARA O SENAR.**

São devidas pelo produtor rural pessoa jurídica, inclusive agroindústria, contribuição para o SENAR incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, conforme determinações contidas em lei, com efeito vinculatório para a Administração Tributária Federal.

**RECOLHIMENTOS EFETUADOS PELA RECORRENTE. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

Não há como aproveitar os recolhimentos efetuados pela recorrente, pois já foram devidamente apropriados nos fatos geradores declarados em GFIP.

**MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF N° 2.**

ACÓRDÃO GERADO NO PROCESSO 11030.001798/2009-12

O CARF não é competente para apreciar a constitucionalidade de lei tributária, motivo pelo qual não pode afastar a aplicação da multa de ofício legalmente prevista.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

Débora Fófano dos Santos – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 718/763 do processo n.º 11030.001798/2009-12, fls. 680/725 do processo n.º 11030.001799/2009-67 e fls. 666/711 do processo n.º 11030.001800/2009-53) interposto contra decisão no acórdão n.º 18-11.904 da 3<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Santa Maria/RS (fls. 710/715 do processo n.º 11030.001798/2009-12, fls. 672/677 do processo n.º 11030.001799/2009-67 e fls. 658/663 do processo n.º 11030.001800/2009-53), que julgou a impugnação improcedente, mantendo os créditos tributários formalizados nos seguintes autos de infração, consolidados em 27/7/2010, referente ao período de 1/2004 a 12/2008:

➤ DEBCAD n.º 37.253.142-3, no montante de R\$ 277.806,87, já incluídos juros, multa de ofício e multa de mora (fls. 3/19), acompanhado do Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 37/50) e demonstrativos anexos (fls. 51/53), referente às contribuições sociais previdenciárias, em especial, as contribuições previstas nos incisos I e II do artigo 25 da Lei n.º 8.870 de 1994 (contribuição sobre a produção rural própria) e as contribuições previstas no inciso I e II do artigo 25 da Lei n.º 8.212 de 1991 (contribuições sub-rogadas à pessoa jurídica adquirente de produção rural dos produtores rurais, pessoa física e segurado especial, nos termos do inciso IV do artigo 30 da mesma Lei) - formalizado no processo n.º 11030.001798/2009-12 (presentes autos);

➤ DEBCAD n.º 37.253.143-1, no montante de R\$ 23.377,82, já incluídos juros, multa de ofício e multa de mora (fls. 3/18), acompanhado do Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 36/43), referente à contribuição devida às entidades de terceiros conveniados (SENAR), na forma prevista do artigo 3º da Lei n.º 11.457 de 2007 - formalizado no processo n.º 11030.001799/2009-67, a este juntado por apensação e

➤ DEBCAD n.º 37.253.144-0, no montante de R\$ 22.596,06, (fls. 2/5), acompanhado do Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 23/29), referente à multa prevista no artigo 32, parágrafo 5º da Lei n.º 8.212 de 1991, acrescentado pela Lei n.º 9.528 de 1997 e artigo 284, inciso II do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048 de

1999, com a redação dada pelo Decreto n.º 4.729 de 2003 e artigo 373 (CFL 68) por ter a empresa infringido o disposto no artigo 32, inciso IV, §§ 3º e 5º da Lei n.º 8.212 de 1991, acrescentado pela Lei n.º 9.528 de 1997, combinado com artigo 225, IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048 de 1999, pois apresentou a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP das competências 9/2004, 2/2005, 5/2005, 3/2006, 4/2006, 5/2006, 3/2007, 5/2007, 7/2007, 9/2007, 11/2007, 1/2008 a 5/2008 e 10/2008 com omissão de fatos geradores apurados durante a ação fiscal - formalizado no processo n.º 11030.001800/2009-53, a este juntado por apensação.

### Do Lançamento

De acordo com resumo constante no acórdão recorrido (fls. 711/712 do processo n.º 11030.001798/2009-12, fls. 673/674 do processo n.º 11030.001799/2009-67 e fls. 659/660 do processo n.º 11030.001800/2009-53):

A empresa acima identificada, sujeito passivo na condição de contribuinte, foi notificada a recolher as contribuições previdenciárias (**processo principal n.º 11030.001798/2009-12, DEBCAD n.º 37.253.142-3**) e as contribuições destinadas a outras entidades: **SENAR ( Processo apensado n.º 11030.001799/2009-67, DEBCAD n.º 37.253.143-1)**, incidentes sobre a receita da comercialização da produção rural, relativamente às competências 01/2004, 02/2004, 07/2005, 02/2006 a 12/2006, 01/2007 a 05/2007.

A empresa também foi autuada (**processo apensado n.º 11030.001800/2009-53, DEBCAD n.º 37.253.144-0**) por descumprimento de obrigação acessória (omissão em GFIP de informações relacionadas a fatos geradores de contribuição previdenciária, identificadas com as contribuições reclamadas) nas competências 09/2004, 02/2005, 05/2005, 03/2006 a 05/2006, 03/2007, 05/2007, 07/2007, 09/2007, 11/2007, 01/2008 a 05/2008 e 10/2008, por ter sido aplicada a legislação vigente a época dos fatos, visto que a superveniente, onde a infração seria penalizada em conjunto com a inadimplência (multa de ofício:75%, prevista no art. 44 da lei n.º 9.430/96) não se mostrou mais benéfica (demonstrativo fl. 39/41 do processo principal).

Os valores originários das contribuições apuradas, descritos por competência e item de cobrança, constam dos AI nos anexos "Discriminativo do Débito - DD". A base imponível é apresentada no "Relatório de Lançamentos" e os fundamentos legais do débito afiguram-se no relatório "RL". No AI por descumprimento de obrigação acessória, tem-se o "Relatório fiscal da Infração" e o "Relatório Fiscal de Aplicação da Multa Pecuniária".

A exigência fiscal (processo principal mais apensados) é de R\$ 323.780,75 (trezentos e vinte e três mil, setecentos e oitenta reais e setenta e cinco centavos), consolidado em 20/11/2009, aplicando-se a multa da legislação de regência ou, quando mais benéfica, a de ofício.

### Da Impugnação

O contribuinte foi cientificado pessoalmente dos lançamentos em 25/11/2009 (fl. 3 do processo n.º 11030.001798/2009-12, fl. 3 do processo n.º 11030.001799/2009-67 e fl. 2 do processo n.º 11030.001800/2009-53) e apresentou impugnações em 21/12/2009 (fls. 97/138 do processo n.º 11030.001798/2009-12, fls. 45/86 do processo n.º 11030.001799/2009-67 e fls. 31/76 do processo n.º 11030.001800/2009-53), acompanhadas de documentos (fls. 139/708 do processo n.º 11030.001798/2009-12, fls. 87/670 do processo n.º 11030.001799/2009-67 e fls. 77/655 do processo n.º 19311.000395/2010-45), com os seguintes argumentos consoante resumo no acórdão da DRJ (fl. 712 do processo n.º 11030.001798/2009-12, fl. 674 do processo n.º 11030.001799/2009-67 e fl. 660 do processo n.º 11030.001800/2009-53):

(...)

Tempestivamente, a autuada se insurge contra a exigência fiscal, apresentando as razões consubstanciadas no instrumento de defesa, para concluir que o legislador reedita cobrança que no sistema anterior estava amplamente fundamentada na medida em que servia para cobrir fundo decorrente da dualidade de sistemas previdenciários, sendo que no sistema atual as contribuições são retomadas indubitavelmente já feridas de morte, por afrontar princípios basilares da Carta Magna e do próprio sistema tributário nacional. Salienta que a cobrança de contribuições adicionais incidentes sobre a receita bruta, a serem suportadas exclusivamente por empregadores e pessoas jurídicas dedicadas à produção rural para financiamento da seguridade social e para complementação das prestações por acidente de trabalho, sem embargo das demais contribuições devidas por todas as empresas e que possuem a mesma destinação (art. 22, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91), constitui afronta ao princípio da isonomia.

Aduz que não só por aspectos jurídicos, mas também por aspectos fáticos a exigência é indevida, visto que a contribuição substitutiva, sobre a produção rural, somente ocorre quando a empresa tem por fim apenas a produção rural. Se esta desenvolve qualquer outra atividade paralela à rural, em especial a comercial, deve contribuir com base na folha de empregados e avulso. Esclarece que esse é o seu caso. Se a fiscalização tivesse ao menos consultado a página da empresa na internet, verificaría que a mesma realiza também atos de comércio e, portanto, está sujeita ao recolhimento da contribuição sobre a folha de pagamento. Reproduz parte do relatório fiscal em que se noticia a constatação de pagamentos havidos no conta-corrente da empresa na forma geral (em oposição à substitutiva), com base no art. 20, 21 e do inciso III do art. 22, todos da Lei nº 8.212/91. Assim, nesse contexto, aponta incongruência do procedimento fiscal, pois, num primeiro momento, a autoridade lançadora afirma que o contribuinte deve recolher a contribuição na forma substitutiva, logo a seguir, informa que o contribuinte vinha recolhendo na forma geral, ignora sua real situação e ao quantificar o débito deixa de abater os valores recolhidos.

Em relação à penalidade aplicada por descumprimento de obrigação acessória ( AI 11030.001800/2009-53, DEBCAD 37.253.144-0), invoca a aplicação do art.106, II, "c", do CTN, por haver na legislação atual penalidade mais branda que a vigente à época dos fatos.

Requer, por fim, que os autos de infração sejam julgados em conjunto.

