



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

Processo nº 35572.001651/2006-11
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-002.903 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2012
Matéria Contribuição Produtor Rural Pessoa Física. Sub-rogação.
Recorrente BOI VERDE ALIMENTOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2006

AFERIÇÃO INDIRETA. Serão calculadas por aferição indireta as contribuições devidas, quando constatado pela fiscalização que a contabilidade da empresa não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço.

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA PELO EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO DO ADQUIRENTE, CONSUMIDOR, CONSIGNATÁRIO OU COOPERATIVA.

A contribuição do empregador rural pessoa física prevista no art. 25 da Lei 8.212/91 pode ser exigida a partir de 11/2001 por estar em consonância com a EC 20/98, devido a entrada em vigor da Lei 10.256/2001, respeitada a anterioridade nonagesimal. A empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são responsáveis por substituição da referida exação, conforme previsão do art. 30, inciso IV da Lei 8.212/91.

CONTRIBUIÇÃO PARA O SENAR.

Uma vez que a decisão do STF sobre a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária devidas pelo produtor rural pessoa física não abrange aquela destinada a terceiros, não pode este Conselho afastar o lançamento sobre tais verbas.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

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

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

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO, I) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso na questão da comercialização da produção rural, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para, no mérito, que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator designado(a); III) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator Designado: Mauro José Silva.

Marcelo Oliveira - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

Mauro José Silva – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Wilson Antonio de Souza Correa, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro Jose Silva e Leonardo Henrique Pires Lopes.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito lavrada em face de BOI VERDE ALIMENTOS LTDA., por ter esta empresa deixado de recolher as contribuições sociais devidas pelos produtores rurais pessoas físicas (art. 25, I da Lei nº 8.212/1991), a que estava obrigada na condição de sub-rogada, destinadas ao Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS, ao Financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR, no valor de R\$ 4.740.076,52 (*quatro milhões setecentos e quarenta mil setenta e seis reais e cinquenta e dois centavos*), tudo de acordo com o Relatório Fiscal às fls. 44/47.

O fato gerador a que se referiu o presente lançamento é a comercialização da produção rural (gado bovino) de produtores rurais pessoa física, no período de 01/2003 a 03/2006, adquiridos pela recorrente, mas que não sofreram a retenção devida.

No presente caso, a base de cálculo foi obtida a partir da receita bruta decorrente da comercialização da produção rural auferida pelos produtores rurais pessoa física quando da venda realizada à ora Recorrente, conforme se demonstra abaixo:

- 1) Na matriz, no período de 02/2003 a 06/2004, o valor da receita bruta foi determinado com base nos Livros de Registro de Entrada de Mercadorias (fls. 50/67) e, no período de 01/2003, foi fixada através do arbitramento (aferição indireta) com base no total de bovinos abatidos informado no Mapa de Abate de Bovinos em Matadouros Frigoríficos sob Inspeção Federal – SIF (fl. 48) e no prego da pauta da Secretaria Estadual de Receita e Controle do Estado do Mato Grosso do Sul – SERC/MS, tendo em vista que neste período não constavam no Livro de Registro de Entradas da Empresa movimentações de comercialização.
- 2) Na filial, no período de 04/2004 a 03/2006, o valor da receita foi determinado com base nos Livros de Registro de Entradas de Mercadorias (fls. 50/67) e, no período de 01/2004 foi fixado através de arbitramento (aferição indireta), tendo como esteio o total de bovinos abatidos informado no mapa de Abate de Bovinos em matadouros Frigoríficos sob Inspeção Federal – SIF (fl. 48) e no prego da pauta da Secretaria Estadual de Receita e Controle do Estado do Mato Grosso do Sul – SERC/MS, uma vez que neste período não constavam no Livro de Registro de Entradas da empresa quaisquer movimentações.

Apresentada impugnação às fls. 75/85, o julgamento foi transformado em diligência (fl. 94), para que a autoridade fiscal prestasse esclarecimentos sobre os indícios que a levaram a adotar a técnica do arbitramento, o que foi feito através do despacho de fls. 95/96.

Apresentada manifestação da ora Recorrente às fls. 109/113, foi mantido o lançamento fiscal pela decisão ora recorrida (fls. 117/129), nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 30/03/2006

VALIDADE. MPF.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade do lançamento as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento.

