



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

**Processo n°** 14120.000311/2009-63  
**Recurso n°** 001.599 Voluntário  
**Acórdão n°** **2302-01.599 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 19 de janeiro de 2012  
**Matéria** OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS - AI CFL 68  
**Recorrente** CONACENTRO COOPERATIVA DOS PRODUTORES DO CENTRO OESTE  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do Fato Gerador: 02/02/2010

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de GFIP com omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias.

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO. LEI Nº 10.256/2001.

A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social e ao financiamento das prestações por acidente do trabalho, é de 2% e 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, respectivamente, nos termos do art. 25 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001.

GFIP. COOPERATIVA. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. SUB-ROGAÇÃO.

A empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa, na condição de sub-rogadas nas obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial, são responsáveis pelo recolhimento das contribuições a que se refere o art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001, e são responsáveis também pela informação em GFIP/SEFIP da receita da comercialização da produção no campo Comercialização da Produção - Pessoa Física.

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM RAZÃO DO GRAU DE INCIDÊNCIA DE

INCAPACIDADE LABORATIVA DECORRENTE DOS RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO. CONSTITUCIONALIDADE.

São devidas à Seguridade Social as contribuições sociais destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, na forma estabelecida no art. 22, II da Lei nº 8.212/91.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. IMUNIDADE. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO.

A imunidade prevista no §2º do art. 149 da CF/88, relativa às receitas oriundas de operações de exportação, direciona-se apenas às chamadas exportações diretas, situação em a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

RELAÇÃO DE CORRESPONSÁVEIS. RELATÓRIO OBRIGATÓRIO DA NOTIFICAÇÃO FISCAL.

A inclusão dos sócios na Relação de Corresponsáveis - CORESP não tem o condão de inseri-los no polo passivo da relação jurídica tributária. Presta-se apenas como subsídio à Procuradoria, caso se configure a responsabilidade pessoal de terceiros, na hipótese encartada no inciso III do art. 135 do CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI Nº 8212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A à Lei nº 8.212/91.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c' do CTN, sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIO *TEMPUS REGIT ACTUM*.

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.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em conceder provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições da Medida Provisória nº 449 de 2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II da Lei nº 8.212/91, que na conversão à Lei nº 11.941/2009, foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei nº 8.212/91. Vencido o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior que votou pela procedência total do recurso.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Arlindo da Costa e Silva.

Ausência momentânea: Eduardo Augusto Marcondes de Freitas.

## Relatório

Período de apuração: 01/2006 a 12/2006.

Data de lavratura do Auto de Infração: 11/11/2009.

Data da Ciência do Auto de Infração: 07/12/2009.

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, lavrado em desfavor do Recorrente, em razão de este ter deixado de informar nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social, o valor de aquisição de produção rural oriunda de pessoas físicas cooperadas e não cooperadas, consoante relato consignado no Relatório Fiscal a fls. 05/06.

### CFL - 68

*Apresentar a empresa GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural) – Art. 284, II na redação do Dec.4.729, de 09/06/2003.*

Informa a autoridade lançadora que os valores de aquisição foram apurados a partir do exame da escrituração contábil da cooperativa – livros Diário e Razão -, conforme planilha intitulada “*Aquisição de Produto Rural*” a fls. 12/17.

A multa aplicada corresponde a 100 % do valor das contribuições previdenciárias devidas e não declaradas em GFIP, relativas aos fatos geradores descritos no parágrafo precedente, limitada por competência em função do número de segurados da empresa, observado o limite mensal previsto no §4º do art. 32 da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.528/97, determinada em conformidade com a memória de cálculo a fl. 07.

Relata o agente fiscal que os valores de referência utilizados no cálculo da multa são aqueles previstos na Portaria Interministerial MPS-MF nº 48, de 12 de fevereiro de 2009, publicada no Diário Oficial da União de 13 de fevereiro de 2009. Acrescenta que não se

houve por aplicado o efeito retroativo relativo ao art. 35-A da Lei 8.212/91, inserido pela Medida Provisória 449/2008, pois resultaria em multa de valor mais elevado.

Irresignado com a autuação, o autuado apresentou impugnação administrativa, a fls. 23/45.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão a fls. 157/167, julgando procedente a autuação, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 10/11/2010, conforme Aviso de Recebimento a fl. 173.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário a fls. 175/187, expressando seu inconformismo por intermédio das alegações baixo alinhadas.

- Que entre cooperativa e cooperado, não há, por disposição legal, qualquer ato de mercancia e, portanto, não há qualquer comercialização de produtos rurais.
- Que a Constituição Federal diz que não incidirão contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação, não fazendo qualquer tipo de vedação para deixar de lado as receitas de exportação indireta.
- Que o STF declarou a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária considerada principal (Funrural). Por consequência, toda e qualquer exação acessória deve ser afastada completamente;
- Que a contribuição para o SAT/RAT é improcedente;
- Que o STF declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91;
- Que as pessoas dos sócios foram indevidamente incluídas na condição de corresponsáveis pelo crédito tributário;
- Que não é dada às instruções normativas a competência para instituir novos fatos geradores, fazendo nascer obrigações tributárias que não foram previstas em lei em sentido estrito, sob pena de violação ao principio da legalidade, da reserva de lei e da tipificação cerrada da tributação;
- Que a multa prevista no §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91 foi revogada pela Lei nº 11.941/2009 e que o disposto no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 11.941/2009, somente se pode aplicar para os fatos geradores sob a égide desta última, que deu nova redação à Lei nº 8.212/91;

Ao fim, requer a improcedência da autuação fiscal.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### 1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

#### 1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 10/11/2010, quarta-feira, dia útil. Havendo sido o recurso protocolizado aos 10 dias do mês de dezembro do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade de sua interposição.

Assim, presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço.

### 2. DAS PRELIMINARES

#### 2.1. DOS FATOS GERADORES.

##### 2.1.1. DO ORDENAMENTO JURÍDICO

Entende-se por Ordenamento Jurídico Positivo o conjunto de regras e normas de conduta, caracterizadas pela coercitividade e imperatividade, oriundas das diversas estirpes de diplomas normativos adotados pelo Estado, visando a regular a vida em sociedade.

O Ordenamento Jurídico, portanto, é formado por um complexo de normas de conduta, as quais lhe são introduzidas por intermédio de um leque de diplomas normativos – Constituição, Leis, Decretos, Instruções Normativas, etc. -, produzidos pelos Poderes competentes, consoante a opção política de cada Nação.

Todavia, a norma jurídica não se confunde com o instrumento normativo que lhe introduziu no Ordenamento. Tratam-se de institutos jurídicos totalmente distintos. Para ilustrar tal raciocínio, tomemos exemplificativamente a lei ordinária. No caso brasileiro, ao ser promulgada e sancionada, ao cabo do processo legislativo desenhado nos artigos 59 a 69 da CF/88, a lei cumpre e realiza sua primazia que é a de introduzir no Ordenamento Jurídico as normas em si encartadas, as quais se desprendem, então, do texto legal passando a ter existência própria - um ser etéreo e imaterial -, figurando o texto legal apenas como uma fonte de interpretação e de referência da norma nele carreada.

Uma vez inserida no ordenamento jurídico, a norma passa a impor ao seu público alvo um *dever ser*, uma conduta devida a ser observada pelo grupo de pessoas sob sua

égide, até que uma outra norma de mesmo calibre a retire do Sistema Jurídico mediante revogação expressa, ou de maneira tácita, por dispor de forma distinta sobre a mesma matéria.

## 2.1.2. DA CONTRIBUIÇÃO DO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA

A norma jurídica encartada no art. 25 da Lei nº 8.212/91, em sua redação originária, estatuiu a contribuição previdenciária, à alíquota de 3% incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, do segurado especial referido no inciso VII do art. 12 desse mesmo Diploma legal, assim compreendidos o produtor rural, o parceiro rural, o meeiro rural e o arrendatário rural, o pescador artesanal e o assemblado, que exerçam essas atividades individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com auxílio eventual de terceiros, bem como seus respectivos cônjuges ou companheiros e filhos maiores de quatorze anos ou a eles equiparados, desde que trabalhem, comprovadamente, com o grupo familiar respectivo.

Ao mesmo tempo, os incisos III e IV da suso citada Lei de Custeio da Seguridade Social instituíram como obrigação acessória da empresa adquirente ou consignatária da produção rural do segurado especial ou a cooperativa a reter, mediante desconto, em razão de sub-rogação, e a recolher aos cofres públicos a contribuição referida no aludido art. 25 da Lei nº 8.212/91.

### **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

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

*(...)*

*VII - como segurado especial: o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro, o pescador artesanal e o assemblado, que exerçam essas atividades individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com auxílio eventual de terceiros, bem como seus respectivos cônjuges ou companheiros e filhos maiores de quatorze anos ou a eles equiparados, desde que trabalhem, comprovadamente, com o grupo familiar respectivo.*

*§1º Entende-se como regime de economia familiar a atividade em que o trabalho dos membros da família é indispensável à própria subsistência e é exercido em condições de mútua dependência e colaboração, sem a utilização de empregados.*

*Art. 25. Contribui com 3% (três por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção o segurado especial referido no inciso VII do art. 12.*

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

*III – O adquirente, o consignatário ou a cooperativa são obrigados a recolher a contribuição de que trata o art. 25, até o 5º dia útil do mês seguinte ao da operação de venda ou consignação da produção, ou no dia imediatamente anterior caso não haja expediente bancário naquele dia, na forma estabelecida em regulamento;*

*IV – O adquirente, o consignatário ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;*

Conforme detalhadamente demonstrado, a norma inserida no ordenamento jurídico pela Lei nº 8.212/91 instituiu a contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física, que laborasse individualmente ou em regime de economia familiar sem empregados, à alíquota de 3% incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, e transferiu para o adquirente, consignatário ou à cooperativa, mediante sub-rogação, a responsabilidade pelo recolhimento de tal contribuição.

Ainda sob a égide da CF/88, em sua redação originária, a Lei nº 8.540/92 revogou tacitamente as normas jurídicas representadas pelos artigos 12, V, 'a', 25 e 30, IV da Lei nº 8.212/91, dentre outras, fazendo excluir do conceito de segurado equiparado a autônomo a pessoa física que explorasse a extração mineral. Criou também a contribuição destinada ao custeio da Seguridade Social a cargo da pessoa física produtora rural que se utilizasse de empregados, incidente sob a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural à alíquota de 2% , além de reduzir de 3% para 2% a contribuição social do segurado especial, aqui incluído o produtor rural pessoa física que não se utilizasse de empregados.

A citada lei nº 8.540/92 fez inserir no ordenamento pátrio norma jurídica que criou a contribuição, a cargo do empregador rural pessoa física e do segurado especial, à ordem de 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização das suas produções, para financiamento das prestações por acidente do trabalho, além de elastecer a responsabilidade e a sub-rogação do adquirente, consignatário e da cooperativa previstas, respectivamente, nos incisos III e IV do art. 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social, fazendo-a alcançar as operações de mesma natureza realizadas com as pessoas físicas produtoras rurais que se utilizassem de empregados.

#### **Constituição Federal de 1988**

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

*I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;*

*II - dos trabalhadores;*

#### **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

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

*(...)*

*V - como equiparado a trabalhador autônomo, além dos casos previstos em legislação específica:*

*a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou*

*temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 22.12.92);*

*Art. 25. A contribuição da pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada a Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 22/12/92)*

*I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 22/12/92)*

*II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para o financiamento das prestações por acidente do trabalho. (inciso acrescentado pela Lei nº 8.540, de 22/12/92)*

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

*(...)*

*IV - O adquirente, o consignatário ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 22/12/92)*

A lei nº 9.528/97, fruto da conversão da Medida Provisória nº 1.523-9, de 27/06/97, e de reedições subsequentes, sem lhe modificar o conteúdo e a essência do revisitado art. 25 da Lei nº 8.212/91, alterou-lhe a redação anterior, nos termos que se seguem, mantendo todavia inalterada a norma tributária em apreço.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada a Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 9.528/97)*

*I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528/97)*

*II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para o financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528/97)*

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

*(...)*

*IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com*

*intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei nº 9.528/97)*

### 2.1.3. DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

Ocorre que, em 03/02/2010, o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, e nos termos do voto do Relator, Ministro Marco Aurélio, deu provimento ao Recurso Extraordinário nº 363.852 / MG para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a *Receita Bruta proveniente da comercialização da produção rural* de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, V e VII, 25, I e II e 30, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação atualizada pela Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98 viesse a instituir a contribuição em foco.

Em seu voto condutor, salientou o ministro nas palavras que se vos seguem:

*“A regra, dada a previsão da alínea ‘b’ do inciso I do referido artigo 195, é a incidência da contribuição social sobre o faturamento, para financiar a seguridade social instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, a obrigar não só as pessoas jurídicas, como também aquelas a ela equiparadas pela legislação do imposto sobre a renda - artigo 1º da citada lei complementar. Já aqui surge duplicidade contrária à Carta da República, no que, conforme o artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, o produtor rural passou a estar compelido a duplo recolhimento, com a mesma destinação, ou seja, o financiamento da seguridade social - recolhe, a partir do disposto no artigo 195, inciso I, alínea ‘b’, a COFINS e a contribuição prevista no referido artigo 25. Vale frisar que, no artigo 195, tem-se contemplada situação única em que o produtor rural contribui para a seguridade social mediante a aplicação de alíquota sobre o resultado de comercialização da produção, ante o disposto no §8º do citado artigo 195 - a revelar que, em se tratando de produtor, parceiro, meeiro e arrendatários rurais e pescador artesanal bem como dos respectivos cônjuges que exerçam atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, dá-se a contribuição para a seguridade social por meio de aplicação de alíquota sobre o resultado da comercialização da produção. A razão do preceito é única: não se ter, quanto aos nele referidos, a base para a contribuição estabelecida na alínea ‘a’ do inciso I do artigo 195 da Carta, isto é, a folha de salários. Daí a cláusula contida no §8º em análise ‘... sem empregados permanentes...’.*

*Forçoso é concluir que, no caso de produtor rural, embora pessoa natural, que tenha empregados, incide a previsão relativa ao recolhimento sobre o valor da folha de salários. É de ressaltar que a Lei nº 8.212/91 define empresa como a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos, ou não, bem*

*como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional - inciso I do artigo 15. Então, o produtor rural, pessoa natural, fica compelido a satisfazer, de um lado, a contribuição sobre a folha de salários e, de outro, a COFINS, não havendo lugar para ter-se novo ônus, relativamente ao financiamento da seguridade social, isso a partir de valor alusivo à venda de bovinos. Cumpre ter presente, até mesmo, a regra do inciso II do artigo 150 da Constituição Federal, no que veda instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. De acordo com o artigo 195, §3º, do Diploma Maior, se o produtor não possui empregados, fica compelido, inexistente a base de incidência da contribuição - a folha de salários - a recolher percentual sobre o resultado da comercialização da produção. Se, ao contrário, conta com empregados, estará obrigado não só ao recolhimento sobre a folha de salários, como também, levando em conta o faturamento, da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da prevista - tomada a mesma base de incidência, o valor comercializado - no artigo 25 da Lei n. 8.212/91. Assim, não fosse suficiente a duplicidade, considerado o faturamento, tem-se, ainda, a quebra da isonomia.*

*O tema ora em discussão por pouco não foi objeto de julgamento quando apreciada a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.103-1/DF. O Tribunal deixou de adentrar a questão ante a falta de pertinência temática, porque ajuizada a ação pela Confederação Nacional da Indústria. Todavia, foi adiante quanto ao § 2º do artigo 25 da Lei nº 8.870/94, que tinha a seguinte redação:*

*(...)*

*Pois bem, concluiu-se pelo surgimento de uma nova base de cálculo, ficando assim redigida a ementa:*

*(...)*

*Assentou o Plenário que o §2º do artigo 25 da Lei nº 8.870/94 fulminado ensejara fonte de custeio sem observância do §4º do artigo 195 da Constituição Federal, ou seja, sem a vinda à balha de lei complementar.*

*O enfoque serve, sob o ângulo da exigência desta última, no tocante à disposição do artigo 25 da Lei nº 8.212/91. É que, mediante lei ordinária, versou-se a incidência da contribuição sobre a proveniente da comercialização pelo empregador rural, pessoa natural. Ora, como salientado no artigo de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, houvesse confusão, houvesse sinonímia entre o faturamento e o resultado da comercialização da produção, não haveria razão para a norma do §8º do artigo 195 da Constituição Federal relativa ao produtor que não conta com empregados e exerça atividades em regime de economia familiar. Já estava ele alcançado pela previsão imediatamente anterior do inciso I do artigo 195 da Constituição. Também sob esse prisma, procede a irresignação, entendendo-se que comercialização da produção é algo diverso de faturamento e este não se confunde com receita, tanto assim que a Emenda Constitucional nº 20/98 inseriu, ao lado do vocábulo "faturamento", no inciso I do artigo 195, o vocábulo "receita". Então, não há como deixar de assentar que a nova*

*fonte deveria estar estabelecida em lei complementar. O mesmo enfoque serve a rechaçar a óptica daqueles que vislumbram, no artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91, a majoração da alíquota alusiva à citada contribuição que está prevista na Lei Complementar nº 70/91.*

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

Dessai do voto condutor do Min. Marco Aurélio que os vícios de constitucionalidade presentes na legislação guerreada consistiram na **quebra da isonomia** entre o produtor rural pessoa física que utilizasse mão de obra assalariada e aquele que não se utilizasse de empregados, e na **duplicidade** de recolhimento sobre o faturamento a que estaria sujeito o empregador rural pessoa física, já que a Norma Constitucional insculpida no art. 195, I da CF/88, em sua regulamentação inata, apenas previa a criação de contribuições previdenciárias a incidir sobre a folha de salário, sobre o faturamento e sobre o lucro.

Ponderou o Ministro Relator que o empregador rural pessoa física estaria sujeito a triplo recolhimento, a saber, a contribuição sobre a folha de salários (art. 22 da Lei nº 8.212/91), sobre o faturamento (COFINS – Lei Complementar nº 70/91) e sobre a receita bruta da comercialização da produção rural (art. 25 da Lei nº 8.212/91) enquanto que o produtor rural pessoa física estaria sujeito, apenas, às duas últimas.

O voto condutor em destaque fundamentou-se na concepção adotada pelo Eminentíssimo Relator, um pouco hesitante, é certo, de que o conceito de *faturamento* não se confundiria com o de *receita bruta da comercialização*, tampouco um se encontraria inserido no outro. Concluiu então o Ministro que “*comercialização da produção é algo diverso de faturamento e este não se confunde com receita, tanto assim que a Emenda Constitucional nº 20/98 inseriu, ao lado do vocábulo “faturamento”, no inciso I do artigo 195, o vocábulo “receita”. Então, não há como deixar de assentar que a nova fonte deveria estar estabelecida em lei complementar*”.

Demonstrou dubiedade o Relator. Inicialmente, assevera que, em relação ao produtor rural pessoa física, haveria duplicidade de exação sobre o faturamento consubstanciada na COFINS e na contribuição sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, dando a entender que ambos os tributos ostentavam a mesma natureza jurídica. Logo em seguida, porém, adota o entendimento de que receita bruta e faturamento seriam conceitos distintos, e que, por não haver previsão constitucional prévia para a instituição de contribuição social sobre a receita, essa deveria ter sido criada mediante lei complementar,



*alínea 'a' do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).*

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

*II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

Em suma, honrou a norma legal acima referida instituir as contribuições a cargo do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, e a cargo do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea 'a' do inciso V e no inciso VII do art. 12 desse mesmo diploma legal, às alíquotas de 2% e 0,1% incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, destinadas à Seguridade Social e ao financiamento das prestações por acidente do trabalho, respectivamente.

Mostra-se alvissareiro salientar, de molde a afugentar qualquer resquício de dúvida, que a inserção no ordenamento jurídico da norma legal referida nos parágrafos precedentes poderia ter sido realizada de dois modos distintos: (a) Pela regulamentação integral no próprio corpo da Lei nº 10.256/2001; (b) Pela alteração do texto legal atualizado da lei de regência da matéria, diga-se, art. 25 da Lei nº 8.212/91.

Insuflado pelos ventos da consolidação que dimanam do art. 13, *caput* e §1º da Lei Complementar nº 95/98, a qual dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, pautou-se o legislador infraconstitucional pela integração de todas as normas atinentes à matéria em debate num único diploma legal, optando assim pela introdução da norma tributária no ordenamento mediante a alteração parcial do texto vigente do art. 25 da Lei nº 8.212/91, à época com as modificações decorrentes da Lei nº 9.528/97, conforme expressamente previsto no art. 12, III da suso comentada LC nº 95/98.

**Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998**

*Art. 12. A alteração da lei será feita:*

*I - mediante reprodução integral em novo texto, quando se tratar de alteração considerável;*

*II – mediante revogação parcial; (Redação dada pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)*

*III - nos demais casos, por meio de substituição, no próprio texto, do dispositivo alterado, ou acréscimo de dispositivo novo, observadas as seguintes regras:*

*(...)*

*Art. 13. As leis federais serão reunidas em codificações e consolidações, integradas por volumes contendo matérias conexas ou afins, constituindo em seu todo a Consolidação da Legislação Federal. (Redação dada pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)*

*§1º A consolidação consistirá na integração de todas as leis pertinentes a determinada matéria num único diploma legal, revogando-se formalmente as leis incorporadas à consolidação, sem modificação do alcance nem interrupção da força normativa dos dispositivos consolidados. (Parágrafo incluído pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)*

Nesse cenário, ao promover a Lei nº 10.256/2001 as alterações necessárias ao texto do art. 25 da Lei nº 8.212/91, e mantendo inalterado o texto dos dispositivos da lei anterior que seriam repetidos pela norma posterior, *in casu*, os incisos I e II do mesmo art. 25 em tela, fez o Congresso Nacional, com a anuência do Presidente da República, inserir no Sistema Jurídico Nacional norma de estirpe legal que, ao mesmo tempo em que revogou tacitamente, por dispor de forma diversa, a exação tributária introduzida pela Lei nº 9.528/97, instituiu as contribuições a cargo do empregador rural pessoa física e a cargo do segurado especial, às alíquotas de 2% e 0,1% incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, destinadas à Seguridade Social e ao financiamento das prestações por acidente do trabalho, respectivamente, norma essa que se mantém vigente e eficaz até a data presente, não tendo ela sofrido qualquer seqüela decorrente de declaração de inconstitucionalidade promovida em sede controle concentrado, exclusivo do STF.

Teve a virtude a norma ora em comento de sanear todos os vícios de inconstitucionalidade apontados pelo Pretório Excelso no RE 363.852/MG.

- 1- A isonomia houve-se por restabelecida eis que a norma aviada no art. 25 da Lei nº 8.212/91 instituiu a contribuição do empregador rural pessoa física incidente receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22 do pergamínio legal em trato. Assim, tanto o empregador rural pessoa física quanto o segurado especial não se encontram sujeitos à contribuição previdenciária sobre a folha de salários.
- 2- A alínea 'a' do inciso I do art. 195, com a redação dada pela EC nº 20/98 passa a prever a contribuição social do empregador incidente sobre a receita.
- 3- Estando a fonte de custeio compreendida na hipótese genérica e abstrata encartada no inciso I do art. 195 da CF/88, na redação dada pela EC nº 20/88, as contribuições para a seguridade social podem ser instituídas mediante lei ordinária, *in casu*, a Lei nº 10.256/2001, não se aplicando, aqui o disposto no art. 154, I da Constituição da República. Tal questão já foi bater às portas da Suprema Corte Constitucional que pacificou o entendimento em torno da matéria em debate, conforme dessai dos seguintes julgados assim ementados:

*“CONFORME JÁ ASSENTOU O STF (RREE 146733 E 138284), AS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL PODEM SER INSTITUÍDAS POR LEI ORDINÁRIA, QUANDO COMPREENDIDAS NAS HIPÓTESES DO ART. 195, I, CF, SÓ SE EXIGINDO LEI COMPLEMENTAR, QUANDO SE CUIDAR DE CRIAR NOVAS FONTES DE FINANCIAMENTO DO SISTEMA (CF, ART. 195, PAR. 4º)” (RE 150.755, Redator para o acórdão o Ministro Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, DJ 20.8.1993).*

*“AS CONTRIBUIÇÕES DO ART. 195, I, II, III, DA CONSTITUIÇÃO, NÃO EXIGEM, PARA A SUA INSTITUIÇÃO, LEI COMPLEMENTAR. APENAS A CONTRIBUIÇÃO DO §4º DO MESMO ART. 195 É QUE EXIGE, PARA A SUA INSTITUIÇÃO, LEI COMPLEMENTAR, DADO QUE ESSA INSTITUIÇÃO DEVERÁ OBSERVAR A TÉCNICA DA COMPETÊNCIA RESIDUAL DA UNIÃO (C.F., ART. 195, §. 4º; C.F., ART. 154, I)” (RE 138.284, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 28.8.1992)*

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

No caso presente, o período de apuração situa-se de 01/01/2006 a 31/12/2006, ou seja, em período integralmente coberto pela regência da Lei nº 10.256/2001, não havendo que se falar em inconstitucionalidade da exação, pois esta decorre diretamente da norma tributária inserida no ordenamento pelo diploma legal suso referido, concebido e gerido sob a luz da EC nº 20/98, e não pelas regras consignadas nas leis nº 8.540/92 e 9.528/97, estas, sim, declaradas inconstitucionais pelo STF.

#### 2.1.4. DA SUB-ROGAÇÃO

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

Verifica-se no voto condutor acima revisitado, que a matéria atinente à sub-rogação em momento algum foi discutida no julgamento do Supremo Sodalício. Com efeito, o Supremo não se pronunciou acerca de nenhum vício de inconstitucionalidade a macular a sub-rogação, até porque esta foi expressamente prevista na própria *Lex Excelsior*.

#### **Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

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

*(...)*

*§7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia*

*paga, caso não se realize o fato gerador presumido.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

Olhando com os olhos de ver, o Min. Marco Aurélio não declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91, mas, tão somente, a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92, o qual, dentre outras tantas providências, incluiu na regra de sub-rogação as contribuições previdenciárias a cargo do empregador rural pessoa física.

**Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992**

*Art. 1º A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com alterações nos seguintes dispositivos:*

*Art. 12. ....*

*V -.....*

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

*b) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral - garimpo -, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua;*

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

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

*e) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por sistema de previdência social do país do domicílio;*

*Art. 22. ....*

*§ 5º O disposto neste artigo não se aplica à pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 desta Lei.*

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

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

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

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

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

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

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

§ 5º (VETADO)

(...)

Art. 30. ....

IV - o adquirente, o consignatário ou a cooperativa ficam sub-rogados nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;

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

Ocorre que, ao declarar a inconstitucionalidade do aludido art. 1º da Lei nº 8.540/92, o STF, de um só golpe, derriscou *ab ovo* a eficácia de todas as normas jurídicas modificadoras da legislação previdenciária encartadas no dispositivo inquinado, mesmo que algumas dessas normas não estivessem infectadas por qualquer vício de inconstitucionalidade, como se revelaram os normativos encapsulados no inciso V do art. 12 e nos incisos IV e X do art. 30 da Lei nº 8.212/91.

Contudo, mesmo partindo-se de uma interpretação literal do dispositivo do voto do Ministro Relator, haveríamos de concluir que a sub-rogação em relação ao segurado especial ainda permaneceria de observância obrigatória pelo adquirente, pelo consignatário e pela cooperativa, eis que tal obrigação houve-se por estatuída diretamente pela Lei nº 8.212/91,

em sua redação de origem, não tendo sido atingida pela declaração de inconstitucionalidade em realce.

Aliás, registre-se que a responsabilidade do adquirente, do consignatário ou da cooperativa pelo recolhimento das contribuições em foco, a estes determinada pelo inciso III do art. 30 da Lei nº 8.212/91, não foi igualmente alvejada pelos petardos da declaração de inconstitucionalidade aviada no RE nº 363.852/MG, permanecendo tal obrigação tributária ainda vigente e eficaz, mesmo em relação ao empregador rural pessoa física, produzindo todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

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

*(...)*

*III – O adquirente, o consignatário ou a cooperativa são obrigados a recolher a contribuição de que trata o art. 25, até o dia 5º dia útil do mês seguinte ao da operação de venda ou consignação da produção, ou no dia imediatamente anterior, caso não haja expediente bancário naquele dia, na forma estabelecida em regulamento; (Redação originária da Lei nº 8.212/91)*

*III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25, até o dia 2 do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de estas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)*

*IV - O adquirente, o consignatário ou a cooperativa ficam sub-rogados nas obrigações do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Redação originária da Lei nº 8.212/91)*

*IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)*

Por outro viés, a obrigação da empresa e da cooperativa pela retenção e recolhimento da contribuição a cargo do Produtor rural pessoa física configura-se como obrigação tributária acessória, nos termos do §2º do art. 113 do CTN. Tal condição não escapou dos olhos argutos do Mestre Fabio Zambitte Ibrahim, citado pelo Min. Carlos Veloso no julgamento do Recurso Extraordinário RE 393.946/MG – Informativo STF nº 368, de outubro de 2004, a obrigação de retenção e recolhimento de tributo “é um *facere*, isto é, uma prestação positiva imposta a determinada pessoa, no interesse da arrecadação de exações devidas”

Nesse sentido salientou o Relator, no julgamento ora em cartaz:

*“A Constituição autoriza coisa maior: a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. C.F., art. 150, §7º. E o Código Tributário Nacional, art. 128, prescreve que, “Sem prejuízo do disposto neste Capítulo (Capítulo V - Responsabilidade Tributária), a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”*

Ora, tratando-se de obrigação tributária acessória, assim entendidas aquelas que têm por objeto prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, estas podem ser validamente instituídas mediante qualquer documento normativo que integre o conjunto denominado *Legislação Tributária*, do qual são espécies as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, estando enquadradas nesse rol as Instruções Normativas expedidas pelos órgãos competentes, a teor dos artigos 96 e 100 do CTN.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.*

*Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.*

*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.*

Imerso nessa Ordem Constitucional e Legal, em 14 de julho de 2005, a então Secretaria da Receita Previdenciária editou a Instrução Normativa SRP nº 3/2005, cujos artigos 92, V e 259 instituíram a obrigação acessória da empresa adquirente, inclusive se agroindustrial, consumidora, consignatária ou da cooperativa, na condição de sub-rogada, a arrecadar, mediante desconto e a recolher as contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta oriunda da comercialização da produção devidas pelo produtor rural pessoa física e pelo segurado especial.

**Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005**

*Art. 92. A empresa é responsável:*

*(...)*

*V - pela arrecadação, mediante desconto, e pelo recolhimento da contribuição do produtor rural pessoa física e do segurado especial incidente sobre a comercialização da produção, quando adquirir ou comercializar o produto rural recebido em consignação, independentemente dessas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com o intermediário pessoa física, conforme disposto no art. 259;*

*Art. 259. As contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta oriunda da comercialização da produção são devidas pelo produtor rural, sendo a responsabilidade pelo recolhimento:*

*I - do produtor rural, pessoa física, e do segurado especial, quando comercializarem a produção diretamente com adquirente domiciliado no exterior, observado o disposto no art. 245, com outro produtor rural pessoa física, com outro segurado especial ou com consumidor pessoa física, no varejo;*

*II - do produtor rural pessoa jurídica, quando comercializar a própria produção rural;*

*III - da agroindústria, exceto a de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e a de avicultura, quando comercializar a produção própria e a adquirida de terceiros, industrializada ou não, a partir de 1º de novembro de 2001;*

*IV - da empresa adquirente, inclusive se agroindustrial, consumidora, consignatária ou da cooperativa, na condição de sub-rogada nas obrigações do produtor rural, pessoa física, e do segurado especial;*

*V - dos órgãos públicos da administração direta, das autarquias e das fundações de direito público que ficam sub-rogados nas obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial, quando adquirirem a produção rural, ainda que para consumo, ou comercializarem a recebida em consignação, diretamente dessas pessoas ou por intermediário pessoa física;*

*VI - da pessoa física adquirente não-produtora rural, na condição de sub-rogada no cumprimento das obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial, quando adquirir produção para venda no varejo, a consumidor pessoa física.*

(...)

*§ 3º A empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa deverá exigir do produtor rural pessoa jurídica a comprovação de sua inscrição no CNPJ.*

*§ 4º A falta de comprovação da inscrição de que trata o §3º deste artigo acarreta a presunção de que a empresa adquirente, consumidora, consignatária ou a cooperativa tenha comercializado a produção com produtor rural pessoa física ou com segurado especial, ficando a adquirente, consumidora, consignatária ou cooperativa sub-rogadas na respectiva obrigação, conforme previsto no inciso IV do caput, cabendo-lhe o ônus da prova em contrário.*

*§5º A responsabilidade da empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou da cooperativa prevalece quando a comercialização envolver produção rural de pessoa física ou de segurado especial, qualquer que seja a quantidade, independentemente de ter sido realizada diretamente com o produtor ou com o intermediário, pessoa física, exceto no caso previsto no inciso I do caput.*

*§6º A entidade beneficente de assistência social, ainda que isenta das contribuições patronais, na condição de adquirente, consumidora ou de consignatária, sub-roga-se nas obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial.*

*§7º O desconto da contribuição legalmente autorizado sempre se presumirá feito, oportuna e regularmente, pela empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou pela cooperativa, a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, ficando ela diretamente responsável pela importância que eventualmente deixar de descontar ou que tiver descontado em desacordo com as normas vigentes.*

E não se desdenhe do poder normativo da Instrução Normativa SRP nº 3/2005. Atente-se que os Incisos II, IV e VI, 'a' do art. 84 da Constituição da República afloram como fontes jurídicas de onde dimana a competência do Presidente da República para o exercício da direção superior da Administração Pública Federal, com o auxílio dos Ministros de Estado, e o poder presidencial para sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução, bem assim como dispor sobre a organização e o funcionamento da máquina do Executivo Federal.

**Constituição Federal de 1988**

*Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:*

*II - exercer, com o auxílio dos Ministros de Estado, a direção superior da administração federal;*

(...)

*IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;*

*(...)*

*VI - dispor, mediante decreto, sobre:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)*

*a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos;*

Sintonizado nessa mesma frequência, a Suprema Lei reservou aos Ministros de Estado a competência para expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos.

**Constituição Federal de 1988**

*Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.*

*Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:*

*I - exercer a orientação, coordenação e supervisão dos órgãos e entidades da administração federal na área de sua competência e referendar os atos e decretos assinados pelo Presidente da República;*

*II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos;* (grifos nossos)

*III - apresentar ao Presidente da República relatório anual de sua gestão no Ministério;*

*IV - praticar os atos pertinentes às atribuições que lhe forem outorgadas ou delegadas pelo Presidente da República.*

*Art. 3º As atribuições de que tratam os arts. 1º e 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.*

Depreende-se do exposto que as Instruções Normativas expedidas pelos órgãos da administração direta decorrem da competência constitucional do Presidente da República e dos Ministros de Estado, estes últimos, para complementar e concretizar a vocação presidencialista, constitucionalmente afigurada. Por via de consequência, as Instruções Normativas dos órgãos da administração direta fulguram como emanações de agentes políticos de elevada estatura – Presidente da República e Ministros de Estado – ocupantes do arquétipo fundamental de Poder, os quais, nestas circunstâncias, aliam-se para formar a vontade superior do Estado, na ordenação estrutural do Poder Executivo Federal.

Assim, com esteio na Ordem Constitucional desfraldada nos parágrafos anteriores, e no uso das atribuições conferidas pelos arts. 1º e 3º da Lei nº 11.098, de 13 de janeiro de 2005 e pelo inciso IV do art. 18 do Anexo I do Decreto nº 5.469, de 15 de junho de 2005, a Secretária da Receita Previdenciária editou a Instrução Normativa SRP nº 3/2005

dispondo sobre normas gerais de tributação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e das destinadas a outras entidades ou fundos.

**Lei nº 11.098, de 13 de janeiro de 2005.**

*Art. 1º Ao Ministério da Previdência Social compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento, em nome do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição, bem como as demais atribuições correlatas e consequentes, inclusive as relativas ao contencioso administrativo fiscal, conforme disposto em regulamento.*

*Art. 3º As atribuições de que tratam os arts. 1º e 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.*

**Decreto nº 5.469, de 15 de junho de 2005**

*ANEXO I*

*Art. 18. À Secretaria da Receita Previdenciária compete:*

*(...)*

*IV - propor, em conjunto com a Secretaria de Previdência Social, o aperfeiçoamento da legislação tributária relacionada à previdência social e expedir os atos normativos e as instruções necessárias à sua execução;*

Assentado que a IN suso citada encontra-se dotada de normatividade em grau necessário e suficiente à partilha *interna corporis* das atribuições do Ministério da Previdência Social, deflui daí que, de acordo com a norma administrativa em realce, a empresa adquirente, consumidora, consignatária ou a cooperativa encontram-se agrilhoadas à obrigação instrumental de promover o desconto e recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta oriunda da comercialização da produção devidas pelo empregador rural pessoa física e pelo segurado especial, não lhes sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, ficando elas diretamente responsáveis pela importância que eventualmente deixaram de descontar ou que houveram descontado em desacordo com as normas vigentes.

### 2.1.5. DA REPERCUSSÃO GERAL

Adentrando o epílogo desta narrativa, mostra-se oportuno descortinar a questão atinente à repercussão geral pertinente à matéria.

O art. 62-A do CARF, aprovado pela Portaria nº 256/2009 do Ministro de Estado da Fazenda, é dirigente no sentido de que, nos julgamentos dos recursos no âmbito desse Conselho, os membros do Colegiado devem reproduzir as decisões definitivas de mérito

proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática prevista no art. 543-B do Código de Processo Civil, o qual trata da análise da repercussão geral.

**Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministro de Estado da Fazenda.**

*Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

*§1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.*

*§2º O sobrestamento de que trata o §1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.*

**Código de Processo Civil**

*Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).*

*§1º Caberá ao Tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).*

*§2º Negada a existência de repercussão geral, os recursos sobrestados considerar-se-ão automaticamente não admitidos. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).*

*§3º Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).*

*§4º Mantida a decisão e admitido o recurso, poderá o Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno, cassar ou reformar, liminarmente, o acórdão contrário à orientação firmada. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).*

*§5º O Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal disporá sobre as atribuições dos Ministros, das Turmas e de outros órgãos, na análise da repercussão geral. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).*

Realmente, no caso presente, a Suprema Corte Constitucional, no julgamento da Repercussão Geral no Recurso Extraordinário RE 596.177 RG/RS, reconheceu a existência de Repercussão Geral relativa à contribuição social previdenciária a cargo do empregador rural

pessoa física, incidente sobre a comercialização da sua produção, nos termos do art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação dada a partir da lei nº 8.540/92, cuja ementa se vos segue.

*RE 596.177 RG/RS - RIO GRANDE DO SUL  
REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO  
Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI  
Julgamento: 17/09/2009  
Publicação DJe-191 PUBLIC 09-10-2009*

*EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/91, NA REDAÇÃO DADA A PARTIR DA LEI 8.540/92. RE 363.852/MG, REL. MIN. MARCO AURÉLIO, QUE TRATA DA MESMA MATÉRIA E CUJO JULGAMENTO JÁ FOI INICIADO PELO PLENÁRIO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.*

*Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Não se manifestaram os Ministros Cármen Lúcia, Cezar Peluso, Joaquim Barbosa e Menezes Direito.*

Avulta de forma hialina do julgamento aludido no parágrafo precedente que a matéria objeto da repercussão geral refere-se, única e exclusivamente, à contribuição social previdenciária a cargo do empregador rural pessoa física, incidente sobre a comercialização da sua produção, nos termos do art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação dada a partir da lei nº 8.540/92, não portando o julgado acima transcrito qualquer referibilidade, a mínima que seja, à matéria atávica à sub-rogação abordada neste tópico.

Considerando que os efeitos do julgamento do RE 363.852/MG, referido no RE 596.177 RG/RS, proferido sob o rito do controle difuso de constitucionalidade, circunscrevem-se às partes vinculadas à demanda judicial, e que os dispositivos contaminados permanecem vigentes e eficazes no ordenamento jurídico.

Considerando que os Conselheiros desta Turma, por força do Regimento Interno do CARF, devem reproduzir a decisão do STF proferida na sistemática da repercussão geral.

Considerando que a questão impregnada de repercussão geral não ultrapassou os limites da análise da constitucionalidade da exação previdenciária em foco, não abarcando a questão da sub-rogação, exsurge não poderem os membros desta Corte Administrativa afastar a aplicação ou deixar de observar as disposições do art. 30, IV da Lei nº 8.212/91, mesmo na redação lhe foi outorgada pela Lei nº 9.528/97, uma vez que o dogma da sub-rogação foi mantido em apartado da questão levada à repercussão geral, não vinculando, por conseguinte, o julgamento deste Colegiado.

**Regimento Interno do CARF**

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo*

*internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

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

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

*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;*

*b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.*

Nessas circunstâncias, cai por terra qualquer alegação de inconstitucionalidade ainda renitente, porventura.

## 2.1.6. DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS

Vencidas tais digressões, revela-se auspicioso expender algumas ressalvas necessárias acerca do julgamento do Recurso Extraordinário nº 363.852 / MG acima comentado:

a) Equivocou-se o Min. Marco Aurélio, no que foi acompanhado por unanimidade, ao assentar no voto condutor, em aposto, que o art. 1º da Lei nº 8.540/92 - declarado inconstitucional - teria dado nova redação ao inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91, o qual trata do *segurado especial*. Em realidade, tanto a Lei nº 8.540/92 quanto a Lei nº 9.528/97 não promoveram qualquer modificação na disciplina jurídica relativa ao segurado especial, cujo regramento permanece, sem solução de continuidade, regido pela regra jurídica inserida pelo art. 12, VII da Lei nº 8.212/91, o qual não sofreu qualquer sequela de inconstitucionalidade.

Repise-se que, a inconstitucionalidade declarada ateuve-se ao art. 1º da Lei nº 8.540/92, e não ao art. 12, VII da Lei nº 8.212/91.

b) Os vilões da novela ora em exibição foram protagonizados pela quebra da isonomia entre o produtor rural pessoa física que utilizasse mão de obra assalariada e aquele que não se utilizasse de empregados, e pela duplicidade de recolhimento sobre o faturamento a que estaria sujeito o empregador rural pessoa física. A norma relativa à sub-rogação em momento algum foi abordada no julgamento, desempenhando papel de figurante na trama em tela, havendo sido declarada a sua inconstitucionalidade por arraste, eis que incluída no texto do art. 1º da Lei nº 8.540/92, este sim, declarado inconstitucional pelo STF.

Todavia, tratando-se de obrigação tributária acessória, o dever instrumental de reter e recolher as contribuições devidas pelos empregadores rurais pessoas físicas pode ser instituído mediante qualquer

espécie normativa encartada no conceito de *legislação tributária*, o que de fato veio a se suceder com a edição da IN SRP nº 3/2005, mediante seus artigos 92 e 259.

Por outro lado, a matéria objeto da repercussão geral referiu-se, única e exclusivamente, à contribuição social previdenciária a cargo do empregador rural pessoa física, incidente sobre a comercialização da sua produção, nos termos do art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação dada a partir da lei nº 8.540/92, não portando qualquer referibilidade à questão pertinente à sub-rogação. Assim, havendo sido a inconstitucionalidade em apreço declarada na sistemática do controle difuso, os dispositivos inquinados permanecem vigentes e eficazes no ordenamento jurídico não podendo este Colegiado negar-lhe vigência.

- c) A obrigação da empresa adquirente, consumidora, consignatária ou da cooperativa pelo recolhimento da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física não foi atacada pela declaração de inconstitucionalidade veiculada no RE nº 363.852/MG, permanecendo vigente e eficaz, produzindo todos os efeitos que lhe são típicos.
- d) A inconstitucionalidade declarada pela Suprema Corte atingiu, tão somente, as normas infraconstitucionais assentadas no inciso V do art. 12, incisos I e II do art. 25 e inciso IV do art. 30, todos da Lei nº 8.212/91, introduzidas no ordenamento jurídico pelo art. 1º da Lei nº 8.540/92, assim bem como as normas legais aviadas na Lei nº 9.528/97 as quais, revogando tacitamente os dispositivos inculpidos nos incisos I e II do art. 25 e inciso IV do art. 30, todos da Lei nº 8.212/91, lhe conferiram nova postura legislativa.

Assim, considerando que a declaração não modulada de inconstitucionalidade varre do ordenamento jurídico, operando *ex tunc*, os efeitos produzidos pela norma declarada inconstitucional, ter-se-á que reconhecer que os dispositivos da lei nº 8.212/91 tacitamente revogados pelas duas leis supervenientes acima atacadas jamais perderam seu assento na plateia normativa pátria, eis que a suposta revogação ora aludida não se houve por confirmada.

Registre-se, por relevante, que em relação aos dispositivos em apreço, tanto a Lei nº 8.540/92, como a Lei nº 9.528/97, apenas revogam as disposições em sentido contrário. Assim, não mais existindo disposições contrárias, permanecem vigentes e eficazes as normas introduzidas no ordenamento jurídico pelos aludidos dispositivos da Lei nº 8.212/91.

- e) A regra tributária carreada pela Lei nº 10.256/2001 saneou os vícios de inconstitucionalidade apontados pelo STF no RE 363.852/MG. Ademais, tal norma não se houve por alcançada pela inconstitucionalidade declarada no RE nº 363.852/MG, permanecendo vigente e eficaz, produzindo todos os efeitos de estilo, de molde que, a contar da data de sua vigência, passam a ser devidas as contribuições previdenciárias a cargo do empregador rural pessoa física, nos termos assentados no art. 25 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001.

Assim, temos que:

- 1) No horizonte temporal compreendido entre 23/12/92 - data da publicação da Lei nº 8.540/92 - até 29/11/99 – data da publicação da Lei nº 9.876/99 – o produtor rural pessoa física, proprietário ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e **com auxílio de empregados**, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua, manteve-se regulamentado pela norma inscrita no art. 12, V, ‘a’ da Lei nº 8.212/91, em sua redação originária, na qualidade de equiparado a trabalhador autônomo.
- 2) O segurado especial, aqui incluído o produtor rural pessoa física que opera sem empregados, permanece regido *ab initio* pelo inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91.
- 3) No período compreendido entre 23/12/92 - data da publicação da Lei nº 8.540/92 - até 01/11/2001 - data da vigência da Lei nº 10.256/2001, a contribuição previdenciária do segurado especial manteve-se regulamentada pelo art. 25 da Lei nº 8.212/91, em sua redação de berço, à alíquota de 3% (três por cento) incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.
- 4) No período compreendido entre 23/12/92 - data da publicação da Lei nº 8.540/92 - até 01/11/2001 - data da vigência da Lei nº 10.256/2001, a contribuição previdenciária do segurado especial manteve-se regulamentada pelo art. 25 da Lei nº 8.212/91, em sua redação de berço, à alíquota de 3% (três por cento) incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.
- 5) A contar de 01/11/2001 - data da vigência da Lei nº 10.256/2001, a contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física e a do segurado especial passaram a ser devidas às alíquotas de 2% e 0,1% incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, destinadas à Seguridade Social e ao financiamento das prestações por acidente do trabalho, respectivamente, nos termos assinalados no art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação que lhe foi conferida pela Lei nº 10.256/2001;
- 6) A sub-rogação e a responsabilidade pelo desconto e recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pela pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e pelo segurado especial permanece de observância obrigatória pela empresa adquirente, consumidora, consignatária ou da cooperativa.

Revela-se improcedente, portanto, alegação do Recorrente de que “*Uma vez declarada a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária considerada principal (Funrural) pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 363852/MG, em sessão plenária e à unanimidade de votos, considerando-se ainda ilegal e*

*indevida tal exação, conseqüentemente, toda e qualquer exação acessória a essa declarada inconstitucional será também afastada completamente, vez que uma decorre da outra, estando umbilicalmente ligadas”.*

Isto porque os fatos geradores que constituem o presente lançamento houveram por ocorridos já sob a égide da Lei nº 10.256/2001, cuja gestação transcorreu sob a paternidade da EC nº 20/98, Lei essa que sequer houve-se por arranhada pela declaração de inconstitucionalidade veiculada no RE 363.852/MG, conforme exaustivamente demonstrado.

Assim, configurando a receita bruta da comercialização da produção rural fato gerador de contribuições previdenciárias, tais importâncias deveriam ter sido, obrigatoriamente, declaradas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social, por força de disposição legal expressa. A omissão de tais informações nas GFIP viola o preceito inscrito no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91, sujeitando o infrator à pena administrativa fixada no §5º do mesmo dispositivo legal.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 32. A empresa é também obrigada a:*

*(...)*

*IV- informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

*(...)*

*§5º 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, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*

Em consequência, por força da norma cogente inserida nos artigos 37 e 92 da Lei de Custeio da Seguridade Social, constatado pelo auditor fiscal o descumprimento de obrigação acessória, impõe-se-lhe a lei o dever de ofício de lavrar o correspondente Auto de Infração, como assim sucedeu-se.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art.37. Constatado o não recolhimento total ou parcial das contribuições tratadas nesta Lei, não declaradas na forma do art. 32, a falta de pagamento de benefício reembolsado ou o descumprimento de obrigação acessória, será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)*

*Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.*

*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. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 2001).*

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

Cumpra inicialmente assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

#### **3.1. DA IMUNIDADE**

Argumenta o Recorrente que a Constituição Federal diz que não incidirão contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação, não fazendo qualquer tipo de vedação para deixar de lado as receitas de exportação indireta.

Improcede.

Com efeito, a Emenda Constitucional nº 33/2001 introduziu no ordenamento um novo regramento de imunidade visando a diminuir a carga tributária incidente sobre receitas decorrentes de exportações, mediante a inclusão do §2º ao art. 149 da Constituição Federal.

#### **Constituição Federal**

*Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

*§1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)*

*§2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

*I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

*II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

O dispositivo constitucional acima transcrito é de clareza solar ao estatuir que somente as receitas decorrentes de exportação encontrar-se-ão a salvo da tributação.

Cumprе relembrar que o art. 111 do CTN impõe exegese restritiva a toda e qualquer norma tributária que implique renúncia fiscal. Nessa perspectiva, para que o ingresso de numerário mantenha-se imune à tributação é imperioso e indispensável que a operação de origem seja a própria operação de exportação, isto é, que o adquirente seja domiciliado no exterior.

Noutros dizeres, a fruição do benefício fiscal em tela não contempla as operações no mercado interno, ainda que essas se realizem com o objetivo específico de comercializar a produção rural com o mercado exterior.

A tal conclusão também convergiu o entendimento do Ministério da Previdência Social ao editar a Instrução Normativa MPS/SRP nº 03, de 14 de julho de 2005, cujo art. 245 excluiu da hipótese de imunidade ora em comento as receitas decorrentes de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País, por reconhecê-la como receita proveniente do comércio interno e não de exportação.

**Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005**

*Art. 245. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.*

*§1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.*

*§2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.*

O entendimento acima exarado é corroborado pelas vozes do Poder Judiciário, consoante Acórdão do Tribunal Regional Federal da Quarta Região, cuja ementa ousamos transcrever para melhor compreensão de seus fundamentos:

*Tribunal Regional Federal - TRF4ª R*

*Apelação Cível Nº 2009.70.00.011593-3/PR*

*Relator: Juiz Federal Artur César de Souza*

**TRIBUTÁRIO. AGROINDÚSTRIAS. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A PRODUÇÃO RURAL. ART. 22-A DA LEI Nº 8.212/91. IMUNIDADE DO ARTIGO 149, §2º, INC. I, DA CF.**

*APLICAÇÃO ÀS EXPORTAÇÕES INDIRETAS POR MEIO DE 'TRADING COMPANIES'. INVIABILIDADE. IN SRP 03/2005.*

1- O inciso I do art. 154 da CF/88, veda a instituição de contribuições sociais que sejam cumulativas e que tenham o mesmo fato gerador ou base de cálculo próprios daqueles discriminados na Constituição.

2- O §4º do art. 195 refere-se à criação de novas espécies tributárias, que venham a instituir fontes de custeio diversas daquelas definidas nos incisos I a III do art. 195.

3- A contribuição do art. 22-A da Lei n.º 8.212/91, com a redação da Lei n.º 10.256/01, foi instituída com base no inciso I do art. 195 da CF, pelo que não está sujeita às limitações do art. 154, I, da Constituição;

4- A imunidade prevista no art. 149, §2º, da CF/88, relativa às receitas oriundas de operações de exportação, direciona-se apenas às chamadas exportações diretas. Precedente desta Corte.

5- Não se constata qualquer inconstitucionalidade da Instrução Normativa SRP n.º 03/2005, da Secretaria da Receita Previdenciária, até que o legislador ordinário opte por positivizar a extensão da referida imunidade as receitas oriundas de exportações indiretas.

6- Inviável reconhecer a inexigibilidade da contribuição prevista no artigo 22-A da Lei n.º 8.212/91, nas operações realizadas por intermédio das 'trading companies', em virtude da falta de norma legal expressa a beneficiar as agroindústrias nessa hipótese.

No caso em estudo, informa a Autoridade Lançadora, a fl. 05 do Relatório Fiscal, que “Embora alguns títulos das contas contábeis façam referência à exportação, a comercialização da produção rural foi efetivada com empresas constituídas e em funcionamento no país”.

As notas fiscais acostadas aos autos pelo Recorrente, a fls. 101/155 não produzem qualquer prova de que as operações das quais decorreram os fatos geradores objeto da ação fiscal em debate tenham sido realizadas diretamente com adquirentes domiciliados no exterior, malogrando assim a empresa em desconstituir o lançamento tributário levado a cabo pela fiscalização.

Aliás, a própria Recorrente admite que efetuava as operações com empresas domiciliadas no Brasil, as quais, segundo informou, iriam promover a exportação indireta da produção rural adquirida.

Portanto, por incidirem contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de comercialização da produção rural realizada com empresas domiciliadas no país, deveria a cooperativa ter informado os dados conformadores das operações comerciais em voga nas GFIP correspondentes, conforme orientações assentadas no Manual da GFIP, consoante se vos seguem:

**MANUAL DA GFIP**

**2.12 - COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO**

*Informar o valor da comercialização da produção realizada no mês de competência.*

### 2.12.2 - Pessoa Física

*Este campo deve ser preenchido:*

a) *pela empresa adquirente, inclusive a agroindústria, consumidora ou consignatária ou a cooperativa, quando adquirirem a produção do produtor rural pessoa física ou do segurado especial, independentemente de as operações terem sido realizadas diretamente com estes ou com intermediário pessoa física, em relação ao valor da comercialização da produção adquirida ou consignada;*

*(...)*

*A empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa, quando adquirirem a produção do produtor rural pessoa física ou do segurado especial, devem prestar esta informação na mesma GFIP/SEFIP em que estão relacionados os trabalhadores da empresa, com o código FPAS da atividade econômica principal, quando for o caso. Não deve ser elaborada GFIP/SEFIP com código FPAS 744. O SEFIP gera automaticamente um documento de arrecadação da Previdência - GPS distinto para os recolhimentos incidentes sobre a comercialização da produção.*

### 6.5 – ADQUIRENTE E CONSIGNATÁRIO DE PRODUÇÃO RURAL

*A empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa, na condição de sub-rogadas nas obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial, são responsáveis pelo recolhimento das contribuições a que se refere o artigo 25 da Lei nº 8.212/91, e são responsáveis também pela informação em GFIP/SEFIP da receita da comercialização da produção no campo Comercialização da Produção – Pessoa Física. Esta informação pode ser prestada na mesma GFIP/SEFIP em que forem informados os trabalhadores regulares da empresa.*

No caso presente, foram lançados como base de cálculo os valores mensais da aquisição de produção rural adquiridas de pessoas físicas cooperadas ou não cooperadas, apuradas a partir do exame das contas contábeis escrituradas nos livros Diário e Razão do ano de 2006, conforme disposto na planilha anexa ao Relatório Fiscal, a fls. 12/17, intitulada "AQUISICÃO DE PRODUTO RURAL".

Não procede a alegação da cooperativa de que não seria dada às instruções normativas a competência para instituir novos fatos geradores, fazendo nascer obrigações tributárias que não foram previstas em lei em sentido estrito.

Ora, a restrição em voga dimana diretamente da CF/88, a qual concede a imunidade tributária às "*receitas decorrentes de exportação*" e não às operações de comercialização destinadas a exportação. Dessarte, pelo prisma oclusivo interposto pelo art. 111 do CTN, há que se concluir que apenas as receitas geradas pela operação propriamente dita

de exportação, mas não pelas operações anteriores, é que estariam acobertadas pelo favor fiscal em pauta.

O ato normativo ministerial increpado não introduziu qualquer inovação à ordem jurídica vigente, mas explicitou, tão somente, o conteúdo e as condições de contorno da norma constitucional em rodeio, nada mais.

Repise-se que a hipótese constitucional de não incidência tributária, configurando-se como norma de exceção, não pode ter seu alcance ampliado para além dos limites que o Legislador Constituinte honrou em consignar, em sua literalidade, na Carta Constitucional.

### 3.2. DO ATO COOPERATIVO

Pondera o Recorrente que entre cooperativa e cooperado não há, por disposição legal, qualquer ato de mercancia e, portanto, não há qualquer comercialização de produtos rurais.

Tal alegação não tem o condão de ilidir o lançamento tributário que ora se opera.

Logo de plano revela-se auspicioso esclarecer que o contribuinte da contribuição de interesse da categoria profissional e econômica em debate não é a cooperativa, mas, sim, o produtor rural. Sobre a cooperativa paira, tão somente, a responsabilidade tributária pelo desconto e recolhimento dessa exação, por força da obrigação tributária acessória que lhe fora imposta pelos incisos III e IV do art. 3º da Lei nº 8.212/91, ancorados pelo art. 150, §7º da CF/88 e pelo art. 128 do CTN.

Com efeito, inexistente ato de mercancia entre a cooperativa e o produtor rural. Ocorre, todavia, que o produtor rural, ao comercializar, por intermédio da cooperativa, a comercialização de sua produção, realiza *in concreto* o fato gerador da contribuição social em apreço passando a se configurar como o contribuinte de tal exação parafiscal.

Contudo, a legislação tributária imputa à cooperativa a responsabilidade pelo desconto e pelo recolhimento de tal contribuição, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, ficando ela diretamente responsável pela importância que eventualmente deixou de descontar ou que tiver descontado em desacordo com as normas vigentes.

#### **Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005**

*Art. 92. A empresa é responsável:*

*(...)*

*V - pela arrecadação, mediante desconto, e pelo recolhimento da contribuição do produtor rural pessoa física e do segurado especial incidente sobre a comercialização da produção, quando adquirir ou comercializar o produto rural recebido em consignação, independentemente dessas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com o intermediário pessoa física, conforme disposto no art. 259;*

*Art. 259. As contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta oriunda da comercialização da produção são devidas pelo produtor rural, sendo a responsabilidade pelo recolhimento:*

*(...)*

*IV - da empresa adquirente, inclusive se agroindustrial, consumidora, consignatária ou da cooperativa, na condição de sub-rogada nas obrigações do produtor rural, pessoa física, e do segurado especial;*

*(...)*

*§5º A responsabilidade da empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou da cooperativa prevalece quando a comercialização envolver produção rural de pessoa física ou de segurado especial, qualquer que seja a quantidade, independentemente de ter sido realizada diretamente com o produtor ou com o intermediário, pessoa física, exceto no caso previsto no inciso I do caput.*

*(...)*

*§7º O desconto da contribuição legalmente autorizado sempre se presumirá feito, oportuna e regularmente, pela empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou pela cooperativa, a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, ficando ela diretamente responsável pela importância que eventualmente deixar de descontar ou que tiver descontado em desacordo com as normas vigentes.*

Como visto, a cooperativa pode adquirir ou receber em consignação a produção rural de seus cooperados e a de outros produtores rurais não cooperados. Em ambos os casos, a cooperativa fica sub-rogada na obrigação de recolher a contribuição do produtor empregador rural pessoa física ou do segurado especial mediante desconto sobre o valor da receita bruta obtida por eles.

### 3.3. DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O SAT.

Pondera o Recorrente serem indevidas as contribuições para o SAT/RAT.

Não lhe assiste razão.

A contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho houve por instituída pelo art. 22, II da Lei nº 8.212/91, revestindo-se de perfeita legalidade e constitucionalidade.

O art. 195, I da Constituição Federal determina que a Seguridade Social seja custeada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos oriundos, dentre outras fontes, das contribuições sociais a cargo da empresa incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

**Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

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

*I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

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

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

*II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

Nossa Lei Soberana não parou por aí. Disse mais: No capítulo reservado aos Direitos Sociais, assegurou o Constituinte Originário, como direito dos trabalhadores urbanos e rurais, o seguro contra acidentes do trabalho, a ser custeado diretamente pelo empregador.

**Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988**

*Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

*(...)*

***XXVIII - seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa; (grifos nossos)***

No plano infraconstitucional, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, sem transpor os umbrais erguidos pela Carta Superior, instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, consubstanciado nas contribuições sociais a cargo da empresa e dos segurados obrigatórios do RGPS, nos limites traçados pela CF/88.

Por se tratarem de matérias afins, houve por bem o legislador ordinário, envolto na ordem jurídica realçada nas linhas precedentes, assentar no inciso II de seu art. 22 a instituição e regramento da contribuição social destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, a cargo da empresa, em nada conflitando com as orientações contempladas na Constituição.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

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

*II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).*

*a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*

*b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;*

*c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.*

*§3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.*

Saliente-se que os preceitos aqui anunciados não conflitam com as disposições encartadas no art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, *verbatim*:

**Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99**

*Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:*

*I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;*

*II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou*

*III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.*

Conforme detalhadamente demonstrado, a Lei nº 8.212/91, realizando o Princípio da Legalidade inscrito no inciso II do art. 5º da Lei Maior, instituiu a contribuição

destinada ao custeio do direito social constitucionalmente assegurado, fixando-lhe os percentuais aplicáveis em razão do grau de risco inerente a cada atividade empresarial, restando a cargo do Regulamento o enquadramento de cada empresa nos patamares então definidos.

No caso, o §3º do art. 22 da Lei nº 8.221/91 estabeleceu que o Ministério do Trabalho e da Previdência Social "*poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes*". Dessarte, da conjugação dos preceitos plasmados no inciso II, alíneas *a*, *b* e *c*, do art. 22, com o §3º desse mesmo dispositivo legal, conclui-se que a norma primária, fixando as alíquotas padrão, cometeu ao regulamento a competência para alterar, com base em estatísticas, o enquadramento referido nas mencionadas alíneas.

Registre-se que, sendo a atuação da Administração Tributária inteiramente vinculada à Lei, e, restando os preceitos introduzidos pelas leis que regem as contribuições ora em apreciação plenamente vigentes e eficazes, a inobservância desses comandos legais implicaria negativa de vigência por parte do Auditor Fiscal Notificante, fato que desaguardaria inexoravelmente em responsabilidade funcional dos agentes do Fisco Federal.

Deve-se atentar igualmente para o fato de que as disposições introduzidas pela legislação tributária em apreço, até o presente momento, não foram ainda vitimadas de qualquer sequela decorrente de declaração de inconstitucionalidade, seja na via difusa seja na via concentrada, exclusiva do Supremo Tribunal Federal, produzindo portanto todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Ao revés, o Pretório Excelso, em recente decisão no julgamento do Recurso Extraordinário RE 343.446-2/SC, de relatoria do Min. Carlos Velloso, cuja ementa abaixo se transcreve, ratificou a constitucionalidade e exigência da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. C.F., artigo 195, § 4º art. 154, II; art. 5º, II; art. 150, I.*

*I - Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22, II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, C.F., art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.*

*II - O art. 3º, II, da Lei 7.787/89, não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada Lei 7.787/89 cuidou de tratar desigualmente aos desiguais.*

*III- As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, C.F., art. 5º, II, e da legalidade tributária, C.F., art. 150, I.*

*IV.- Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.*

*V.- Recurso extraordinário não conhecido".*

*(STF, RE 343.446-2/SC, rel. Min. Carlos Velloso. DJ 04-04-2003 PP-00040)*

Reafirmou o Ministro Relator o seu entendimento no sentido de que é possível deixar por conta do Executivo o estabelecimento de normas em regulamento, desde que os *standards* ou padrões estejam previamente definidos em lei *stricto sensu*, a fim de que se possa atender às necessidades da administração pública na realização do interesse coletivo.

### 3.4. DA RELAÇÃO DE CORRESPONSÁVEIS

Argumenta a cooperativa que as pessoas dos sócios foram indevidamente incluídas na condição de corresponsáveis pelo crédito tributário.

O apelo clamado não merece seguimento.

Cumprido neste comenos esclarecer que a responsabilidade pelas obrigações decorrentes do vertente Auto de Infração é da empresa, não dos diretores arrolados no relatório intitulado "CORRESPONSÁVEIS", não integrando estes o polo passivo da autuação.

O anexo "Relação de Corresponsáveis - CORESP" possui apenas caráter informativo, prestando-se como mero subsídio à Procuradoria, caso haja a necessidade de execução judicial do crédito previdenciário, após a preclusão do contencioso administrativo, nas estritas hipóteses em que vingue configurada a responsabilidade pessoal de terceiros pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos estatuídos no inciso III do art. 135 do CTN.

Nesse sentido, o art. 2º da Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, dispõe que, a inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações elencadas a seguir:

- I - excesso de poderes;
- II - infração à lei;
- III - infração ao contrato social ou estatuto;
- IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios, com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.

De acordo com a citada Portaria, para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.

Cumpra ressaltar, por relevante, que a atividade fiscal tem caráter plenamente vinculado, característica que impinge ao Auditor Fiscal a atenção aos procedimentos de fiscalização fixados na legislação tributária. Nesse sentido, a Instrução Normativa SRP nº 3, de 14/07/2005, vigente por ocasião da lavratura do Auto de Infração em tela, assim dispõe:

**Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005**

*Art. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:*

*(..)*

*X - Relação de Co-Responsáveis - CORESP, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação";*

Avulta, portanto, que a atuação do auditor fiscal notificante, no que tange à constituição da Relação de Corresponsáveis – CORESP, não se encontra impregnada de qualquer discricionariedade nem, tampouco, ilegalidade. Ela decorre, pura e simplesmente, da natureza vinculada do seu atuar de ofício.

### 3.5. DA MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

Alega o Recorrente que a multa prevista no §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91 foi revogada pela Lei nº 11.941/2009 e que o disposto no art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 11.941/2009, somente se pode aplicar para os fatos geradores sob a égide desta última, que deu nova redação à Lei nº 8.212/91.

Equívoca-se.

O §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91 foi revogado pela MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 11.941/2009. Quanto à norma inscrita no art. 35 da Lei nº 8.212/91, esta teve sua essência modificada pela mesma MP nº 449/2008, não lhe alterando a substancialidade a Lei nº 11.941/2009. Logo, o preceito inscrito no art. 35 da Lei nº 8.212/91, modificado pela MP nº 449/2008, deve ser aplicado aos fatos geradores sob a égide desta última, e não da Lei nº 11.941/2009.

Mas o Recorrente não leva em consideração um pequeno detalhe.

No Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*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.*

*§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

*§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.*

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno imponible, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se aplicar a novel legislação, prevalecendo a ultratividade da lei tributária no tempo.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Na hipótese *sub examine*, a cooperativa recorrente foi autuada aos 11 dias de novembro de 2009, em virtude de a fiscalização ter constatado, no curso da ação fiscal, pelo exame da contabilidade, que a entidade em tela não houvera declarado nos campos próprios das GFIP o valor correspondente à comercialização de produção rural de seus cooperados e de não cooperados ocorrida nas competências janeiro a dezembro/2006, ocasião em que vigia com plena eficácia o inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, na redação que lhe fora conferida pela Lei nº 9.528/97.

Nesse contexto, com espeque nos artigos 37 e 92 da Lei nº 8.212/91, a fiscalização, constatando o descumprimento, pela entidade, da obrigação acessória prevista no art. 32, IV da Lei nº 8.212/91, lavrou o competente Auto de Infração relativo ao período de apuração indicado no parágrafo precedente.

Ocorre que, conforme salientado alhures, o art. 144 do CTN estatui que 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.

Nessa perspectiva, tendo os fatos geradores em questão ocorridos no período compreendido entre janeiro e dezembro/2006, inclusive, impõe-se que o lançamento seja regido pela legislação então vigente, diga-se, artigos 32, 37 e 92 da Lei nº 8.212/91.

### 3.6. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

Vimos no tópico anterior que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, o qual, todavia, não se apresenta absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, como assim se revela o presente caso.

Na hipótese *sub examine*, a empresa recorrente foi autuada em virtude de ter deixado de informar nas GFIP correspondentes diversos fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme descrito no Relatório Fiscal.

Ocorre, no entanto, que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades decorrentes da não entrega de GFIP ou de sua entrega contendo incorreções, foram alteradas pela Lei nº 11.941/2009, produto da conversão da Medida Provisória nº 449/2008. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Lei federal revogou os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, fazendo introduzir no bojo desse mesmo Diploma Legal o art. 32-A, *ad litteris et verbis*:

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no §3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009). (grifos nossos)*

*§1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

*§2º Observado o disposto no §3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

*§3 A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).*

Originariamente, a conduta infracional consistente em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores era punível com pena pecuniária correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91. A Medida Provisória nº 449/2009, convertida na Lei nº 11.941/2009, alterou a memória de cálculo da penalidade em tela, passando a impor a multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omissas, mantendo inalterada a tipificação legal da conduta punível.

A multa acima delineada será aplicada ao infrator independentemente de este ter promovido ou não o recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, a teor do inciso I do art. 32-A acima transcrito, fato que demonstra tratar-se a ora discutida imputação, de penalidade administrativa motivada, unicamente, pelo descumprimento de obrigação instrumental acessória. Assim, a sua mera inobservância consubstancia-se infração e implica a imposição de penalidade pecuniária, em atenção às disposições estampadas no art. 113, §3º do CTN.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 1.027/2010, que assim dispôs em seu artigo 4º:

**Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010**

*Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:*

*Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:*

*I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:*

*a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e*

*b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.*

*§2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.*

Não demanda esforços perceber que a citada IN RFN nº 1.027/2010 extrapolou os limites da lei, inovando o ordenamento jurídico.

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessória, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

Entendo que o exame da retroatividade benigna deve se adstringir ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação acessória, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação acessória, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária principal. *Lé com lé, cré com cré.*

A análise da lei mais benéfica não pode superar tais condições de contorno pois, como já afirmado alhures, trata-se de obrigação acessória que é absolutamente independente de qualquer obrigação principal.

Note-se que o princípio *tempus regit actum* somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, *in casu*, o descumprimento de determinada obrigação acessória, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessarte, nos termos do CTN, para fins de retroatividade de lei nova, é incabível a comparação entre (a) o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 e das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair dos documentos normativos acima revisitados interpretação jurídica que admita a comparação entre a multa derivada do somatório previsto na alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea 'b' do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

De outro eito, mas trigo de outra safra, o art. 97 do CTN estatui que somente a lei formal pode dispor sobre a cominação de penalidades para as ações ou omissões

contrárias a seus dispositivos e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

**Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

*I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;*

*IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;*

*V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

*VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.*

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

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

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

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

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

Mostra-se flagrante que a alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir, sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, 'c' do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo de obrigação acessória.

Como é de sabença universal, a incidência de ambas as penalidades são independentes entre si, pois que a aplicação de uma não afasta a incidência da outra e vice-versa. Nesse contexto, não se trata de retroatividade da lei mais benéfica, mas, sim, de dispensa de penalidade pecuniária estabelecida mediante Instrução Normativa, favor tributário que somente poderia emergir da lei formal, a teor do inciso VI, *in fine*, do art. 97 do CTN.

È mister ainda destacar que o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, apenas se refere ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, não produzindo qualquer menção às penalidades administrativas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, assim como não o faz o remetido art. 44 da Lei nº 9.430/96.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

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

**Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**

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

*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 11.488/2007)*

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

*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 11.488/2007)*

*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 11.488/2007)*

*§ 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 11.488/2007)*

*(...)*

*§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*

*§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.*

Assim, em virtude da total independência e autonomia entre as obrigações tributárias principal e acessória, o preceito inscrito no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, não projeta qualquer efeito sobre os Autos de Infração lavrados em razão exclusiva de descumprimento de obrigação acessória associada às Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Uma vez que a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória encontra-se prevista em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é pai pequeno no terreiro, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, *in casu*, a lei formal, e assim extrapolar os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, mesmo que o sujeito passivo haja promovido, tempestivamente, o exato recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 um benefício ao contribuinte, verifica-se a incidência do preceito encartado na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN, devendo ser observada a retroatividade benigna, sempre que a multa decorrente da sistemática de cálculo realizada na forma prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 cominar ao Sujeito Passivo uma penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência da infração.

Assim, tratando-se o presente caso de hipótese de entrega de GFIP contendo informações incorretas ou com omissão de informações, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

#### **4. CONCLUSÃO:**

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a penalidade ser recalculada tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva.

CÓPIA