ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11030.721183/2011-21

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

CÓPIA

Processo nº	11030.721183/2011-21
Recurso nº	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-004.337 – 2ª Turma**
Sessão de	23 de agosto de 2016
Matéria	67.645.4023 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SUB-ROGAÇÃO NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOR RURAL - AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA (CONTRIBUINTE INDIVIDUAL) OU SEGURADO ESPECIAL. 67.636.4010 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - PENALIDADES/RETROATIVIDADE BENIGNA - AIOP/AIOA: FATOS GERADORES ANTERIORES À MP Nº 449, DE 2008.
Recorrentes	COMERCIO DE CEREAIS PLANALTO LTDA. e FAZENDA NACIONAL FAZENDA NACIONAL e COMERCIO DE CEREAIS PLANALTO LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

PREVIDENCIÁRIO - AUTO DE INFRAÇÃO - AQUISIÇÃO DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA - SUB-ROGAÇÃO.

O Acórdão do RE 363.852/MG declarou a inconstitucionalidade do art. 25 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.528/1997, "até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional n° 20/98, venha a instituir a contribuição". Com o advento da lei 10.256/2001, ficou legitimada a cobrança de contribuições sobre a aquisição do produtor rural pessoa física, sem prejuízo do procedimento de sub-rogação, previsto no art. 30, IV, da lei 8.212/1991, que em momento algum foi considerado inconstitucional.

Recurso especial da Fazenda Nacional provido e do Contribuinte negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Patrícia da Silva, que lhe deu provimento integral. Votaram pelas conclusões os conselheiros Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

CÓPIA

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Ausente, justificadamente o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Do Processo, até a Decisão Recorrida

Trata o presente processo de 03 autos de infração (AI), às e-fls. 003 a 023, cientificados ao contribuinte em 28/07/2011, com relatório fiscal às e-fls. 026 a 038.

Os autos de infração englobam créditos previdenciários envolvendo descumprimentos de obrigação principal (AIOP) e de obrigação acessória (AIOA), relativamente às contribuições sociais devidas à Seguridade Social, correspondente à incidência sobre a parcela patronal bem como a Terceiros (Outras Entidades e Fundos), na condição obrigada por sub-rogação, no período de 01/2008 a 12/2010, conforme a seguir, resumidamente, são discriminados:

AIOP

DEBCAD Nº	DESCRIÇÃO	VALOR
37.340.904-4	Contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção rural dos produtores pessoas físicas e segurados especiais cujas obrigações são sub-rogadas à pessoa jurídica adquirente, consignatária ou cooperativa, que não foram recolhidas e nem declaradas pela empresa.	4.699.006,81
37.340.905-2	Contribuições sociais destinadas às outras entidades ou fundos, ditas 'terceiros' – SENAR – incidente sobre a a receita bruta da comercialização da produção rural dos produtores pessoas físicas e segurados especiais cujas obrigações são sub-rogadas à empresa.	444.219,68
TOTAL DOS AUTOS DE INFRAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS		5.143.226,49

AIOA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

DEBCAD Nº	DESCRIÇÃO	VALOR
37.340.903-6	CFL 68 - penalidade decorrente do descumprimento da obrigação acessória de declarar em GFIP todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias.	47.257,33
TOTAL GERAL (OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS + OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS)		5.190.483,82

A contribuinte, às e-fls. 755 a 775, impugnou todos os lançamentos, em 22/08/2011. A 6ª Turma da DRJ/POA considerou improcedente a impugnação, por unanimidade de votos, conforme disposto no acórdão n° 10-41.058 de 31/10/2012, às e-fls. 1136 a 1145, para manter integralmente os créditos tributários exigidos.

Inconformada, em 11/01/2013, a contribuinte apresentou recursos voluntários, às e-fls. 1152 a 1165, nos quais argumentava, em síntese:

a nulidade da autuação por cerceamento de defesa porque os autos falharam ao não dispor de forma clara a fundamentação da incidência do tributo;

que não é admitida fundamentação genérica;

a inconstitucionalidade da norma relativa à incidência das contribuições relativas à comercialização da produção rural;

que o STF declarou inconstitucional a exação aqui lançada, o que deve ser reconhecido;

que a Lei n.º 10.251/2001, alterou só o caput do artigo 25, restando intocadas as bases de cálculo;

é também inconstitucional a incidência do SENAR porque a base de cálculo é inconstitucional;

é indevido o AIOA porque as exações são improcedentes, não havendo o que declarar em GFIP;

a multa de mora deve ser limitada a 20%.

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 21/01/2014, resultando no acórdão 2302-002.909, às e-fls. 1181 a 1196, que tem a seguinte ementa:

> *PRODUTO RURAL PESSOA FÍSICA SUB-ROGAÇÃO*
>
> *A empresa adquirente fica sub-rogada nas obrigações do produtor rural pessoa física com empregados e do segurado especial, relativas ao recolhimento da contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural estabelecida no art. 25 da Lei n° 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001.*
>
> *INCONSTITUCIONALIDADE.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A inconstitucionalidade declarada pelo STF no Recurso Extraordinário nº 363.852 não produz efeitos aos lançamentos de fatos geradores ocorridos após a Emenda Constitucional nº 20/98.

MULTA MORATÓRIA

A aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores até a competência 11/2008, traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e se mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, mais precisamente o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei n.º 9430/96.

AUTO-DE-INFRAÇÃO. GFIP. DADOS NÃO CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES.

Constitui infração a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme artigo 32, Inciso IV e §5º, da Lei nº 8.212/91.

RETROATIVIDADE BENIGNA. GFIP. MEDIDA PROVISÓRIA N º 449. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória n º 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32A à Lei n º 8.212. Conforme previsto no art. 106, inciso II do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática Recurso Voluntário Provido em Parte

Recurso Voluntário Provido em Parte

O acórdão teve o seguinte teor:

Acordam os membros da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que a multa aplicada no Auto de Infração de Obrigação Acessória AIOA DEBCAD 37.340903-6, seja calculada considerando as disposições do artigo 32-A, inciso I, da Lei n.º 11.941/2009.

RE da Fazenda

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência - RE, às e-fls. 1198 a 1208, em 20/02/2014. Indica como paradigmas para divergência os acórdãos: nº 2401-002.453 da 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, e nº 9202-02.086 da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A divergência foi assim exposta (e-fls. 1204 e 1205):

"De fato, para a Turma recorrida, a comparação deve ser feita separadamente. Primeiro, entre a multa por descumprimento de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *obrigação acessória prevista no art. 32, IV, da norma revogada, com o novo art. 32-A da Lei n. 8.212/91. Depois, no que toca à multa por descumprimento de obrigação principal, aplicar-se o disposto no art. 35, revogado, por ser essa a regra vigente na data da ocorrência do fato gerador, limitada ao percentual de 75%. Portanto, para v. acórdão recorrido o art. 35A deve ser sempre ignorado na comparação entre as multas.*
>
> *Diversamente, os paradigmas defendem que, para aferição da penalidade mais benéfica ao contribuinte, o procedimento correto consiste em somar as multas das obrigações principal e acessória (art. 35, II e art. 32, IV da norma revogada), referentes à sistemática antiga, e comparar o resultado com a multa atual (art. 35-A da Lei nº 8.212/91, introduzida pela MP nº 449/2008), em conformidade com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22/10/2010.*

O Presidente da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF através do despacho nº 2300-147/2014, de e-fls. 1210 a 1213, deu seguimento ao RE por entender preenchidos os requisitos legais para sua admissibilidade em 25/02/2014.

Contrarrazões do contribuinte

Cientificado (Comunicação nº 10/2015/DRF-PFO-Sacat, e-fl. 1215) do acórdão de recurso voluntário, recurso especial interposto pela Fazenda Nacional e despacho referente ao exame de admissibilidade do Recurso Especial, em 12/03/2015 (e-fl. 1220), a contribuinte apresentou contrarrazões em 26/03/2015, conforme consta às e-fls. 1236 a 1240.

Reafirma a correção do recorrido, entendendo aplicável a retroatividade benigna do art. 106, inciso II, alínea 'c', do CTN, na forma que lá foi feita. Além disso, com base no § 10 do art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria n° 256 de 22/06/2009, afirma que os paradigmas apresentados pelo procurador teriam sido superados por decisão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - Câmara Superior de Recursos Fiscais - Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, em 11/06/2013, conforme acórdão nº 9202-002.747.

Por essas razões entende que não deva prosperar o RE da fazenda.

RE do contribuinte

Ainda em 26/03/2015, à vista do acórdão de recurso voluntário, a contribuinte apresentou Recurso Especial de Divergência (RE), às e-fls. 1265 a 1285.

A contribuinte apresentou dois julgados que utilizam de lógica diversa para a decisão sobre o mesmo litígio: alcance de declaração de inconstitucionalidade, sobre lançamentos de contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural estabelecida no art. 25 da Lei n° 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001.

Enquanto a decisão recorrida decidiu que as contribuições podem ser exigidas, a decisão paradigma, por unanimidade, decidiu que não há como exigir as contribuições, pois foram alcançadas por declaração de inconstitucionalidade, mesmo considerando-se fatos geradores posteriores à EC nº 20 de 1998, e a edição da Lei nº 10.256/2001.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Como paradigmas da divergência, arrola os acórdãos nº 2401-001.969 prolatado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento, em 22/08/2011, e nº 2803-003.617 da 3ª Turma Especial, em 10/09/2014.

Requer por fim que seja admitido o seu RE para obter a reforma do acórdão recorrid, declarando-se a insubsistência dos AI em face da inconstitucionalidade existente.

O Presidente da Segunda Seção de Julgamento do CARF, através do despacho de e-fls. 1335 a 1341, em 05/06/2015, deu seguimento ao RE interposto pela contribuinte para que fosse reapreciada a questão do alcance da declaração de inconstitucionalidade sobre lançamentos de contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural estabelecida no art. 25 da Lei n° 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001.

CÓPIA

Contrarrazões da Fazenda

Cientificada do RE do contribuinte em 25/09/2015 (e-fl. 1342), a Procuradoria da Fazenda, em 02/10/2015, às e-fls. 1343 a 1345, apresentou contrarrazões a ele. Naquela peça, a Procuradora da Fazenda, no fechamento (e-fls. 1354 e 1355), afirma:

> *"...a declaração de inconstitucionalidade veiculada no RE n.º 363.852/MG se referiu, exclusivamente, ao caput do art. 25 da Lei de Custeio, com redação dada pela Lei n.º 8.540/92, na parte dirigida ao empregador rural pessoa física. Em outros termos, a* ***declaração de inconstitucionalidade foi apenas parcial****, permanecendo válidos e constitucionais os incisos I e II do artigo 25.*
>
> *Da mesma forma, o art. 30, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91 somente deixa de ser aplicado nos limites da declaração de inconstitucionalidade, ou seja, apenas em relação ao empregador rural pessoa física e se existente o mesmo contexto jurídico analisado no julgamento do STF.*
>
> *No caso concreto, os fatos geradores que deram origem à obrigação tributária ocorreram no período de 01/2008 a 12/2010. Ou seja, após a Lei n.º 10.256/2001, editada com arrimo na EC 20/98, de forma que é plenamente válida a cobrança dos créditos tributários constituídos pelo auto de infração."*

Em conclusão, a Procuradora da Fazenda requer a que seja denegado o RE da contribuinte.

É o relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto

CÓPIA

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Os recursos são tempestivos e atendem os demais requisitos de admissibilidade e, portanto, deles conheço.

Por uma questão de prejudicialidade, analisarei primeiramente o RE da contribuinte e em seguida o RE da Fazenda Nacional.

RE da contribuinte

Entendo que deva ser negado provimento ao recurso da contribuinte, haja vista que a referida decisão do STF não se referiu à inconstitucionalidade do art. 30, inc. IV, da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528 de 10/12/1997, mas apenas à inconstitucionalidade da própria tributação do produtor rural, pessoa física, com base na receita bruta ou no faturamento, pois, até a vigência da EC 20 de 15/12/1998, essa receita demandaria lei complementar para sua tributação. Se esta não pode ser tributada a sub-rogação inexistiria por mera conseqüência lógica e não por inconstitucionalidade própria.

A partir da referida emenda constitucional e da existência de nova lei regulando a relação jurídica da pessoa física com o fato gerador, a sub-rogação do art. 30, inc. IV, automaticamente incide.

Argumentos que apóiam tal entendimento constam de forma clara e didática em voto da ilustre Conselheira Dra. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira no acórdão nº2401003.896 da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara desta Segunda Seção, por isso peço vênia para transcrevê-lo:

> *Quanto ao mérito cumpre-nos apreciar não apenas os dispositivos legais que abarcam a matéria, mas também as decisões emanadas pelo STF a respeito da matéria, considerando o recurso apresentado pelo recorrente.*
>
> *O presente AIOP refere-se a contribuições devidas à seguridade social, parcela devida pelo produtor rural, pessoa física (conforme relatório fiscal), incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, (compra de bovinos para abate) bem como da contribuição destinada ao SENAR e ao SAT/RAT no período de 01/2010 a 12/2010.*
>
> *A contribuição sobre a comercialização da produção está descrita no art. 25 da Lei 8212/91:*
>
> *Art. 25.* A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação alterada pela Lei n° 10.256/01. Vigência a partir de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

01/11/01, ver § 3° do art. 4° da MP n° 83/02, convertida na Lei n° 10.666/03 e nota no final do art

I- 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação alterada pela Lei n° 9.528/97. Vigência a partir de 11/12/1997

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para o financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação alterada pela MP n° 1.523/96, reeditada até a conversão na Lei n° 9.528/97

A sub-rogação descrita nesta NFLD está respaldada no que dispõe o art. 30, IV, da Lei 8.212/91, com redação da lei 9528/97:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação alterada pela Lei n° 8.620/93)

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 alterada pela MP n° 1.523-9/97 e reeditada até a conversão na Lei n° 9.528/97)

Sobre tais valores foi aplicada a alíquota de 0,1% até 12/2001 e 0,2% a partir de 01/2002, de acordo com o FPAS 744. A alíquota de contribuição devida ao SENAR foi alterada face nova redação dada pelo art. 3° da Lei 10.256/2001 no art. 6° da Lei 9.528/1997.

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

Com base no exposto, devidamente respaldado encontrar-se-ia o trabalho da auditoria fiscal. O problema surge a partir do não fosse o julgamento pelo STF o Recurso Extraordinário n° 363.852, cujo Plenário deu provimento ao recurso em acórdão com a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO PRESSUPOSTO ESPECÍFICO - VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO - ANÁLISE - CONCLUSÃO - Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina - José Carlos Barbosa Moreira -, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS - PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS - SUB-ROGAÇÃO - LEI N° 8.212/91 - ART. 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL - PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL N° 20/98 - UNICIDADE DE INCIDÊNCIA - EXCEÇÕES - COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PRECEDENTE - INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR -Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos, por produtores rurais, pessoas naturais, prevista os artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II e 30, inciso IV, da Lei n° 8.212/91, *com as redações decorrentes das Leis n° 8.540/92 e 9.528/97.* Aplicação de leis no tempo - considerações (g.n.)

Discute-se, naqueles autos, a constitucionalidade da contribuição exigida com base no art. 25 da Lei n° 8.212/91, com redação dada pelas Leis 8.540/1992 e 9.528/97, incidente sobre o valor da comercialização da produção rural, tendo como contribuinte o Empregador Rural Pessoa Física.

É sabido que a Constituição da República de 1988 estabeleceu a tributação incidente sobre a comercialização da produção rural para os casos de economia familiar (art. 195, § 8° da CR). Em face disso, a Lei n° 8.212/91, art. 25, originariamente determinava que apenas os segurados especiais (produtor rural individual, sem empregados, ou que exerce a atividade rural em regime de' economia familiar) passariam a contribuir de forma diversa, mediante a aplicação de uma alíquota sobre a comercialização da produção.

Todavia, com a edição das Leis n. 8.540, 9.528, que alteraram a redação do art. 25 da Lei n° 8.212/91, passou-se a exigir tanto do empregador rural pessoa física como do segurado especial a contribuição com base no valor da venda da produção rural.

Quanto a este ponto o Supremo Tribunal Federal manifestou-se pela inconstitucionalidade da exação questionada, conforme decisão proferida no RE 363.852, no sentido de que houve a criação de uma nova fonte de custeio da Previdência Social e que tal iniciativa teria de ser tomada mediante a aprovação de lei complementar, conforme prevê o § 4° do art. 195 da Constituição da República.

Impende saber se este modelo previdenciário trazido pela atual redação do art. 25 da Lei n° 8.212 (introduzida pela Lei 10.256 e demais dispositivos já mencionados) se amoldaria aos preceitos constitucionais previstos no art. 195 da Constituição Federal.

Portanto, de pronto podemos concluir que a exigência de contribuições sobre a aquisição da produção rural de pessoas físicas até a edição da lei 10.256/2001, ou seja, para lançamentos que envolvem competências até a edição da referida lei, encontram-se abarcada pelo manto da inconstitucionalidade conforme decisão proferida pelo STF, acima transcrita.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(...)

Nota-se que o objeto do RE 363.852 refere-se à discussão da constitucionalidade dos dispositivos da Lei n° 8.212/1991 nas redações dadas pelas Leis 8.540/1992 e 9.528/1997, ambas anteriores à Emenda Constitucional n° 20/1998.

Portanto, decidiu o STF que a inovação da contribuição sobre comercialização de produção rural da pessoa física não encontrava respaldo na Carta Magna até a Emenda Constitucional 20/98, decidindo expressamente pela inconstitucionalidade acerca das Leis 8.540/92 e 9.528/97, razão pela qual compete a este Conselho, em observância ao art. 62-A determinar a improcedência dos lançamento envolvendo períodos anteriores.

Confirmando, ainda mais o posicionamento a ser adotado o referido precedente - RE 363.852 foi ao depois aplicado em regime de repercussão geral por meio do julgamento do Recurso Extraordinário n° 596.177/RS (art. 543-B do Código de Processo Civil)5, cuja ementa encontra-se abaixo transcrita:

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

I - Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador. II - Necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social. III - RE conhecido e provido para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1° da Lei 8.540/1992, aplicando-se aos casos semelhantes o disposto no art. 543-B do CPC.

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

Vale também transcrever posição do Dr. Rafael de Oliveira Franzoni, Procurador da Fazenda Nacional, que em seu artigo: "A CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL DO EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA: Análise da jurisprudência do STF e do TRFda 4aRegião", *assim conclui acerca das deciões proferidas no âmbito do STF:*

Ou seja, o que era apenas um precedente tornou-se um posicionamento consolidado no âmbito do Supremo Tribunal Federal sobre a inconstitucionalidade da contribuição previdenciáriaprevista no art. 25 da Lei n° 8.212/1991, inclusive com as alterações decorrentes das Leis n°s 8.540/1992 e 9.528/1997, no que atine ao empregador rural pessoa física.

Sendo assim, em face da força persuasiva especial e diferenciada6 proveniente dos julgamentos proferidos sob a nova sistemática da repercussão geral, é muito provável que seja tal entendimento seja seguido pelos demais órgãos do Poder

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Judiciário, independentemente da não existência de efeito vinculante a qualificar o controle difuso de constitucionalidade.

Vale registrar, por oportuno, que a contribuição previdenciária do segurado especial, também regulada pelo art. 25 da Lei n° 8.212/1991, não foi afetada pela decisão da Suprema Corte no Recurso Extraordinário n° 596.177/RS, haja vista que o seu fundamento constitucional é distinto e independente da exação incidente sobre o empregador rural pessoa física.

O daquela reside ele no § 8°; ao passo que o desta, no inciso I, ambos do art. 195 do Texto Magno. Se assim é, a declaração de inconstitucionalidade de que se cuida foi parcial, isto é, apenas parte da norma contida no texto do já citado art. 25 foi julgada nula e, portanto, extirpada do ordenamento jurídico. Mas este ponto será mais amiudemente examinado em tópico apartado.

Assim, até a edição da Emenda Constitucional n° 20/98 o art. 195, inciso I, da CF previa como bases tributáveis de contribuições previdenciárias a folha de salários, o faturamento e o lucro, não havendo qualquer menção à receita como base tributável, o que macula a contribuição criada com base na receita da comercialização.

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

I- do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional n°20, de 1998)

a)a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional n°20, de 1998)

b)a receita ou o faturamento; (Incluído pela EmendaConstitucional n°20, de 1998)

c)o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional n°20, de 1998

Assim, há que se destacar que a Lei n° 10.256/2001, deu nova redação ao art. 25 da Lei n° 8.212/1991 que passou a assim vigorar:

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

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei n° 9.528, de 10.12.97).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

Assim, a partir da referida lei, existiria respaldo para o lançamento de contribuições, conforme acima descrito e consolidado tal entendimento por decisão proferida pelo Ministro Joaquim Barbosa no julgamento do RE 585684, senão vejamos:

No julgamento do RE 363.852 (rel. min. Marco Aurélio, DJe de 23.04.2010), o Pleno desta Corte considerou inconstitucional o tributo cobrado nos termos dos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei n° 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis n° 8.540/92 e n°9.528/97. Assim, o acórdão recorrido divergiu dessa orientação. Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário e dou-lhe parcial provimento, para proibir a cobrança da contribuição devida pelo produtor rural empregador pessoa física, cobrada com base na Lei 8.212/1991 e as que se seguiram até a Lei 10.256/2001. [grifo nosso] (RE .568 4, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 10/02/2011, publicado no DJe-038 de 25/02/2011)

Isto posto, com a entrada em vigor da Lei n° 10.256/2001, editada sob o manto constitucional aberto pela Emenda Constitucional n° 20/98, passam a ser devidas as contribuições sociais a cargo do empregador rural pessoa física, às alíquotas de 2% e 0,1% incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, nos termos assinalados no art. 25 da Lei n° 8.212/91, com a redação que lhe foi introduzida pela Lei n° 10.256/2001.

O caso ora sob análise, conforme acima destacamos, envolve contribuições para o período de 01/2010 a 12/2010, ou seja, em período integralmente coberto pela regência da Lei n° 10.256/2001, não havendo que se falar em inconstitucionalidade da exação, pois esta decorre diretamente da norma tributária inserida no ordenamento pelo diploma legal, e não sob as contribuições descritas nas leis n° 8.540/92 e 9.528/97, declaradas inconstitucionais pelo STF.

Esse entendimento já vinha sendo corriqueiramente aplicado nos julgados desta turma do colegiado, contudo, ao adentrarmos a questão da subrrogação descrita no art. 30, IV da lei 8.212/91, nas redações dadas pelas leis n° 8.540/92 e 9.528/97, entendeu a turma, que a subrrogação, acabou no resultado do julgamento sendo por derradeira também declarada inconstitucional, o que resultava na inviabilizando da utilização da sistemática de subrrogação nos casos de aquisição de produção rural de produtores rurais pessoas físicas.

Todavia, as decisões proferidas no âmbito dos Tribunais Regionais Federais ao apreciar diversos casos incidentais envolvendo a mesma questão, bem como a decisão de outras turmas deste mesmo Conselho, nos levaram a reapreciar posicionamento antes adotado e a interpretar a decisão do próprio STF sob outra ótica, como passamos abaixo a discorrer. Cite-se do TRF:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA EMPREGADOR. PRESCRIÇÃO. LC 118/05. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. 1- O STF, ao julgar o RE n° 363.852, declarou inconstitucional as alterações trazidas pelo art. 1° da Lei n° 8.540/92, eis que instituíram nova fonte de custeio por meio de lei ordinária, sem observância da obrigatoriedade de lei complementar para tanto. 2- Com o advento da EC n° 20/98, o art. 195, I, da CF/88 passou a ter nova redação, com o acréscimo do vocábulo "receita". 3- Em face do novo permissivo constitucional, o art. 25 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 10.256/01, ao prever a contribuição do empregador rural pessoa física como incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, não se encontra eivado de inconstitucionalidade." (Apelação n° 0002422-12.2009.404.7104, Rel. Des. Fed. Mª de Fátima Labarrère, 1ª Turma do TRF-4, julgada em 11/05/10)

Quanto a este ponto, apreciando os diversos julgamentos realizados no âmbito do CARF, valho-me de um especificamente, do ilustre Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, datado de 18 de abril de 2013 - Acórdão 2302-02.445, da FRIGO VALE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES LTDA, que de forma fantástica analisou profundamente os efeitos das decisões dos tribunais sobre a sistemática da SUBRROGAÇÃO, determinando a procedência da autuação. O posicionamento referenciado no acórdão mostrou-me muito mais acertada, do que aquele até então por mim adotado, razão pela qual adoto-o como razão de decidir, transcrevendo a parte pertinente abaixo:

3.1.4.DA SUB-ROGAÇÃO

Por derradeiro, mas não menos importante, resta-nos apreciar a questão atávica à sub-rogação do adquirente, do consignatário ou da cooperativa pelo cumprimento das obrigações do empregador rural pessoa física e do segurado especial assentadas no art. 25 da Lei n° 8.212/91.

Verifica-se no voto condutor acima revisitado, que a matéria atinente à sub-rogação em momento algum foi discutida no julgamento do Supremo Sodalício. Com efeito, o

Supremo não se pronunciou acerca de nenhum vício de inconstitucionalidade a macular a sub-rogação, até porque esta foi expressamente prevista na própria Lex Excelsior.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

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

(...)

§7° A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional n° 3, de 1993)

Assim proclamou o Min. Marco Aurélio, ad litteris et verbis*:*

"Ante esses aspectos, conheço e provejo o recurso interposto para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a "receita bruta proveniente da comercialização da produção rural" de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1° da Lei n° 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei n° 8.212/91, com redação atualizada até a Lei n° 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional n° 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência."

Olhando com os olhos de ver, o Min. Marco Aurélio não declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 30 da Lei n° 8.212/91, mas, tão somente, a inconstitucionalidade do art. 1° da Lei n° 8.540/92, o qual, dentre outras tantas providências, "deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei n° 8.212/91".

Lei n° 8.540, de 22 de dezembro de 1992

Art. 1° A Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com alterações nos seguintes dispositivos:

Art. 12 .....

V.....

a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxilio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não continua;

a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral - garimpo -, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxilio de empregados, utilizados a qualquer titulo, ainda que de forma não continua;

o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada e de congregação ou de ordem religiosa, este quando por ela mantido, salvo se filiado obrigatoriamente à Previdência Social em razão de outra atividade, ou a outro sistema previdenciário, militar ou civil, ainda que na condição de inativo;

o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por sistema próprio de previdência social;

o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

domiciliado e contratado, salvo quando coberto por sistema de previdência social do pais do domicilio;

Art. 22 .....

§5° O disposto neste artigo não se aplica à pessoa fisica de que trata a alinea "a" do inciso Vdo art. 12 desta Lei.

Art. 25. A contribuição da pessoa fisica e do segurado especial referidos, respectivamente, na alinea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de:

I - dois por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho.

§1° O segurado especial de que trata este artigo, além da contribuição obrigatória referida no "caput", poderá contribuir, facultativamente, na forma do art. 21 desta Lei.

§2° A pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12, contribui, também, obrigatoriamente, na forma do art. 21 desta Lei.

§3° Integram a produção, para os efeitos deste artigo, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem, torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos.

§4°Não integra a base de cálculo dessa contribuição a produção rural destinada ao plantio ou reflorescimento, nem sobre o produto animal destinado a reprodução ou criação pecuária ou granjeira e a utilização como cobaias para fins de pesquisas científicas, quando vendido pelo próprio produtor e quem a utilize diretamente com essas finalidades, e no caso de produto vegetal, por pessoa ou entidade que, registrada no Ministério da Agricultura, do Abastecimento e da Reforma Agrária, se dedique ao comércio de sementes e mudas no País.

§ 5º (VETADO)

(...)

Art. 30

IV - o adquirente, o consignatário ou a cooperativa ficam sub-rogados 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, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

X - a pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e o segurado especial são obrigados a recolher a contribuição de que trata o art. 25 desta Lei no prazo estabelecido no inciso III deste artigo, caso comercializem a sua produção no exterior ou, diretamente, no varejo, ao consumidor."

Ora, caros leitores, o fato de o art. 1° da Lei n° 8.540/92 ter sido declarado, na via difusa, inconstitucional, não implica *ipso facto* que todas as modificações legislativas por ele introduzidas sejam tidas por inconstitucionais. A pensar assim, seria inconstitucional a fragmentação da alínea 'a' do inciso V do art. 12 da Lei n° 8.212/91, nas alíneas 'a' e 'b' do mesmo dispositivo legal, sem qualquer modificação em sua essência, assim como a renumeração das alíneas 'b', 'c' e 'd' do mesmo inciso V acima citado para 'c', 'd' e 'e', respectivamente, sem qualquer modificação de texto. (...)

E o que falar, então, sobre a constitucionalidade do Inciso VII do art. 12 da Lei n° 8.212/91, o qual, embora citado pelo Sr. Min. Marco Aurélio, sequer se houve por tocado pelo art. 1° da Lei n° 8.540/92. Seria, assim, o Inciso VII do art. 12 da Lei n° 8.212/91 inconstitucional simplesmente e tão somente porque fora citado pelo Min. Marco Aurélio em seu voto? Não nos parece ser essa a melhor exegese do caso em debate. (...)

Adite-se que o inciso IX do art. 93 da CF/88 determina, taxativamente, que todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário, aqui incluído por óbvio o STF, devem ser públicos, e fundamentadas todas as suas decisões, sob pena de nulidade. Ora ... No julgamento do RE 363.852/MG inexiste qualquer menção, ínfima que seja, a possíveis vícios de inconstitucionalidade na sub-rogação encartada no inciso . V do art. 30 da Lei n° 8.212/91.

Aliás, o vocábulo "sub-rogação" assim como a referência ao "inciso IV do art. 30 da Lei n° 8.212/91" somente são mencionados na conclusão do Acórdão, ocasião em que o Sr. Min. Relator desobriga os recorrentes do RE 363.852/MG da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a "receita bruta proveniente da comercialização da produção rural" de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, e que é declarada inconstitucionalidade do art. 1° da Lei n° 8.540/92, o qual deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei n° 8.212/91, com redação atualizada até a Lei n° 9.528/97.

Realmente, ao verificar o texto integral da decisão do Ministro Marco Aurélio no acórdão RE 363.852, o mesmo não adentrou em momento algum a apreciação da inconstitucionalidade do art. 30, IV da lei 8212/91, o que ao meu ver, impede a extensão dos efeitos da inconstitucionalidade das contribuições instituídas lei 8.540/92, o qual deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei n° 8.212/91, com redação atualizada até a Lei n° 9.528/97, para as contribuições lançadas após a lei 10.256/2001.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Todavia, não foi apenas esse fato mencionado no voto do ilustre Conselheiro Arlindo da Costa, que me levou a alterar o posicionamento até então adotado. Senão vejamos, outro texto do acórdão que novamente adoto como razões de decidir:

A quatro, porque a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições de que trata o art. 25 da Lei n° 8.212/91 foi determinada ao adquirente, ao consignatário e à cooperativa, expressamente, pelo inciso III do art. 30 da Lei n° 8.212/91, o qual não foi igualmente atingido, sequer de raspão, pelos petardos da declaração de inconstitucionalidade aviada no RE n° 363.852/MG, permanecendo tal obrigação tributária ainda vigente e eficaz, mesmo em relação ao empregador rural pessoa física após a publicação da Lei n° 10.256/2001, produzindo todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Lei n° 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei n° 9.528/97).

II- 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da suaprodução para financiamento das prestações por acidente dotrabalho. (Redação dada pela Lei n° 9.528/97).

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas, observado o disposto em regulamento:

(...)

III- a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25, até o dia 2 do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de estas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528/97)

IV- a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas 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 9.528/97)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

É certo que o disposto no inciso IV do art. 30 da Lei n° 8.212/91 já seria bastante e suficiente para impingir ao adquirente, consumidor, consignatário e à cooperativa o dever jurídico de recolher as contribuições incidentes sobre a comercialização de produção rural.

Mas o Legislador Ordinário foi mais seletivo:

Isolou, propositadamente, no inciso III do art. 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social, a obrigação tributária do adquirente, do consumidor, do consignatário e da cooperativa de recolher a contribuição de que trata o art. 25 dessa mesma lei, no prazo normativo, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, outorgando ao Regulamento da Previdência Social a competência para dispor sobre a forma de efetivação de tal obrigação acessória.

Acomodou no inciso IV do art. 30 da Lei n° 8.212/91, de maneira genérica, a sub-rogação do adquirente, do consumidor, do consignatário e da cooperativa nas demais obrigações, de qualquer naipe, do empregador rural pessoa física e do segurado especial decorrentes do art. 25 desse Diploma Legal, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física.

Da análise dos dispositivos legais acima selecionados, restou visível que a obrigação da empresa adquirente, consumidora, consignatária e a cooperativa pelo recolhimento das contribuições previstas no art. 25 da Lei n° 8.212/91, na redação dada pela Lei n° 10.256/2001, decorre não da norma inscrita no inciso IV do art. 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social, mas, sim, do preceito assentado no inciso III desse mesmo dispositivo legal, em atenção ao princípio jurídico da especialidade na solução dos conflitos aparentes de normas jurídicas, que faz com que a norma específica prevaleça sobre aquela editada de maneira genérica, princípio eternizado no brocardo latino "lex specialis derogat generali".

A cinco, porque o próprio dispositivo do Acórdão do RE 363.852/MG declara a "inconstitucionalidade do artigo 1° da Lei n° 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei n° 8.212/91, com redação atualizada até a Lei n° 9.528/97, **até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional n° 20/98, venha a instituir a contribuição,** tudo na forma do pedido inicial". Salta aos olhos que a sanatória da inconstitucionalidade vislumbrada pela Suprema Corte depende, tão somente, da promulgação de legislação nova, arrimada na EC n° 20/98, que institua a contribuição então viciada. Tais exigências houveram-se por integralmente supridas com a promulgação da Lei n° 10.256, de 09 de julho de 2001, sob cuja égide ocorreram todos os fatos geradores contidos no presente lançamento tributário. (...)

Avulta, de todo o exposto, que o provimento permeado no Acórdão do STF em tela visou a desobrigar o recorrente do RE 363.852/MG da retenção e do recolhimento da contribuição

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> social sobre a "receita bruta proveniente da comercialização da produção rural" de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, ou do seu recolhimento por sub-rogação, não por defeito jurídico no instituto da sub-rogação, mas, sim, por vício de inconstitucionalidade da própria exação em si considerada.
>
> *Ou seja, face aos argumentos colacionados pelo voto condutor no processo acima transcrito, concluo que deve ser julgado procedente o lançamento por sub-rogação em relação a aquisição da produção rural do produtor rural pessoa física sob os seguintes aspectos.*

Primeiramente a não apreciação no RE 363.852/MG dos aspectos relacionados a inconstitucionalidade do art. 30, IV da Lei 8212/2001; sendo que o fato de constar no resultado do julgamento "inconstitucionalidade do artigo 1° da Lei n° 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei n° 8.212/91, com redação atualizada até a Lei n° 9.528/97" não pode levar a interpretação extensiva de que fora declarada também a inconstitucionalidade do art. 30, IV, considerando a ausência de fundamentos jurídicos no próprio voto condutor.

Segundo, o próprio dispositivo do Acórdão do RE 363.852/MG que declarou a inconstitucionalidade fez constar: "até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional n° 20/98, venha a instituir a contribuição". Ou seja, considerando que a lei 10.256/2001, cobriu de legitimidade a cobrança de contribuições sobre a aquisição do produtor rural pessoa física, por derradeiro, não tendo o RE 363.852 declarado a inconstitucionalidade do art. 30, IV da lei 8212/91, a subrrogação consubtanciada neste dispositivo encontrase também legitimada.

> *Ademais a obrigação legal de arrecadar as contribuições descritas no art. 25 não encontra respaldo apenas no art. 30, IV da lei 8.212/91, mas também na obrigação legal esculpida no inciso III do mesmo artigo:* III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25, até o dia 2 do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de estas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, **na forma estabelecida em regulamento;** (Redação dada pela Lei 9.528/97) (grifos nossos)
>
> *Quanto a utilização do inciso III do art. 30 da lei 8.212/91, como fundamento para legitimação da sistemática de adoção da subrrogação, destacamos, que esse critério só precisa ser utilizado, caso se entendesse que realmente o art. 30, IV da lei 8.212/91, tivesse sido declarado inconstitucional no RE 363.852, fato, que no meu entender restou superado, pelos argumentos trazidos anteriormente no presente voto.*
>
> (...)

Quanto às contribuições destinadas ao Senar, as mesmas possuem previsão no art. 6º da Lei n 9.528 de 1997, nestas palavras:

> *Art. 6º A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela Lei no 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.7.2001)

Essas contribuições não foram objeto de reconhecimento de inconstitucionalidade no Recurso Extraordinário n 363.852. Desse modo, permanece a exação tributária. Porém, tais contribuições eram recolhidas pelo substituto tributário e não pelos produtores rurais; a transferência da responsabilidade para os substitutos está prevista no art. 94 da Lei n 8.212, art. 3º da Medida Provisória n 222 de 2004, combinado com o art. 30, inciso IV da Lei n 8.212 de 1991. Uma vez tendo sido afastada a dúvida acerca da declaração de inconstitucionalidade do art. 30, inciso III e IV plenamente respaldado encontra-se o exigência legal objeto do presente lançamento.

RE da Fazenda Nacional

Julgo, inicialmente, não haver como se afastar a aplicabilidade, ao caso, da retroatividade benéfica prevista no art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Para tanto, trago à colação os dispositivos de interesse ao caso sob análise, bem como excertos do brilhante voto do Ilustre Conselheiro Marcelo Oliveira no âmbito do Acórdão nº 9.202-003.070, proferido por esta mesma 2ª Turma, em 13 de fevereiro de 2014, por concordar integralmente com os seus fundamentos, na forma a seguir transcrita:

Lei 5.172/66 (CTN)

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.(g.n.)

Lei 8.212/1991 (Redação anterior):

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação ***não incluída em notificação fiscal de lançamento (g.n.):***

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

II - para pagamento de créditos ***incluídos em notificação fiscal de lançamento (g.n.):***

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

(...)

Lei 8.212/1991 (nova redação):

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, ***não pagos nos prazos previstos em legislação****,* ***serão acrescidos de multa de mora e juros de mora (g.n.)****, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

(...)

Art. 35-A. ***Nos casos de lançamento de ofício (g.n.)*** *relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

Acórdão 9.202-003.070 – Voto do Conselheiro Marcelo Oliveira

“

(...)

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Só não posso concordar com a análise feita, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício (grifos no original)**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.*

*Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora (grifos no original).***

Lei 8.212/1991:

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora (grifos no original)**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação **não incluída em notificação fiscal de lançamento (grifos no original):***

(...)

*II - para pagamento de **créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original):***

*Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício (grifos no original)**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.*

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

*O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício (grifos no original)**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.*

*O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício (grifos no original)**. Na locução do §3º do art. 113 do CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

> *Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não tem caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo.* ***Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido****.*
>
> *Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício (grifos no original) e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.*
>
> *Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (****créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)****, antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (****nos casos de lançamento de ofício (grifos no original))****.*
>
> *Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.*
>
> *(...)"*

Verifico, assim, que, ainda que a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão "multa de mora", independentemente da denominação que tenha se dado à penalidade, não resta dúvida de que estavam ali descritas duas diferentes espécies de multas: a) as multas de mora propriamente ditas e b) as multas lançadas de ofício.

As primeiras eram cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas nos lançamentos de ofício e através de notificação fiscal de lançamento de débito, ou, posteriormente, após a fusão entre a SRP e RFB, através de auto de infração (lançamento de obrigação principal) e auto de infração (no caso de obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambas por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais.

Ainda, quanto às multas de ofício, estas duas situações supra elencadas se encontravam, respectivamente, regradas na forma dos antigos arts. 35, II (multa referente à obrigação principal constituída através de NFLD ou AI) e 32, IV, §4º. ou §5º. (ambos referindo-se à obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambos da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que, com a alteração legislativa propugnada no referido diploma, passaram a estar regradas conjuntamente na forma de seu art. 35-A.

Assim, entendo que a penalidade a ser aplicada, uma vez caracterizada a ocorrência de lançamento de ofício da obrigação principal através de NFLD(s) ou AI(s) correspondente(s), não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da estabelecida pela anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º. ou 5º da Lei nº 8.212, de 1991 (aplicável para os casos de descumprimento de obrigação acessória relativa a prestação de informações em GFIP mesmo nos casos como o sob análise em que havia concomitante constituição de ofício da obrigação principal através de NFLD ou AI) com a do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, uma vez que a aplicação desta última, em meu entendimento, deve se cingir a casos em que há o efetivo recolhimento da

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

contribuição previdenciária lançada, com somente a obrigação acessória tendo sido descumprida, sem lançamento de ofício.

Fundamental notar ter decorrido a constituição da multa, originada pelo descumprimento de obrigação acessória em questão nos presentes autos, de procedimento de ofício.

A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa por descumprimento de obrigação acessória (regrada na forma da anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou §5º da Lei nº 8.212, de 1991), quando somada à multa aplicada no âmbito do(s) NFLD(s) ou AI(s) de obrigação principal conexo(s) (regrada na forma da anterior redação do art. 35, inciso II da Lei nº 8.212, de 1991), a multa estabelecida pelo art. 44, da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, consoante disposto no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Além disso, analisando-se o relatório fiscal nas e-fls. 33 a 35 e em particular as planilhas à e-fl. 34 e 35, pode-se observar que, no tocante às contribuições previdenciárias, houve a aplicação da comparação acima descrita no período de 01/2008 a 11/2008, uma vez que a partir de 12/2008, passou a ser aplicável a nova legislação.

Quanto ao argumento em contrarrazões da contribuinte, relativo a impossibilidade de utilização dos paradigmas por estarem superados por decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, facilmente se observa que inexiste a dita superação, haja vista que um dos paradigmas é da própria 2ª Turma da CSRF, inexistindo Súmula ou pronunciamento do Pleno que defina a matéria em sentido contrário ao do paradigma apresentado. Outrossim, há posicionamentos recentes dessa turma no mesmo sentido do RE ora apreciado.

Conclusão

Dessarte, voto no sentido de conhecer do recursos especiais de divergência da Fazenda Nacional e da contribuinte, negando provimento a este e dando provimento aquele, para manter o crédito tributário em conformidade com os autos de infração do presente processo.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001
Autenticado digitalmente em 09/09/2016 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 16/09/2016 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS
Impresso em 19/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA