



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

Processo n° 17460.000250/2007-18
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2301-004.470 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de janeiro de 2016
Matéria GFIP: OMISSÃO DE FATOS GERADORES (CFL 68)
Recorrentes FRIGOESTRELA FRIGORÍFICO ESTRELA D'OESTE LTDA
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/06/1999 a 31/05/2006

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRAZO DECADENCIAL.

O crédito tributário decorrente de penalidade por descumprimento de obrigação acessória é constituído por meio de lançamento de ofício, ao qual se aplica a regra de decadência prevista no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, que tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao do cometimento da infração.

INFRAÇÃO. GFIP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES. ATENUAÇÃO DA MULTA.

Constatada a correção da falta, pela empresa infratora, dentro do prazo de impugnação, aplica-se a norma vigente em 11/08/2006, data da apresentação da impugnação, que autorizava a redução da multa em cinquenta por cento.

PROCESSO ADMINISTRATIVO DE EXIGÊNCIA DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONEXÃO COM O PROCESSO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DECORRENTE DA FALTA DE INFORMAÇÃO EM GFIP.

A exigência da contribuição previdenciária sobre os fatos geradores omitidos em GFIP é questão prejudicial ao julgamento da exigência da multa por descumprimento da obrigação acessória, incidindo o efeito da conexão mediante reunião dos processos para julgamento.

CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA SOBRE VALORES PAGOS A COOPERADOS QUE PRESTAM SERVIÇOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade da contribuição do art. 22, IV, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876/99, no Recurso Extraordinário nº 595.838, transitado em julgado em 09/03/2015, com repercussão geral reconhecida, nos termos do art. 543-B do CPC, com efeito vinculante no âmbito do CARF, por força do art. 62, § 2º, do

Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015.

CONTRIBUIÇÃO DO EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. PERÍODO POSTERIOR À LEI 10.256/2001. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DA AGROINDÚSTRIA.

O Supremo Tribunal Federal declarou, em sede de Recurso Extraordinário com Repercussão Geral Reconhecida, a inconstitucionalidade da contribuição do empregador rural pessoa física prevista no art. 25, I e II, da lei 8212/91, nas redações dadas pelas leis nº 8.540/92 e 9.528/97, cuja decisão não abarca as contribuições da mesma natureza, exigidas após a Lei 10.256/2001, nem o instituto da sub-rogação da obrigação de o adquirente arrecadar e recolher tais contribuições, previsto nos incisos III e IV do art. 30 da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97.

O CARF não está autorizado a suspender o julgamento da contribuição a cargo da Agroindústria enquanto pendente decisão de mérito sobre a matéria, em sede de Recurso Extraordinário com Repercussão Geral Reconhecida.

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: (a) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; (b) quanto ao recurso voluntário, (b.1) quanto às multas, submetida a questão ao rito do art. 60 do Regimento Interno do CARF, foram apreciadas as seguintes teses: a) aplicação da regra do artigo 35 da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei 11.941, de 2009; b) aplicação das regras estabelecidas pela Portaria Conjunta PGFN/RFB 14, de 2009; c) aplicação da regra do artigo 35 da Lei 8.212, de 1991 vigente à época dos fatos geradores, limitada ao percentual de 75% previsto no artigo 44, inciso I da Lei 9.430, de 1996; em primeira votação, se manifestaram pela tese "a" os Conselheiros Alice Grecchi, Ivacir Julio de Souza e Marcelo Malagoli da Silva; pela tese "b" Luciana de Souza Espíndola Reis e João Bellini Júnior e pela tese "c" Julio Cesar Vieira Gomes e Amílcar Barca Teixeira Júnior; excluída a tese "c" por força do disposto no art. 60, parágrafo único, do Regimento Interno do CARF, em segunda votação, por maioria de votos, restou vencedora a tese "b", vencidos os conselheiros Ivacir Julio de Souza, Alice Grecchi e Marcelo Malagoli da Silva; com isto, as multas restaram mantidas, como consta no lançamento; (b.2) quanto às demais questões, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da relatora; em relação a tais questões (item b.2), votaram pelas conclusões os Conselheiros Alice Grecchi e Marcelo Malagoli da Silva.

João Bellini Júnior- Presidente.

Luciana de Souza Espíndola Reis - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Júnior, Julio Cesar Vieira Gomes, Alice Grecchi, Ivacir Julio de Souza, Luciana de Souza Espíndola Reis, Amilcar Barca Teixeira Junior e Marcelo Malagoli da Silva. Ausente justificadamente a Conselheira Nathália Correia Pompeu.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos em face do Acórdão n.º 14-33.506 da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) Ribeirão Preto (SP), fl. 1612-1624, com ciência da autuada em 16/03/2012, fl. 1637, que julgou procedente em parte a impugnação apresentada contra o Auto de Infração de Obrigação Acessória (AIOA) lavrado sob o Debcad n.º 35.534.026-7, do qual o sujeito passivo foi cientificado em 27/07/2006, fl. 132.

De acordo com o relatório fiscal de fl. 34-40, o AIOA refere-se à exigência de penalidade por infração ao artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação da Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, pelo fato de a empresa ter apresentado Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com omissão de fatos geradores, no período de 06/1999 a 05/2006, conforme descrição contida no relatório fiscal, abaixo transcrita:

a) não informou os valores da Comercialização Rural, referente aos produtos rurais, gado bovino e suíno para abate e lenha adquiridos de produtores rurais pessoas físicas pelos Estabelecimentos CNPJ: 52.645.009/0001-53, 52.645.009/0004-04, 52.645.009/0008-20, 52.645.009/0009-00 e 52.645.009/0012-06 e o respectivo valor devido à previdência, no período 08/2002 a 05/2006, conforme anexos I a VI;

b) não informou os valores pagos "em dinheiro" a título de Cesta Básica, em desacordo portanto com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, aos empregados dos Estabelecimento CNPJ: 52.645.009/0008-20, 52.645.009/0011-25 e 52.645.009/0012-06 e o respectivo valor devido à previdência, no período de 06/2003 a 12/2003, conforme anexo VII;

c) não informou os valores pagos "mensalmente" a título de Participação nos Lucros e Resultado, em desacordo com a Lei 10.101/2000, aos empregados dos Estabelecimento CNPJ: 52.645.009/0001-53, 52.645.009/0008-20, 52.645.009/0009-00, 52.645.009/0011-25 e 52.645.009/0012-06 e o respectivo valor devido à previdência, no período de 07/2004 a 02/2006, conforme anexo VIII;

d) não informou os valores pagos e os respectivos valores devidos à previdência, referentes a serviços prestados por Cooperativa de Serviços Médicos, disponibilizado aos empregados dos Estabelecimentos CNPJ. 52.645.009/0009-00 e 52.645.009/0012-06 no período de 06/1999 a 04/2006, conforme anexos IX;

e) não informou os valores da receita bruta proveniente da comercialização da produção e os respectivos valores devidos à previdência, referentes ao período 11/2001 a 01/2005 onde a empresa se enquadrava como Agroindústria nos termos da Lei 10.256/2001, pois industrializava produção própria ao transferir

gado da filial fazenda para o abate no estabelecimento frigorífico, conforme anexo X.

f) não informou os valores pagos a Contribuintes Individuais, referentes a serviços prestados nos estabelecimentos CNPJ. 52.645.009/0008-20, 52.645.009/0009-08 52.645.009/0012-06 e o respectivo valor devido à previdência, no período de 02/2001 a 03/2003, conforme anexos XI e X.

Em 11/08/2006, a autuada apresentou impugnação, postulando a relevação da multa, fls. 134-135. Após diligência fiscal, foi emitido o acórdão nº 14-17.275, da 7ª Turma da DRJ Ribeirão Preto, fl. 1531-1547, que foi posteriormente anulado pelo Acórdão CARF nº 2401-00.542, fl. 1549¹, no qual ficou constatado cerceamento de defesa em razão da falta da ciência, ao sujeito passivo, do resultado da diligência.

O processo foi saneado e a autuada apresentou petição às fls. 1587-1598, solicitando o reconhecimento da decadência quinquenal, o julgamento conjunto com os processos de obrigação principal em razão de conexão e a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Foi então proferido o acórdão ora recorrido, que julgou a impugnação parcialmente procedente, reconhecendo a decadência do período de 06/1999 a 11/2000, com base no art. 173, I, do CTN, e atenuando em 50% o valor da multa do período não decadente, considerando a existência de circunstâncias agravantes impeditivas à relevação. Em razão do valor exonerado a decisão foi submetida a reexame necessário por parte deste Conselho.

Inconformada, em 10/04/2012, a autuada interpôs recurso voluntário, fl. 1639-1653, no qual solicita o reconhecimento da decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN, o julgamento conjunto com os processos de obrigação principal em razão de conexão e a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91.

O julgamento do recurso foi convertido em diligência, nos termos da Resolução CARF nº 2402-000.499, sessão de 10 de março de 2015, com voto dessa relatora, fls. 1669-1672, ocasião em que se solicitou, à autoridade lançadora, a identificação de todos os processos de obrigação principal relacionados aos fatos geradores omitidos em GFIP, considerando a conexão com este processo.

Em resposta, fls. 1676, a autoridade fiscal identificou os processos de obrigação principal (AIOP) conexos com este processo de obrigação acessória (AIOA).

A respeito do resultado da diligência, a recorrente manifestou-se às fls. 1682-1683, no sentido de que as multas aqui aplicadas, somadas às já incidentes sobre os créditos tributários decorrentes do não recolhimento das contribuições sociais, constituídos nos AIOPs, superam os padrões constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco e não atendem aos critérios da multa mais benéfica de que trata o art. 106 do CTN, solicitando que sejam discriminados os percentuais e os valores das multas aplicados naqueles processos de AIOP.

Informa que a contribuição incidente sobre a contratação de cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho foi declarada inconstitucional pelo STF, no RE 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida, e, por fim, alega que a exigência da contribuição da agroindústria sobre a receita bruta encontra-se sobrestada em razão do RE nº 611.601/RS, com repercussão geral reconhecida.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheira Luciana de Souza Espíndola Reis, Relatora.

Admissibilidade do Recurso de Ofício

A multa aplicada originalmente, sem acréscimos legais, foi de R\$ 2.253.088,07 e a multa mantida pelo órgão julgador de primeira instância, também sem acréscimos legais, importa em R\$ 1.120.982,45. Portanto, o crédito tributário exonerado supera o valor de um milhão de reais, pressuposto do recurso de ofício, cabendo a este Conselho o reexame da decisão, nos termos da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Passo então a apreciar as matérias veiculadas no recurso de ofício: decadência e atenuação da multa.

Decadência

O acórdão recorrido reconheceu a decadência do período de 06/1999 a 11/2000, com base no art. 173, I, do CTN.

O regime de decadência das contribuições previdenciárias e às devidas aos terceiros é o Código Tributário Nacional (CTN), uma vez que o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 foi afastado por inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF)².

Na sistemática do CTN, inexistindo antecipação de pagamento pelo sujeito passivo, ainda que parcial, considera-se o termo inicial para contagem do prazo decadencial o disposto no inciso I do art. 173:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

A segunda regra, prevista no § 4º do art. 150 do CTN, abaixo transcrito, é aplicável quando há pagamento, ainda que parcial, exceto quando constatada fraude, dolo e simulação, caso em que deve ser adotada a regra anterior.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

² Súmula Vinculante nº 8 do STF: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5o do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. Autenticado digitalmente em 02/03/2016 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por JOAO BELLIN

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Em síntese, para se determinar o *dies a quo* do prazo decadencial, é necessário verificar se houve ou não pagamento antecipado. Caso a resposta seja afirmativa, o prazo será de cinco anos a contar do fato gerador, caso contrário, será de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Este é o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, que, por força do artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015³, deve ser reproduzido nas turmas deste Conselho.

No caso em exame, aplica-se a regra do art. 173, inciso I, do CTN, pois se trata de exigência de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, cujo crédito tributário é constituído por lançamento de ofício, espécie de lançamento incompatível com a antecipação de pagamento pelo sujeito passivo.

O lançamento foi aperfeiçoado em 27/07/2006, fl. 132, data da ciência do sujeito passivo, de modo que as infrações cometidas antes do ano de 2001 estão atingidas pela decadência.

Convém ressaltar que a infração se materializa na data do vencimento da entrega da GFIP, sendo que as GFIPs vencidas no ano de 2001 em diante não estão abrangidas pela decadência, incluindo a GFIP da competência 12/2000, cujo vencimento deu-se em 07/01/2001.

Portanto, com base no art. 156, V, do Código Tributário Nacional (CTN), reconheço a extinção do crédito tributário relativo às competências 06/1999 a 11/2000, com base na decadência, ratificando a decisão recorrida neste ponto.

Atenuação da Multa

Dentro do prazo de impugnação, a autuada pediu a relevação da multa, juntando GFIPs retificadoras.

O art. 291 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/99, antes de ser revogado pelo Decreto nº 6.727, de 12 de janeiro de 2009, previa a possibilidade de a autoridade administrativa relevar a multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória no caso de haver pedido do autuado dentro do prazo de defesa, de o infrator ser primário, ter corrigido a falta e não ter incorrido em nenhuma circunstância agravante:

³ art. 62 ...

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Art. 291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até a decisão da autoridade julgadora competente.

§1º A multa será relevada, mediante pedido dentro do prazo de defesa, ainda que não contestada a infração, se o infrator for primário, tiver corrigido a falta e não tiver ocorrido nenhuma circunstância agravante.

§2º O disposto no parágrafo anterior não se aplica à multa prevista no art. 286 e nos casos em que a multa decorrer de falta ou insuficiência de recolhimento tempestivo de contribuições ou outras importâncias devidas nos termos deste Regulamento.

§3º A autoridade que atenuar ou relevar multa recorrerá de ofício para a autoridade hierarquicamente superior, de acordo com o disposto no art. 366.

Foi constatado, em diligência fiscal, fls. 1259 e ss, que a falta foi corrigida dentro do prazo de impugnação. Todavia, pelo fato de a autuada ser reincidente em infrações à legislação previdenciária, especificadas no item III do relatório fiscal (fls. 36), a multa deixou de ser relevada pelo órgão julgador de primeira instância, o qual, todavia, reduziu a multa em cinquenta por cento, com base no art. 292, V, do RPS/99, vigente à época:

Art. 292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

...

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento. (Revogado pelo Decreto nº 6.727, de 2009)

...

A reincidência, embora impedisse a relevação da multa, não afastava a aplicação do instituto da atenuação da multa, de modo que ratifico o acórdão recorrido na parte que reduziu em cinquenta por cento o valor da multa aplicada.

Recurso Voluntário

Conheço do recurso por estarem presentes os requisitos para sua admissibilidade.

Passo a analisar os pontos controvertidos.

Conexão com o Processo de Obrigação Principal

Os processos abaixo listados referem-se às obrigações principais de recolher as contribuições incidentes sobre os fatos geradores não declarados em GFIP, que são objeto do presente processo:

| Fato Gerador | Nº Processo Obrigação Principal (AIOP)/Período |
|--|--|
| Comercialização da Produção Rural Adquirida de Pessoa Física | 16000.000342/2007-44 (04/2000 a 05/2006) |
| | 16000.000344/2007-33 (06/1997 a 10/2001) |
| Comercialização da Produção Rural - Agroindústria | 16000.000345/2007-88 (11/2001 a 01/2005) |
| Cesta Básica, Participação nos Lucros e Resultados, Cooperativa de Serviços Médicos, Contribuintes Individuais | 16000.000346/2007-22 |

As relações jurídicas dos processos de obrigação principal e de obrigação acessória são distintas, porém vinculadas, pois a solução quanto à incidência ou não das contribuições devidas à Seguridade Social refletirá na obrigação de a empresa declarar em GFIP essas contribuições.

Nesses casos é prudente que se evite decisões contraditórias mediante análise quanto à pertinência da adoção dos julgamentos já realizados.

Eis o resumo da situação dos processos de exigência das contribuições não declaradas em GFIP (AIOP), contemplando a decisão exarada por este Conselho até a presente data (09/11/2015):

| Nº Processo Obrigação Principal (AIOP)/Período | Situação do AIOP | Ac. |
|--|---|---|
| 16000.000342/2007-44 (04/2000 a 05/2006) | Recurso Voluntário provido em parte para excluir período decadente (até 11/2000), com base no art. 173, I, do CTN. Recurso Especial do contribuinte pedindo reconhecimento da inconstitucionalidade da contribuição rural, com base em decisão do STF, foi admitido e está pendente de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). | Ac. RV 206-01.154, Sessão de 07/08/2008, 6ª Câmara 2º CC. Ac. Embargos: 2301-01.639 - 3a Cam/1a To, sessão de 19/08/2010, rel. Cons. Bernadete de Oliveira Barros |
| 16000.000344/2007-33 (06/1997 a 10/2001) | Transitado em julgado administrativo o acórdão que considerou o Recurso Voluntário provido em parte para excluir período decadente (até 10/98), com base no art. 173, II, do CTN. Recurso Especial do Contribuinte, junto à CSRF, não admitido. | Ac. RV 206-01.140, 6ª Câmara 2º CC; Ac. Embargos: 2401-01.736, 4a Camara, 1a TO, sessão de 17/03/2011, rel. Cons. Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira |
| 16000.000345/2007-88 (11/2001 a 01/2005) | Recurso voluntário negado. Com Recurso Especial do contribuinte junto à CSRF pendente de análise de admissibilidade. | Ac RV 206-01.153, 6ª Câmara 2º CC, sessão de 07/08/2008 |
| 16000.000346/2007-22 | Sem contencioso administrativo. Parcelado pelo contribuinte em 01/03/2010 | |

Note-se que, em sede de recurso ao CARF, a recorrente obteve decisão favorável quanto ao reconhecimento da decadência de parte das contribuições lançadas, ora com base no art. 173, I, do CTN, ora com base no art. 173, II, do CTN, tendo sido rejeitadas todas as demais teses de defesa.

A decadência em relação à obrigação tratada no presente processo foi aqui reconhecida, com base no art. 173, I, do CTN, conforme já fundamentado neste voto.

Superada essa questão, passo à apreciação das demais matérias do recurso.

Contribuição da Empresa sobre Serviços Prestados por Cooperados por Intermédio de Cooperativa de Trabalho. Inconstitucionalidade Reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal

Dentre os dados tributários que deixaram de ser informados em GFIP, estão aqueles referentes a serviços prestados por intermédio de cooperativa de trabalho, no caso, Cooperativa de Serviços Médicos, disponibilizado aos empregados dos Estabelecimentos CNPJ. 52.645.009/0009-00 e 52.645.009/0012-06 no período de 06/1999 a 04/2006.

Antes da competência março/2000 não havia previsão legal para se exigir essa contribuição. A partir da competência março/2000, coube à empresa oferecer esses valores à tributação por força do art. 22, IV, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.876/99, o qual,

todavia, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 595.838, transitado em julgado em 09/03/2015, com repercussão geral reconhecida, nos termos do art. 543-B do CPC. Segue ementa do acórdão:

RE 595.838 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO

EMENTA:

Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF.

1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços.

2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição.

3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição.

5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Assim, reconheço a ausência de amparo legal para se exigir as contribuições em questão, em cumprimento ao art. 62, § 2º do RICARF⁴, aprovado pela Portaria MF nº 343,

⁴ art. 62...

...

de 09 de junho de 2015, que determina, no âmbito deste Conselho, a reprodução das decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática prevista pelo art. 543-B do CPC.

Por conseguinte, não há amparo legal para se exigir multa por descumprimento da obrigação acessória de declarar em GFIP os valores pagos aos cooperados que prestaram serviços por intermédio de cooperativa de trabalho, devendo ser excluídos, do cálculo da multa, os valores das contribuições a este título.

Contribuição do Produtor Rural Pessoa Física com Empregados. Responsabilidade do Adquirente por Substituição Tributária

A controvérsia recai sobre a extensão da decisão do Supremo Tribunal Federal que afastou a constitucionalidade da contribuição do empregador rural pessoa física.

O presente AIOA trata, dentre outras infrações, da omissão, em GFIP, do valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural adquirida de produtores rurais pessoas físicas (gado bovino e suíno para abate e lenha), no período de 08/2002 a 05/2006, cuja contribuição previdenciária, neste período, está prevista no art. 25, I e II, da Lei 8.212/91, na redação da Lei 10.256/2001:

Lei 8.212/91:

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

A responsabilidade tributária, por substituição, do adquirente pessoa jurídica, pela contribuição do produtor rural pessoa física, advém do art. 30, III e IV, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97:

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 - 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

Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF,

Documentos digitais digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/02/2016 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em

25/02/2016 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por JOAO BELLIN

I JUNIOR

Impresso em 03/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

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

...

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 363.852/MG, manifestou-se pela inconstitucionalidade da contribuição do empregador rural pessoa física, com base no valor da comercialização da sua produção, prevista no art. 25 da Lei 8.212/91, com a redação das Leis nº 8.540/92 e 9.528/97, sob o fundamento de que não havia previsão constitucional para essa fonte de custeio, que veio a existir somente após a Emenda Constitucional nº 20/98, de modo que, àquela época, a contribuição somente poderia ser instituída por Lei Complementar. Veja ementa abaixo transcrita:

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

O entendimento adotado no RE 363.852/MG foi depois aplicado em regime de repercussão geral no julgamento do Recurso Extraordinário nº 596.177/RS (art. 543-B do Código de Processo Civil), cuja ementa encontra-se abaixo transcrita:

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

I – Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador.

II – Necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social.

III – RE conhecido e provido para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/1992, aplicando-se aos casos semelhantes o disposto no art. 543-B do CPC.

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

As decisões do STF invalidaram os dispositivos da Lei nº 8.212/1991 nas redações dadas pelas Leis 8.540/1992 e 9.528/1997, ambas anteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998. A Lei 10.256/2001, que é posterior à referida Emenda Constitucional, alterou o "caput" do art. 25 da Lei 8.212/91, mantendo a contribuição do empregador rural pessoa física.

Portanto, não resta dúvida de que é inconstitucional a exigência de contribuições sobre a aquisição da produção rural do empregador rural pessoa física até a edição da lei 10.256/2001, conforme decisão proferida pelo STF, a qual deve ser reproduzida pelo CARF, com base no art. 62, § 2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015⁵.

Ocorre que o presente auto de infração contempla obrigação acessória relacionada a contribuições exigidas com base na lei 10.256/2001, produzida após a Emenda Constitucional 20/98, cuja constitucionalidade não foi analisada nem teve repercussão geral reconhecida, conforme restou pacificado nos Embargos de Declaração no RE 596.177-RS⁶ nos termos da ementa abaixo transcrita:

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. FUNDAMENTO NÃO ADMITIDO NO DESLINDE DA CAUSA DEVE SER EXCLUÍDO DA EMENTA DO ACÓRDÃO. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE MATÉRIA QUE NÃO FOI ADEQUADAMENTE ALEGADA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO NEM TEVE SUA REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. INEXISTÊNCIA DE OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO EM DECISÃO QUE CITA EXPRESSAMENTE O DISPOSITIVO LEGAL CONSIDERADO INCONSTITUCIONAL.

I – Por não ter servido de fundamento para a conclusão do acórdão embargado, exclui-se da ementa a seguinte assertiva: “Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador”(fl. 260).

II – A constitucionalidade da tributação com base na Lei 10.256/2001 não foi analisada nem teve repercussão geral reconhecida.

III – Inexiste obscuridade, contradição ou omissão em decisão que indica expressamente os dispositivos considerados inconstitucionais.

⁵ Art. 62

...

⁶ § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

IV – Embargos parcialmente acolhidos, sem alteração do resultado.

Cabe ainda analisar a higidez da responsabilidade tributária do adquirente, em substituição ao produtor rural pessoa física, prevista no art. 30, III e IV, da lei 8212/91, nas redações dadas pelas leis nº 8.540/92 e 9.528/97.

Primeiramente, convém mencionar o trecho do voto proferido no RE 363852 pelo Min. Marco Aurélio Mello, que aludiu ao dispositivo legal em destaque, o qual trata do instituto da subrogação:

"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, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência."

A interpretação quanto ao alcance desse trecho da decisão do STF foi feita com esmero no voto condutor do Acórdão nº 2302-002.456, relator Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, sessão de 18 de abril de 2013, de modo que aqui transcrevo os fundamentos pertinentes, adotando-os como razões de decidir:

[...] 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, "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".

Lei 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 reflorestamento, 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 subrogados 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.

Ora, caros leitores, o fato de o art. 1º da Lei nº 8.540/92 ter sido declarado, na via difusa, inconstitucional, não implica ipso facto que todas as modificações legislativas por ele introduzidas sejam tidas por inconstitucionais. A pensar assim, seria inconstitucional a fragmentação da alínea 'a' do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91, nas alíneas 'a' e 'b' do mesmo dispositivo legal, sem qualquer modificação em sua essência, assim como a renumeração das alíneas 'b', 'c' e 'd' do mesmo inciso V acima citado para 'c', 'd' e 'e', respectivamente, sem qualquer modificação de texto.

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: (Vide Lei nº 8.540, de 1992).

~~a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora a atividade agropecuária, pesqueira ou de extração mineral garimpeiro 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 8.398/92).~~

~~b) 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;~~

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

~~d) 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;~~

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 1992).

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; (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 1992).

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; (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 1992).

d) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por sistema próprio de previdência social; (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 1992).

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; (Incluído pela Lei nº 8.540, de 1992).

E o que falar, então, sobre a constitucionalidade do Inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91⁷, o qual, embora citado pelo Sr. Min. Marco Aurélio, sequer se houve por tocado pelo art. 1º da Lei nº 8.540/92. Seria, assim, o Inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91 inconstitucional simplesmente e tão somente porque fora citado pelo Min. Marco Aurélio em seu voto? Não nos parece ser essa a melhor exegese do caso em debate.

⁷ Esse dispositivo não foi transcrito no voto paradigma. Para melhor compreensão da matéria, transcrevo abaixo a redação do inciso VII do art. 12 da Lei 8.212/91 vigente à época da infração:
art. 12

...

VII - como segurado especial: o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o pescador artesanal e o assemelhado, 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. (Redação dada pela Lei nº 8.398, de 7.1.92).

...

Nessa vertente, não havendo no Acórdão do RE 363.852/MG qualquer referibilidade, a mínima que seja, a eventuais vícios de constitucionalidade atávicos ao instituto da sub-rogação ora em foco, forçoso reconhecer que, ou o julgamento acima tratado é nulo, por falta de fundamentação, com fulcro no art. 93, IX da CF/88, ou naquele julgamento não se houve por declarado qualquer vício de inconstitucionalidade na sub-rogação estatuída no inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91, mas, tão somente, mera menção no texto da conclusão do Acórdão em tela. Se nos antolha ser esta última a melhor interpretação do dispositivo do Acórdão do RE 363.852/MG.

A uma, porque não foi apontado qualquer vício de inconstitucionalidade no instituto da sub-rogação em relevo.

A duas, porque se a sub-rogação em tela fosse considerada inconstitucional, também teria que ser declarado inconstitucional o inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91 em sua redação originária, que também trata da sub-rogação do adquirente, do consignatário ou da cooperativa nas obrigações do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 da Lei nº 8.212/91.

Decerto, se partíssemos 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.

A três, porque o art. 128 do CTN estatui, de maneira isenta de dúvidas, que a lei pode atribuir de modo expreso 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.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A quatro, porque a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições de que trata o art. 25 da Lei nº 8.212/91 foi determinada ao adquirente, ao consignatário e à cooperativa, expressamente, pelo inciso III do art. 30 da Lei nº 8.212/91, o qual não foi igualmente atingido, sequer de raspão, 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 após a publicação da Lei nº 10.256/2001, produzindo todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

...

Mas o Legislador Ordinário foi mais seletivo:

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

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

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

A cinco, porque o próprio dispositivo do Acórdão do RE 363.852/MG declara a "inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial".

Salta aos olhos que a sanatória da inconstitucionalidade vislumbrada pela Suprema Corte depende, tão somente, da promulgação de legislação nova, arrimada na EC nº 20/98, que institua a contribuição então viciada. Tais exigências houberam-se por integralmente supridas com a promulgação da Lei nº 10.256, de 09 de julho de 2001 [...]

No sentido da higidez da exigência da contribuição rural do empregador rural após a Lei 10.256/2001, cito, ainda, os seguintes precedentes em julgamentos realizados pelas turmas deste Conselho: Ac. 2302-003.638, 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 11 de

fevereiro de 2015, rel Cons. Arlindo da Costa e Silva; Ac. 2301-004.223, 3ª Câmara/1º Turma Ordinária, sessão de 06 de novembro de 2014, redator voto vencedor Cons. Marcelo Oliveira; Ac. 2402-003.964, 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, sessão de 19 de fevereiro de 2014, rel. Cons. Julio Cesar Vieira Gomes.

Conforme visto, os fatos geradores aqui tratados ocorreram sob a égide da Lei 10.256/2001, sendo, portanto, exigíveis, assim como a conduta de se incluir tais fatos geradores em GFIP.

Contribuição da Agroindústria. Recurso Extraordinário com Repercussão Geral Reconhecida sem Decisão Definitiva não gera efeito no PAF

O presente AIOA também cuida da infração de omitir, em GFIP, o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria (gado do estabelecimento fazenda transferido para abate no estabelecimento frigorífico), no período de 11/2001 a 01/2005, cuja contribuição previdenciária é exigida com base no art. 22-A, I e II, da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 10.256, de 09 de julho de 2001, vigente a partir de 1º de novembro de 2001⁸.

A partir de 11/2001, com a entrada em vigor da Lei 10.256, de 09 de julho de 2001, as agroindústrias passaram a contribuir sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, em substituição às contribuições patronais incidentes sobre a folha de pagamento de segurados empregados e de trabalhadores avulsos, salvo exceções legais⁹.

A constitucionalidade da contribuição devida pela agroindústria, com base no art. 22-A da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 10.256/2009, é objeto do Recurso Extraordinário nº 611.601/RS, com repercussão geral reconhecida, sem decisão definitiva de mérito até a presente data.

Não há previsão legal para sobrestamento do julgamento nessa fase processual, uma vez que foi revogado o dispositivo do Regimento Interno do CARF que determinava essa providência (§ 1º do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 256/2009¹⁰).

⁸ Lei 8.212/91:

Art. 22-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

II - zero vírgula um por cento 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 para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

⁹ não se aplica a substituição às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura e para as sociedades cooperativas (IN RFB 971/2009, art. 173)

¹⁰

RICARF - Portaria MF 256/2009:

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.

Em suma, o dispositivo legal que ampara a exigência da contribuição está vigente, sendo exigível, por conseguinte, a conduta de informar os fatos geradores em GFIP.

Alteração Legislativa. Retroatividade da multa mais benéfica

Diante das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, a recorrente solicita a realização de diligência para que a autoridade lançadora identifique e aplique a multa mais benéfica mediante comparação entre a multa do revogado art. 32, IV, § 5º da Lei 8.212/91 e a do novel art. 32-A.

Com efeito, a MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009 alterou profundamente o regime de multas em matéria previdenciária.

A lei nova revogou o art 35 da Lei 8.212/91¹¹, que previa os percentuais de multa aplicáveis sobre as contribuições sociais em atraso para pagamento espontâneo, que é o

§ 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.

¹¹ Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) quatro por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;
- b) sete por cento, no mês seguinte;
- c) dez por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;
- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) doze por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;
- b) quinze por cento, após o 15º dia do recebimento da notificação;
- c) vinte por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;
- d) vinte e cinco por cento, após o 15º dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;
- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

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

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

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

- a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;
- b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;
- c) quarenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;
- d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.
- a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).
- c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

realizado após a data de vencimento do tributo, mas antes do início de qualquer procedimento de fiscalização (inciso I), para pagamento de créditos incluídos em lançamento tributário - notificação fiscal de lançamento de débito (inciso II) e para pagamento de créditos incluídos em dívida ativa (inciso III) e definiu novos percentuais aplicáveis, correspondentes ao teto de 20% para pagamento espontâneo em atraso (art. 35 da Lei 8.212/91 com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009¹²) e 75% no caso de exigência de tributo em lançamento de ofício, passível de agravamento (art 35-A da Lei 8.212/91, com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009¹³).

Em relação aos fatos geradores ocorridos antes da mencionada alteração legislativa existe o dever de observância, pela autoridade administrativa, da aplicação da multa mais benéfica, em obediência ao art. 106 inciso II do Código Tributário Nacional.

Para tanto, é necessário identificar a natureza do instituto objeto de comparação e os dados quantitativos a serem comparados.

A lei nova definiu claramente dois institutos: 1) multa de mora para pagamento espontâneo em atraso (art. 35) e 2) multa para pagamento não espontâneo - incluído em lançamento tributário - chamada de multa de ofício (art. 35-A), que é única para três condutas: i) falta de pagamento ou recolhimento de débito nos casos de ii) falta de declaração ou de iii) declaração inexata.

A lei nova também definiu claramente os dados quantitativos de cada uma delas: para a primeira, até 20%, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96¹⁴; para a segunda, de 75%, passível de agravamento, nos termos do art. 44 da Lei 9.430/96¹⁵.

¹² Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

¹³ 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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

¹⁴ Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

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

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

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

O revogado art. 35 inciso II da Lei 8.212/91, dizia respeito apenas à multa por falta de pagamento ou recolhimento incluído em lançamento tributário. Era o revogado art. 32 inciso IV §§4º e 5º da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97, que regulava a aplicação de penalidade ao contribuinte que apresentasse declaração inexata ou deixasse de apresentá-la, fazendo incidir multa isolada.

Portanto, na norma anterior, o dado quantitativo da multa para dívidas incluídas em lançamento tributário, para os casos de falta de pagamento ou recolhimento quando há falta de declaração e/ou declaração inexata, deve ser apurado pela soma da multa do revogado art. 35, inciso II, com a multa do revogado art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º. Este entendimento está explicitado no art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

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: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

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 (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 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.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

II - (REVogado). (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) DOLA REIS, Assinado digitalmente em 25/02/2016 por LUCIANA DE SOUZA ESPINDOLA REIS, Assinado digitalmente em 02/03/2016 por JOAO BELLINI JUNIOR

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. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

§ 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. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

§ 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. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 20 de abril de 2010)

No caso concreto, o relatório fiscal de aplicação de multas revela que foi aplicada a multa do art. 32, IV, § 5º da Lei 8.212/91, com a redação da Lei 9.528/97.

Entendo que a apuração da multa mais benéfica deve levar em consideração o disposto no art. 476-A da IN RFB 971/2009, acima transcrito, a ser calculada no momento do pagamento, nos termos do art. 2º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 04/12/2009.

Conclusão

Com base no exposto, voto por CONHECER do Recurso de Ofício e do Recurso Voluntário, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, excluindo do cálculo da multa aplicada as contribuições incidentes sobre os pagamentos feitos às Cooperativas de Trabalho.

Luciana de Souza Espíndola Reis