VALIDADE. LANÇAMENTO POR AFERIÇÃO DIRETA.

A descrição da origem dos fatos geradores é motivação suficiente para a defesa e para o julgamento, notadamente quando se referir a livro fiscal produzido pelo sujeito passivo e cujos dados não são por ele contraditados com provas.

VALIDADE. LANÇAMENTO POR AFERIÇÃO INDIRETA.

A omissão do sujeito passivo em apresentar seus documentos contábeis autoriza o arbitramento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a aquisição de produto rural, com base na quantidade de bovinos abatidos pelo sujeito passivo, informada por órgão oficial.

VALIDADE. DILIGÊNCIA.

A autoridade julgadora pode requerer diligência ex officio para formar seu convencimento e a ciência do resultado da diligência, ao sujeito passivo, é suficiente para instaurar o contraditório.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Não cabe à autoridade administrativa conhecer de tese de inconstitucionalidade e ilegalidade das leis e atos normativos.

MULTA. JUROS.

São devidos juros e multa sobre as contribuições em atraso, ambos de caráter irrelevável.

Lançamento Procedente

Irresignada, interpôs a contribuinte o Recurso Voluntário sob exame (fls. 148/168), em que destacou novamente os argumentos apresentados na defesa:

- 1) Não foram expostos os motivos para a utilização da aferição indireta;
- 2) Os livros de entrada não se prestam para se promover a aferição indireta, já que não refletem os fatos geradores;
- 3) Multa com caráter confiscatório.

E o Relatário.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo o Recurso tempestivo, passo ao seu exame.

Da aferição indireta

O lançamento refere-se à cobrança de contribuições previdenciárias devidas pelo produtor rural pessoa física, que devem ser recolhidas pelo adquirente em caráter de sub-rogação das obrigações, tendo a base de cálculo adotada na presente notificação sido apurada mediante o procedimento de aferição indireta, consoante determinação do art. 33, §6º da Lei 8.212/91, *in verbis*:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

§ 6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Da análise do dispositivo *retro*, é possível inferir-se que, constatando a fiscalização que a escrituração contábil da empresa não registra a real movimentação da remuneração dos segurados a seu serviço, bem como de seu faturamento e lucro, devem tais valores ser calculados via aferição indireta, que é exatamente o caso dos autos, conforme se observará adiante.

No caso dos autos, verifica-se que o Relatório Fiscal não indica os motivos por que adotou a aferição indireta, isto é, as razões pelas quais os registros contábeis da empresa não representariam a veracidade dos fatos.

Por essa razão é que foi proferido despacho determinando que a fiscalização esclarecesse os indícios que levaram à aferição indireta (fls. 94), tendo afirmado que a empresa não forneceu movimento de comercialização e registro de entradas da empresa, o que impediu, de fato, a verificação do valor exato devido.

Diante de dita constatação, mostra-se correto o procedimento da aferição indireta, devendo ser mantida a decisão recorrida neste ponto.

Da inconstitucionalidade do FUNRURAL (art. 25 da Lei 8.212/91)

Alega o contribuinte ser inconstitucional o art. 25 da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei 9.528/1997, visto que instituiu, através de lei ordinária, uma nova fonte de custeio da Seguridade Social não prevista no art. 195 da Carta Magna na redação vigente à época em que a lei foi promulgada, qual seja, a contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física incidente sobre a receita bruta da comercialização da sua produção, o que feriria, portanto, a forma exigida pelo art. 154, I da CF/88, que é a de lei complementar.

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

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

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

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

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

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

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PRESSUPOSTO ESPECÍFICO - VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO - ANÁLISE - CONCLUSÃO. *Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina - José Carlos Barbosa Moreira -, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS - PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS - SUB-ROGAÇÃO - LEI Nº 8.212/91 - ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL - PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 - UNICIDADE DE INCIDÊNCIA - EXCEÇÕES - COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PRECEDENTE -*

INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Aplicação de leis no tempo - considerações.

(RE 363852, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 03/02/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-04 PP-00701 RET v. 13, n. 74, 2010, p. 41-69)

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

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

I - dos empregadores, incidentes sobre: a folha de salários, o faturamento e o lucro;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No caso dos autos, verifica-se que a autuação decorreu do não recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pelo produtor rural pessoa física e retida pelo adquirente em sub-rogação.