## Da Decisão da DRJ

A 3<sup>a</sup> Turma da DRJ/STM, em sessão de 9 de março de 2010, no acórdão nº 18-11.904 (fls. 710/715 do processo nº 11030.001798/2009-12, fls. 672/677 do processo nº 11030.001799/2009-67 e fls. 658/663 do processo nº 11030.001800/2009-53), julgou a impugnação improcedente, conforme ementa a seguir reproduzida (fls. 710 do processo nº 11030.001798/2009-12, fl. 672 do processo nº 11030.001799/2009-67 e fl. 658 do processo nº 11030.001800/2009-53):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÃO DO PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA FUNDAMENTOS LEGAIS.

Na jurisdição administrativa cabe verificar mediante provocação ou " ex officio" a verificação da conformação do ato regrado (lançamento) com as exigências e requisitos da legislação previdenciária, que constituem pressupostos necessários de sua existência e validade

O art. 25 da Lei nº 8.870/94 está vigente no ordenamento jurídico e não se confunde com a contribuição que existia a cargo do FUNRURAL (PRORURAL), na medida que os fundamentos legais são outros.

Para cotejar a multa da legislação atual com aquela prevista à época da infração, para, sendo o caso, aplicar o princípio da retroatividade benigna, a multa do revogado art. 32,

§ 5º, da Lei no 8.212/91, que se refere à apresentação de declaração inexata, e também da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo de lei, estabelecido no igualmente revogado art. 35, inciso II, da Lei no 8.212/91, deverão ser comparadas, em conjunto, com a penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430/97, que se destina, atualmente, a punir ambas as infrações já referidas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

## Do Recurso Voluntário

O contribuinte tomou ciência do acórdão por via postal em 4/6/2010 (AR de fl. 717 do processo n.º 11030.001798/2009-12, fl. 679 do processo n.º 11030.001799/2009-67 e fl. 665 do processo n.º 11030.001800/2009-53) e interpôs recurso voluntário contra o Acórdão 18-11.904 proferido pela 3<sup>a</sup> Turma da DRJ/STM (AI – DEBCAD n.º 37.253.142-3, 37.253.144-0 e 37.253.143-1), em 29/6/2010 (fls. 718/763 do processo n.º 11030.001798/2009-12, fls. 680/725 do processo n.º 11030.001799/2009-67 e fls. 666/711 do processo n.º 11030.001800/2009-53), reproduzindo os mesmos argumentos da impugnação, alegando o que segue:

Inicialmente traz um breve histórico sobre a política de previdência social vigente sob a égide da CF/67 e da CF/88.

(...)

**7. Da ilegalidade e constitucionalidade da incidência de contribuição em relação ao produtor rural empregador e à pessoa jurídica.**

Inicialmente, da leitura das normas constitucionais, depreende-se que contribuição social sobre resultado da produção rural, só pode ser exigida do produtor rural segurado especial, cuja principal característica é não possuir empregados.

Desta forma, eventual tributação da pessoa jurídica, ou produtor rural pessoa física empregador, revela natureza de forma adicional de custeio da Previdência Social, e que só pode ser criada por lei complementar federal.

Isto porque ao contrário do segurado especial, as demais hipóteses dizem respeito a titulares de organização empresarial (cf. art. 12, inciso V, "a", da Lei n.º 8.212/91), sujeitos à contribuição corno contribuintes individuais e como empresários.

Esclareça-se que a **Lei n.º 10.256/2001**, estendeu as formas de tributação, alcançando o faturamento e o lucro, o que demonstra cabalmente o excesso de tributação em relação ao produtor rural pessoa física empregador e pessoa jurídica.

Neste sentido, é de se destacar recente decisão proferida pelo Egrégio TRF da 3<sup>a</sup> Região:

(...)

Assim, conforme será destacado ao longo da presente, claramente ilegal e constitucional a exigência, eis que o veículo normativo adequado trata-se de Lei Complementar e não mera lei ordinária como no caso em teia. Importante observar, ainda, outros aspectos que denotam a inexigibilidade da exação.

**8. Da extinção das contribuições sobre produção rural - LEI n.º 7.787/89.**

No intuito de implementar o novo Sistema Previdenciário Nacional, e fixar as novas diretrizes de custeio foi editada a Lei n.º 7.787, **de 30.06.89**, que dentre outras alterações de dispositivos da legislação previdenciária vigente, fixou uma nova alíquota patronal complessiva de 20% (vinte por cento) para as empresas urbanas e rurais, que passaram a contribuir para a seguridade social e deixaram de contribuir sobre a comercialização do produto rural, eis que, não havia mais a necessidade de receita vinculada para o regime rural, e mais que isso, a nova ordem constitucional não legitimava tal finalidade, vale citar para melhor entendimento do tema como se dava a forma de contribuição previdenciária então vigente.

Até o ano de 1989, as empresas contribuíam para o INSS com a alíquota fracionada de 18,2% (dezesseis vírgula dois por cento), composta pelo salário-maternidade, abono anual, salário-família e PRÓ-RURAL.

A nova Lei estipulou que as empresas em geral, tanto urbanas como rurais, passassem a contribuir com a alíquota complessiva de 20% sobre o total dos salários de contribuição percebidos pelos segurados empregados, avulsos, autônomos e administradores, abrangendo também as contribuições para o salário-família, salário-maternidade, abono anual e PRÓ-RURAL.

**Vale ressaltar que o legislador, quando cria a alíquota complessiva, determina de forma insofismável que a parcela à título de PRÓ-RURAL fosse suprimida a partir de setembro de 1989, e o corolário é evidente: por que a necessidade de manutenção de receita vinculada se a seguridade social passou a ser financiada por toda a sociedade, no caso específico pelas empresas urbanas e rurais e pelos segurados urbanos e rurais?** E mais, por que as empresas rurais, permaneciam com um custeio diferenciado e vinculado, diferente, portanto, das demais empresas urbanas, se o próprio programa rural residia extinto eis que não havia razão para a sua subsistência frente a seguridade social?

Por isso, não obstante as empresas urbanas que não exerçam atividade rural estejam obrigadas a recolher para a seguridade social com parcela previdenciária rural que se encontra embutida na alíquota complessiva de 20% (vinte por cento).

Outro fator a ser considerado, é que a cobrança do PRÓ-RURAL era legítima na medida que custeava o FUNRURAL - Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural, ora, se a seguridade social passou a amparar os trabalhadores urbanos e rurais, a inexigibilidade da contribuição específica sobre o produto rural demonstra-se evidente e não legitimada pela Carta Maior.

(...)

Logo, conclui-se que face às alterações introduzidas pela Lei nº 7.787/89, a contribuição devida pelo produtor rural, pessoa física ou jurídica, tornou-se inexigível, diante do fato de que a Previdência Social passou a tutelar de forma indistinta tanto o trabalhador do campo como o urbano, inexistindo, portanto, a necessidade de aferimento de receita vinculada ao trabalho rural.

Colaciona jurisprudência.

#### 9. Da extinção do Pro-Rural — literalidade.

A Lei nº 7.787/89, em seu artigo 3º, § 1º, é clara ao determinar que a Contribuição Sobre o Produto Rural (PRÓRURAL), foi suprimida, a partir do mês de setembro de 1989, período em que começou a vigência da referida Lei. Ao analisar-se o significado do verbo suprimir, tem-se: "*SUPRIMIR 1. Cancelar. 2. Anular. 3. Invalidar. 4. Impedir de continuar. 5. Retirar por inutilidade.*" (in "Dicionário Jurídico", de Maria Helena Diniz. Ed. Saraiva, Vol. 4, pág. 475, São Paulo -SP, 1998).

Consoante já exposto, a boa hermenêutica jurídica nos leva a interpretação, seja pela literalidade conforme acima exposto, seja pelo aspecto sociológico ou teleológico que não são abarcados no que tange a contribuição sobre o produto rural, frente aos vários princípios constitucionais já apreciados anteriormente, que norteavam a Previdência Social e que sofreram alterações, colocando o PRÓ-RURAL em confronto com o atual texto constitucional, na medida em que tratava-se de uma contribuição arrecadada em prol de um determinado regime previdenciário que deixou de subsistir face ao novo modelo da Seguridade adotado no País.

Colaciona jurisprudência.

Assim, o legislador nada mais fez do que adequar através da Lei 7.787/89, a arrecadação da exação em comento aos preceitos de nossa atual Carta Magna, eis que comprovadamente desnecessária a continuidade de sua cobrança, forte na Universalidade, Uniformidade e Equivalência Previdenciária observadas.

O Programa de Assistência ao Trabalhador Rural, portanto, perde o seu objeto, na medida em que os benefícios dos rurais passam a ser devidos e custeados pelo novo sistema de Seguridade Social adotado, e as contribuições sobre produção rural também perdem validade face ao novo modelo previdenciário vigente.

**10. Da Lei n.º 8.212/91.**

Como se viu pelo então exposto, a partir da competência setembro de 1989 foram extintas as contribuições previdenciárias sobre a comercialização dos produtos rurais, e evidentemente, o Jdiciário (*sic*) vinha de forma unívoca assim declarando em suas reiteradas decisões.

O legislador no afã de manter na íntegra as contribuições sobre produção rural nos moldes anteriores à Constituição, editou a Lei n.º 8.212, de 24.07.91, que sofreu diversas modificações ao longo da Última década, dispondo sobre a nova Organização da Seguridade Social e seu plano de custeio, traduzindo à exata semelhança as contribuições previstas na Lei n.º 11/73, conforme segue:

O texto original da Lei n.º 8.212/91, previa unicamente a tributação em comento em relação ao segurado especial debaixo do regime de economia familiar:

(...)

A previsão contida originalmente na Lei n.º 8.212/91, foi alterada através do advento da Lei n.º 8.540/92, que determinou a incidência de contribuições sobre produção rural, também para produtores rurais que não fossem segurados especiais:

(...)

Posteriormente a Lei n.º 8.870/94, alterando a Lei n.º 8.212/91, determinou a incidência em relação à pessoa jurídica:

(...)

Observa-se claramente que o legislador, sem qualquer cuidado e desatento ao texto constitucional, reedita cobrança que no sistema anterior estava amplamente fundamentada na medida em que servia para cobrir fundo decorrente da dualidade de sistemas previdenciários, sendo que no sistema atual as contribuições são retomadas indubitavelmente já feridas de morte, por afrontar princípios basilares da Carta Magna e do próprio sistema tributário nacional, conforme amplamente demonstrado nesta peça.

Antes disso, é importante trazer à apreciação de dispositivo contido na Lei n.º 8.213/91, que é a "pá-de-cal" que faltava para enterrar definitivamente a exação em análise, e demonstrar a sua incongruência com o modelo constitucional tributário.

**11. Das disposições contidas na Lei n.º 8.213/91.**

A **Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991**, extinguiu definitivamente o PRÓ-RURAL, acabando com toda e qualquer discussão no tocante à validade das exigências sobre produção rural, conforme depreende-se do exposto em seu art. 138:

(...)

A Lei n.º 6.260/75, instituía benefícios de previdência e assistência social em favor unicamente dos trabalhadores rurais e seus dependentes, o que demonstra mais uma vez que face ao novo conceito de Seguridade Social a desnecessidade de cobranças nos patamares anteriores a 1988, não havia porque manter benefícios específicos para os rurais.

Insofismável que a Lei n.º 8.213/91, Plano de Benefícios da Previdência Social, reitera mais uma vez a extinção da contribuição sobre a comercialização dos produtos rurais, criando uma nova contribuição nos mesmos moldes, entretanto sem observância de princípios elementares para instituição de contribuições sociais, como se verá a seguir.

(...)

Saliente-se que a prorrogação da exigência verificada na Lei n.º 8.212/91, e alterações posteriores, está amparada no Programa de Amparo ao Trabalhador Rural, entretanto,

com o novo modelo constitucional, inexistindo a necessidade de receita vinculada, na medida em que a Previdência passou a amparar de forma indiscriminada, deixa de subsistir a obrigação de que somente uma determinada categoria social passe a contribuir e consequentemente arcar com uma responsabilidade, que em verdade, compete a toda a sociedade.

No que se refere aos produtores rurais pessoa física empregadores, bem como pessoas jurídicas, como é o caso dos autos, mais latente demonstra-se a incorreção da cobrança perpetrada.

Isto porque contribuição social corresponde a gênero a que pertence a contribuição previdenciária, constituindo-se em tributo vinculado "*a uma atuação estatal indiretamente referida ao obrigado*", (cf. Geraldo Ataliba, Hipótese de Incidência Tributária, p. 130).

Neste sentido, a instituição, alteração ou extinção de imposição tributária de tal espécie deve ter sua validade aferida em relação aos fins estabelecidos pela Constituição e que motivaram sua criação.

(...)

Neste contexto, a cobrança de contribuições adicionais incidentes sobre a receita bruta, a serem suportadas exclusivamente por empregadores e pessoas jurídicas dedicadas à produção rural, para financiamento da seguridade social e para complementação das prestações por acidente de trabalho, sem embargo das demais contribuições devidas por todas as empresas e que possuem a mesma destinação (art. 22, incisos I e II, da Lei n.º 8.212/91), constitui afronta ao Princípio da Isonomia.

Cumpre salientar que o Egrégio Superior Tribunal de Justiça tem manifestado claramente o entendimento, segundo o qual a Lei n.º 8.213/91 (art. 138), foi o elemento crucial na identificação da extinção das contribuições sociais incidentes sobre comercialização agrícola, segue ementa neste sentido:

(...)

A análise efetuada demonstra que a extinção da contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural ocorreu, acaso não se entenda através da Lei n.º 7.787/89, por certo se deu através da Lei n.º 8.213/91.

A Lei n.º 8.212/91, alterada em diversas ocasiões, acabou por instaurar conflito de normas, pois a Lei n.º 8.213 deixa clara a inexistência de subsídio a amparar eventual contribuição social incidente sobre produção rural até os dias atuais.

O que exsurge de todos os aspectos levantados é que as contribuições sobre comercialização da produção rural exigidas dos produtores rurais pessoa física empregador e jurídica não possui sintonia com o texto constitucional de 1988, tendo sido sempre uma contribuição "às avessas", e que se analisada a fundo, já foi expurgada pelo próprio legislador infraconstitucional, permanecendo sua exigência tão somente em virtude da insistência do INSS e equívoco legislativo, o que comumente ocorre em no País.

## 12. Inconstitucionalidade da Lei n.º 8.212/91.

A inconstitucionalidade do art. 25 da Lei n.º 8.212/91, com alterações verificadas através das Leis ns. 8.540/92, 8.861/94, 8.870/94, Medida Provisória 1.523/96, Lei 9.528/97 e 10.256/2001, apresenta-se inegável, diante da impropriedade do meio jurídico utilizado, consoante depreende-se da leitura dos artigos 146 e 154 combinados com o art. 195, § 4º da Constituição Federal de 1988, que determinam:

(...)

Evidencia-se, portanto, que a instituição da exação em comento deveria ocorrer mediante Lei Complementar, e não pelo meio jurídico impróprio pelo qual foi instituída lei ordinária.

O Egrégio Supremo Tribunal Federal, em julgamento memorável, já decidiu que para a criação de nova contribuição social faz-se imperativa a utilização de lei complementar; e não simplesmente de lei ordinária. Leia-se, a propósito a fundamentação do voto do eminente Sr. Ministro Celso de Mello, quando do julgamento do Recurso extraordinário n.º 166.772-9, do Rio Grande do Sul, em que se discutiu a distinção entre autónomos e empregadores, entre avulsos e empregadores, e ainda, sobre remuneração e folha de salários:

(...)

Ora, a Lei n.º 8.212, de 24.07.1991 é simples lei ordinária, logo não poderia - como não pode - criar contribuição social nova, por lhe faltar requisito essencial, expresso na Constituição Federal. (*Cf.* Constituição Federal de 1988, art. 146, 195, § 4 c/ c art. 154, I). Ressalta-se que para a Lei 8.870/94, também valem as mesmas razões que fulminam de inconstitucionalidade a Lei de custeio ora guerreada.

Aliás, o próprio Supremo Tribunal Federal já se pronunciou (RE n.º 150.755-1-PE), no sentido de que a Carta de 1988, além dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, criou mais duas espécies tributárias, o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as relativas a Seguridade Social, sendo claro portanto em que a natureza jurídica das contribuições sociais segundo a Suprema Corte são tributárias e portanto sujeitas acondicionarem-se a obediência do fulcrado no art. 154, I da CF.

(...)

**13. Da afronta aos princípios constitucionais vigentes.**

A criação de nova contribuição social, realizada mediante Lei Ordinária, entra em conflito com alguns preceitos já sedimentados no Sistema Constitucional Tributário, **ferindo claramente os princípios da Legalidade Absoluta, da Segurança Jurídica e da Isonomia.**

(...)

**14. Da base de cálculo inédita.**

A Lei Ordinária n.º 8.212/91, no art. 25, faz incidir o percentual da contribuição ao PRÓ-RURAL sobre *a receita bruta advinda da comercialização do produto rural.*

(...)

Desta forma, observa-se que foi criada urna nova base de cálculo, que não guarda qualquer relação com o disposto no artigo supra citado, que determina que o percentual deverá incidir sobre *folha de salários, faturamento e lucro*, não abrangendo receita bruta sobre as vendas, revelando-se, desta forma, nitidamente inconstitucional, eis que as leis infraconstitucionais, seja a lei complementar, seja a lei ordinária, devem obedecer aos preceitos constitucionais mencionados anteriormente.

Cumpre esclarecer que fazendo incidir a alíquota do PRÓ-RURAL sobre "receita bruta da comercialização dos produtos", a base de cálculo é modificada, vulnerando, ostensivamente, a Constituição a qual tem por parâmetros a "folha de salários", o "faturamento" e o "lucro". Ora, receita bruta sobre venda não configura nem salários, nem faturamento e nem lucro.

(...)

Da leitura dos dispositivos constitucionais que regulam a matéria, identifica-se claramente que não podem ser exigidas contribuições sociais sobre o resultado da comercialização da produção, a não ser que o produtor se encontre debaixo de regime de economia familiar, sem auxílio de terceiros, o que não é o caso dos autos.

**15. No tocante à matéria em discussão, vale citar decisões proferidas pelos Tribunais Regionais, que entendem pela inconstitucionalidade da cobrança das contribuições sobre comercialização da produção rural:**

(...)

**16.** Além disso, e em complemento, não se pode esquecer que, no caso presente, os tribunais vêm entendendo que o FUNRURAL tem o mesmo fato gerador (faturamento = receita bruta) de outros tributos, especialmente com a COFINS, o que resulta em b-tributação.

(...)

**17.** Por fim, não só por aspectos jurídicos, mas também por aspectos fáticos a exigência contida no auto de infração é indevida.

Mesmo que se tivesse a legislação invocada no auto de infração como válida — é não o é, como se viu alhures — ainda assim o crédito tributário constituído é indevido.

Como sabido, para que o produtor rural pessoa jurídica (não agroindústria, como é o caso presente) contribua de forma substitutiva, deve ter como fim apenas a produção rural. Se este desenvolve qualquer outra atividade paralela à rural, em especial a comercial, deve contribuir com base na folha de empregados e avulso.

Ou seja, é *conditio sine qua non* para o enquadramento da pessoa jurídica produtora rural no regime das contribuições substitutivas ao INSS que este realize exclusivamente a atividade rural.

O Fisco, ao constitui o crédito, *venha concessa*, equivocou-se ao afirmar que a Sementes e Cabanha Butiá Ltda "Tem como objeto social, definido na cláusula terceira de seu contrato social a exploração de produção agropecuária em geral, fato que foi objeto de confirmação pela fiscalização, onde sua receita operacional advém exclusivamente da atividade rural" (grifou-se).

Acaso tivesse o Fisco ao menos consultado a pagina de empresa na internet (<http://lojavirtual.cabanhaboutia.com.br/>) verificaría que a mesma realiza também atos de comércio e, portanto, está sujeita ao chamado regime geral de previdência, qual seja, de recolhimento da contribuição previdenciária de 20% sobre a remuneração paga a empregados e avulsos.

**18.** Aliás, compulsando-se a ação fiscal, verifica-se que o Fisco identificou que a contribuinte ora impugnante vem sistematicamente recolhendo a contribuição previdenciária na forma geral: "Ao verificarmos os sistemas de conta corrente das contribuições previdenciárias efetivamente recolhidas pelo contribuinte identificamos somente o recolhimento através da Guia de Previdência Social — GPS no código 2100, as contribuições do art. 20 da Lei 8.212/91 (contribuição dos segurados retirada), do art. 21 da Lei 8.820/91, c/c o art. 4º da Lei 10.666/2003 (contribuição retida do contribuinte individual) e do art. 22, inc. III da Lei 8.212/91 (incidente sobre a remuneração dos contribuintes individuais). Todos os recolhimentos referem-se aos fatos geradores informados na GDIF) da competência."

Impossível não ver, pois, urna flagrante incongruência no auto de infração. Num primeiro momento, este afirma que o contribuinte deve recolher o INSS na forma substitutiva. Logo a seguir, informa que o contribuinte vinha recolhendo as contribuições previdenciárias na forma geral (em oposição à substitutiva). E, ao quantificar o crédito tributário através do lançamento, embora cite o **art. 142 do CTN**, que impõe o dever de quantificar a exação, deixou de abater do crédito constituído os valores recolhidos.

Ora, o lançamento realizado pelo contribuinte deve, por expressa dicção do **art. 149 do CTN**, ser "*revisto de ofício pela autoridade administrativa (...)*", mormente quanto deva ser apurado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior (inciso VIII do mesmo artigo).

Então, era obrigação legal do Fisco, ao constituir o credito objeto do auto de infração ora impugnado, rever de ofício os lançamentos feitos pelo contribuinte a título de INSS na forma geral, computando-os e abatendo seus valores dos valores exigidos. Não o tendo feito, incide o lançamento, na modesta visão do contribuinte impugnante, em excesso de exação.

**19.** Como sabido, a multa pecuniária isolada, estabelecida nos arts. 92 e 102 da Lei 8.212/91, por descumprimento de obrigação tributária acessória, definida na Lei 8.212/91, art. 32, inciso IV, § 5º, c/c o inc. II do art. 284 do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Essa obrigação acessória, nada mais é do que a declaração em GFIP de fatos geradores de contribuição previdenciária. Assim, se não houver contribuição previdenciária devida, por óbvio, não há a obrigação de declarar o ato jurídico inoccorrente ou, melhor dizendo a hipótese de incidência tributária ilegal e inconstitucional não dão azo a exigência de multa formal.

E, no caso dos autos, conforme já se demonstrou na impugnação feita ao Auto de Infração n.º 37.253.142-3, não ocorrem os pressupostos fático e legais e constitucionais, carecendo, portanto, de validade jurídica a exigência tributária.

**Assim, uma vez que resta plenamente demonstrado que não é devida pelo contribuinte a contribuição previdenciária, não há que se falar em infração formal à legislação previdenciária, vez que não havendo principal, não pode haver o acessório, como expressamente prevê o art. 139 do CTN ao dispor que "O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta."**

Como se vê, impõe-se como medida imperiosa o julgamento conjunto dos autos de infração lavrados contra o contribuinte, posto que estão intimamente relacionadas as hipóteses de incidência tanto do tributo quanto das penas pecuniárias aplicadas.

Compulsando-se o Auto de Infração n.º 37.253.142-3, onde o Fisco apurou a vultosa exigência tributária de INSS (contribuições substitutivas do produtor rural pessoa jurídica), verifica-se que no mesmo está sendo imputado ao contribuinte, além dos juros, multas de 75% (art. 35 da Lei 8.212/91 e art. 44 da Lei 9.430/96) e 24% (alínea "c", inc. II do art. 35 da Lei 8.212/91) do valor do imposto.

Já no Auto de Infração n.º 37.253.144-0, o Fisco imputa ao contribuinte, além daquelas pesadas multas, mulas de 100% da contribuição tida como omitida, conforme o número de segurados.

Referidas exigências, quando verificadas em conjunto, importam em flagrante desproporcionalidade estrita, acarretando confisco, o que é vedado pelo ordenamento legal (CF/88, art. 151, IV). Nesse sentido:

(...)

Portanto, uma vez que o contribuinte já está sendo penalizado com pesadas multas — de 75% do valor do imposto na forma do art. 35 da Lei 8.212/91 e art. 44 da Lei 9.430/96 e de 24% do valor do imposto na forma da alínea "c", inc. II do art. 35 da Lei 8.212/91 — no Auto de Infração n.º 37.253.142-3, a multa exigida no **Auto de Infração 37.253.144-0**, de 100% da contribuição tida como omitida, conforme o número de segurados revela-se desproporcional e desarrazoada, devendo ser afastada.

**19.1.** Outrossim, segundo descreve o Auto de **Infração 37.253.144-0**, o contribuinte "ocorreu em infração à Lei Previdenciária, pois apresentou a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social —GFIP das competências 09/2004, 02/2005, 05/2005, 03/2006, 04/2006, 05/2006, 03/2007, 05/2007, 07/2007, 09/2007, 11/2007, 01/2008 a 05/2008 com omissão de fatos geradores apurados durante a ação fiscal".

Por tal razão, impôs ao contribuinte multa pecuniária isolada, estabelecida nos arts. 92 e 102 da Lei 8.212/91, por descumprimento de obrigação tributária acessória, definida na Lei 8.212/91, art. 32, inciso IV, § 5º, c/c o inc. II do art. 284 do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99.

Os dispositivos legais citados tinham a seguinte redação, *verbis*:

(...)

Ocorre, no entanto, que a MP n.º 449/08, convertida posteriormente na Lei n.º 11.941/09, revogou alguns desses dispositivos e acrescentou outros. Neste sentido, *verbis*:

(...)

Quanto ao tema, o art. 106, II, "c", do CTN, determina a aplicação retroativa de lei mais benigna em favor do contribuinte.

Observe-se o que reza o dispositivo em exame:

(...)

Como se vê, a retroatividade da lei menos gravosa no campo fiscal é aplicada em caráter excepcionalíssimo, sendo obra do legislador que, à semelhança dos princípios do Direito Penal, visou a beneficiar o contribuinte na hipótese de atos não definitivamente julgados.

Logo, da simples exegese do dispositivo em questão chega-se à inarredável conclusão de que, havendo lei reduzindo a multa, se impõe a aplicação retroativa da legislação que beneficia o contribuinte.

No caso em comento, verifica-se que foi imposta multa equivalente a 100% da contribuição devida e não declarada (4 últimas colunas da tabela apresentada na fl. 41).

A Lei n.º 11.941/09, que é posterior aos fatos, estabelece novos parâmetros para o cálculo da multa. Assim, deve a mesma ser aplicada ao caso dos autos, de modo a recalcular a multa, na forma "*de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)*" (Lei n.º 8.212/9, "Art. 32-A, inc. I").

**20.** Também não se sustenta, no sentir do contribuinte ora recorrente, a multa de 75% aplicada (**Auto de Infração 37.253.143-1**). É que a MP n.º 449/08, convertida posteriormente na Lei n.º 11.941/09, revogou alguns dispositivos da Lei 8.212/96 e acrescentou outros.

No caso em comento, verifica-se que foi imposta multa equivalente a 75% sobre a totalidade da diferença da tributação.

A Lei n.º 11.941/09, que é posterior aos fatos, estabelece novos parâmetros para o cálculo da multa. Assim, deve a mesma ser aplicada ao caso dos autos, de modo a recalcular a multa, na forma "*de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009)*" (Lei n.º 8.212/9, "Art. 32-A, inc. I").

**DIANTE DO EXPOSTO**, requer a este Colendo Conselho Administrativo de Recurso Fiscais que conheça do presente Recurso Voluntário para o fim de julgá-lo totalmente procedente, reformando o r. **Acórdão 18-11.904** proferido nos autos do **Processo n.º 11030.0001798/2009-12, Autos de Infração n.º 37.253.142-3, n.º 37.253.144-0 e n.º 37.253.144-0143-1**, (...).

O presente recurso compôs lote sorteado para esta relatora.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Débora Fófano dos Santos, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Conforme já relatado anteriormente, nos recursos voluntários os argumentos do contribuinte são os mesmos apresentados nas impugnações, insurgindo-se especificamente em relação aos seguintes pontos:

- apresenta breve histórico sobre a evolução da legislação previdenciária rural sob a égide da Constituição Federal de 1967 até o ano de 1971, quando foi instituído o PRORURAL, criado para incrementar o FUNRURAL;
- discorre sobre a equiparação do trabalhador urbano e rural com a Constituição de 1988, os princípios previdenciários inseridos na nova ordem constitucional e o advento da Lei nº 7.787 de 1989;
- entende que há ilegalidade e inconstitucionalidade na incidência de contribuição em relação ao produtor rural empregador e à pessoa jurídica e a extinção das contribuições sobre a produção rural (Lei nº 7.787 de 1989);
- a edição da Lei nº 8.212 de 1991, suas alterações posteriores e a inconstitucionalidade do artigo 25;
- a Lei nº 8.213 de 1991 e a extinção definitiva do PRORURAL;
- afirma que além da receita operacional advinda da atividade rural, o Recorrente realiza também atos de comércio, estando sujeita ao regime geral de previdência, qual seja, de recolhimento da contribuição previdenciária de 20% sobre a remuneração paga a empregados e avulsos;
- o fisco deixou de abater do crédito constituído (recolhimento das contribuições na forma substitutiva do produtor rural pessoa jurídica), os valores das contribuições previdenciárias na forma geral recolhidas pelo contribuinte;
- a multa pecuniária isolada (CFL 68) por ser acessória é indevida por não terem ocorrido os pressupostos fáticos, legais e constitucionais demonstrados na impugnação da obrigação principal (AI – DEBCAD 37.253.142-3);
- as exigências das multas imputadas ao contribuinte nos autos de infração DEBCAD 37.253.142-3 de 75% (artigo 35 da Lei nº 8.212 de 1991 e artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996) e 24% (alínea “c”, inciso II do artigo 35 da Lei nº 8.212 de 1991) do valor do imposto e de 100% da contribuição tida como omitida no DEBCAD nº 37.253.144-0, quando verificadas em conjunto importam em flagrante desproporcionalidade, acarretando confisco, o que é vedado pelo ordenamento legal (CF/88, artigo 151, inciso IV) e
- retroatividade benéfica da Lei nº 11.941 de 2009.

### **Da Constitucionalidade das Contribuições Previdenciárias**

Inicialmente o Recorrente apresenta um breve histórico acerca da evolução da legislação previdenciária rural, para concluir acerca a inconstitucionalidade da sub-rogação das contribuições previdenciárias.

A contribuição devida à Seguridade Social, encontra fundamento de validade na disposição contida no artigo 25 da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 10.256 de 9 de julho de 2001, editada já na vigência da Emenda Constitucional nº 20 de 1998 e, portanto, em consonância com as disposições constitucionais, cuja redação vigente à época dos fatos, encontra-se abaixo inserida:

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:

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.

A sub-rogação está respaldada no artigo 30, IV, da referida Lei nº 8.212 de 1991, com redação dada pela Lei nº 9.528 de 1997:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

(...)

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam subrogadas nas obrigações da pessoa física 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) (Vide decisão-STF Petição nº 8.140 - DF)

A decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 363.852 limita-se a declarar a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540 de 1992, que deu nova redação aos artigos 12, V e VII, 25, I e II e 30, IV, da Lei nº 8.212 de 1991, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528 de 1997. E ainda ressaltou a possibilidade de legislação nova instituir a contribuição com arrimo na Emenda Constitucional nº 20/98, o que foi feito com a superveniência da Lei nº 10.256 de 2001, não abrangida pela declaração de inconstitucionalidade.

O STF decidiu pela legitimidade da exação impelida ao empregador rural pessoa física em decisão tomada no julgamento do Recurso Extraordinário 718.874/RS, com repercussão geral reconhecida, entendendo ser constitucional, formal e materialmente, a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei nº 10.256 de 2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção, conforme a ementa do julgado:

Ementa: TRIBUTÁRIO. EC 20/98. NOVA REDAÇÃO AO ARTIGO 195, I DA CF. POSSIBILIDADE DE EDIÇÃO DE LEI ORDINÁRIA PARA INSTITUIÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO DE EMPREGADORES RURAIS PESSOAS FÍSICAS INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI 10.256/2001.

1. A declaração incidental de inconstitucionalidade no julgamento do RE 596.177 aplica-se, por força do regime de repercussão geral, a todos os casos idênticos para aquela determinada situação, não retirando do ordenamento jurídico, entretanto, o texto legal do artigo 25, que, manteve vigência e eficácia para as demais hipóteses.

2. A Lei 10.256, de 9 de julho de 2001 alterou o artigo 25 da Lei 8.212/91, reintroduziu o empregador rural como sujeito passivo da contribuição, com a alíquota de 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; espécie da base de cálculo receita, autorizada pelo novo texto da EC 20/98.

3. Recurso extraordinário provido, com afirmação de tese segundo a qual É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/01, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção.

Cumpre observar, ainda, que no âmbito deste Conselho Administrativo tal matéria é objeto da Súmula CARF nº 150, a seguir reproduzida e, portanto, de observância obrigatória por parte dos seus membros, nos termos do artigo 72 do Regimento Interno do Conselho

Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343 de 9 de junho de 2015:

#### **Súmula CARF nº 150**

A inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos de subrogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei nº 10.256, de 2001.

A contribuição ao SENAR (Serviço Nacional de Aprendizagem) foi criada pela Lei nº 8.315 de 1991<sup>1</sup>, sendo oportuna a reprodução dos seguintes artigos:

Art. 1º É criado o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), com o objetivo de organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais.

~~Parágrafo único. Os programas de formação profissional rural do Senar poderão ofertar vagas aos usuários do Sistema Nacional de Atendimento Socioeducativo (Sinase) nas condições a serem dispostas em instrumentos de cooperação celebrados entre os operadores do Senar e os gestores dos Sistemas de Atendimento Socioeducativo locais. (Incluído pela Lei nº 12.594, de 2012) (Vide)~~

§ 1º. Os programas de formação profissional rural do Senar poderão ofertar vagas aos usuários do Sistema Nacional de Atendimento Socioeducativo (Sinase) nas condições a serem dispostas em instrumentos de cooperação celebrados entre os operadores do Senar e os gestores dos Sistemas de Atendimento Socioeducativo locais. (Incluído pela Lei nº 12.594, de 2012) (Vide) (Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 13.840, de 2019)

§ 2º Os programas de formação profissional rural do Senar poderão ofertar vagas aos usuários do Sistema Nacional de Políticas Públicas sobre Drogas - SISNAD nas condições a serem dispostas em instrumentos de cooperação celebrados entre os operadores do Senar e os gestores responsáveis pela prevenção do uso indevido, atenção e reinserção social de usuários e dependentes de drogas. (Incluído pela Lei nº 13.840, de 2019)

(...)

Art. 3º Constituem rendas do Senar:

I - contribuição mensal compulsória, a ser recolhida à Previdência Social, de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados pelas pessoas jurídicas de direito privado, ou a elas equiparadas, que exerçam atividades:

- a) agroindustriais;
- b) agropecuárias;
- c) extrativistas vegetais e animais;
- d) cooperativistas rurais;
- e) sindicais patronais rurais;

II - doações e legados;

III - subvenções da União, Estados e Municípios;

IV - multas arrecadadas por infração de dispositivos, regulamentos e regimentos oriundos desta lei;

V - rendas oriundas de prestação de serviços e da alienação ou locação de seus bens;

VI - receitas operacionais;

---

<sup>1</sup> Dispõe sobre a criação do Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar) nos termos do art. 62 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

VII - contribuição prevista no art. 1º do Decreto-Lei n.º 1.989, de 28 de dezembro de 1982, combinado com o art. 5º do Decreto-Lei n.º 1.146, de 31 de dezembro de 1970, que continuará sendo recolhida pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra);

VIII - rendas eventuais.

§ 1º A incidência da contribuição a que se refere o inciso I deste artigo não será cumulativa com as contribuições destinadas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (Senac), prevalecendo em favor daquele ao qual os seus empregados são beneficiários diretos.

§ 2º As pessoas jurídicas ou a elas equiparadas, que exerçam concomitantemente outras atividades não relacionadas no inciso I deste artigo, permanecerão contribuindo para as outras entidades de formação profissional nas atividades que lhes correspondam especificamente.

§ 3º A arrecadação da contribuição será feita juntamente com a Previdência Social e o seu produto será posto, de imediato, à disposição do Senar, para aplicação proporcional nas diferentes Unidades da Federação, de acordo com a correspondente arrecadação, deduzida a cota necessária às despesas de caráter geral.

§ 4º A contribuição definida na alínea a do inciso I deste artigo incidirá sobre o montante da remuneração paga aos empregados da agroindústria que atuem exclusivamente na produção primária de origem animal e vegetal.

(...)

Da leitura dos dispositivos acima, convém ressaltar os seguintes pontos: (i) a natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, haja vista que se presta, precípua mente, a atender a categoria dos trabalhadores rurais; (ii) sua fonte de renda, dentre outras, é a contribuição mensal e compulsória de 2,5% sobre o montante da remuneração paga a todos os empregados pelas pessoas jurídicas de direito privado, ou a elas equiparadas, que se dedique à produção rural; (iii) a arrecadação da contribuição será feita juntamente com a Previdência Social e (iv) a contribuição incidirá sobre o montante da remuneração paga aos empregados da agroindústria que atuem exclusivamente na produção primária de origem animal e vegetal.

Por sua vez, o FUNRURAL tem sua base normativa própria, conforme se observa da transcrição do seguinte excerto do acórdão n.º 2301-003.949 – 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, sessão de 18 de março de 2014, de relatoria do conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa, tendo sido designado como Relator *ad hoc* na data da formalização do acórdão o conselheiro Marcelo Oliveira:

(...) num retrocesso histórico da legislação que criou a contribuição ao INCRA, começamos com o Decreto-lei n.º 582/1969, onde este tratou de agilizar a implantada Reforma Agrária, e nele estabeleceu-se as contribuições criadas pela Lei n.º 2.613/1955, com as modificações introduzidas pela Lei n.º 4.863/1965, passaram a ser devidas ao Instituto Brasileiro de Reforma Agrária IBRA, ao INDA e ao FUNRURAL.

Veio o Decreto-lei n.º 1.110/1970, que criou o INCRA, onde este herdou todos os direitos, competências, atribuições e responsabilidades do IBRA, do INDA e do Grupo Executivo de Reforma Agrária GERA, conforme disposto em seu art. 2º.

Ato contínuo, as contribuições criadas pela Lei n.º 2.613/1955 foram consolidadas pelo Decreto-lei n.º 1.146/1970. E a Lei Complementar n.º 11/1971, ao instituir contribuição para o custeio do Programa de Assistência do Trabalhador Rural PRORURAL, estabeleceu, no seu art. 15, inciso II:

"Art. 15. Os recursos para o custeio do Programa de Assistência ao Trabalhador Rural, provirão das seguintes fontes:

II – da contribuição de que trata o artigo 3º do Decreto Lei n.º 1.146, de 31 de dezembro de 1970, a qual fica elevada para 2,6 96 (dois e seis décimos por cento), cabendo 2,4 96 (*sic*) (dois e quatro décimos por cento) ao FUNRURAL."

Desta forma, como se vê, não houve alteração da base de cálculo das contribuições devidas pelas empresas em geral ao INCRA e ao FUNRURAL. Apenas elevou a alíquota para o FUNRURAL, que passou de 0,2% (dois décimos por cento) para 2,4% (dois inteiros e quatro décimos por cento), continuando os 0,2% (dois décimos por cento) devidos ao INCRA.

Os artigos 6º, caput, e 7º da Lei n.º 2.613/1955, e respectivas alterações, Mantiveram-se da mesma forma, ou seja, o INCRA continua merecedor de tais contribuições.

(...)

Deste modo, como bem pontuado no acórdão recorrido (fl. 715 do processo n.º 11030.001798/2009-12; fl. 677 do processo n.º 11030.001799/2009-67 e fl. 663 do processo n.º 11030.001800/2009-53):

(...)

A exigência fiscal não se confunde com a contribuição que existia a cargo do FUNRURAL (PRORURAL), na medida que os fundamentos legais são outros. O art. 25 da Lei n.º 8.870/94 está vigente no ordenamento jurídico.

(...)

Em relação à alegação de que a cobrança das contribuições previdenciárias e para terceiros exigidas nos moldes dos incisos I e II, caput, e § 1º do artigo 25 da Lei n.º 8.870 de 1994, ou seja, incidente sobre a receita bruta, viola o princípio constitucional da isonomia tributária e a constitucionalidade da Lei n.º 10.256 de 2001 ao ressurgir com a contribuição social em desacordo com as normas constitucionais, cumpre consignar não ser competência deste órgão julgador administrativo o reconhecimento da constitucionalidade de qualquer norma, conforme disposição contida na Súmula CARF n.º 2<sup>2</sup> e no caput do artigo 26-A do Decreto n.º 70.235 de 1972<sup>3</sup>.

### **Da Alegação de Falta de Observação dos Recolhimentos Efetuados pelo Recorrente.**

O Recorrente alega que o fisco deixou de abater do crédito constituído (recolhimento das contribuições na forma substitutiva do produtor rural pessoa jurídica), os valores das contribuições previdenciárias na forma geral recolhidas pelo contribuinte. Alegou ainda que, além da receita operacional advinda da atividade rural, realiza também atos de comércio, estando sujeito ao regime geral de previdência, qual seja, de recolhimento da contribuição previdenciária de 20% sobre a remuneração paga a empregados e avulsos.

Tocantemente ao tema versado, pertinente a reprodução do seguinte excerto do Relatório Fiscal (fl. 41 do processo 11030.001798/2009-12)

(...)

8.7 — Não foi verificado o exercício de atividade não vinculada com a produção rural pelo contribuinte fiscalizado, situação que remete obrigatoriamente para o regime de contribuições substitutivas de que trata a Lei n.º 8.870/94.

---

<sup>2</sup> Súmula CARF n.º 2:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.

<sup>3</sup> Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências.

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de constitucionalidade. (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

8.8 — Isso posto, após identificarmos as atividades rurais registradas mensalmente na escrituração contábil e confrontarmos com as informações prestadas pelo contribuinte à Previdência Social, através da entrega mensal da GFIP, constatamos que a receita proveniente da atividade rural foi sistematicamente omitida da GFIP, deixando de ser informada no campo Comercialização da Produção PJ nas competências 01/2004 a 12/2008.

8.9 — Como podemos constatar nas cópias colhidas por amostragem das GFIP, o contribuinte informa corretamente no campo FPAS o código 604, por ser produtor rural pessoa jurídica que exerce exclusivamente atividades rurais. Ao informar o código 604, o sistema SEFIP deixa de calcular as contribuições previdenciárias do inc. I e II do art. 22 da Lei n.º 8.212/91, pois o mesmo está sob o regime das contribuições substitutivas do art. 25 da Lei n.º 8.870/94.

8.10 — Assim, as receitas mensais provenientes da atividade rural devem, obrigatoriamente, constar no campo da GFIP destinado para sua informação, sendo objeto de declaração à Previdência Social do fato gerador da contribuição destinada ao seu financiamento.

8.11 — Ao verificarmos o sistema de conta corrente das contribuições previdenciárias efetivamente recolhidas pelo contribuinte identificamos somente o recolhimento através da Guia de Previdência Social — GPS no código 2100, as contribuições do art. 20 da Lei 8.212/91 (contribuição dos segurados retida), do art. 21 da Lei 8.212/91, c/c o art. 40 da Lei 10.666/2003 (contribuição retida do contribuinte individual) e do art. 22, inc III da Lei 8.212/91 (incidente sobre a remuneração dos contribuintes individuais). Todos os recolhimentos referem-se aos fatos geradores informados na GFIP da competência.

8.12 — No sistema conta corrente não foram identificados recolhimentos realizados pelo contribuinte através GPS com código 2607 — Comercialização da Produção, que identifica a contribuição sobre a receita proveniente da comercialização da sua produção rural própria.

(...)

Conforme se evidencia nos autos, os valores cobrados nas presentes autuações referem-se a fatos geradores omitidos em GFIP para os quais não houve recolhimentos efetuados pelo sujeito passivo. Constatou-se que o contribuinte declarou corretamente as GFIP com enquadramento no FPAS 604, porém não declarando a Comercialização da Produção – PJ e a Comercialização da Produção PF.

No código 604, são recolhidas as contribuições descontadas dos segurados, assim como as contribuições destinadas às outras entidades e fundos, incidentes sobre a remuneração de empregados e trabalhadores avulsos informadas na folha de pagamentos. A contribuição substituída atinge apenas a contribuição patronal, SENAR e GILRAT, as quais são calculadas sobre o valor da comercialização da produção rural.

Em síntese, sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção incide a contribuição da empresa rural substitutiva (Previdência Social Patronal, GILRAT e SENAR), instituída pela Lei n.º 10.256 de 2001, e, sobre as folhas de salários incidem a contribuição descontada de segurados e aquelas destinadas as demais entidades e fundos (Salário Educação e INCRA).

Vale acentuar que sobre a questão, a decisão de primeira instância assim se manifestou (fls. 714/715 do processo 11030.001798/2009-12, fls. 676/677 do processo n.º 11030.001799/2009-67 e fls. 662/663 do processo n.º 11030.001800/2009-53):

(..)

Assim sendo, a Lei nº 8.870/94 instituiu a contribuição do produtor rural pessoa jurídica com base na receita proveniente da comercialização da produção rural, em substituição à contribuição prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91 (folha de salários - empregados). Portanto, não são substituídas, na forma da lei, as contribuições patronais decorrentes de retribuições pagas, devidas ou creditadas a pessoas físicas sem vínculo empregatício (contribuintes individuais, incluindo-se aí os pagamentos efetuados a cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho), previstas no inciso III e IV do referido artigo. As contribuições dos segurados (art. 20 e 21 da Lei nº 8.212/91) obviamente também não estão ao alcance da substituição, afigurando a empresa como sujeito passivo na condição de responsável tributário, obrigada a efetuar o recolhimento das importâncias deles arrecadadas, mediante desconto da respectiva remuneração.

Essas contribuições, fora do alcance da substituição, é que foram recolhidas, de forma a demonstrar, diferentemente do que afirma a autuada, o cumprimento das obrigações decorrentes da folha de pagamento na condição de produtor rural pessoa jurídica. Faltam os recolhimentos do art. 25 da Lei nº 8.870/94. Como empresa em geral seriam exigidas as contribuições do art. 22, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91.

Na ação fiscal não se constatou que a pessoa jurídica além da atividade rural explora também outra atividade econômica autônoma, quer seja comercial, industrial ou de serviços, o que implicaria a contribuição das empresas em geral. A empresa não faz prova dessa alegação, de forma que não se pode aceitar que a simples negativa geral do sujeito passivo relativamente ao fato constitutivo do lançamento tributário possa debilitar o procedimento fiscal feito com observância das normas administrativas e com perfeita identificação dos elementos que serviram de base para o enquadramento da empresa.

(...)

Deste modo, não tendo o Recorrente se desincumbido do ônus probatório quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor, de acordo com o disposto no artigo 373 da Lei nº 13.105 de 2015 (Código de Processo Civil)<sup>4</sup>, não prosperam as alegações de defesa. E, assim sendo, não merece reparo o acórdão recorrido, neste ponto.

### **Da Alegação do Caráter Confiscatório das Multas Aplicadas**

O Recorrente argumenta que a multa aplicada tem caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal, já que ela seria abusiva e desproporcional. Neste ponto, pertinente deixar registrado que a multa foi aplicada em conformidade à legislação descrita nos fundamentos legais do débito (FLD).

A verificação de constitucionalidade de ato normativo é inerente ao poder judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do poder executivo, exacerbando a competência originária dessa corte administrativa, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração. Nesse sentido, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343 de 9 de junho de 2015, veda aos membros de turmas de julgamento afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de constitucionalidade. Inclusive o próprio Conselho uniformizou a jurisprudência administrativa sobre a matéria por meio do enunciado da “Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.”

<sup>4</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Ademais, a vedação constitucional quanto ao caráter confiscatório se dá em relação ao tributo e não à multa pecuniária ora discutida pelo Recorrente, sendo esta última a apreciada no caso concreto. Nesse sentido preceitua o artigo 150, IV, da Constituição Federal de 1988:

Art. 150 Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

(...)

Em suma, a exigência da multa conforme prevista na legislação não possui natureza de confisco, já que se trata de uma multa pecuniária decorrente do ônus do inadimplemento, pelo não recolhimento da contribuição devida na época própria e pela omissão de informações em GFIP na época própria.

### **Da Retroatividade Benigna da Multa - Lei nº 11.941 de 2009**

No caso em apreço não há dúvida de que o artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN é plenamente aplicável. Tanto o é que a própria autoridade lançadora fez a comparação das penalidades aplicadas, conforme se observa nos relatórios fiscais (fls. 43/48 do processo 11030.001798/2009-12, fls. 40/41 do processo nº 11030.001799/2009-67 e fls. 27/29 do processo nº 11030.001800/2009-53), chegando às seguintes conclusões:

- DEBCAD nº 37.253.142-3 - processo 11030.001798/2009-12 – fls. 43/48:  
(...)

### **11 - APLICAÇÃO DA MULTA NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR LANÇAMENTO DE OFÍCIO**

11.1 - Na legislação vigente até 03/12/2008, quando se constata a omissão de confissão de contribuições previdenciárias na GFIP, por omissão de fatos geradores ou contribuições devidas, os valores omitidos eram constituídos através do lançamento de ofício, acrescidos de multa moratória de 24%, sem redução, em razão da contribuição não estar declarada em GFIP, conforme art 35, II, "c" da Lei 8.212/91, redação dada pela Lei nº 9.876/99.

11.2 — Também, fica sujeito ao lançamento de ofício de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, através de aplicação de multa isolada disposta no §5º do art. 32 da Lei 8212/91 c/c art. 284 II do RPS, que corresponde a 100% da contribuição omitida limitada aos valores do § 4º do art. 32 c/c inciso II do art. 284 do Decreto 3048/99, redação dada pelo Decreto 4.729 de 09/06/2003.

11.3 - Eram, portanto, duas autuações distintas pela conduta de não recolher e não declarar a contribuição, uma multa pela constituição do valor do tributo omitido ou reduzido (obrigação principal), acrescido de multa de mora; e outra pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, em razão da omissão de fatos geradores da GFIP, que tem por objetivo de reduzir ou suprimir a contribuição previdenciária devida através de sua não confissão.

11.4 - Em 04/12/2008, a Medida Provisória nº 449, convertida na Lei nº 11.941/2009, incluiu o art. 35-A na Lei 8.212/91, no qual uniformizou a aplicação de multas no caso de lançamento de ofício de todas as contribuições sociais.

11.5 - Para todas as contribuições sociais previdenciárias constituídas através de lançamento de ofício aplicar-se-á, a partir de 04/12/2008, as multas do art. 44 da Lei 9430/96.

11.6 - O art. 44 da Lei n.º 9.430/96, estabelece um percentual de multa de 75% sobre a totalidade ou diferença da contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

11.7 - Portanto, a conduta de omissão e não recolhimento da contribuição originada pela omissão em GFIP, que era penalizada pela legislação anterior com duas multas (de mora (24%) e isolada (100%)) passou a ser penalizada, a partir dos fatos geradores de 04/12/2008, pelas multas dispostas no art. 44 da Lei 9.430/96.

11.8 - Na verificação da norma mais benéfica a ser aplicada, disposta na alínea "c", inciso II, do art 106, do CTN, na qual a lei nova retroagirá apenas para beneficiar o infrator, a fiscalização comparou a aplicação das multas vigentes na legislação da época dos fatos geradores, competência por competência, com a nova disposição legal de imposição de multas, quando decorrentes de lançamento de ofício, sendo demonstradas na tabela a seguir confeccionada.

11.9 - O valor da contribuição omitida calculado corresponde ao montante total de contribuição previdenciária omitida na GFIP apurado no curso da ação fiscal, o qual será considerado para fins de comparação total das multas por competência. Não estão incluídas as contribuições para outras entidades e fundos.

(...)

11.10 - A multa disposta no art. 35, inciso II, "c" da Lei 8.212/91, (coluna B) corresponde a 24% (vinte e quatro por cento) sobre o montante da contribuição lançada de ofício, sem benefício da redução por não ter sido declarada em GFIP, nos termos do § 4º do mesmo artigo, parágrafo inserido pela Lei n.º 9.876/99.

11.11 - A multa prevista na Lei n.º 8.212, de 24.07.91, art. 32, §5º, acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06.05.99, art. 284, inc. II e art. 373 (coluna C) e corresponde a 100% (cem por cento) da contribuição previdenciária omitida em GFIP, portanto não declarada, que foi reduzida pela informação do campo FPAS 639 na GFIP, caracterizando a omissão de fatos geradores.

11.12 - O limite máximo da multa por competência é dado pelo número de segurados que prestam serviço à empresa, conforme o quadro constante no § 40 do art. 32 da Lei 8.212/1991, acrescentado pela MP n.º 1596-14, de 10/11/1997, convertida na Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, a seguir colacionado:

0 a 5 segurados	$\frac{1}{2}$ valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
Acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

11.13 - O valor mínimo referido na tabela anterior é estabelecido pelo inciso V do art. 7º da Portaria Interministerial n.º 48, de 12/02/2009, publicada no DOU, de 13/02/2009, seção 1, pág. 52 e 53, e corresponde a R\$ 1.329,18 (um mil trezentos e vinte e nove reais e dezoito centavos) que atualiza o valor da multa mínima nos termos do disposto no art 102 da Lei 8.212/91.

11.14 - Conforme o número de segurados que prestaram serviços à empresa, a multa fica sujeita, em cada competência, ao limite (coluna D) da multa máxima aplicável, que corresponde ao índice multiplicador x o valor mínimo de R\$ 1.329,18.

11.15 - Conforme se constata na tabela confeccionada, a penalidade do art. 44 da Lei 9.430/96, nos termos do art. 35-A da Lei 8.212/91, artigo inserido pela MP 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009, para os casos em que haja lançamento de ofício de crédito tributário de tributo ou contribuição, na comparação conjunta das multas vigentes à época dos fatos geradores dispostas no art. 32, § 5º da Lei 8.212/91, limitada os valores dispostos na tabela do § 4º, c/c o inc. II do art. 284 do Decreto n.º 3.048/1999,

redação dada pelo Decreto n.º 4.729/2003, e no art. 35, inc II, "c", também da Lei n.º 8.212/91, se demonstrou mais benéfica ao sujeito passivo nos termos da alínea "c", inciso II, do art. 106 do Código Tributário Nacional, nas competências 01/2004 a 08/2004, 10/2004 a 01/2005, 03/2005 e 04/2005, 06/2005 a 02/2006, 06/2006 a 02/2007, 04/2007, 06/2007, 08/2007, 10/2007, 12/2007, 06/2008 a 09/2008 e 11/2008, retroagindo a aplicação da multa nova (75%) ao crédito previdenciário lançado, originário dos fatos geradores ocorridos na vigência da norma anterior (24% + 100% limitada ao teto).

11.16 — Nas demais competências mantém-se a aplicação da penalidade conjunta: multa do art. 35, inc II, "c" da Lei n.º 8.212/91 (24%) e a multa do art. 32, § 5º da Lei 8.212/91, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, já que a multa nova, se aplicada, agravaria a autuação, o que é vedado.

11.17 — O crédito tributário da competência 12/2008, lançado de ofício, está sujeito à aplicação da multa nova, disposta no art. 35 A da Lei n.º 8.212/91, e não está submetido ao princípio da retroatividade mais benéfica, pelo fato gerador ocorrer já na vigência da MP 449/2008.

11.18 - Os valores das multas do art. 35-A da Lei 8.212/91 (multa de 75%), e do art. 35, inc II, "e" da Lei n.º 8.212/91 (24%), acompanham o respectivo lançamento no presente auto de infração.

11.19 — A exceção é a multa do art. 32, § 5º da Lei 8.212/91, multa isolada aplicada nas competências onde a comparação com multa nova não resultou em benefício ao contribuinte, que fica constituída no Auto de Infração n.º 37.253.144-0, processo que ficará apenso ao presente processo.

➤ DEBCAD n.º 37.253.143-1- processo n.º 11030.001799/2009-67 (fls. 40/41):

(...)

#### **10 - APLICAÇÃO DA MULTA NA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR LANÇAMENTO DE OFÍCIO**

10.1 - Na legislação vigente até 03/12/2008, quando se constata a falta de recolhimento de contribuição destinada a outras entidades e fundos (terceiros), por omissão da base de cálculo em GFIP, a contribuição não confessada, constituída através do lançamento de ofício é acrescida de juros e multa moratória de 24%, sem redução, em razão da contribuição não estar declarada em Guia de FGTS e Informação à Previdência Social — GFIP, conforme art. 35, II, "c" da Lei 8.212/91.

10.2 — A penalidade do art. 44 da Lei 9.430/96, nos termos do art. 32-A da Lei 8.212/91, artigo inserido pela MP 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941/2009 para os casos em que haja lançamento de ofício de crédito tributário de tributo ou contribuição nas competências 01/2004 a 11/2000 não se demonstra mais benéfica ao sujeito passivo nos termos da alínea "c", inciso II, do art. 106 do Código Tributário Nacional, cuja retroação é para beneficiá-lo, mantendo-se, portanto, a aplicação da penalidade estabelecida pela legislação da época dos fatos geradores.

10.3 - A multa disposta no art. 35, inciso II, "c" da Lei 8.212/91, corresponde a 24% (vinte e quatro por cento) sobre o montante do crédito tributário lançado de ofício, sem benefício da redução por não ter sido declarada em GFIP, nos termos do § 4º do mesmo artigo, parágrafo inserido pela Lei n.º 9.876/99, sendo que o lançamento de seu montante acompanha o montante da contribuição lançada no presente auto de infração, conjuntamente com os juros moratórios devidos.

10.4 - Em 04/12/2008, a Medida Provisória n.º 449, convertida na Lei n.º 11.941/2009, incluiu o art. 35-A na Lei 8.212/91, no qual uniformizou a aplicação de multas no caso de lançamento de ofício de todas as contribuições sociais, inclusive as contribuições para outras entidades.

10.5 - Para todas as contribuições constituídas através de lançamento de ofício aplicar-se-á ao crédito tributário constituído em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 04/12/2008, as multas do art. 44 da Lei 9430/96.

10.6 - O art. 44 da Lei n.º 9.430/96, estabelece um percentual de multa de 75% sobre a totalidade ou diferença da contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

10.7 — O crédito tributário da competência 12/2008, lançado de ofício, está sujeito à aplicação da multa disposta no art. 35 A da Lei n.º 8.212/91, e não está submetido ao princípio da retroatividade mais benéfica, em razão do fato gerador ter ocorrido já na vigência da nova Lei.

(...)

➤ DEBCAD n.º 37.253.144-0 - processo n.º 11030.001800/2009-53 (fls. 27/29):

(...)

## 2 - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DA MULTA APLICADA

2.1 - Na legislação vigente até 03/12/2008, quando se constata a omissão de fatos geradores de contribuição previdenciária na GFIP, o sujeito passivo está sujeito ao lançamento de ofício de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária acessória, através de aplicação de multa isolada do §5º do art. 32 da Lei 8212/91 c/c art. 284 II do RPS, que corresponde a 100% da contribuição previdenciária omitida, limitada aos valores do § 4º do art. 32 c/c inciso II do art. 284 do Decreto 3048/99, redação dada pelo Decreto 4.729 de 09/06/2003).

2.2 - A multa aplicada é a prevista na Lei no 8.212, de 24.07.91, art. 32, §5º, acrescentado pela Lei no 9.528, de 10.12.97 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto no 3.048, de 06.05.99, art. 284, inc. II e art. 373, no valor total de R\$ 22.596,06 (vinte e dois mil quinhentos e noventa e seis reais e seis centavos), conforme tabela a seguir:

COMP	Contribuição Total Omitida incidente sobre os fatos geradores omitidos na GFIP da competência	Multa art. 32, § 5º da Lei 8.212/91, limitada ao teto do § 4º do art. 32 da Lei 8.212/91			
		Multa 100% s/da contribuição omitida	Nº segurados na GFIP *	Multa Máxima Aplicável	Multa Calculada conforme art. 32, § 5º
09/2004	2.719,38	2.719,38	13	1.329,18	1.329,18
02/2005	15.977,69	15.977,69	12	1.329,18	1.329,18
05/2005	4.450,79	4.450,79	12	1.329,18	1.329,18
03/2006	2.772,11	2.772,11	10	1.329,18	1.329,18
04/2006	3.105,96	3.105,96	10	1.329,18	1.329,18
05/2006	2.888,60	2.888,60	8	1.329,18	1.329,18

03/2007	6.376,98	6.376,98	13	1.329,18	1.329,18
05/2007	2.923,12	2.923,12	11	1.329,18	1.329,18
07/2007	3.040,16	3.040,16	12	1.329,18	1.329,18
09/2007	3.744,10	3.744,10	13	1.329,18	1.329,18
11/2007	2.806,87	2.806,87	12	1.329,18	1.329,18
01/2008	2.807,95	2.807,95	15	1.329,18	1.329,18
02/2008	8.242,72	8.242,72	15	1.329,18	1.329,18
03/2008	7.058,07	7.058,07	13	1.329,18	1.329,18
04/2008	2.871,87	2.871,87	13	1.329,18	1.329,18
05/2008	3.109,43	3.109,43	13	1.329,18	1.329,18
10/2008	4.829,22	4.829,22	15	1.329,18	1.329,18
TOTAL					22.596,06

- nº de segurados: empregados, contribuintes individuais que prestaram serviços à empresa na competência conforme dados da GFIP
- valores em reais

2.3 - A multa prevista na Lei n.º 8.212, de 24.07.91, art. 32, §5º, acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97 e Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06.05.99, art. 284, inc. II e art. 373 e corresponde a 100% (cem por cento) do valor devido, relativa a contribuição previdenciária omitida em GFIP incidente sobre os fatos geradores omitidos.

2.4 - O limite máximo da multa por competência é dado pelo número de segurados que prestam

serviço à empresa, conforme o quadro constante no § 4º do art. 32 da Lei 8.212/1991, acrescentado pela MP n.º 1596-14, de 10/11/1997, convertida na Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, a seguir colacionado:

0 a 5 segurados	½ valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
Acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

2.5 - O valor mínimo referido na tabela anterior é estabelecido pelo inciso V do art. 7º da Portaria Interministerial n.º 48, de 12/02/2009, publicada no DOU, de 13/02/2009, seção 1, pág. 52 e 53, e corresponde a R\$1.329,18 (um mil trezentos e vinte e nove reais e dezoito centavos) que atualiza o valor da multa mínima nos termos do disposto no art. 102 da Lei 8.212/91.

2.6 - Conforme o número de segurados que prestaram serviços à empresa, a multa fica sujeita, em cada competência, ao limite da multa máxima aplicável, calculado através do multiplicador estabelecido na tabela x R\$ 1.329,18.

2.7 —Para os casos em que haja lançamento de ofício de crédito tributário de tributo ou contribuição, na comparação conjunta das multas estabelecidas no art. 32, § 5º da Lei 8.212/91, limitada os valores dispostos na tabela do § 4º, c/c o inc. II do art. 284 do Decreto n.º 3.048/1999, redação dada pelo Decreto n.º 4.729/2003, e do art. 35, inc II, "c", também da Lei n.º 8.212/91, a penalidade do art 44 da Lei 9.430/96 não se demonstrou mais benéfica ao sujeito passivo nas competências , nos termos da alínea "c", inciso II, do art . 106 do Código Tributário Nacional , cuja retroação somente se dará para beneficiá-lo, razão pela qual mantém-se as penalidades estabelecidas pela legislação da época dos fatos geradores apurados, objeto da lavratura do presente auto de infração de penalidade isolada.

2.8 — A multa de mora do art. 35, inc II, "c" da Lei n.º 8.212/91 está constituída conjuntamente com o auto de infração do lançamento de ofício da contribuição previdenciária omitida.

Como restou sobejamente demonstrado, não há como ser acatado o pedido do contribuinte para o recálculo da multa na forma prevista no artigo 32-A, inciso II da Lei n.º 8.212 de 1991.

Em virtude dessas considerações, não merece reparo o acórdão recorrido, devendo ser mantidas as autuações formalizadas nos autos de infração - DEBCAD n.º 37.253.142-3 (processo n.º 11030.001798/2009-12), 37.253.143-1 (processo n.º 11030.001799/2009-67) e 37.253.144-0 (processo n.º 11030.001800/2009-53).

### **Conclusão**

Por todo o exposto e por tudo mais que consta dos autos, vota-se em negar provimento ao recurso voluntário.

Débora Fófano dos Santos