



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

Processo n° 11070.000405/2008-04
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° **2301-002.619 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de março de 2012
Matéria AGROINDÚSTRIA OU PRODUTOR RURAL
Recorrente COOPERATIVA TRITICOLA SANTA ROSA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2004 a 30/12/2006

Ementa: AQUISIÇÃO DE PRODUTO RURAL DE PESSOA FÍSICA

É devida, pelo produtor rural pessoa física, contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.

RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE

A empresa adquirente da produção de produtores rurais pessoas físicas fica sub-rogada nas obrigações de tais produtores e está obrigada a arrecadar, mediante desconto, a contribuição previdenciária por ele devida.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de obrigação acessória punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza. Assim, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/04/2001.

Autenticado digitalmente em 25/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 2

5/06/2012 por LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por MARCELO OLIVEIR

A, Assinado digitalmente em 03/07/2012 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Impresso em 01/08/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, no mérito, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram pelo provimento do recurso; II) Por maioria de votos: a) em manter a aplicação da multa, nos termos do voto da Relatora. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou pelo afastamento da multa; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a) Designado(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento às demais alegações apresentadas pela Recorrente, nos termos do voto da Relatora. Redator designado: Leonardo Henrique Pires Lopes.

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora.

Leonardo Henrique Pires Lopes - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silverio, Bernadete De Oliveira Barros, Damião Cordeiro De Moraes, Wilson Antonio De Souza Correa, Mauro Jose Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de recurso interposto contra o Acórdão que julgou procedente o débito lançado contra a empresa acima identificada.

O crédito previdenciário lançado por intermédio da NFLD se refere a contribuições devidas à Seguridade Social pelo produtor rural, pessoa física, e segurado especial, incidentes sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, bem como da contribuição destinada ao SENAR e ao SAT/RAT.

Segundo Relatório Fiscal (fls. 63), a notificada, pessoa jurídica, adquiriu produção rural de pessoas físicas, ficando, portanto, sub-rogada nas obrigações de tais produtores, mas não efetuou os descontos e os recolhimentos das contribuições por eles devidas em decorrência da comercialização de suas produções, relativos à diferença de preço.

Conforme informado pela autoridade lançadora, a empresa registrou, em sua contabilidade, o pagamento de diferenças de preços nas contas contábeis 30302010101034819 - Pagamento diferença soja associado, 30401020101032590— Outras despesas e 30302010101035190 - Pagamento diferença Trigo.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 18-9.400, da 4ª Turma da DRJ/STM (fls. 124), julgou o lançamento procedente.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 130), alegando, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, reafirma que a fiscalização glosou valores que entende ser diferenças de preços da venda dos produtos agrícolas, que em verdade, constituem-se em "sobras" da cooperativa, e que, conforme legislação e jurisprudência dominante, não sofrem incidência de contribuição sobre comercialização rural.

Traz o conceito legal de "sobras" e conclui que não há como entender-se que o montante então apurado constitua-se em fato imponible do Funrural - contribuição sobre comercialização rural, tendo em vista não tratar-se de hipótese de incidência prevista na lei que congrega a regra-matriz de incidência da referida exação.

Sustenta que a contribuição sobre comercialização rural —Funrural, deve ser calculada somente com base no valor creditado ou pago aos associados pelo recebimento dos seus produtos, e não sobre eventuais sobras do período, o que tornaria claramente a contribuição previdenciária rural numa forma, evidentemente ilegítima, de imposto de renda.

Observa que a decisão da Delegacia amparou-se em previsão de normas regulamentares, eis que a lei ordinária que define o tributo, não inclui de forma alguma as sobras em seu campo de incidência.

Defende a inconstitucionalidade e ilegalidade da contribuição ao FUNRURAL, trazendo julgados de nossas Cortes de Justiça nesse sentido.

Argumenta que a inconstitucionalidade do art. 25 da Lei nº 8.212/91, 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, 5º da Constituição Federal de 1988.

Transcreve a conclusão do voto do Min. Marco Aurélio no início do julgamento do Recurso Extraordinário nº 363.852/MG, para reforçar o entendimento de que o art 10 da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualização até a Lei nº 9.528/97, é inconstitucional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os requisitos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice para seu conhecimento.

Inicialmente, a recorrente tenta demonstrar que as "sobras" da cooperativa não sofrem incidência de contribuição sobre comercialização rural, não sendo, portanto, o montante apurado na contabilidade a esse título base de cálculo da contribuição previdenciária.

Todavia, a base de cálculo da contribuição devida pelo produtor rural, pessoa física, quando da comercialização de sua produção, está claramente delineada na legislação previdenciária que trata da matéria.

O Decreto 3.048/99, estabelece que:

Art.200. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam o inciso 1 do art. 201 e o art. 202, e a do segurado especial, incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, é de: (Redação dada pelo Decreto n 4.032. de 26/11/2001)

§ 4º Considera-se receita bruta o valor recebido ou creditado pela comercialização da produção, assim entendida a operação de venda ou consignação. (g.n.).

Também a IN nº 03/2005 define o fato gerador e a base das contribuições previdenciárias como o valor bruto da comercialização da produção rural, como segue:

Art. 242. Os seguintes eventos são também considerados fatos geradores

de contribuições sociais:

(.)

*IV - qualquer crédito ou pagamento efetuado pela cooperativa aos cooperados, representando complementação de preço do produto rural, incluindo-se, dentre outros, **as sobras**, os retornos, as bonificações e os incentivos próprios ou governamentais; (grifei)*

Nesse sentido, o trabalho fiscal não merece reparos, pois, da análise dos registros contábeis da empresa notificada, constatou o pagamento de valores a título de diferenças de preços de soja e trigo.

E sendo a receita bruta todo o valor recebido pelo produtor rural, pessoa física, em decorrência da comercialização de seu produto, não há como os valores a eles pagos a título de “diferenças” ou “sobras”, não integrarem a base de cálculo da contribuição devida.

Da mesma forma, não procedem as alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade da contribuição incidente sobre a comercialização de produtos rurais.

No recurso especial 363856, trazido pela recorrente para reforçar seu entendimento, o Relator Ministro Marco Aurélio deixa claro que é inconstitucional o art. 1º, da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição.

Ocorre que, conforme verifica-se do relatório FLD, o presente débito foi fundamentado na Lei nº 10.256/2001, que deu nova redação ao art. 25 da Lei 8.212/91, e não nos dispositivos declarados inconstitucionais no referido Recurso Extraordinário.

Observa-se que o Ministro Marco Aurélio deixa claro, em seu voto, que a desobrigação da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por subrogação sobre a "*receita bruta proveniente da comercialização da produção rural*" de empregadores, pessoas naturais, é somente até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição.

Assim, a Lei 10.256/2001, que fundamenta o débito lançado por meio da NFLD ora discutida, encontra amparo na EC 20/98, e está em pleno vigor no ordenamento jurídico, não havendo que se falar em ilegalidade da exação em tela.

É oportuno informar que tal matéria já foi objeto de apreciação pela 3ª Turma, da 4ª Câmara, da 2ª Seção, deste CARF, que decidiu, por unanimidade, que as aquisições de produtos rurais de produtores pessoas físicas após o advento da Lei 10.256/2001 são fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Segue parte do voto da Conselheira Ana Maria Bandeira, relatora do Acórdão

....

“É sabido que está em julgamento pelo STF o Recurso Extraordinário nº 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, adora 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.

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS – PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS – SUB-ROGAÇÃO – LEI Nº 8.212/91 – ART. 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL – PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 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 nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e 9.528/97. Aplicação de leis no tempo – considerações (g.n.)

“Nota-se que o objeto do RE 363.852 refere-se à discussão da constitucionalidade dos dispositivos da Lei nº 8.212/1991 nas redações dadas pelas Leis 8.540/1992 e 9.528/1997, ambas anteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998.

“Ou seja, decidiu o STF que a inovação da contribuição sobre comercialização de produção rural da pessoa física não estava albergada na Carta Magna até a Emenda Constitucional 20/98, decidindo expressamente acerca das Leis 8.540/92 e 9.528/97.

“Tal inconstitucionalidade residiria no fato de que seria necessária lei complementar para a instituição da contribuição incidente sobre a comercialização da produção do empregador rural pessoa física. Esta exigência decorreria do art. 195, §4º, da Carta Magna

“Até a edição da Emenda Constitucional nº 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.

“Assim, a Lei nº 8.540/1992 ao instituir contribuições sobre receita bruta sobre a comercialização da produção dos produtores rurais pessoas físicas levou ao questionamento sobre sua constitucionalidade, culminando com a decisão plenária do STF no julgamento do RE 363.852.

“No entanto, a Emenda Constitucional nº 20/98 deu nova redação ao art. 195, inciso I da CF/88, a qual passou a dispor que:

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 nº 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 nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

“Como se vê, a partir da EC nº 20/1998, a própria Constituição Federal passa a admitir a receita como base tributável para as contribuições previdenciárias.

“Assim, há que se destacar que a Lei nº 10.256/2001, deu nova redação ao art. 25 da Lei nº 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 nº 10.256, de 2001).

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

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

“Cumprir enfatizar que o fundamento jurídico adotado pelo Relator no julgamento do RE 363.852 demonstra que apenas foi abordada a constitucionalidade da redação do art. 25 da Lei 8.212/91 conferida pela Lei 8.540/92, não havendo apreciação da constitucionalidade da redação atual do art. 25 da Lei de Custeio, conferida pela Lei 10.256/01 e, segundo o Ministro Marco Aurélio, a superveniência de lei ordinária, posterior à EC 20/98 1998, seria suficiente para afastar a pecha de inconstitucionalidade da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física, ao menos no que tange à necessidade de Lei Complementar para sua instituição, conforme se depreende do trecho abaixo transcrito:

...conheço e dou provimento ao recurso extraordinário para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por subrogação sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural” de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arriada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência. (g.n.)

“Assevere-se que a contribuição lançada com fulcro no dispositivo com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001 já teve a constitucionalidade confirmada pelo Judiciário conforme se depreende da decisão abaixo colacionada:

“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 nº 363.852, declarou inconstitucional as alterações trazidas pelo art. 1º da Lei nº 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 nº 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 nº 0002422-12.2009.404.7104, Rel. Des. Fed. M^a de Fátima Labarrère, 01^a Turma do TRF-4, julgada em 11/05/10)”

Assim, sendo o lançamento um ato vinculado, ao verificar a ocorrência do fato gerador, a autoridade fiscal, a quem compete o lançamento, lavrou a NFLD em estrita observância aos dispositivos legais vigentes à época da ocorrência do fato gerador.

Portanto, verifica-se que a NFLD foi lavrada de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem a Notificação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura da NFLD e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Nesse sentido e

Considerando tudo mais que dos autos consta

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, para no mérito **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros – Relatora

Voto Vencedor

Da multa aplicada

A autuação em comento refere-se ao descumprimento pelo contribuinte da sua obrigação tributária principal, consistente no dever de recolher a contribuição previdenciária dentro do prazo previsto em lei.

Além do pagamento do tributo não recolhido, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores previa a imposição ao contribuinte da penalidade correspondente ao atraso no pagamento, conforme art. 35 da Lei nº 8.212/1991, que escalonava a multa (I) de 4% a 20%, quando o valor devido não tivesse sido incluído em notificação fiscal de lançamento, (II) de 12% a 50% para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal, e (III) de 30% a 100% nos casos em que o débito já tivesse sido inscrito em dívida ativa.

Como se depreende do *caput* do art. 35 referido (*sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser*

relevada, nos seguintes termos...) a penalidade decorria do atraso no pagamento, independentemente de o lançamento ter sido efetuado de ofício ou não.

Em outras palavras, não existia na legislação anterior a multa de ofício, aplicada em decorrência do lançamento de ofício pela auditoria fiscal, mas apenas a multa de mora, oriunda do atraso no recolhimento da contribuição. A punição do art. 35 da referida lei dirigia-se à demora no pagamento, sendo mais agravada/escalonada de acordo com o momento em que fosse recolhida.

Ocorre que, com o advento da MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009, o art. 35 da Lei nº 8.212/1991 foi revogado, tendo sido incluída nova redação àquele art. 35.

A análise dessa nova disciplina sobre a matéria, introduzida em dezembro/2008, adquire importância em face da retroatividade benigna da legislação posterior que culmine penalidade mais benéfica ao contribuinte, nos termos do art. 106, II do CTN, *in verbis*:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Cabe, portanto, analisar as disposições introduzidas com a referida MP nº 449/2008 e mantidas com a sua conversão na Lei nº 11.941/2009:

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - 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, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 61 da Lei nº 9.430/1996 - Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

À primeira vista, a indagação de qual seria a norma mais favorável ao contribuinte seria facilmente resolvida, com a aplicação retroativa da nova redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo esta última a utilizada nos casos em que a multa de mora excedesse o percentual de 20% previsto como limite máximo pela novel legislação.

Contudo, o art. 35-A, também introduzido pela mesma Lei nº 11.941/2009, passou a punir o contribuinte pelo lançamento de ofício, conduta esta não tipificada na legislação anterior, calculado da seguinte forma:

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

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

Pela nova sistemática aplicada às contribuições previdenciárias, o atraso no seu recolhimento será punido com multa de 0,33% por dia, limitado a 20% (art. 61 da Lei nº 9.430/1996). Sendo o caso de lançamento de ofício, a multa será de 75% (art. 44 da Lei nº 9.430/1996).

Não existe qualquer dúvida quanto à aplicação da penalidade em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento da MP nº 449/2008. Contudo, diante da inovação em se aplicar também a multa de ofício às contribuições previdenciárias, surge a dúvida de com que norma será cotejada a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 para se verificar a existência da penalidade mais benéfica nos moldes do art. 106, II, “c” do CTN.

Isto porque, caso seja acolhido o entendimento de que a multa de mora aferida em ação fiscal está disciplinada pelo novo art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei 9.430/1996, terá que ser limitada ao percentual de 20%.

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação

da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

Consoante já afirmado acima, a multa prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 destinava-se a punir a demora no pagamento do tributo, e não o pagamento em razão de ação fiscal. O escalonamento existente era feito de acordo com a fase do pagamento, isto é, quanto mais distante do vencimento do pagamento, maior o valor a ser pago, não sendo punido, portanto, a não espontaneidade do lançamento.

Também não seria possível se falar em substituição de multa de mora por multa de ofício, pois as condutas tipificadas e punidas são diversas. Enquanto a primeira relaciona-se com o atraso no pagamento, independentemente se este decorreu ou não de autuação do Fisco, a outra vincula-se à ação fiscal.

Por outro lado, não me parece correta a comparação da nova multa calculada conforme o art. 35-A da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício prevista em 75% do valor da contribuição devida) com o somatório das multas previstas no art. 32, §4º e 5º e no revogado art. 35 ambos da Lei nº 8.212/1991.

Em primeiro lugar, esse entendimento somente teria coerência, o que não significa legitimidade, caso se entendesse que a multa de ofício substituiu as penalidades tanto pelo descumprimento da obrigação principal quanto pelo da acessória, unificando-as.

Nesses casos, concluindo-se pela aplicação da multa de ofício, por ser supostamente a mais benéfica, os autos de infração lavrados pela omissão de fatos geradores em GFIP teriam que ser anulados, já que a penalidade do art. 44, I da Lei nº 9.430/1996 (multa de ofício) estaria substituindo aquelas aplicadas em razão do descumprimento da obrigação acessória, o que não vem sendo determinado pelo Fisco.

Em segundo lugar, não se podem comparar multas de naturezas distintas e aplicadas em razão de condutas diversas. Conforme determinação do próprio art. 106, II do CTN, a nova norma somente retroage quando deixar de definir o ato como infração ou quando cominar-lhe penalidade menos severa. Tanto em um quanto no outro caso verifica-se a edição de duas normas em momentos temporais distintos prescrevendo a mesma conduta, porém com sanções diversas.

Assim, somente caberia a aplicação do art. 44, I da Lei nº 8.212/1996 se a legislação anterior também previsse a multa de ofício, o que não ocorria até a edição da MP nº 449/2008.

A anterior multa de mora somente pode ser comparada com penalidades que tenha a mesma *ratio*, qual seja, o atraso no pagamento das contribuições.

Revogado o art. 35 da Lei nº 8.212/1991, cabe então a comparação da penalidade aplicada anteriormente com aquela da nova redação do mesmo art. 35, já transcrita acima, que remete ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora,

agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

Diante de todo o exposto, não é correto comparar a multa de mora com a multa de ofício. Esta terá aplicação apenas aos fatos geradores ocorridos após o seu advento.

Para fins de verificação de qual será a multa aplicada no caso em comento, deverão ser cotejadas as penalidades previstas na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 com a instituída pela sua nova redação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), aplicando-lhe a que for mais benéfica.

Declaração de Voto

Conselheiro Leonardo Lopes

Peço vênua à ilustre Relatora para divergir, também, quanto à manutenção do lançamento no tocante às contribuições do produtor rural pessoa física, a que o ora autuado estaria obrigado a reter e recolher.

Isto porque, no caso dos autos, o débito lançado decorre da sub-rogação nas contribuições previdenciárias devidas pelo produto rural de pessoa física em face da comercialização da produção rural.

Tratar-se-ia, portanto, de uma nova fonte de custeio da Seguridade Social não prevista no art. 195 da Carta Magna na redação vigente à época em que a lei foi promulgada, qual seja, a contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física incidente sobre a receita bruta da comercialização da sua produção, o que feriria, portanto, a forma exigida pelo art. 154, I da CF/88, que é a de lei complementar.

De início, apenas a título de esclarecimento da matéria, cabe mencionar que, apesar de a apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exacerbar sua competência originária que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como de invadir competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal, o Regimento Interno do CARF prevê, em seu artigo 62, que é permitido aos membros das turmas de julgamento afastar a aplicação de lei que já tenha sido declarada inconstitucional por decisão plenária definitiva do STF, como se observa, *in verbis*:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.

Neste caso, a análise da constitucionalidade, por estar nos mesmos termos da decisão proferida pelo STF, não terá causado decisões conflitantes ou possivelmente adentrado em competência privativa do Poder Judiciário.

Pois bem. No caso dos autos, o STF declarou inconstitucionais os arts. 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97, em sede de apreciação do Recurso Extraordinário de nº 363852, transitado em julgado e abaixo transcrito:

*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 do 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. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS - PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS - SUB-ROGAÇÃO - LEI Nº 8.212/91 - ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL - PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 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 nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Aplicação de leis no tempo - considerações.
(RE 363852, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 03/02/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-04 PP-00701 RET v. 13, n. 74, 2010, p. 41-69)*

De fato, a redação do art. 195 da Constituição Federal de 1988, anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, era:

*Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I - dos empregadores, incidentes sobre: a folha de salários, o faturamento e o lucro;*

Percebe-se, da transcrição acima, que a receita bruta não era prevista como base de cálculo da contribuição para a seguridade social e só poderia ser instituída como nova fonte de custeio através de Lei Complementar (arts. 154, I e 195, §4º da CF/88).

Ora, o art. 25 da Lei 8.212/91, ao instituir através de lei ordinária, que a contribuição da pessoa física e do segurado especial destinada à Seguridade Social é de 2% e 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, inclusive para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho, fere a regra formal exigida pelo já citado artigo 154, I da Carta Magna.

Somente a partir da Emenda Constitucional nº 20/98 passou a ser admitida a instituição por lei ordinária da contribuição previdenciária sobre a receita bruta proveniente da comercialização.

Destaque-se, contudo, que as normas editadas anteriormente, sem a observância das exigências constitucionais quanto à forma especial de lei complementar, não se convalidam com a alteração na Constituição Federal que passa a admitir a disciplina da matéria por lei ordinária.

Isto porque os requisitos de validade e de existência, bem como a compatibilidade de uma norma com o texto constitucional, devem ser analisados de acordo os dispositivos vigentes no momento da sua edição. Se a norma nasce viciada, sempre será inválida, ainda que posteriormente venha a ser introduzido na Constituição dispositivo que dê suporte de validade para a referida norma.

Em outras palavras, o vício que fulminava o art. 25 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 9.528/1997, não foi afastado com a edição da Emenda Constitucional nº 20/1998, o que manteve sua condição de inconstitucionalidade.

Assim, sendo inválida a previsão que determinava que a contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física e do segurado especial seria a receita bruta da comercialização da sua produção, também foi reconhecida a inconstitucionalidade da norma que determinava, por consequência, as obrigações dela decorrentes, como é o caso da obrigação do adquirente de tais produtos de fazer a retenção da contribuição prevista no art. 30, IV da Lei nº 8.212/1991:

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

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;

Diante da declaração de inconstitucionalidade, deve ser afastado do presente auto de infração as verbas referentes às contribuições devidas pela aquisição de produção rural de terceiros e, mantida, contudo, no tocante a omissões de contribuições previdenciárias devidas sobre as remunerações pagas aos seus empregados.