Esta inconstitucionalidade não abrange, contudo, a contribuição destinada a terceiros-SENAR, que embora encontrem fundamento legal semelhante ao dos arts. 25, I e 30 da Lei nº 8.212/1991, não tiveram sua inconstitucionalidade reconhecida pelo colendo STF, o que impede a declaração de inconstitucionalidade por este Tribunal administrativo.

Diante da declaração de inconstitucionalidade, deve ser declarada nula a NFLD em comento na parte em que lança os valores referentes à obrigação contida nos arts. 25, I e 30 da Lei nº 8.212/1991, mantendo-se às parcelas destinadas a Terceiros-SENAR.

Da multa aplicada

De início, cabe destacar que não cabe a este CARF apreciar alegação de exorbitância no valor da multa de ofício cobrada, pois isto seria, em última análise, declarar-lhe a inconstitucionalidade, o que é vedado a este Tribunal administrativo.

Contudo, diante do advento de legislação aplicando penalidade mais benéfica ao contribuinte, cabe o exame de qual incidiria sobre o descumprimento da obrigação tributária principal.

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

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

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

Art. 35 da Lei nº 8.212/1991 - Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ocorre que alguns doutrinadores defendem que a multa de mora teria sido substituída pela multa de ofício, ou ainda que esta seria sim prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, na sua redação anterior, na medida em que os incisos II e III previam a aplicação da penalidade nos casos em que o débito tivesse sido lançado ou em fase de dívida ativa, ou seja, quando tivesse decorrido de lançamento de ofício.

Contudo, nenhum destes dois entendimentos pode prevalecer.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Não só a natureza das penalidades leva a esta conclusão, como também a própria alteração sofrida pelo dispositivo. No lugar da redação anterior do art. 35, que dispunha sobre a multa de mora, foi introduzida nova redação que também disciplina a multa de mora, agora remetendo ao art. 61 da Lei nº 9.430/1996. Estes dois dispositivos é que devem ser comparados.

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

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

Da Conclusão

Ante ao exposto, conheço do Recurso, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para afastar do lançamento os valores referentes à contribuição previdenciária devida pelo produtor rural pessoa física, sub-rogadas pela recorrente (arts. 25, I e 30 da Lei nº 8.212/1991), mantendo, contudo, a autuação no tocante à contribuição do produtor rural destinada a Terceiros-SENAR, determinando, ainda, que sobre esses valores seja aplicada a penalidade prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, caso seja mais benéfica para o contribuinte.

É como voto.

Sala das Sessões, em 21 de junho de 2012

Leonardo Henrique Pires Lopes

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

Contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física. Art. 25 da Lei 8.212/91. Substituição tributária do art. 30, inciso IV da Lei 8.212/91.

A matriz legal da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física é o art. 25 da Lei 8.212/91, *in verbis*:

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).

(...)

Tendo sido criada antes da edição da Emenda Constitucional (EC) 20/98 por lei ordinária, tal exação teve sua constitucionalidade questionada no Supremo Tribunal Federal (STF), uma vez que, originalmente, o Texto Magno não previa a receita como fato gerador da contribuição previdenciária a ser criada por lei ordinária. Somente poderia ter sido instituída por Lei Complementar para incidir sobre fato gerador não enumerado no art. 195 da CF.

No RE 363.852/MG, julgado em 03/02/2010 e transitado em julgado em 08/06/2011, o plenário do STF enfrentou a questão, tendo concluído o julgamento com as seguintes ementa e decisão

Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PRESSUPOSTO ESPECÍFICO - VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO - ANÁLISE - CONCLUSÃO. Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina - José Carlos Barbosa Moreira -, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS - PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS - SUB-ROGAÇÃO - LEI Nº 8.212/91 - ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL - PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 - UNICIDADE DE INCIDÊNCIA - EXCEÇÕES - COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PRECEDENTE - INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária 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 nº 9.528/97. Aplicação de leis no tempo - considerações.

(RE 363852, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 03/02/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-04 PP-00701 RET v. 13, n. 74, 2010, p. 41-69)

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, conheceu e deu provimento ao recurso extraordinário para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por subrogação sobre a "receita bruta proveniente da comercialização da produção rural" de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência. Em seguida, o Relator apresentou petição da União no sentido de modular os efeitos da decisão, que foi rejeitada por maioria, vencida a Senhora Ministra Ellen Gracie. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, licenciado, o Senhor Ministro Celso de Mello e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, com voto proferido na assentada anterior. Plenário, 03.02.2010.

A partir do trânsito em julgado do RE 363.852, portanto, este Colegiado está autorizado, mas não obrigado, a seguir as conclusões do STF e afastar a legislação declarada inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal, em conformidade com o art. 26-A, §6º, inciso I do Decreto 70.235/72.

Ressaltamos que somente estamos vinculados à jurisprudência do STF oriunda de decisões definitivas de mérito proferidas na sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC), conforme previsto no caput do art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF). No caso do RE 363.852/MG não houve o reconhecimento de repercussão geral exigida naquele dispositivo. O STF reconheceu a repercussão geral no RE 596.177 que poderá declarar a inconstitucionalidade do mesmo art. 25 da Lei 8.212/91 na redação dada pela Lei 8.540/92, porém tal ação ainda não alcançou a definitividade.

Portanto, como dissemos, esse Colegiado pode, mas não está obrigado, seguir as conclusões do RE 363.852.

Nossa análise permite-nos seguir parcialmente a decisão do RE 363.852 como veremos a seguir.

De fato, até a edição da EC 20/98, a exação em comento não poderia ter sido criada por lei ordinária para incidir sobre fato gerador não previsto até então no art. 195 da CF. Nesse aspecto, seguimos a decisão do RE 363.852 para concluir que o art. 25 da Lei 8.212/91 não pode ser aplicado até que lei nova, fundada na EC 20/98, tenha instituído validamente a contribuição. De nossa parte, entendemos que isso ocorreu com a edição da Lei 10.256/2001 que deu nova redação ao *caput* do art. 25 da Lei 8.212/91 em seu art. 1º. Ainda que a nova lei não tenha repetido ou reeditado os incisos e parágrafos do art. 25 da Lei 8.212/91 de modo a afastar qualquer dúvida sobre a constitucionalidade do dispositivo alterado, se assumíssemos que os incisos e parágrafos restaram excluídos do ordenamento jurídico estaríamos adotando interpretação por demais formalista e que resultaria em prejuízo para o financiamento solidário da seguridade social previsto no *caput* do art. 195 da CF.

Logo, após a entrada em vigor da Lei 10.256/91, respeitada anterioridade nonagesimal, o art. 25 da Lei 8.212/91 passa a estar em harmonia com a EC 20/98. Assim, a partir de 11/2001 a contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física pode ser exigida. Eventuais lançamentos anteriores a tal data não podem prevalecer por falta de previsão legal.

Outra questão que demos analisar diz respeito à figura do substituto tributário prevista no art., 30, inciso IV da Lei 8.212/91, in verbis:

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)

(..)

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)

A decisão no RE 363.852 também declarou a inconstitucionalidade de tal dispositivo, no entanto, nesse aspecto, não seguimos a conclusão do julgado.

Não vemos qualquer inconstitucionalidade no estabelecimento da hipótese de substituição tributária em si. Se não há obrigação tributária validamente instituída pelo art. 25, não há substituição. Mas após 11/2001, estando a norma do art. 25 da Lei 8212/91 em conformidade com a EC 20/98, não há motivos para que a hipótese de substituição não seja aplicada. A inconstitucionalidade da referida substituição tributária só poderia subsistir se ela, em si mesma, estivesse em desacordo com a CF ou com o CTN. O que não é o caso.

Assim, a substituição tributária prevista no art. 30, inciso IV da Lei 8.212/91 deve ser acatada a partir de 11/2001.

Processo nº 35572.001651/2006-11
Acórdão nº **2301-002.903**

S2-C3T1
Fl. 17

Por fim, é de ser registrado que a ADI 1103 não se relaciona ao caso, pois naquela ação foi julgada a inconstitucionalidade do §2º do art. 25 da Lei 8.870/94 que trata da contribuição do próprio produtor rural pessoa jurídica e não da sua responsabilidade por substituição relacionada com a contribuição do empregador rural pessoa física.

Pelo exposto, votamos por negar provimento na parte do Recurso Voluntário que trata da contribuição do art. 25 c/c art. 30, inciso IV da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado