



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

**Processo n°** 13855.721130/2012-12  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-003.634 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de fevereiro de 2015  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
**Recorrente** AGROMEN SEMENTES AGRÍCOLAS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2008 a 31/12/2008

PARTE PATRONAL. SAT. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. FPAS. ENQUADRAMENTO. PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. FRACIONAMENTO DE ATIVIDADES. ABUSO DE FORMA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA OPERACIONAL E CONFUSÃO PATRIMONIAL E SOCIETÁRIA. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. FRAUDE. ÔNUS DA PROVA. FISCO. REQUALIFICAÇÃO DE FATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. LEGALIDADE.

Cabível o reenquadramento da empresa como produtor rural pessoa jurídica, a partir da constatação de que teve produção agrícola própria, e de que inexistia atividade econômica autônoma dissociada de seu processo produtivo típico, nas formas definidas na legislação tributária.

A comercialização da produção rural própria constitui fato gerador das contribuições previdenciárias, correspondentes à quota da empresa; bem assim a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições devidas na aquisição da produção de produtores rurais pessoas físicas (sub-rogação).

O abuso de forma viola o direito e a fiscalização deve rejeitar o planejamento tributário que nela se funda, cabendo a requalificação dos fatos e negócios ocorridos, com base em sua substância, para a aplicação do dispositivo legal pertinente. Não há nesse ato nenhuma violação dos princípios da legalidade ou da tipicidade, nem de cerceamento de defesa, pois o conhecimento dos atos materiais e processuais pela impugnante e o seu direito ao contraditório estiveram plenamente assegurados.

O fracionamento das atividades empresariais típicas, em paralelo com a demonstração efetiva, por parte da fiscalização, de uma série consistente de indícios e elementos convergentes, tais como a unicidade de meios e controles da atividade produtiva, a centralização da direção empresarial e

financeira, a confusão patrimonial, contratual e societária, a utilização de mão-de-obra de entidades interpostas e desprovidas de autonomia administrativa e operacional, tudo com os intuitos preponderantes de validar formalmente uma estrutura jurídica e negocial artificiosa e de inibir, assim, a incidência de normas tributárias pertinentes, implica a violação abusiva e fraudulenta da legislação tributária, cabendo então - a partir desse conjunto fático evidenciado - a requalificação das operações e estruturas formalmente constituídas.

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. AUTORIDADE JULGADORA. ESFERA ADMINISTRATIVA. VEDAÇÃO.

É vedado à autoridade julgadora, na esfera administrativa, apreciar a constitucionalidade e legalidade de leis e demais atos normativos.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DESCUMPRIMENTO. GFIP. OMISSÕES DE FATOS GERADORES E CONTRIBUIÇÕES. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO.

Constitui infração à legislação previdenciária, punível com multa, apresentar Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. LEGISLAÇÃO VIGENTE. TEMPO DOS FATOS.

O lançamento tributário deve se reportar à legislação vigente ao tempo dos fatos, mesmo que esta tenha sido posteriormente modificada ou revogada.

MULTAS. ATUALIZAÇÃO DE VALORES. LEGALIDADE

O reajustamento dos valores de multa por descumprimento de obrigações acessórias é feito mediante edição de Portarias Ministeriais, publicadas em Diário Oficial, na estrita observância dos limites e parâmetros impostos pela Lei nº 8.212/91. O regulamento ou a Portaria não estão cominando penalidades por infração à legislação, ou seja, não estão inovando a legislação; tão-somente atualizam-se valores de penalidades cuja cominação já estava prevista na lei, em sentido estrito.

JUROS. TAXA SELIC. PREVISÃO LEGAL.

Possui previsão legal a incidência de juros com base na taxa Selic para fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1995, sendo de caráter irrelevável.

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

Configurada a existência de fraude, impõe-se ao infrator a aplicação da multa qualificada de 150% prevista na legislação de regência.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Nos termos da legislação de regência, a multa de ofício integra o crédito tributário e, dessa forma, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do mês subsequente ao do vencimento.

**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. 32-A 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

**MULTA MORATÓRIA E MULTA DE OFÍCIO**

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 encontra 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. A partir da competência 12/2008, há que ser aplicado o artigo 35-A, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela MP n.º 449/2008, convertida na Lei n.º 11.941, multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário do Auto de Infração de Obrigação Acessória lavrado no Código de Fundamento Legal 68, para que a multa aplicada seja calculada considerando as disposições do art. 32-A, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 11.941/09. Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário do Auto de Infração de Obrigação Principal, para que a multa de mora seja recalculada, considerando as disposições do art. 35, II, da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.876/99, para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n.º 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008. Vencida na votação a Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz que entendeu pelo provimento do recurso.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente da 2ª Seção do CARF na data de formalização do acórdão.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Redator-Designado *ad hoc* para formalizar o presente acórdão.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: André Luis Marsico Lombardi, Arlindo da Costa e Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Leo Meirelles do Amaral, Leonardo Henrique Pires Lopes e Liège Lacroix Thomasi.

## Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, reproduzo o relatório do acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto/SP:

*Trata-se o processo em epígrafe de Auto de Infração que constitui créditos tributários, na forma como se segue.*

*No Relatório Fiscal (fls. 22/45) e nos autos, cuja numeração de folhas foi efetuada a partir do processo digitalizado (e-processo), é apresentada a situação de verificação de obrigações tributárias previdenciárias da empresa (denominada doravante AGROMEN) em relação à sua atividade rural no ramo de exploração agrícola na produção e multiplicação de sementes.*

*De acordo com informações contidas no extensíssimo Relatório Fiscal, foram verificadas as seguintes situações nos procedimentos fiscais:*

*(i) A autuada (AGROMEN) tem como objeto social a produção de sementes certificadas.*

*(ii) Deu-se início à uma diligência fiscal em 25/11/2009, com uma série de Termos de Intimação Fiscal (TIF), visando, dentre outros, ao esclarecimento quanto ao processo de beneficiamento e industrialização dos produtos (sementes) em suas diversas unidades.*

*(iii) Houve a transformação, em 21/09/2011, do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) – Diligência em MPF – Fiscalização, com nova série de intimações para apresentação de documentos, tais como folhas de pagamento, organograma de atividades da empresa, notas fiscais, registros de entrada e saída de mercadorias, extratos bancários, etc.*

*(iv) A empresa apresentava Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) sob o código de Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) 515 – atividade de comércio. Seu contrato social tem as seguintes atividades, em suma: produção, beneficiamento, estocagem comércio de sementes, comércio atacadista de defensivos agrícolas e congêneres, prestação de serviços relacionados à produção, beneficiamento estocagem, reembalagem e comércio de produtos agrícolas, e participação em outras sociedades.*

*(v) Existe um contrato de cooperação para multiplicação de sementes de soja e milho híbrido entre a AGROMEN (na qualidade de PRODUTORA de sementes) e a entidade CONDOMÍNIO RURAL SUSANA RIBEIRO MENDONÇA E OUTROS (na qualidade de COOPERANTE), também denominada CONDOMÍNIO IRMÃOS MENDONÇA, cujos integrantes são as pessoas físicas Susana Ribeiro de Mendonça*

*Pires de Campos, Simone Ribeiro de Mendonça, Sergino Ribeiro de Mendonça Neto, e Stela Ribeiro de Mendonça.*

*(vi) A cláusula terceira do Instrumento de Constituição do Condomínio Rural prevê que o "Condomínio, no campo de direito civil, é regido pelas normas do Código Civil Brasileiro e demais legislações aplicáveis à espécie." Pela cláusula Primeira desse instrumento, os integrantes acima citados "tem por direito a exploração de parte dos imóveis rurais, direitos que receberam de JOSÉ RIBEIRO DE MENDONÇA" (administrador da AGROMEN e de suas empresas sócias e ainda pai das pessoas integrantes do "condomínio"), fazendo remissão ao Contrato Particular de Cessão de Direitos de Exploração Agrícola.*

*(vii) Ressalta a fiscalização que a forma adotada pela contratante (CONDOMÍNIO IRMÃOS MENDONÇA - COOPERANTE), de condomínio ou consórcio rural (tal como preconizado pela lei n.º 4.504/64, art. 14 e parágrafos), não encontra correspondência na legislação previdenciária relativa à área rural.*

*(viii) Segundo os contratos de cooperação e de cessão de direitos apresentados, a AGROMEN fornece ao COOPERANTE as sementes necessárias ao plantio, orientando e fiscalizando o cultivo e remunerando de acordo com o peso da produção. Fornece ainda insumos e máquinas agrícolas, participando nos custos do plantio. Por outro lado, deve a COOPERANTE entregar toda a produção à AGROMEN, além de ser responsável por todas as despesas referentes à Legislação Trabalhista, Previdenciária ou de Acidentes de Trabalho.*

*(ix) Nas "compras" da AGROMEN são emitidas Notas Fiscais de entrada com código de operação fiscal "compra para industrialização".*

*(x) Entendeu a fiscalização, com base em elementos de prova e a legislação previdenciária (Instrução Normativa SRP n.º 03/2005 - DOU de 15/07/2005; depois substituída pela Instrução Normativa RFB n.º 971/2009 - DOU de 17/11/2009), que a empresa deveria enquadrar-se como **Produtor Rural Pessoa Jurídica (FPAS 604)**, e não no FPAS 515.*

*(xi) Tal entendimento decorreu da relação existente entre a AGROMEN e o CONDOMÍNIO RURAL SUSANA RIBEIRO MENDONÇA E OUTROS (doravante denominado COOPERANTE).*

*(xii) Destaca a fiscalização que o administrador da AGROMEN é o Sr. José Ribeiro de Mendonça, que também consta como diretor-presidente das empresas sócias da AGROMEN; e que as pessoas físicas que compõem o CONDOMÍNIO RURAL mencionado são todas filhos daquele administrador. Tais pessoas físicas receberam, por meio de contratos particulares de cessão de direitos (do Sr. José Ribeiro de Mendonça) e de*

contratos de Arrendamento com a Companhia Agrícola Baessa S/A, os direitos de exploração de vários imóveis rurais<sup>1</sup>.

(xiii) *A empresa Companhia Agrícola Baessa S/A tem como sócios, conforme pesquisa anexada aos autos, Susana Ribeiro Mendonça P. Campos, Simone Ribeiro de Mendonça, Sergino Ribeiro de Mendonça Neto, Stela Ribeiro de Mendonça Ramos Luz, José Ribeiro de Mendonça e Magda Cichini de Mendonça. O Responsável é o Sr. José Ribeiro de Mendonça. Ou seja, fazem parte de seu quadro societário todos os membros da COOPERANTE, denotando uma estreita relação entre os proprietários das fazendas e as pessoas físicas arrendatárias.*

(xiv) *Em todos esses contratos estão estipulados, a título de pagamento pela exploração agrícola e arrendamento, valores anuais irrisórios, em vista do tamanho dos imóveis e práticas do mercado.*

(xv) *Foram anexadas aos autos fotos da fazenda São Geraldo (Ipuã – SP), cedida pelo Sr. José Ribeiro de Mendonça ao CONDOMÍNIO (COOPERANTE), em que consta o nome “AGROMEN”.*

(xvi) *Existe procuração em que a AGROMEN, representada pelo Sr. José Ribeiro de Mendonça, transfere a integrantes da COOPERANTE (Susana Ribeiro e Sergino Ribeiro) os mais amplos poderes para administrar, gerir financeiramente e representar a outorgante, denotando confusão de administração e produção entre as entidades envolvidas.*

(xvii) *A COOPERANTE, por sua vez, entrega GFIP como produtor rural pessoa física (FPAS 604), e para cada fazenda atribuiu uma matrícula CEI em nome de “SUSANA RIBEIRO MENDONÇA E OUTROS”. Nestas GFIP são declaradas e apuradas somente as contribuições dos segurados empregados, pois a parte da empresa (rural) ficaria sub-rogada na aquisição da produção rural pela pessoa jurídica. Ocorre que a AGROMEN não recolhe tal parcela, referente à sub-rogação da produção da pessoa física.*

(xviii) *A partir do contido em relatório do Grupo Especial de Fiscalização Móvel do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), constatou-se denúncia de trabalho escravo, em que um dos empregadores denunciados foi a AGROMEN, que possuía várias propriedades rurais em Goiás e em outros Estados. Conforme tal relatório, era a pessoa jurídica da Agromen que comercializava as sementes produzidas nas fazendas, nas quais as pessoas físicas é que contratavam os trabalhadores. Cita um trecho: “A unidade da Agromen por nós inspecionada é construída na Fazenda Santa Fé, mas os trabalhadores prestavam serviços tanto nesta fazenda (Santa Fé), quanto em*

<sup>1</sup> Fazendas Contendas (Guaira-SP), Lageado (Guaira-SP), Paineiras (Campo Alegre de Goiás-GO), Santa Fé (Campo Alegre de Goiás-GO), São Geraldo (Ipuã-SP) e São Martinho (Cristalina-GO), pelos contratos particulares de cessão; e Fazendas Primavera (Turvelândia-GO) e Baessa (Turvelândia-GO), pelos contratos de arrendamento.

*outra, de nome São Martinho. Ambas são destinadas à produção de sementes". Lembra que tais fazendas foram cedidas, dentre outras, pelo Sr. José Ribeiro de Mendonça, por valores anuais irrisórios, para exploração agrícola ao COOPERANTE*

*(xix) Conclui a fiscalização que há uma estrutura montada em que o pai, JOSE RIBEIRO DE MENDONÇA, proprietário dos imóveis rurais e administrador da "adquirente" da produção (AGROMEN), cede a exploração de propriedades rurais aos filhos (pessoas físicas integrantes da COOPERANTE), onde é produzida a semente e "vendida" à empresa AGROMEN.*

*(xx) Tal situação denota a intenção da AGROMEN de mascarar sua produção de sementes na COOPERANTE (CONDOMÍNIO), cuja constituição se deu no ano de 1998, por meio de um planejamento em que a produção rural da AGROMEN não fosse tributada nem nas pessoas físicas e nem na pessoa jurídica da própria AGROMEN.*

*(xxi) Pelo contrato de cooperação para multiplicação de sementes de soja e milho híbrido, feito em caráter exclusivo com a COOPERANTE, a AGROMEN é a produtora das sementes básicas, a serem multiplicadas nas fazendas cedidas ou arrendadas. Diversas cláusulas indicam que toda a **produção**, incluindo a multiplicação – em verdade – seria **própria** da AGROMEN, tais como: a) obrigação de a COOPERANTE entregar à AGROMEN toda a produção aprovada por equipes técnicas desta última; b) possibilidade de exigir que se agilize a colheita com acréscimo de colhedeira; c) impedimento a que a COOPERANTE venda ou disponha de qualquer parcela da produção, devendo entregá-la integralmente à AGROMEN, eis que somente esta tem o registro competente no Ministério da Agricultura como produtora de sementes; d) identificação de diversos pagamentos feitos pela AGROMEN relativos a despesas feitas nas fazendas exploradas pelo CONDOMÍNIO/COOPERANTE, obtidos dos livros Diários, v.g., a título de telefonia, manutenção de equipamentos, combustível, energia elétrica e consultoria em segurança do trabalho; e) divulgação da própria AGROMEN na rede mundial de computadores – Internet – em que se qualifica como produtora das sementes, enfatizando que coloca “sua marca apenas nas sementes que ela própria produz [...] planta, cultiva e colhe 100% das sementes que comercializa” e que são “especialistas em produzir grãos e sementes nas próprias fazendas da empresa [...] pois a Agromen, embora uma grande empresa, nunca deixou de cultivar a terra” (o site foi retirado da internet após início da fiscalização – vide anexos de fls. 251/252); f) em resposta à solicitação de esclarecimentos do processo de beneficiamento, apresentou “Fluxograma de Beneficiamento de Sementes”, informando que as sementes são produzidas em campos registrados em seu nome (AGROMEN). Arremata a fiscalização no sentido de que a autuada tem, de fato, produção rural própria.*

(xxii) *A análise da contabilidade (livro Razão) da COOPERANTE, nas contas representativas de receitas e despesas, em amostragem de 4 meses, demonstrou – conforme tabela apresentada – a prevalência de déficit (despesas maiores que receitas), concluindo que não poderia manter-se em atividade operacional, a não ser que se constitua em parte de um todo no processo produtivo da AGROMEN, pois sem a AGROMEN a Cooperante não teria como equilibrar suas contas.*

(xxiii) *A AGROMEN mantém uma conta-corrente da COOPERANTE em sua própria contabilidade (conta "1.2.01.03.0002 - SUSANA RIBEIRO DE MENDONCA E OUTROS", no sub-grupo "1.2.01.03.0000 - CREDITOS DE TERCEIROS", dentro do grupo "1.2.00.00.0000 - REALIZAVEL A LONGO PRAZO"), conforme históricos de lançamentos e documentos comprobatórios; fato que denota, ao registrar inúmeros pagamentos por conta e ordem da COOPERANTE, um controle da movimentação financeira exercido junto a esta entidade, seja pagando diretamente despesas próprias da COOPERANTE, seja fazendo a ela repasses de numerário. Tal verificação vai ao encontro dos lançamentos discriminados no Relatório Fiscal (fls. 36/38), extraídos do livro Razão (2008/2009) da COOPERANTE.*

(xxiv) *Dentre as notas fiscais de compras de produção rural de pessoa física, adquiridas pela AGROMEN da COOPERANTE, constam algumas de “Devolução de Compras Para Industrialização”, relativas a sementes que perderam a qualidade para serem vendidas como sementes certificadas, mas que podem ser utilizadas para fabricação de farelo ou óleo. Tal retorno da produção às pessoas físicas (COOPERANTE) – segundo a fiscalização – decorre do fato de a pessoa física, na comercialização dessa produção devolvida, não pagar PIS/COFINS, o que ocorreria caso fosse comercializada pela AGROMEN; significando mais um mecanismo para não pagar tributos.*

(xxv) *Destaca a fiscalização que a autuada não realiza prestação de serviços que possa enquadrar-se como atividade econômica autônoma, nos moldes da legislação. Em resposta ao TIF que versava sobre as receitas provenientes de serviços, a AGROMEN esclareceu que se referem a beneficiamento de sementes, não tendo apresentado qualquer documento relativo a outros tipos de serviços. Ainda esclareceu, relacionando funcionários de 07/2008 a 12/2009, em consonância com as folhas de pagamento, em número de seis (06), todos com tarefas administrativas. Informou que as atividades de produção e beneficiamento, cuja unidade não fica na sede da empresa (Orlândia – SP), mas em Campo Alegre de Goiás – GO, não apresenta nenhum trabalhador declarado em GFIP, em que o processo é altamente automatizado.*

(xxvi) *Em resposta ao TIF que versava sobre as receitas provenientes de comércio, a AGROMEN esclareceu que a área comercial da empresa é terceirizada por meio de vendedores*



(representantes comerciais), conforme anexos aos autos, listando lançamentos de “comissões sobre vendas” e relação de prestadores, nenhum deles declarado em GFIP. Após intimação, foi também informado que não existiam contratos assinados com tais vendedores terceirizados. Ainda esclareceu, relacionando funcionários de 07/2008 a 12/2009, em consonância com as folhas de pagamento, em número de seis (06), que não trabalham na área comercial.

(xxvii) Entende-se, assim, pela não realização de qualquer atividade econômica autônoma, com natureza de prestação de serviços ou comercial.

**Concluiu** a fiscalização que a AGROMEN enquadra-se como **produtor rural pessoa jurídica**, apesar de “mascarar sua realidade jurídica com a finalidade de esconder uma produção rural que na realidade é sua. Ou seja, tudo que é ‘comprado’ de Susana Ribeiro de Mendonça e Outros, nada mais é do que a produção própria da AGROMEN”. Configurou-se um planejamento em que a produção rural não fosse tributada nem nas pessoas físicas da COOPERANTE e nem na pessoa jurídica da própria AGROMEN.

Com base nessa situação, lançaram-se de ofício os valores de contribuições sobre a comercialização da produção rural devida pela AGROMEN, na condição de produtor rural pessoa jurídica, obtidos a partir de notas fiscais de venda (anexadas aos autos), no período de 07/2008 a 12/2009.

Constam também planilhas anexas fornecidas pela AGROMEN, relacionando notas fiscais de compras da produção rural de pessoa física, adquirida da COOPERANTE e de outros produtores rurais pessoas físicas. Em relação a estas últimas, em diversas competências, não houve a sub-rogação e respectiva declaração e recolhimento por parte da adquirente (AGROMEN), implicando o competente lançamento de ofício, vez que a produção de sementes passou a ser tributada com a entrada em vigor da Lei n.º 11.718/2008 que revogou o § 4º do art. 25 da Lei n.º 8.212/91.

As bases-de-cálculo e valores apurados das contribuições estão demonstrados, por estabelecimento, no relatório Discriminativo do Débito (DD) e Relatório de Lançamentos (RL), anexos ao AI. Os juros e multas aplicados e a legislação correspondente estão discriminados no DD e no relatório Fundamentos Legais do Débito (FLD). Ali também constam os fundamentos legais das contribuições exigidas.

A fiscalização fez a comparação entre as multas legalmente previstas antes e após a edição da Medida Provisória (MP) n.º 449/2008 (DOU de 04/12/2008), convertida na lei n.º 11.941/2009. Em síntese, foram aplicadas, nos respectivos processos, de 08 a 10/2008, as multas preconizadas pela legislação anterior (de mora do art. 35 - AIOP e a do art. 32, IV e § 5.º - AIOA CFL 68, ambos da Lei n.º 8.212/91). Para a competência 07/2008, em razão da retroatividade benéfica de

*penalidade preconizada pelo art. 106, II, “c” do CTN, aplicou-se, nos AIOP, a multa de ofício (75%) prevista no art. 44, I da Lei n.º 9.430/96, por remissão do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91. Para 11/2008, aplicou-se a multa de 24% neste AIOP (art. 35 da Lei n.º 8.212/91) e a multa por descumprimento de obrigação acessória (art. 32-A, I da Lei n.º 8.212/91 – AIOA CFL 78), por não declarar produção rural em GFIP. Para as competências posteriores a 12/2008 (inclusive), aplicou-se propriamente a multa introduzida pela lei superveniente.*

*Foi ainda abordada a questão da **qualificação da multa de ofício (150%)** para as competências a partir de 12/2008 (inclusive), prevista no art. 44, I e § 1º da Lei n.º 9.430/96, nos termos dos art. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/64, por entender que houve evidente intuito de fraude na conduta da AGROMEN, ao mascarar sua realidade jurídica com a finalidade de esconder a sua própria produção rural (“comprada” da COOPERANTE). Criou-se uma confusão de administração e produção entre a AGROMEN, suas sócias e administrador e as pessoas físicas que “produziam” sementes para o beneficiamento, como descrito no Relatório Fiscal.*

*Por agir de modo que a produção rural em tela não fosse tributada nem nas pessoas físicas (COOPERANTE) nem na pessoa jurídica da AGROMEN, e nem mesmo a folha de pagamento dos empregados usados nessa produção, a fiscalização indica a **intenção dolosa** da empresa autuada, visando ao objetivo de tributação favorecida, impedindo a ocorrência dos fatos geradores por meio de **fraude**.*

*A presente autuação envolve os seguintes créditos tributários:*

**Debcad n.º 37.374.480-3:** *Auto de Infração de Obrigações Principais (AIOP), com lançamento de contribuições sociais devidas à seguridade social, relativas à parte da empresa (rural) e à parte destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT/RAT), incidentes sobre a comercialização da produção rural própria da pessoa jurídica e também na aquisição de produção rural de pessoas físicas (sub-rogação), no montante de R\$ 525.811,79 (quinhentos e vinte e cinco mil, oitocentos e onze reais e setenta e nove centavos), referente ao período de 07/2008 a 12/2008. Foi lançada a multa de ofício qualificada (150%) nesta última competência.*

**Debcad n.º 37.374.481-1:** *AIOP com lançamento de contribuições devidas aos chamados Terceiros (SENAR), incidentes sobre a comercialização da produção rural própria da pessoa jurídica, no montante de R\$ 50.160,19 (cinquenta mil e cento e sessenta reais e dezenove centavos), referente ao período de 07/2008 a 12/2008. Foram lançadas as multas de 24% até 11/2008 e a multa de ofício qualificada de 150% para 12/2008.*

**Debcad n.º 37.374.479-0:** *Auto de Infração de Obrigações Acessórias (AIOA), Código de Fundamento Legal (CFL) 68, por*

*ter apresentado GFIP com informações incorretas ou omissas, nos termos do então vigente art. 32, IV e § 5.º da Lei n.º 8.212/91. As contribuições não declaradas, bem como a análise comparativa da multa mais benéfica, conexas com as multas de 24% lançadas no AIOP, incluindo os limites legais em função do número de segurados, estão demonstradas em planilha de fls. 20/21. Resultaram as multas no valor de R\$ 63.664,11 (cento e noventa e quatro mil e cinquenta e quatro reais e quarenta centavos), conforme planilha de cálculo já mencionada.*

*São juntadas pela fiscalização cópias de: contratos sociais e alterações, planilhas de cálculo, Termos de Intimação, procurações, esclarecimentos, folhas de pagamento, contabilidade (extratos de livro Razão), contratos de cooperação, de cessão de direitos de exploração agrícola em diversas fazendas, de arrendamento, relação de notas fiscais de comercialização de produção rural, Relatório de Fiscalização do MTE, cópias de contas de consumo, telas do sítio da AGROMEN na internet, extratos bancários e notas fiscais, dentre outros.*

*Cientificada do presente processo, que compreendeu os Autos de Infração acima mencionados, a empresa apresentou extensa IMPUGNAÇÃO ÚNICA para os créditos (debcad) n.º 37.374.480-3 (AIOP Patronal), 37.374.481-1 (AIOP Terceiros) e 37.374.479-0 (AIOA 68), no prazo legal, aduzindo, em síntese, o que se segue.*

*- que foi ilegal e inconstitucionalmente enquadrada como produtor rural pessoa jurídica, a partir da alegação de um planejamento baseado em elementos de prova que comprovariam ser da própria impugnante a produção adquirida do CONDOMÍNIO (Susana Ribeiro Mendonça e Outros – COOPERANTE), com a qualificação da multa para 150%.*

*- que, com base na autonomia das personalidades jurídicas e na presunção de boa-fé, todos os fatos imputados devem ser comprovados pelo fisco, a quem compete o ônus da prova. Só podem ser desconsideradas as personalidades jurídicas, pelo poder judiciário, quando houver prova do abuso desse instituto; ainda assim o art. 116 e § único do CTN ainda não foi regulamentado.*

*- que não se pode desconsiderar operações verdadeiramente lícitas, identificadas pelo fisco, já que a AGROMEN tem constituição regular (registro formal na JUCESP), não houve desconsideração de sua contabilidade e dos documentos apresentados, nem qualquer questionamento relativo ao CONDOMÍNIO, nem tampouco tais pessoas jurídicas possuem proprietários de fachada.*

*- que tais pessoas jurídicas têm vida própria, jurídica, fática e econômica, e que o fato de a quantidade de empregados da AGROMEN ser suficiente ou não para as atividades recai na subjetividade fiscal, já que possui alta mecanização e inúmeros colaboradores e parceiros, não havendo razões suficientes para a desconsideração realizada. Ou seja, a empresa possui*

*empregados, mas o setor comercial usa representantes comerciais (autônomos), e o fato de não ter contrato com esses vendedores é insuficiente para a exagerada desconsideração.*

*- que a impugnante, em 2008, faturou mais de R\$33.500.000,00, realizando operações com o CONDOMÍNIO da ordem de R\$13.800.000,00; e não atua exclusivamente para este, conforme documentos anexados, pois revende insumos, sementes e serviços.*

*- que as operações com o CONDOMÍNIO não chegam a 10% de seu faturamento, conforme documentos anexos, e estão respaldadas por contratos de cooperação totalmente lícitos e sem qualquer prova de falsidade.*

*- que a AGROMEN e o CONDOMÍNIO não são interdependentes, inexistindo operações exclusivas entre eles. Cada um tem atividade econômica própria e autônoma, realizando operações com outros entes.*

*- que não há dependência econômica ou financeira nem vínculo societário do CONDOMÍNIO em relação à impugnante.*

*- que o grau de parentesco entre o administrador da AGROMEN (pai) e os produtores integrantes do CONDOMÍNIO (filhos) não sustenta a fraude nem os objetivos exclusivos de economia fiscal imputados.*

*- que também os valores pagos pelos arrendamentos das fazendas pouco importam, e poderiam até mesmo ser objeto de comodato.*

*- os valores pagos pela AGROMEN, relativos às despesas das fazendas do CONDOMÍNIO são de pequena monta, em face do faturamento, e foram contabilizados na primeira devido ao encontro de contas previsto no contrato de cooperação. Não podem ter relevância para embasar a fraude no presente caso.*

*- que a foto com o nome da fazenda do CONDOMÍNIO e também da AGROMEN se trata de situação normal de parceria entre produtores rurais, não se prestando a concluir que a fazenda seria da AGROMEN.*

*- que as informações da página na internet foram elaboradas por pessoas leigas, e teve – por parte da fiscalização –, uma interpretação tendenciosa e literal, não podendo se constituir em elemento de prova.*

*- que houve, pela fiscalização, o “pinçamento” de situações isoladas no intuito de construir uma verdade que não existe.*

*- que não se realizou o planejamento tributário imputado, nem tampouco atos fraudulentos ou simulados. A alegação de que a criação do CONDOMÍNIO deu-se mediante fraude ou simulação, com o único objetivo de economizar tributos não foi provada nem motivada pelo fisco, pois os contratos, notas*

*fiscais, lançamentos e notas fiscais anexadas legitimam as operações realizadas, pois são verdadeiras e lícitas.*

*- que já houve decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) – cita – decidindo pela legitimidade de planejamento tributário efetivado para buscar melhor eficiência administrativa, razões de mercado, de pessoal etc, ou seja, por motivos extratributários.*

*- quanto à questão do grupo econômico, mencionada no Relatório Fiscal, não está configurado no presente caso, citando doutrina e jurisprudência.*

*- que foi indevido o enquadramento como produtor rural pessoa jurídica e conseqüente imposição de contribuição sobre a comercialização da produção. De acordo com a Instrução Normativa SRP n.º 03/2005 (DOU de 15/07/2005), art. 250, § 2.º, III, “a” e “b”, a incidência da contribuição sobre a receita de comercialização ocorre somente à pessoa jurídica que se dedique exclusivamente à atividade de produção rural. Nota-se que a impugnante dedica-se à outras atividades econômicas, e não exclusivamente à produção rural, devendo ser tributada sobre a remuneração da folha de pagamento. Alega que o objeto social prevê comércio de sementes, de defensivos agrícolas, representação de terceiros no comércio e participação em outras sociedades.*

*- que é impossível a tributação sobre a receita (Funrural), após a Constituição Federal de 88, discorrendo sobre o histórico dessa contribuição. Mesmo após a declaração de inconstitucionalidade pelo STF do art. 25 da lei n.º 8.870/94, em sua redação original, a lei n.º 10.256/2001 alterou tal dispositivo, de modo a exigir as contribuições previdenciárias sobre a receita bruta da comercialização do produtor rural pessoa jurídica. Ocorre que permanece tal vício de inconstitucionalidade na lei n.º 10.256/2001, pois ofende várias disposições da Constituição, ao instituir contribuição com hipótese de incidência não prevista, não ser lei complementar, e violar princípios tais como o da igualdade, razoabilidade, proporcionalidade e bis in idem [cita extensíssimas doutrinas e jurisprudências].*

*- que, ademais, o STF, no recurso extraordinário (RE) n.º 363.852, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 1.º da lei n.º 8.540/92, que instituiu a tributação sobre a comercialização rural dos produtores pessoas físicas. Assim, deve ser reconhecida e reforçada a inconstitucionalidade das contribuições ora lançadas.*

#### Da taxa Selic

*- que os juros são devidos à razão de 1%, nos termos do art. 161 e § 1.º do CTN, sendo devidos na razão da taxa Selic.*

#### Da Multa aplicada

- que a multa imposta, qualificada no percentual de 150%, deve ser reduzida para 75%, haja vista que: 1) não foram descritas pela fiscalização as condutas praticadas pela impugnante, de modo a tipificar minuciosamente o evidente intuito de fraude, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da lei n.º 4.502/64; 2) pelas mesmas razões já expostas anteriormente, a impugnante agiu de forma lícita, registrando e contabilizando todos os seus atos, desconfigurando a intenção (dolo) fraudulenta; 3) a prática de atos com o objetivo de economizar tributos não é capaz de qualificar automaticamente a multa.

- que o valor da multa ofende a vários princípios constitucionais, como o da razoabilidade/proporcionalidade e da proibição do confisco, devendo ser reduzida ao patamar de 20%, nos termos do art. 61 e § 2.º da Lei n.º 9.430/96.

- que não há previsão legal para o cômputo de juros sobre a multa de ofício, conjuntamente com as contribuições devidas.

Da multa pelo descumprimento de obrigação acessória - CFL 68 - debcad n.º 37.374.479-0

- que a multa acessória imposta foi fundamentada no art. 32, IV e §§ 3.º e 5.º da Lei n.º 8.212/91, dispositivo legal já revogado pelo art. 79 da lei n.º 11.941/2009.

- assim, impossível a manutenção da penalidade, por erro de fundamentação e conseqüente nulidade do AI; eis que caberia aplicar o dispositivo legal adequado, de acordo com o art. 106, II do CTN, pois foi revogado o dispositivo que imputava a penalidade.

- que a multa aplicada também viola a legalidade, pois não está prevista em lei, nem tampouco o valor que está sendo exigido, o qual foi quantificado por meio de Decreto.

Do abatimento dos valores pagos a título de folha de salários

- que seja, ao menos, feito o abatimento dos valores recolhidos a título de folha de salários e remuneração.

Da juntada de documentos e das perícias

- requer juntada posterior de documentos e laudos periciais, caso necessário ao deslinde do caso.

Pedidos

- que deve ser julgado totalmente improcedente o lançamento fiscal e Auto de Infração, conforme as razões aduzidas.

Junta a impugnante cópias de: atos constitutivos (contrato social), procuração aos advogados, balancete contábil de 2008, declaração do CONDOMÍNIO sobre faturamento de 2009, notas fiscais de colaboradores e prestadores para a AGROMEN (comissões de vendas, assessoria administrativa, financeira, tributária, prestações diversas, balancetes com lançamentos de

*outras atividades), contrato e notas fiscais de prestação de serviços para a AGROMEN TECNOLOGIA, e acórdãos dos antigos Conselhos de Contribuintes.*

*É a síntese dos autos.*

(Grifos no original)

Ao julgar a impugnação, a 7ª Turma de Julgamento da DRJ de Ribeirão Preto/SP, por unanimidade de votos, concluiu pela sua procedência parcial, conforme conclusão do voto condutor transcrita a seguir:

#### CONCLUSÃO

*Finalmente, demonstrado está que a autuação foi lavrada com pleno embasamento legal e observância às normas vigentes. A empresa exerceu o direito da ampla defesa e contraditório que lhe é garantido pela Constituição Federal e Legislação Previdenciária.*

*De todo o exposto e do que nos autos consta, VOTO da seguinte forma, em relação a cada debcad n.º integrante da presente autuação:*

***-Debcad n.º 37.374.480-3:*** *impugnação IMPROCEDENTE e crédito mantido.*

***-Debcad n.º 37.374.481-1:*** *impugnação IMPROCEDENTE e crédito mantido.*

***-Debcad n.º 37.374.479-0:*** *impugnação PROCEDENTE EM PARTE e crédito mantido em parte, retificando-o para o valor de R\$ 4.851,36 (quatro mil e oitocentos e cinquenta e um reais e trinta e seis centavos).*

Para maior clareza quanto à decisão *a quo*, transcrevemos, também, a ementa consignada no Acórdão nº 14-40.562:

*PARTE PATRONAL. SAT. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. FPAS. ENQUADRAMENTO. PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. FRACIONAMENTO DE ATIVIDADES. ABUSO DE FORMA. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE AUTONOMIA OPERACIONAL E CONFUSÃO PATRIMONIAL E SOCIETÁRIA. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. FRAUDE. ÔNUS DA PROVA. FISCO. REQUALIFICAÇÃO DE FATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. LEGALIDADE. MULTA QUALIFICADA.*

*Cabível o reenquadramento da empresa como produtor rural pessoa jurídica, a partir da constatação de que teve produção agrícola própria, e de que inexistia atividade econômica autônoma dissociada de seu processo produtivo típico, nas formas definidas na legislação tributária.*

*A comercialização da produção rural própria constitui fato gerador das contribuições previdenciárias, correspondentes à quota da empresa; bem assim a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições devidas na aquisição da produção de produtores rurais pessoas físicas (sub-rogação).*

*O abuso de forma viola o direito e a fiscalização deve rejeitar o planejamento tributário que nela se funda, cabendo a requalificação dos fatos e negócios ocorridos, com base em sua substância, para a aplicação do dispositivo legal pertinente. Não há nesse ato nenhuma violação dos princípios da legalidade ou da tipicidade, nem de cerceamento de defesa, pois o conhecimento dos atos materiais e processuais pela impugnante e o seu direito ao contraditório estiveram plenamente assegurados.*

*O fracionamento das atividades empresariais típicas, em paralelo com a demonstração efetiva, por parte da fiscalização, de uma série consistente de indícios e elementos convergentes, tais como a unicidade de meios e controles da atividade produtiva, a centralização da direção empresarial e financeira, a confusão patrimonial, contratual e societária, a utilização de mão-de-obra de entidades interpostas e desprovidas de autonomia administrativa e operacional, tudo com os intuítos preponderantes de validar formalmente uma estrutura jurídica e negocial artificiosa e de inibir, assim, a incidência de normas tributárias pertinentes, implica a violação abusiva e fraudulenta da legislação tributária, cabendo então - a partir desse conjunto fático evidenciado - a requalificação das operações e estruturas formalmente constituídas.*

*Nesses casos, fica legitimada a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista no §1.º do art. 44 da Lei n.º 9.430/96.*

#### *ARGÜIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.*

*À autoridade administrativa cabe cumprir a determinação legal, aplicando o ordenamento vigente aos fatos geradores e infrações concretamente constatadas, não sendo competente para discutir a constitucionalidade da lei e se esta fere ou não dispositivos e princípios constitucionais.*

*OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DESCUMPRIMENTO. GFIP. OMISSÕES DE FATOS GERADORES E CONTRIBUIÇÕES. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO. MULTAS. LEGALIDADE. OBEDIÊNCIA AO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. VALORES DA AUTUAÇÃO. ERRO DE CÁLCULO. RETIFICAÇÃO.*

*Constitui infração à legislação previdenciária, punível com multa, apresentar Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias, a partir da constatação de que a autuada comercializava a própria produção rural.*



*Após o comparativo entre as penalidades legalmente previstas antes e após a edição da MP n.º 449/2008 (DOU de 04/12/2008), convertida na lei n.º 11.941/2009, tendo em vista o art. 106, II, “c” do Código Tributário Nacional (CTN), que trata da retroatividade benéfica de penalidades tributárias, houve a prevalência, para o período pertinente, da sistemática mais benéfica ao sujeito passivo, não se podendo falar em redução da multa a patamares inferiores ao preconizado pela legislação.*

*A partir da constatação de erros materiais de cálculo do valor da autuação, pelo descumprimento de obrigação acessória, torna-se cabível a retificação do valor da penalidade a ser aplicada.*

**REVOGAÇÃO DE FUNDAMENTOS DA MULTA. CONDUTA INFRACIONAL. PREVISÃO LEGAL. CONTINUIDADE. SUCESSÃO DE LEIS NO TEMPO. RETROATIVIDADE BENÉFICA. POSSIBILIDADE.**

*A conduta de omitir, em GFIP, fatos geradores e bases-de-cálculo de contribuições previdenciárias, tipificada como infração tributária ao art. 32 e inciso IV da Lei n.º 8.212/91, continuou a ser definida como tal, mesmo após as modificações introduzidas pela MP n.º 449/2008, convertida na lei n.º 11.941/2009.*

*Não ocorreu a revogação do fundamento de validade do AI, assim entendido como o suporte legal para a autuação, haja vista que a lei posterior permaneceu definindo o fato apurado (a omissão de fatos geradores em GFIP) como infração à legislação tributária.*

*A fundamentação legal da multa e sua forma de cálculo é que sofreram alterações, cabendo, eventualmente, a retroatividade benéfica prevista no art. 106, II e alínea “c” do CTN na hipótese de ser mais favorável a norma posterior, o que demanda a análise das autuações conexas, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14/2009 (DOU de 08/12/2009).*

**MULTA APLICADA. LEI Nº 8.212/91 E DECRETO N.º 3.048/99. ATUALIZAÇÃO DE VALORES. PORTARIA. LEGALIDADE**

*O reajustamento dos valores de multa por descumprimento de obrigações acessórias é feito mediante edição de Portarias Ministeriais, publicadas em Diário Oficial, na estrita observância dos limites e parâmetros impostos pela Lei nº 8.212/91. O regulamento ou a Portaria não estão cominando penalidades por infração à legislação, ou seja, não estão inovando a legislação; tão-somente atualizam-se valores de penalidades cuja cominação já estava prevista na lei, em sentido estrito*

**JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.**

*Tem respaldo legal a aplicação da Taxa Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso.*

*PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO TEMPORAL. PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.*

*A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções previstas legalmente.*

*Devem ser indeferidos os pedidos de perícia formulados pela impugnante, quando não atendidos os requisitos legais ou ainda quando desnecessários ao deslinde da questão.*

Cientificado da decisão, em 22/3/13, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 671, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 674 a 737, em 16/4/13, no qual apenas repete as alegações apresentadas na impugnação.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Redator-Designado *ad hoc* para formalizar o acórdão.

Pelo fato de o Conselheiro-Relator Leonardo Henrique Pires Lopes, que já não se encontra mais no quadro de Conselheiros do CARF, não ter formalizado o presente acórdão, fui designado para proceder à sua formalização, nos termos do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/15, Anexo II, art. 17, inciso III, conforme despacho de fl. 889.

Destaco, contudo, que fui designado apenas para formalizar o acórdão, razão pela qual não me vincularei às razões fáticas e jurídicas nele consignadas.

Pois bem, antes de considerações outras, cabe observar que o presente processo diz respeito aos seguintes Autos de Infração:

DEBCAD nº 37.374.480-3 – AIOP Patronal

DEBCAD nº 37.374.481-1 – AIOP Terceiros

DEBCAD nº 37.374.479-0 – AIOA CFL 68

## **Da admissibilidade**

O recurso é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais; portanto, dele tomo conhecimento.

**Das alegações quanto aos DEBCADs nº 37.374.480-3 e 37.374.481-1**

Considerando que o Recorrente não rebate a decisão de primeira instância, mas apenas repete, em seu Recurso Voluntário, as alegações apresentadas na impugnação, repetiremos, no presente voto, a decisão *a quo* quanto aos DEBCADs nº 37.374.480-3 e 37.374.481-1, com a qual concordamos e mantemos:

*Da autuação – elementos de prova – requalificação dos fatos*

*Primeiramente, necessário consignar que o cerne da impugnação refere-se ao enquadramento da empresa (AGROMEN) como produtor rural pessoa jurídica, a partir da constatação de um planejamento tributário abusivo, envolvendo o fracionamento de suas atividades típicas, incluindo a relação com o CONDOMÍNIO SUSANA RIBEIRO MENDONÇA E OUTROS – COOPERANTE, tudo consubstanciado em diversos elementos de prova, aos quais são apresentadas inúmeras objeções de fato e de direito.*

*Inicia a impugnante destacando a autonomia das personalidades jurídicas e presunção de boa-fé, e que ao fisco compete o ônus da prova. Assim, só podem ser desconsideradas as personalidades jurídicas pelo Poder Judiciário, e quando houver prova do abuso desse instituto; reiterando que o art. 116 e § único do CTN ainda não foi regulamentado.*

*Pois bem.*

*Não se pode negar validade ao instituto da personalidade jurídica, como regra geral que, dentre outras, preconiza a autonomia da vontade privada e das atividades empresariais, dentro de um contexto de liberdade econômica, tudo protegido pelo ordenamento jurídico. Ocorre que não é exatamente essa a questão trazida aos autos.*

*Não foi desconsiderada a personalidade jurídica da AGROMEN ou do CONDOMÍNIO, nem tampouco utilizado pela fiscalização o art. 116 e § único do CTN, ao qual – destaca-se – sequer foi feita menção no Relatório Fiscal ou no relatório de Fundamentos Legais do Débito (FLD). Assim, tal alegação da impugnante carece de sustentação.*

*O fato de a AGROMEN e o CONDOMÍNIO terem constituição regular, com o atendimento das exigências legais e autorização por parte do Poder Público, não constitui óbice ao procedimento fiscalizatório realizado. Explica-se.*

*Dentro de suas prerrogativas legais, decorrentes dos artigos 142 e 149 do CTN e do art. 33 e § 1.º da Lei n.º 8.212/91, a Auditoria-Fiscal tem o poder-dever de fiscalizar e identificar, conforme a situação fática apresentada, a realidade dos fatos geradores ocorridos, isto é, a verdade material, em detrimento dos aspectos meramente formais dos negócios jurídicos apresentados pelo contribuinte. Não se pode conceber – como parece alegar a impugnante – que a situação de regularidade cadastral, contábil e contratual entre as duas entidades*

*envolvidas implicasse a “homologação tácita” de tal contexto, por parte do Fisco, impossibilitando posteriores verificações quanto à real natureza das operações e fatos pertinentes. Admitir-se isso significaria inviabilizar por completo as atividades fiscalizatórias da RFB.*

*O que interessa no presente lançamento serão as circunstâncias trazidas pela fiscalização, ou seja, a maneira especial em que se configuravam as empresas ou entidades em tela, tanto no que diz respeito ao objeto social e à localização física, como também no seu inter-relacionamento, tendo ainda em mente as respectivas constituições societárias, o modus operandi e a maneira como se apresentavam perante outros setores da sociedade.*

*Em si mesmo, não há impedimento legal para duas ou mais empresas desenvolverem atividades econômicas correlatas, ainda que sejam no mesmo endereço industrial, tendo por motivo uma suposta racionalização de custos operacionais.*

*Porém, a série de evidências encontradas pela fiscalização denota uma situação empresarial atípica, que vai de encontro, isto é, em franca oposição, à alegação de que as empresas em tela possuiriam sócios distintos e independência organizacional, jurídica e econômica.*

*Apesar da série de indícios e fatos enumerados pela fiscalização em seu relatório, com comprovação documental, observa-se que se limitou a impugnante, basicamente, a negá-los, aduzindo não haver impedimento legal àquela estrutura empresarial e às operações realizadas, e também que não houvera provas do ilícito, mas tão-somente o “pinçamento” de situações isoladas no intuito de construir (ou presumir) uma verdade que não existe.*

*Abrem-se parênteses. Quanto à atividade probatória em geral, a partir da qual são construídos os alicerces de uma imputação (e também da própria defesa), trazem-se as seguintes considerações. Há dois tipos de provas. A prova direta, ou “histórico-representativa”, e a prova indireta, construída a partir de uma análise lógica dos fatos.*

*Na prova indireta, tem-se a existência de diversos indícios e de uma maneira indireta pela qual o julgador formula a sua convicção, a partir de fatos logicamente inter-relacionados; isto é, o que se verifica é o fato X, que, normalmente, sabemos estar associado a um outro fato Y, este sim podendo ser tipificado como fato gerador tributário.*

*Nesse contexto traz-se a lição de FERRAGUT<sup>2</sup>, convergente com o disposição vigente no Código Civil/2002 (art. 212, IV): “Presunção é proposição prescritiva de natureza probatória, que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato*

---

<sup>2</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções: meio de prova do fato gerador?* In: NEDER, Marcos Vinicius; DE SANTI, Eurico M. Diniz; e FERRAGUT, Maria Rita (coord.). *A prova no processo tributário*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 111/119.

*indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado)”.*

*Continua a autora: “A prova indiciária tem por fim sanar as dificuldades que o caso concreto suscita ao conhecimento de fatos juridicamente relevantes, alterados para os fins de se evitar a incidência normativa”.*

*Do que se infere, até o momento, que o ônus da prova recai, sim, sobre o fisco, na medida em que deve demonstrar, com base em fatos e indícios concretos, prováveis de per si, a construção lógica e coerente de uma situação que permita a nova qualificação jurídica dos negócios ou operações realizadas.*

*Não há, pois, deturpação ou inversão pura e simples do instituto processual do ônus da prova, como parece alegar a impugnante. Caso o fisco apresente elementos fortes e convincentes, a imputação tende a ser comprovada, subsumindo-se à hipótese de incidência legal; ao contrário, em a defesa desconstituindo - isolada ou conjuntamente – tais fatos implicantes, deve ser afastada a requalificação e o conseqüente lançamento fiscal.*

*Fechando-se os parênteses, passa-se à série de fatos apontados, os quais, seja sob a ótica da fiscalização, seja com os contrapontos por parte da defesa, irão delinear a possibilidade ou não de sua requalificação jurídica. Em outras palavras, se será válido ou não o enquadramento da impugnante como produtor rural pessoa jurídica.*

*De início, não se pode considerar que seja mera subjetividade fiscal a consideração quanto à pequena quantidade de empregados da AGROMEN, diante de um faturamento de mais de R\$ R\$ 33.500.000,00 em 2008. É uma cifra significativa, a par de possuir, conforme declaração própria, alta mecanização e inúmeros colaboradores. Não se configura plausível que a impugnante pretenda realizar uma extensa gama de atividades (incluindo a produção, o beneficiamento das sementes e a venda de defensivos, como alega) com algo em torno de 5 empregados e 3 ou 4 contribuintes individuais, todos em cargos administrativos e/ou de supervisão, conforme consulta feita aos sistemas informatizados da RFB (GfipWeb), ao longo de 2008.*

*É o que se depreende da resposta dada ao TIF que versava sobre as receitas provenientes de serviços, esclarecendo (fls. 102/104) que sua folha de pagamento continha até seis (06) empregados em 2008, com tarefas de administração, e que a área comercial da empresa é terceirizada por vendedores autônomos. Salienta-se a declaração da AGROMEN quanto à inexistência de contratos assinados (fls. 125) entre os vendedores (representantes comerciais) e ela própria, o que se afigura também como atípico e inusual do ponto de vista empresarial, dados os volumes das vendas realizadas, e que representariam a totalidade de suas receitas, já que não possuía área de marketing ou comercial.*

*Irrelevantes as alegações quanto à representatividade das operações com o CONDOMÍNIO em relação ao faturamento da autuada, considerando-se que a AGROMEN “comprava” a produção do CONDOMÍNIO por preços logicamente inferiores aos que praticava quando a comercializava (revendia). E também é conseqüência lógica dessa situação que a maior parte de seu faturamento (da AGROMEN) decorre das operações de comercialização dessa produção com terceiros adquirentes.*

*Mesmo que as operações com o CONDOMÍNIO estejam respaldadas por contratos de cooperação totalmente lícitos e sem prova de falsidade, não é essa questão – a da exteriorização formal dos negócios praticados – que está em análise, mas sim a da verdadeira natureza do arranjo comercial esboçado, é dizer, se a referida produção agrícola pode ou não vir a ser considerada como da AGROMEN, dadas as circunstâncias concretas apontadas. E é isso que será analisado adiante.*

*Outra questão. Com base nos autos, não se pode propugnar que a AGROMEN e o CONDOMÍNIO fossem, realmente, independentes entre si, com atividades econômicas próprias e autônomas. Embora se possa até aceitar que as operações entre eles não fossem exclusivas, verifica-se uma acentuada dependência financeira, na medida em que, pelo contrato de cooperação para multiplicação de sementes de soja e milho híbrido entre a AGROMEN e o CONDOMÍNIO/COOPERANTE, esta devia entregar toda a produção àquela. No aspecto da produção de sementes (e este é o núcleo da imputação fiscal), trata-se, sem dúvida, de uma cláusula de exclusividade. Ademais, foram identificados contabilmente inúmeros e constantes pagamentos feitos pela AGROMEN a título de despesas correntes feitas pelo CONDOMÍNIO (contas de telefonia, manutenção de equipamentos, combustível, energia elétrica e segurança do trabalho).*

*A tentativa de explicação da impugnante, quanto aos valores pagos pela AGROMEN, relativos às despesas das fazendas do CONDOMÍNIO serem de pequena monta em face do faturamento, configura-se frágil. Pode não ser relevante o quantum, mas a forma e a constância como foram contabilizadas pela AGROMEN, registrando pagamentos por conta e ordem do CONDOMÍNIO denotam, sim, um expressivo controle financeiro por parte daquela. É mais um fato indicador da acentuada interdependência financeira e econômica.*

*A alegação de inexistência de vínculo societário do CONDOMÍNIO em relação à impugnante, e do grau de parentesco entre o administrador da AGROMEN (pai) e os produtores integrantes do CONDOMÍNIO (filhos) não sustentar a fraude imputada, deve ser examinada detalhadamente e sob seus vários desdobramentos.*

*É que, ligados a esse contexto, tem-se, ainda: (i) o contrato de cooperação para produção (multiplicação) de sementes é avençado entre pai e filhos; (ii) o instrumento de constituição do*

*CONDOMÍNIO (integrado pelos filhos) já previa a exploração de alguns dos imóveis rurais, cedidos pelo proprietário (o pai) - vide contratos de cessão de direitos -, ou arrendados da Companhia Agrícola Baessa S/A (cujos sócios/diretores são os filhos e o responsável é o pai, conforme pesquisa cadastral já anexada pela fiscalização, às fls. 224/225) – vide contratos de arrendamento. Tudo conforme documentos de fls. 149/172 dos autos.*

*Ora, são marcantes os elementos indiciários de confusão patrimonial, contratual e societária (ainda que indireta, por meio da administração dos negócios), na medida em que todos os interesses e bens imóveis envolvidos na produção de sementes estão restritos ao grupo familiar, isto é, pai e filhos. Pergunta-se: seria normal que os proprietários das fazendas da pessoa jurídica Companhia Agrícola Baessa S/A as arrendassem para si próprios, na condição de pessoas físicas produtoras rurais integrantes do CONDOMÍNIO?*

*No mesmo sentido apresentam-se os valores pagos pelas cessões e arrendamentos das fazendas, muito inferiores aos praticados no mercado (vide fls. 30 - Relatório Fiscal). Embora a impugnante alegue que o valor pouco importa, e que poderiam mesmo ser objeto de comodato, o fato é que se configura mais um elemento formador de convicção quanto ao arranjo negocial.*

*A impugnante tenta justificar a foto – contendo o nome da fazenda do CONDOMÍNIO e também da AGROMEN -, como uma situação normal de parceria entre produtores rurais, não se prestando a concluir que a fazenda seria da AGROMEN. Ainda, que as informações da página na internet, segundo a qual produz as sementes que comercializa, foram elaboradas por pessoas leigas, e teve – por parte da fiscalização –, uma interpretação tendenciosa e literal, não podendo se constituir em elemento de prova.*

*Mais uma vez, tem-se a dizer que tais indícios, consideradas no contexto apresentado e não de maneira isolada (pelo que fica afastada qualquer subjetividade tendenciosa), corroboram a tese de que a AGROMEN produz, sob tecnologia e qualidades próprias de sua marca – daí a ostensividade de seu nome em placas nas fazendas e na internet – a totalidade das sementes que comercializa. Curioso também é que – segundo relato da fiscalização – a referida página (fls. 250/251) foi retirada da internet após início da auditoria.*

*Nota-se, inequivocamente, que a “personalidade” apresentada perante o meio comercial e empresarial, no que tange à produção das sementes comercializadas, é a da AGROMEN. E isso é veiculado como um “diferencial” no mercado: a empresa “busca os melhores solos (...) para seus campos de produção”. E nessas fazendas (objetos dos contratos de cessão de direitos e arrendamentos) estão localizadas as Unidades de Beneficiamento de Sementes, traduzindo otimização de custos com logística.*

*A partir dos “contratos de cooperação para multiplicação de sementes de soja e milho híbrido”, advêm diversas cláusulas a indicar o alto grau de ingerência na produção nas fazendas do CONDOMÍNIO, denotando tal produção como sendo própria da AGROMEN: toda a produção (há expresso impedimento à venda/disposição de qualquer parcela) deve ser entregue pelo CONDOMÍNIO à AGROMEN, após ser aprovada por equipes técnicas desta última; somente a AGROMEN tem o registro no Ministério da Agricultura como produtora de sementes; a AGROMEN deve prestar assistência e orientação técnica na condução da lavoura, fornecer insumos agrícolas, e eventualmente fornecer maquinário para colheita mecanizada, arcando com os respectivos custos.*

*Fato que também confirma o controle unificado da atividade produtiva em tela é a existência de procuração em que a AGROMEN, representada pelo Sr. José Ribeiro de Mendonça, transfere a integrantes do CONDOMÍNIO/COOPERANTE (Susana Ribeiro e Sergino Ribeiro) os mais amplos poderes administrativos, de gerência e de representação da empresa, incluindo o de celebrar contratos e admitir e demitir empregados. Não foram apresentadas quaisquer contraposições a essa situação fática.*

*Vê-se que não se pode falar em “independência organizacional”, e mesmo a distinção formal dos sócios das empresas fica severamente comprometida – na prática – em razão da unidade de direção existente, situação que não é contraposta, de forma objetiva, pela impugnante. É perfeitamente razoável concluir que a direção dos rumos empresariais era traçada de forma centralizada, tanto no aspecto gerencial como no aspecto técnico da produção.*

*A estreita ligação operacional entre ambas as empresas fica reforçada sobremaneira a partir de denúncia que motivou relatório do Grupo Especial de Fiscalização Móvel do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), segundo o qual a AGROMEN (vide fls. 230/241) possuía várias propriedades rurais em Goiás e outros Estados, e comercializava as sementes produzidas nessas fazendas, utilizando-se de pessoas físicas para a contratação de trabalhadores. Os registros de alguns dos trabalhadores eram feitos em nome de pessoas físicas, ligadas à empresa que detém a marca AGROMEN.*

*Ora, tal situação é convergente com o fato de o CONDOMÍNIO entregar GFIP como produtor rural pessoa física (FPAS 604), atribuindo para cada fazenda uma matrícula CEI em nome de “SUSANA RIBEIRO MENDONÇA E OUTROS”. Nestas GFIP são apuradas somente as contribuições dos segurados empregados, pois a parte da empresa (rural) ficaria sub-rogada na aquisição da produção rural pela pessoa jurídica.*

*Dada a informação de que a AGROMEN não recolhe tal parcela, referente à sub-rogação da produção adquirida de pessoa física, nesse contexto podem-se encontrar algumas das*



*chamadas externalidades negativas, na medida em que vários trabalhadores rurais ficam sem proteção trabalhista, isto é, sem registro algum ou, na melhor das hipóteses, com registro em empregadores fictícios, sem idoneidade financeira a suportar os encargos sociais; além de não haver a tributação sobre a comercialização dessa produção rural oriunda de “pessoas físicas” (o CONDOMÍNIO), nem tampouco com a comercialização, pela AGROMEN, na etapa posterior - haja vista que as “compras” da AGROMEN seriam para uma suposta “industrialização”, mascarando a sua própria produção rural de sementes.*

*Cumpre lembrar que se não houvesse a denúncia de irregularidades trabalhistas, a ensejar a fiscalização do MTE, que apurou a verdadeira natureza e o destinatário do trabalho desenvolvido nas fazendas ligadas, ainda que indiretamente, à AGROMEN, não seria possível à fiscalização tributária da RFB alcançar as operações arranjadas, com base apenas na documentação formalmente correta e lícita apresentada (notas fiscais, GFIP, contratos, folhas de salários etc), no sentido de se escapar à tributação previdenciária sobre a comercialização da produção, tanto nas pessoas físicas como na jurídica, ao vender as sementes produzidas.*

*Constitui ainda mais um detalhe relevante, que denota a intenção de escapar à tributação, a existência de algumas notas fiscais de “Devolução de Compras Para Industrialização”, relativas a sementes que perderam a qualidade para serem vendidas como certificadas, mas que se prestam, ainda à fabricação de farelo ou óleo. Retornando-se essa parte da produção às pessoas físicas (CONDOMÍNIO), viabiliza-se a possibilidade de não se pagar PIS/COFINS, o que ocorreria caso fosse comercializada pela pessoa jurídica da AGROMEN.*

*Com relação à alegação de que a impugnante dedica-se à outras atividades econômicas, e não exclusivamente à produção rural, devendo por isso ser tributada sobre a folha de pagamento, há que se atentar para o fato de a fiscalização trazer aos autos diversos indicadores segundo os quais a autuada não realiza prestação de serviços que possa enquadrar-se como atividade econômica autônoma, nos moldes da legislação.*

*Veja-se o que dispõe a legislação vigente, a saber, o Decreto n.º 3.048/99 (RPS) e a Instrução Normativa SRP n.º 03/2005 (DOU de 15/07/2005):*

*Decreto n.º 3.048/99 (RPS):*

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

*(...)*

*IV- dois vírgula cinco por cento sobre o total da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, em substituição às contribuições previstas no inciso I do*

*caput e no art. 202, quando se tratar de pessoa jurídica que tenha como fim apenas a atividade de produção rural. (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)*

(...)

*§22. A pessoa jurídica, exceto a agroindústria, que, além da atividade rural, explorar também outra atividade econômica autônoma, quer seja comercial, industrial ou de serviços, no mesmo ou em estabelecimento distinto, independentemente de qual seja a atividade preponderante, contribuirá de acordo com os incisos I, II e III do art. 201 e art. 202. (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)*

*IN SRP n.º 03/2005:*

*Art. 240. Considera-se:*

*I – [omissis]*

(...)

*b) produtor rural pessoa jurídica:*

*1. o empregador rural que, constituído sob a forma de firma individual ou de empresário individual, assim considerado pelo art. 931 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil), ou sociedade empresária, tem como fim apenas a atividade de produção rural, observado o disposto no inciso III do §2º do art. 250; (Redação dada pela IN SRP nº 23, de 30/04/2007)*

(...)

*II - produção rural, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou de industrialização rudimentar, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos por esses processos;*

*III - beneficiamento, a primeira modificação ou o preparo dos produtos de origem animal ou vegetal, por processos simples ou sofisticados, para posterior venda ou industrialização, sem lhes retirar a característica original, assim compreendidos, dentre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, debulhação, secagem, socagem e lenhamento;*

(...)

*XXII - atividade econômica autônoma, quer seja comercial, industrial ou de serviços, aquela exercida mediante estrutura operacional definida, em estabelecimento específico ou não, com a utilização de mão-de-obra distinta daquela utilizada na atividade de*

*produção rural ou agroindustrial, independentemente da atividade preponderante do produtor rural ou da agroindústria.*

(...)

*Art. 241. O fato gerador das contribuições sociais ocorre na comercialização: (Redação dada pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)*

(...)

*II - da produção rural do produtor rural pessoa jurídica, exceto daquele que, além da atividade rural, exerce atividade econômica autônoma do ramo comercial, industrial ou de serviços, observado o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 250; (Redação dada pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)*

(...)

#### *Contribuição sobre a Produção Rural*

*Art. 250. As contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, industrializada ou não, substituem as contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento dos segurados empregados e trabalhadores avulsos, previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sendo devidas por:*

*I - produtores rurais pessoa física e jurídica;*

*II - agroindústrias, exceto as de piscicultura, de carcinicultura, de suinocultura e de avicultura; (Redação dada pela IN SRP nº 20, de 11/01/2007)*

(...)

*§ 2º Não se aplica a substituição prevista no caput, hipótese em que são devidas as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991:*

(...)

*III - quando o produtor rural pessoa jurídica, além da atividade rural:*

*a) prestar serviços a terceiros em condições que não caracterize atividade econômica autônoma, definida no inciso XXII do art. 240, exclusivamente em relação a remuneração dos segurados envolvidos na prestação dos serviços, excluída a receita proveniente destas operações da base de cálculo das contribuições referidas no caput deste artigo;*

*b) exercer outra atividade econômica autônoma, definida no inciso XXII do art. 240, seja comercial, industrial ou de serviços, em relação à remuneração de todos os empregados e trabalhadores avulsos; (grifos nossos)*

*Por alegar a impugnante que seu objeto social prevê o comércio de sementes, de defensivos agrícolas, representação de terceiros no comércio e participação em outras sociedades, torna-se crucial saber se a impugnante desenvolvia atividades econômicas autônomas, nos termos da legislação supracitada; caso em que ficaria afastada a substituição das contribuições devidas sobre a folha de pagamento.*

*Fica, de início, descartada a atividade autônoma de natureza industrial, eis que não há, nos autos, nada a indicar qualquer processo efetivo de industrialização levada a cabo pela AGROMEN.*

*Quanto às receitas provenientes de serviços, a própria AGROMEN esclareceu que se referem a beneficiamento de sementes, não tendo apresentado qualquer documento relativo a outros tipos de serviços. Pois bem. O beneficiamento de sementes é inerente à própria produção, consistindo em processos que não alteram suas características originais, mas tão-somente preparando-a para etapas posteriores, tais como venda ou industrialização. Não pode ser visto, assim, como atividade autônoma da AGROMEN, por não haver estrutura operacional própria, com mão-de-obra distinta daquela empregada no ciclo produtivo típico da empresa, voltado especificamente para a produção de sementes, e que naturalmente envolve a atividade de beneficiamento. Quanto mais em confronto com as informações dos autos, pelas quais a sua folha de pagamento só continha 6 funcionários, todos em setores administrativos; e a unidade de beneficiamento das sementes ficava em Campo Alegre (GO), cujos funcionários não estavam nas GFIP nem nas folhas da autuada, que tem sede em Orlandia (SP). Não há nenhuma prova de que esse “serviço” de beneficiamento utilizasse trabalhadores específicos nem tampouco inseridos em uma estrutura operacional distinta daquela inerente ao próprio processo de produção das sementes.*

*Ademais, nos esclarecimentos acerca desse tema, foi apresentado contrato de prestação de serviços da AGROMEN SEMENTES (ora autuada) com a AGROMEN TECNOLOGIA Ltda, de CNPJ 08.636.452/0001-76, cujo objeto era a análise de sementes de milho e serviços de beneficiamento (fls. 645/655 do processo 13855.721131/2012-67). Relevante é o fato de se localizarem, ambas, no mesmo endereço (Avenida Cinco, n.º 800, Centro, Orlandia-SP), incluindo o laboratório de análise das sementes, denotando, mais uma vez, a montagem ou arranjo fictício de triangulação de supostos serviços entre as empresas ligadas aos controladores da AGROMEN.*

*De todo modo, a fiscalização informa que as receitas localizadas na contabilidade e notas fiscais da empresa - decorrentes desses*

*serviços - foram excluídas da base-de-cálculo apurada como comercialização da produção rural, conforme art. 250, § 2.º, III, “a” da IN SRP n.º 03/2005.*

*Em relação à atividade de comércio, já que a AGROMEN contabilizava receitas de venda/revenda de mercadorias, é fato que, conforme esclarecido pela empresa, a área comercial era terceirizada por meio de representantes comerciais (autônomos). Estão comprovados também, nos autos, lançamentos contábeis de “comissões sobre vendas”. Desses “prestadores de serviços”, nenhum deles foi declarado em GFIP, nem tampouco existiam contratos assinados com tais vendedores terceirizados. Como já dito anteriormente, nenhum dos seis (06) trabalhadores constantes das folhas de pagamento da autuada trabalhava na área comercial.*

*Donde seria cabível a seguinte pergunta: que tipo de controle fazia uma empresa que vendia em larga escala sementes e defensivos agrícolas, por meio de representantes comerciais autônomos, em relação a essas vendas que representam um faturamento da ordem de milhões de reais? Poderia dar-se à comodidade (em que pese a falta de segurança negocial e jurídica) de sequer ter contratos assinados com tais vendedores? Não se configura, definitivamente, em modelo usual ou costumeiro de gerir negócios empresariais.*

*Mais uma vez, as diversas notas fiscais de “comissões de vendas”, “assessoria administrativa e financeira”, além de “portaria, vigilância e segurança patrimonial” (fls. 606/611), reforçam a idéia de terceirização irregular, ou seja, a própria estrutura negocial montada induz a várias externalidades negativas do ponto de vista trabalhista, tributário e previdenciário, já que tenta imputar a terceiros as atividades principais (finalísticas) previstas no contrato social da empresa – a produção de sementes, e ainda, a sua comercialização.*

*Relevante, assim, é a constatação da inexistência de qualquer estrutura operacional definida, gerida pela AGROMEN, com mão-de-obra própria e ligada à atividade comercial, que possa caracterizá-la como atividade econômica autônoma, nos termos da legislação já citada.*

*Entende-se, em síntese, pela não realização, por parte da autuada, de qualquer atividade econômica autônoma, seja com natureza industrial, de prestação de serviços ou comercial.*

*Com base em todos esses elementos supracitados, está evidenciado por fatos e documentos que foi realizado um planejamento tributário, de modo a fracionar ou desmembrar as atividades típicas da AGROMEN, notadamente quanto à produção de sementes, pois a suposta produção adquirida do CONDOMÍNIO era, na verdade, sua própria produção agrícola.*

*A questão que se coloca é sobre a legitimidade ou não do “planejamento tributário” realizado, assim denominado pela doutrina majoritária como uma disposição dos negócios do*

*contribuinte com o intuito de economizar tributos, dentro dos limites legais.*

*De modo assaz resumido, evasão fiscal é definida como a prática de atos ilegais, isto é, diretamente contrários às normas definidoras das obrigações tributárias. Por sua vez, a elisão fiscal consiste em adotar práticas legais (lícitas) de economia de tributos, e pode ser instrumentalizada por meio de um determinado planejamento tributário.*

*A depender das circunstâncias e do contexto subjacente, o planejamento realizado pode amoldar-se a uma **elisão fiscal (lícita)**, portanto; ou, ao contrário, pode apresentar-se de **forma abusiva**, muitas vezes com o escopo de atingir negócio jurídico indireto, tornando-se, então, **ilegal e passível de descaracterização** por parte do Fisco.*

*A doutrina<sup>3</sup> - e também a prática administrativa - indicam ser tênue a linha que separa, de um lado, o direito de qualquer contribuinte organizar sua empresa, com base na livre iniciativa e na autonomia negocial privada, e de outro, o poder de o Estado-Fisco considerar tais disposições ineficazes, a partir de pressupostos fáticos lastreados em fraudes, abuso de formas e simulações.*

*Explica-se. Um dos pilares do direito tributário está consignado no CTN, artigos 114, 116<sup>4</sup> e 149, os quais prevêm a possibilidade de buscar a realidade subjacente a quaisquer formalidades jurídicas, a partir da identificação concreta e material da situação legalmente necessária à ocorrência do fato gerador. Corolário de tal premissa culmina no poder de **requalificar o negócio aparente entre duas ou mais empresas**, apurando e cobrando o tributo efetivamente devido.*

*Luciano Amaro, em sua obra “Direito Tributário Brasileiro”, 14ª ed., São Paulo, Saraiva, 2008, pág. 238, reconhece a validade de atos praticados pela autoridade fiscal, tais como na presente autuação:*

*O que se permite à autoridade fiscal nada mais é do que, ao identificar a desconformidade entre os atos ou negócios efetivamente praticados (situação jurídica real) e os atos ou negócios retratados formalmente (situação jurídica aparente), desconsiderar a aparência em prol da realidade.*

*E nessa requalificação de fatos – supostamente elisivos – torna-se relevante o papel dos elementos probatórios, capazes de aferir o grau de patologia do negócio jurídico formalizado ou da*

<sup>3</sup> GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho. *O planejamento tributário e a prova da requalificação dos fatos ilegais*. In: NEDER, Marcos Vinicius; DE SANTI, Eurico M. Diniz; e FERRAGUT, Maria Rita (coord.). *A prova no processo tributário*. São Paulo: Dialética, 2010. p. 206.

<sup>4</sup> **Art. 116** - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; (g. n.)

*disposição empresarial, muitas vezes calcada no abuso de direito ou de forma, na simulação e/ou na fraude à lei, com o fim de inibir a eficácia da norma tributária.*

*Como conceito jurídico indeterminado que é, o abuso de forma e de direito<sup>5</sup> pode ser identificado na medida em que começa a gerar “externalidades negativas”, que vão além da mera economia de tributos. Como exemplo destas, tem-se os danos na esfera trabalhista e tributária, v.g., a freqüente falta de idoneidade financeira diante de futuras execuções, a confusão de personalidade e patrimonial entre empresas, a fragilização e supressão de direitos previdenciários e trabalhistas, as reorganizações societárias tipo “casa-e-separa”, dentre outros.*

*Vê-se que todos aqueles conceitos mencionados, não raro, encontram-se interligados, na medida em que o abuso de forma ou de direito, uma vez operacionalizado, pode configurar a simulação e até mesmo a fraude.*

*Na simulação, também hábil a gerar essas externalidades danosas ao meio social, um negócio jurídico apresentado como legal, em todas suas vertentes, na verdade encobre uma outra realidade fática subjacente. O próprio CTN marca o tratamento a ser dado nessa hipótese, no art. 149, VII, ensejando o lançamento de ofício para buscar os fatos geradores contornados, mediante dolo, fraude ou simulação.*

*Quanto à fraude e sonegação, vejam-se as definições contidas na Lei n.º 4.502/64:*

*Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. (g. n.)*

*Cria-se, assim, um arranjo negocial, um caminho indireto, fraudulento, baseado em normas de contorno, juridicamente válidas em si mesmas, mas que desbordam a incidência tributária normal, sem a existência evidente e razoável do chamado “motivo ou propósito negocial”; isto é, contando-se*

<sup>5</sup> O código Civil/2002 tratou, no art. 187, do abuso de direito, capaz de caracterizar a ilicitude do ato: *Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.*

*tão-somente (ou predominantemente) com o desejo de economia fiscal.*

*Voltando ao papel do “onus probandi”, imputado ao Fisco, na requalificação jurídico-tributária de fatos e/ou negócios, é correto afirmar que a prova direta da intenção do agente (componente subjetivo da conduta) torna-se virtualmente impossível; devendo (tal prova) recair sobre a sucessão de atos, indícios e demais elementos convergentes, que resultam na fraude à lei tributária e/ou na simulação, sendo decorrente de um planejamento tributário abusivo.*

*No presente caso, todo o conjunto probatório, relatado pela fiscalização - ancorado em elementos e evidências robustas, repita-se, não de forma isolada, mas dentro de um contexto abrangente e coeso -, atinente à disposição empresarial atípica, à unicidade dos meios produtivos, com centralização de gestão e direção dos negócios, à confusão patrimonial, contratual e societária, à localização física em unidades produtivas e administrativas pertencentes – direta ou indiretamente – às mesmas pessoas físicas, à ostensividade do relacionamento com os empregados e com o público externo (corroborado por inspeção de grupo de auditores e procuradores do trabalho), à exclusividade da entrega da produção do CONDOMÍNIO à AGROMEN, enfim, tudo leva à convicção de que a realidade fática essencial das atividades realizadas pela empresa autuada foi modificada artificialmente, isto é, de forma abusiva e fraudulenta. E tal artifício teve como propósito oferecer validade jurídica e formal a uma disposição negocial exclusivamente concebida e destinada a obter vantagens fiscais indevidas, na medida em que a produção rural não era tributada nem nas pessoas físicas do CONDOMÍNIO e nem na pessoa jurídica da própria AGROMEN.*

*Com base nos autos, verifica-se que a finalidade ou propósito do planejamento efetivado – em que pese a justificativa de melhor eficiência administrativa, razões de mercado, de pessoal – era, na melhor das hipóteses, predominantemente tributária, dados (i) o caráter de exclusividade com que a produção de sementes das fazendas cedidas/arrendadas pelo CONDOMÍNIO era destinada à AGROMEN e (ii) o altíssimo grau de ingerência desta nas etapas produtivas daquele, fornecendo insumos, máquinas agrícolas, orientação e supervisão técnicas, e participação nos custos do plantio com irrigação, construção de barragens e manutenção. A única parcela de autonomia atribuída contratualmente ao CONDOMÍNIO era a de “responder” por despesas referentes à legislação trabalhista, previdenciária, e de acidentes do trabalho. Espantoso!*

*Não se concebe que esta empresa, com toda a tradição e expertise para a produção de sementes certificadas - que constitui o cerne de seu objeto social e que leva, inclusive, o peso da marca AGROMEN -, terceirize, na totalidade, a sua atividade típica (finalística) por meio de “contratos de cooperação”.*



*Concluindo este ponto, reputa-se correta a **requalificação dos fatos apurados**, no sentido de que a produção rural “adquirida” do CONDOMÍNIO era, na realidade, da própria AGROMEN, e o conseqüente enquadramento desta como **produtor rural pessoa jurídica**, na forma da legislação constante no Relatório Fiscal e nos Fundamentos Legais do Débito (FLD).*

*Nessa condição de produtor rural pessoa jurídica, destaca-se o lançamento neste AI, de valores de contribuições sobre a comercialização da produção rural considerada própria da AGROMEN, obtidos a partir de notas fiscais de venda (anexadas aos autos), cujo aspecto quantitativo (bases-de-cálculo apuradas) não foi contestado pela autuada.*

*O questionamento dá-se, na verdade, por razões de direito, alegando a impugnante ser impossível a tributação sobre a receita (Funrural) com a declaração de inconstitucionalidade pelo STF do art. 25 da lei n.º 8.870/94, em sua redação original. E que mesmo a lei n.º 10.256/2001 tendo alterado tal dispositivo, exigindo as contribuições sobre a receita bruta da comercialização do produtor rural pessoa jurídica, permanece o vício de inconstitucionalidade no dispositivo legal, pois ofende várias disposições da Constituição, ao instituir contribuição com hipótese de incidência não prevista, não ser lei complementar, e violar princípios tais como o da igualdade, razoabilidade, proporcionalidade e bis in idem.*

*No caso específico do art. 25 da lei n.º 8.870/94, tem-se a esclarecer que tal dispositivo, na redação dada pela lei n.º 10.256/2001, está em plena vigência.*

*Explica-se: com a superveniência da Emenda Constitucional (EC) n.º 20/98, que introduziu no artigo 195, I, “b”, a expressão “faturamento ou a receita”, como base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, passou a existir fundamento de validade para que legislação ordinária regulamentasse a exigência dessa espécie tributária, o que se deu com a referida lei n.º 10.256/2001.*

*Dessa forma, são devidas as contribuições do produtor rural pessoa jurídica, sobre a receita da comercialização da sua própria produção rural, com fundamento no art. 25, da Lei n.º 8.870/94, mormente com a redação da Lei n.º 10.256/2001.*

*Em contraposição às alegações de que não foram observados diversos princípios constitucionais, tais como o da igualdade, da proporcionalidade, da razoabilidade, do não-confisco e bis in idem, tem-se a consignar que não cabe a esta instância de julgamento administrativo afastar a aplicação de leis ou atos normativos vigentes, sob o pretexto de violação de princípios e normas constitucionais.*

*Tais princípios constitucionais tributários são, antes de tudo, dirigidos ao legislador ordinário, que deve respeitá-los no processo de elaboração legislativa; cabendo às autoridades*

*administrativas o papel de aplicar as determinações legais emanadas dos poderes competentes e zelar pelo cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes.*

*A atividade administrativa tributária é plenamente vinculada, na estrita observância do art. 142, parágrafo único, do CTN. A reforçar tal vinculação, o Decreto n.º 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal federal, assim dispõe:*

*Decreto n.º 70.235/72: “Art.26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”*

*Portanto, não será afastada a aplicação das normas que fundamentaram a presente autuação sob o pretexto de contrariar – como alegado na impugnação – disposições ou princípios da Constituição Federal.*

*Também são lançadas neste AI, a partir de planilhas anexas fornecidas pela autuada, relacionando notas fiscais de compras da produção de produtores rurais pessoas físicas, as respectivas contribuições, nos termos do art. 25 da Lei n.º 8.212/91 (com a redação da lei n.º 10.256/2001), haja vista que não houve a sub-rogação e respectiva declaração e recolhimento por parte da adquirente (AGROMEN). Consignou a fiscalização que a produção de sementes passou a ser tributada com a entrada em vigor da Lei n.º 11.718/2008, que revogou o § 4º do mencionado dispositivo. As bases-de-cálculo apuradas também não foram contestadas, em seu “quantum”, pela autuada.*

*Em relação a isso, a impugnante alegou ter o STF, no recurso extraordinário (RE) n.º 363.852, reconhecido a inconstitucionalidade do art. 1.º da lei n.º 8.540/92, que instituiu a tributação sobre a comercialização rural dos produtores pessoas físicas, o que implicaria a inconstitucionalidade das contribuições ora lançadas.*

*Pois bem. Os efeitos dessa declaração de inconstitucionalidade não alcançam o presente processo, haja vista que não há publicação de Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), elaborado na forma do inciso II do art. 19 da Lei n.º 10.522/2002, relativo à essa matéria, que possa repercutir no crédito tributário ora constituído; nem tampouco efeito vinculante automático, para a administração tributária, das eventuais decisões proferidas no STF ou STJ na forma dos artigos 543-B e 543-C do CPC.*

*Entende-se, ainda, que a declaração feita pelo STF é restrita no tempo, ou seja, vale somente para o período de vigência da lei n.º 8.540/92 (declarada inconstitucional) e não para a lei n.º 10.256/2001, cuja redação, feita no contexto da EC n.º 20/98, é a que atualmente embasa o art. 25 da Lei n.º 8.212/91.*

*A modificação procedida pela Lei n.º 10.256/2001 adequou os ditames do art. 25 da Lei n.º 8.212/91 às regras da EC n.º 20/98, de modo a explicitar que os produtores rurais pessoas físicas com empregados passaram, em substituição à contribuição sobre a folha de salários, a contribuir em favor da Previdência Social somente sobre a "receita bruta decorrente da comercialização da produção" – base impositiva legítima e possível, sobremaneira após a EC 20/98 – razão pela qual, encontrando suporte na própria Constituição de 1988, há dispensa de veiculação mediante lei complementar.*

*Assim, também são devidas as contribuições do produtor pessoa física, de responsabilidade do adquirente (por sub-rogação), sobre a receita da comercialização da sua produção rural, com fundamento no art. 25 da Lei n.º 8.212/91, com a redação da Lei n.º 10.256/2001.*

(Grifos no original)

Ademais, as notas fiscais carreadas aos autos, fls. 738 a 885, junto com o Recurso Voluntário, não têm o condão de afastar as razões de decidir acima transcritas.

Ante a todo o exposto, tem-se por improcedente o recurso quanto aos DEBCADs nº 37.374.480-3 e 37.374.481-1.

### **Da alegação quanto à Taxa Selic**

Alega o Recorrente que os juros devidos são de 1% (um por cento) ao mês, nos termos do art. 161, do Código Tributário Nacional (CTN) e que os juros considerados no lançamento (Taxa Selic) são improcedentes.

Aduz, ainda, que o art. 161, § 1º, do CTN, “é expresso no sentido de que se a Lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora serão calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês”, ou seja, “que a tipificação há de incidir tanto nas situações jurídicas iniciais como nas finais, conforme restou salientado”.

Pois bem, em que pese a defesa, cumpre esclarecer que a aplicação da Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic) como juros de mora é decorrente de lei ordinária (Lei nº 8.981/95, art. 84, I e §§ 1º, 2º e 6º; Lei nº 9.065/95, art. 13; e Lei nº 9.430/96, art. 61, § 3º), conforme faculta a Lei nº 5.172, de 1966, art. 161, § 1º. Portanto, não é ilegal a sua cobrança, não cabendo à autoridade administrativa descumprir a norma legal, sobretudo em face do disposto no art. 142 do CTN.

Sendo assim, não há como se afastar a aplicação da Taxa Selic no lançamento dos juros de mora.

### **Da multa qualificada de 150%**

Quanto à qualificação da multa, alega o Recorrente que a fiscalização não teria “descrito de forma pormenorizada quais seriam as condutas praticadas [...], por meio de seus sócios, a fim de tipificar o evidente intuito de fraude, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64”.

Alega, também, que não teria sido demonstrado, claramente em qual dos artigos da Lei nº 4.502/64 as supostas condutas se tipificam”, sendo que a fiscalização somente teria feito uma justificativa genérica, dizendo que haveria prática do art. 72 da Lei nº 4.502/64”, porém, em momento algum o Recorrente “teve por intenção praticar conduta dolosa ou de fraude, já que possui plena convicção licitude e legitimidade de seus atos”. Por isso, “todos os atos foram transparentes, lícitos, sem afronta à qualquer lei, devidamente registrados e contabilizados”.

Primeiramente, há que se destacar que as penalidades administrativas, ora impostas, foram regularmente instituídas por lei, respeitando o princípio da reserva legal de que trata o art. 97, do CTN, devendo ser aplicadas pela fiscalização da RFB, sob pena de responsabilidade funcional, ao teor do art. 142, parágrafo único, do mesmo diploma legal.

Pois bem, vejamos o que dispõe a Lei nº 9.430/96 quanto à qualificação da multa:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*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. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)*

*(Sem grifos no original)*

Por seu turno, os artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, assim estabelecem:

*Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

*Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos artigos 71 e 72.*

Como se pode observar, dentre as hipóteses capituladas nos dispositivos transcritos acima emerge, em comum, a figura jurídica do dolo. Vejamos, então, qual foi a conduta praticada pelo contribuinte (Relatório Fiscal, item 15, fl. 44):

*15.2. A conduta do Contribuinte AGROMEN SEMENTES AGRÍCOLAS LTDA, representada por seu administrador e diretor-presidente das empresas sócias da AGROMEN, Sr. JOSÉ RIBEIRO DE MENDONÇA, deixa claro que a empresa, de forma fraudulenta, tomou todas providências no sentido de mascarar sua realidade jurídica com a finalidade de esconder uma produção rural que na realidade é sua. Ou seja, tudo que era supostamente "comprado" de Susana Ribeiro de Mendonça e Outros (Cooperante), nada mais era do que produção própria da AGROMEN. Neste sentido, a empresa elaborou um planejamento onde a produção rural da AGROMEN não fosse tributada nem nas pessoas físicas da Cooperante e nem na pessoa jurídica da própria AGROMEN. Criou-se uma confusão de administração e produção entre a AGROMEN e suas sócias com seu Administrador e produtores rurais pessoas físicas que "produzem" as sementes para o beneficiamento.*

*Foi montada uma estrutura pela família MENDONÇA onde o pai, Sr. JOSE RIBEIRO DE MENDONÇA, proprietário dos imóveis rurais e administrador da "adquirente" da produção - AGROMEN, cede por valores irrisórios a exploração de propriedades rurais aos filhos (pessoas físicas), onde é produzida a semente e "VENDIDA" à empresa AGROMEN. Cabe dizer que até 06/2008 vigia o § 4º da Lei 8.212/91 em que não integrava a base de cálculo da contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição sobre a folha de pagamento, a produção rural destinada ao plantio ou reflorestamento, quando vendido pelo próprio produtor. As isenções previstas neste parágrafo não se aplicavam ao produtor rural pessoa jurídica, conforme o § 3º do art. 25 da Lei nº 8.870, de 15/04/94.*

*Este parágrafo 4º foi revogado pela Lei nº 11.718, de 20106/2008. Mesmo assim, tanto a produção rural como a folha de pagamento utilizada nesta produção, continuam não tributadas.*

*Tal conduta mostra a intenção dolosa da empresa de eximir-se de pagamento de tributo, com o claro objetivo de tributação favorecida, denotando o elemento subjetivo do dolo e ensejando a aplicação da multa agravada pela ocorrência de fraude prevista no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, o qual dispõe:*

*"Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento"*

*15.3. Com a fraude, o contribuinte dolosamente impediu a ocorrência do fato gerador da obrigação principal.*

Conforme demonstrado acima, a conduta específica e concreta do sujeito passivo, em relação às suas obrigações tributárias, teve a clara **intenção de reduzir o montante de tributos devidos**, mediante expedientes destinados a subtrair dos cofres públicos parte substancial da obrigação principal de sua responsabilidade, restando, pois, evidente a subsunção da conduta praticada à regra punitiva do art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Portanto, deve ser mantida a qualificação da multa de ofício, na forma como aplicada pela fiscalização.

### **Do alegado caráter confiscatório da multa aplicada e ofensa aos princípios da razoabilidade ou proporcionalidade**

O Recorrente alega que a multa aplicada ofende os princípios da razoabilidade ou proporcionalidade e da proibição do confisco (art. 150, inciso IV), previstos na Constituição Federal. Dessa forma, “tendo em vista o seu caráter confiscatório, [entende que] esta deve ser reduzida, no mínimo, ao patamar de 20% (vinte por cento), de conformidade com o art. 61, § 2º, da Lei nº 9.430/96”.

Primeiramente, quanto à alegação de que a multa possui caráter confiscatório, impende ressaltar que o princípio do não-confisco, estabelecido na Constituição Federal, é dirigido ao legislador. Tal princípio orienta a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico por inconstitucional.

Além do mais, a multa imposta, independente do seu *quantum*, decorre de lei e deve ser aplicada pela autoridade tributária sempre que for identificada a subsunção da conduta à norma punitiva, haja vista o disposto no art. 142, § único, do CTN:

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Dessa forma, tendo em vista que multa imposta decorre de lei, a qual deve ser compulsoriamente aplicada, sob pena de responsabilidade funcional, não cabe à fiscalização e

nem a esta autoridade julgadora afastar a sua aplicação sob o argumento que estaria ofendendo os princípios constitucionais da razoabilidade ou proporcionalidade.

Ademais, a arguição de inconstitucionalidade das disposições legais e regulamentares não se presta na esfera administrativa, cabendo ao judiciário dispor a respeito (vide art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972).

### **Da alegada ilegalidade da multa referente ao DEBCAD nº 37.374.479-0 (CFL 68)**

Segundo a defesa, a multa imposta no presente auto de infração está fundamentada no art. 32, inciso IV, §§ 3º e 5º, da Lei nº 8.212/91, o qual foi revogado pelo art. 79 da Lei nº 11.941/09. Dessa forma, entende o Recorrente que a punição não existe mais, tornando “impossível” a manutenção da penalidade.

Nesse contexto, o Recorrente entende, ainda, que “há erro de fundamentação, o que implica em nulidade do auto de infração, uma vez que caberia aplicar o dispositivo legal adequado”, nos termos do art. 106, inciso II, do CTN.

Em que pese o alegado, não merece guarida a defesa pretendida.

De fato, a Lei nº 8.212/91 foi alterada pela Medida Provisória nº 449, de 3/12/08, a qual foi convertida na Lei 11.941/09, tendo sido revogado o § 5º do art. 32, que fundamentou a multa aplicada. Todavia, devemos observar o que dispõe o CTN quanto à aplicação da lei no tempo:

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

Como se vê, o lançamento deve se reportar à legislação vigente ao tempo dos fatos, mesmo que tenha sido posteriormente modificada ou revogada.

Compulsando os autos, constata-se que o lançamento das obrigações principais, consignados nos DEBCADs nº 37.374.480-3 e 37.374.481-1 e referente aos fatos geradores ocorridos até 11/2008, ou seja, antes das alterações promovidas pelo Medida Provisória nº 449/08, observou a legislação vigente à época, tendo sido criado um Código de Levantamento específico para esse período (C1 – COMERCIALIZAÇÃO PRODUÇÃO), vide DISCRIMINATIVOS DE DÉBITOS (DDs) de fls. 7, 8, 14, 15.

O mesmo também se observa em relação ao DEBCAD nº 37.374.479-0 (CFL 68), fls. 19 a 21, para o qual também foi aplicada a legislação vigente à época dos fatos, à exceção da competência 07/2008, para a qual a fiscalização constatou que seria menos gravosa para o contribuinte a penalidade prevista nas novas regras, aplicando, assim, o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

Diante desse quadro, tem-se por improcedente a alegação de nulidade por erro de fundamentação, sob o argumento de que a multa imposta (DEBCAD nº 37.374.479-0) estaria fundamentada em dispositivo revogado.

### **Da alegada ilegalidade da multa quanto à sua quantificação**

Segundo se infere da defesa, a multa imposta também violaria a legalidade, uma vez que seu valor, o seu *quantum*, não estaria previsto em lei, mas apenas em decreto.

Também não prospera o argumento ora deduzido.

De início, destaca-se que há vedação normativa expressa quanto à apreciação de inconstitucionalidade e ilegalidade de leis e demais atos normativos por esta autoridade julgadora, segundo dispõe o art. 32-A do Decreto nº 70.235/72 e art. 18 da Portaria RFB 10.875/07, nos seguintes termos:

#### Decreto 70.235/72

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

[...]

*§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

#### Portaria RFB 10.875/07

*Art. 18. É vedado à autoridade julgadora afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo em vigor, ressalvados os casos em que:*

*I - tenha sido declarada a inconstitucionalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em ação direta, após a*



*publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a sua execução;*

*II - haja decisão judicial, proferida em caso concreto, afastando a aplicação da norma, por ilegalidade ou inconstitucionalidade, cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República ou, nos termos do art. 4º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, pelo Secretário da Receita Federal do Brasil ou pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.*

Insta observar que no caso em análise não se aplicam as ressalvas constantes dos dispositivos transcritos acima.

Além do mais, segundo consta na folha de rosto do Auto de Infração (DEBCAD nº 37.374.479-0), fl. 19, e no item 12 do Relatório Fiscal, fl. 42, a penalidade aplicada encontra fundamento no então vigente art. 32, § 5º, da Lei nº 8.212/91, que remete ao art. 92 dessa Lei, combinado com o art. 284, inciso II, e art. 373, ambos do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/99.

O art. 92, por sua vez, prevê a aplicação de multa variável, para a qual não haja penalidade expressamente cominada, cujos valores mínimos e máximos encontram-se expressamente determinados na moeda vigente à época, para as infrações à Lei nº 8.212/91.

Nesse ponto, colacionamos as considerações da decisão *a quo*, com as quais concordamos plenamente:

*É óbvio que esses valores, vigentes quando da publicação da referida lei em 1991, não podem ser tomados em sua literalidade. O valor da moeda nacional muda com o tempo, necessitando de parâmetros para atualizá-lo. E a própria Lei n.º 8.212/91 assim dispõe, em seu art. 102:*

*Art. 102. Os valores expressos em moeda corrente nesta Lei serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.*

*Da mesma forma estavam dispostos valores de penalidades, por infração à Lei n.º 8.212/91 e Lei n.º 8.213/91, quando da publicação do Decreto n.º 3.048/99 – RPS, que regulamentou tais leis, sendo passíveis de reajustamento monetário a teor do seu art. 373:*

*Art. 373. Os valores expressos em moeda corrente referidos neste Regulamento, exceto aqueles referidos no art. 288, são reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da previdência social.*

*Assim, com fundamento expresso nos dispositivos da Lei nº 8.212/91 supra mencionados, os artigos 284, II e 283, caput do RPS estabeleceram os valores das multas aplicáveis à infração em tela, no montante atualizado por Portarias Interministeriais*

*MPS/MF, publicadas a cada ano, em consonância com os limites estabelecidos em lei.*

*Ou seja, os valores expressos em moeda corrente, na Lei e no Regulamento, serão reajustados nas mesmas épocas e com os mesmos índices utilizados para o reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência, o que vem sendo feito - anualmente - quando da expedição de portarias ministeriais, expedidas por autoridades competentes e publicadas no Diário Oficial da União.*

*Ao contrário dos argumentos expostos pela impugnante, nada há de ilegal nesse procedimento, estando elencadas nas sucessivas Portarias as atribuições constitucionais e legais dos Ministros de Estado e uma série de consideranda, de modo a permitir tais reajustes. Tanto a obrigação acessória quanto a penalidade aplicável possuem suas balizas estabelecidas na lei - em sentido estrito -, cabendo ao decreto somente a sua regulamentação.*

*Portanto, o valor da multa aplicada no presente AI está em conformidade com o que disciplina a legislação vigente. O regulamento ou a Portaria não estão cominando penalidades por infração à legislação, ou seja, não estão inovando a legislação; tão-somente estão reajustando valores de penalidades cuja cominação já estava prevista na lei, em sentido estrito. Improcedente o pedido de cancelamento do AI sob esse título.*

Portanto, em face ao exposto, tem-se por afastada a alegada ilegalidade da multa quanto à sua quantificação.

### **Da incidência de juros sobre a multa**

Segundo o Recorrente, não há previsão legal para a incidência de juros sobre a multa de ofício, porém, tal argumento não se sustenta.

Para melhor análise da questão, vejamos, primeiramente, o que dispõe o CTN, a esse respeito:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

[...]

*Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

[...]

*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

(Grifo nosso)

Conforme se observa nos dispositivos transcritos acima, a multa lançada de ofício (penalidade pecuniária) constitui uma obrigação principal da qual decorre o crédito tributário, estando este sujeito a juros de mora quando não pago no vencimento. Logo, não há como se afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Em outras palavras, como a multa de ofício integra o crédito tributário e este está sujeito a juros de mora por inadimplência, obviamente, a multa de ofício também está sujeita a juros de mora.

Nesse sentido é a Solução de Consulta nº 47 da Cosit, de 04/05/16:

*Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício.*

Dessa forma, não há como se afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

### **Comparação das multas em face à MP 449/08**

O Recorrente foi autuado por ter deixado de informar em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) fatos geradores de contribuições previdenciárias, referentes à comercialização e produção rural, no período de 07/2008 a 11/2008.

Ao não informar os fatos geradores, Recorrente infringiu o disposto no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, e artigo 225, inciso IV do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, pois é obrigado a informar, mensalmente, por intermédio da GFIP, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações do interesse do Instituto, sendo que a apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada.

Sendo assim, foi lavrada a multa consignada no DEBCAD nº 37.374.479-0, correspondente ao Código de Fundamentação Legal (CFL) 68.

Ademais, em linhas anteriores neste Voto, já foram afastadas as alegações recursais quanto aos DEBCADs nº 37.374.480-3 e 37.374.481-1, os quais dizem respeito aos fatos geradores não declarados em GFIP, sendo mantidas as respectivas autuações.

Pois bem, no que concerne à aplicação das multas, é de se notar que o fisco efetuou uma comparação entre a multa de 24%, prevista no artigo 35, inciso II, acrescida da multa pelo descumprimento de obrigação acessória e pela multa imposta pela legislação vigente quando do lançamento, multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430/96, a fim de apurar o percentual mais benéfico ao contribuinte.

Conquanto, o percentual mais benéfico, neste caso, tenha contemplado a multa do artigo 35, da Lei nº 8.212/91, para as competências até 11/2008, deixo registrado meu entendimento que à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei nº 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96; porém, se apesar do pagamento não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, justamente por se tratar de condutas distintas.

Na hipótese em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado em GFIP, há duas situações distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91. Conforme já foi dito, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32-A.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

No caso em questão, é de se ver que a aplicação do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e do lançamento traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de

constituição do crédito tributário e mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei nº 11.941/08, mais precisamente o artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, inciso I, da Lei nº 9430/96, já transcrito anteriormente.

Portanto, deve ser aplicada a multa de 24%, prevista no art. 35, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 8.212/91 (redação anterior à Medida Provisória nº 449/08), em todas as competências até 11/2008, razão pela qual, a multa de 75%, aplicada na competência 07/2008, deverá ser reduzida para 24%, por ser mais benéfica ao contribuinte.

Quanto à multa referente à GFIP (CFL 68), deve ser aplicada a multa prevista no art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/09, em todas as competências, em observância ao disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

### **Do pedido para abatimento de valores pagos a título de folha de salários**

Ao final de seu recurso, o Recorrente pede o abatimento de valores recolhidos a título de folha de salários e remuneração.

Todavia, o Recorrente não demonstra quais os valores teriam sido recolhidos sobre a folha de pagamento. Dessa forma, conforme apontado na decisão *ao quo*, “para se chegar à liquidez desse crédito, em comparação com as contribuições devidas sobre a comercialização da produção rural, ora imputadas por este AI, imprescindível a demonstração do *quantum* devido a título de quota patronal (a parte descontada dos segurados não é passível de substituição)”, o que não se apresenta no presente Recurso.

Além do mais, cabe destacar que o presente julgamento não é a instância apropriada para se realizar tal compensação de valores pleiteada, eis que devem ser seguidos os procedimentos previstos na Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17/7/17, nos artigos 84 e seguintes.

Dessa forma, não há como se atender ao pedido para abatimento de valores supostamente recolhidos sobre a folha de salários.

### **Conclusão**

Isso posto, voto pelo provimento parcial do Recurso Voluntário para que a multa do CLF 68, em todas as competências, seja calculada considerando as disposições do art. 32-A, inciso I, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/09, e para que seja aplicada a multa do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei 9.876/99, para todo o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória nº 449 de 2008, ou seja, até a competência 11/2008.

ASSIM VOTOU O CONSELHEIRO NA SESSÃO DE JULGAMENTO.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Redator-Designado *ad hoc*.