



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

Processo n° 10314.721139/2017-67
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.816 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de outubro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente JBS CONFINAMENTO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade, ilegalidade ou de violação aos princípios constitucionais.

RECOLHIMENTOS EFETUADOS PELA RECORRENTE. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há como aproveitar os recolhimentos efetuados pela recorrente, pois já foram devidamente apropriados nos fatos geradores declarados em GFIP.

RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL Nº 15/2017. ALCANCE DOS SEUS EFEITOS. FATOS GERADORES APÓS A LEI Nº 10.256, DE 2001. INAPLICABILIDADE.

A Resolução nº 15/2017, editada pelo Senado Federal, que suspendeu a execução de dispositivos da Lei nº 8.212, de 1991, atinge a contribuição previdenciária dos produtores rurais pessoas físicas, inclusive a responsabilidade tributária, por sub-rogação, da empresa adquirente da produção rural, porém tão somente para fatos geradores anteriores à Lei nº 10.256, de 2001.

REPERCUSSÃO GERAL. RECONHECIMENTO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRINCÍPIO DA OFICIALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE SOBRESTAMENTO.

O processo administrativo é regido pelo princípio da oficialidade. Não há lei ou norma regimental que autorize o sobrestamento do julgamento em razão do reconhecimento, pelo STF, de repercussão geral de matéria ainda pendente de decisão judicial. Suspensão do julgamento indeferida.

PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRÓPRIA PRODUÇÃO.

A contribuição do empregador rural pessoa jurídica que se dedique à produção rural, destinada à Seguridade Social e ao financiamento das prestações por acidente do trabalho, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, é de 2,5 % e 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, respectivamente, nos termos do art. 25 da Lei nº 8.770/94, com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL. SUB-ROGAÇÃO.

A empresa adquirente fica sub-rogada nas obrigações da pessoa física (art.12, V, "a" da Lei 8.212/91) e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 c/c o art. 30, IV, ambos da Lei de Custeio.

CONTRIBUIÇÕES DESCONTADAS. PRESUNÇÃO LEGAL.

O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto em Lei.

PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOBRE COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS RURAIS. DECISÃO JUDICIAL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Havendo decisão judicial suspendendo a exigibilidade das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização de produtos rurais com pessoas físicas (art. 25, I e II, da Lei nº 8.212/91), cuja retenção e recolhimento foram sub-rogadas à empresa adquirente, não se pode cogitar em lançamento exigindo tais tributos, uma vez que as obrigações tributárias voltam a ser de responsabilidade dos produtores rurais. Contudo, não há, nos autos, prova neste sentido, sendo ônus do contribuinte.

ILEGITIMIDADE PASSIVA.

A autonomia das filiais em relação à matriz se limita aos aspectos meramente administrativos, não afastando a unidade substancial da pessoa jurídica que as normas concernentes ao CNPJ não têm o condão de cindir.

A filial de uma empresa, ainda que possua CNPJ próprio, não configura nova pessoa jurídica, razão pela qual as dívidas oriundas de relações jurídicas decorrentes de fatos geradores atribuídos a determinado estabelecimento constituem, em verdade, obrigação tributária da sociedade empresária como um todo.

AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade quando a exigência fiscal contém a descrição dos fatos geradores suficiente para o conhecimento da incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, identifica o sujeito passivo, e o auto de infração e seus anexos discriminam de forma clara os fatos geradores,

as bases de cálculo, a contribuição devida, os períodos a que se refere e os fundamentos legais que dão sustentação ao lançamento.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

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

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. SENAR. SUB-ROGAÇÃO.

Em decorrência dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Outras Entidades - Terceiros, inclusive as destinadas à Entidade SENAR, em consonância com legislação específica. A empresa adquirente fica sub-rogada na obrigação de recolher as contribuições do produtor rural pessoa física, decorrentes da comercialização da produção rural, inclusive as destinadas à Entidade SENAR, em consonância com legislação específica.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO DOLO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. NÃO OCORRÊNCIA.

Para que possa ser aplicada a penalidade qualificada no artigo 44, inciso I, e § 1, da Lei nº 9.430/96, a autoridade lançadora deve coligir aos autos elementos comprobatórios de que a conduta do sujeito passivo está inserida nos conceitos de sonegação, fraude ou conluio, tal qual descrito nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Inexiste o dolo que autorizaria a qualificação da multa quando a conduta é estranha à relação tributária entre os sujeitos ativo e passivo.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. APLICAÇÃO.

Incide a multa qualificada de cento e cinquenta por cento quando se verifica que o contribuinte, por meio de ações e omissões dolosas, retardou o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A multa de ofício integra o crédito tributário, logo está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do mês subsequente ao do vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificadora da multa, restabelecendo o percentual de 75%. Votou pelas conclusões o conselheiro Rayd Santana Ferreira. Vencidos os

conselheiros Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Suplente Convocada), José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro e Miriam Denise Xavier, que negavam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Suplente Convocada), Rayd Santana Ferreira, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Andrea Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar o relatório já elaborado em ocasião anterior, pela 7ª Turma da DRJ/SDR e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (fls. 455/463):

DO LANÇAMENTO.

Trata-se de Autos de Infração (AI) referentes ao lançamento de ofício de infrações à legislação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e aos Terceiros, juros de mora (calculados até 05/2017) e multa de ofício de 150% (passível de redução).

A ação fiscal foi autorizada consoante Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF nº 08.1.65.00-2016-00344-2, iniciada em 06/01/2017 com a ciência pessoal do Termo de Início de Fiscalização e Intimação e encerrada em 02/06/2017 com a ciência postal do Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total de Procedimento Fiscal.

Foram lavrados neste procedimento fiscal três autos de infração, sendo o primeiro:

A) Auto de Infração - Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador, contendo as seguintes infrações:

A1) Código de Receita 4863 e Código FPAS 744-3: Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) sobre a comercialização da produção rural de produtor rural pessoa física não oferecida à tributação. O valor do principal (sem juros e multa) apurado da infração foi de R\$ 5.653.935,46;

A2) Código de Receita 4863 e Código FPAS 744-3: Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) sobre a comercialização da produção rural própria do produtor rural

peessoa jurídica não oferecida à tributação. O valor do principal (sem juros e multa) apurado da infração foi de R\$ 9.817.786,57; e

A3) Código de Receita 2158 e Código FPAS 744-3: GILRAT sobre a comercialização da produção rural própria do produtor rural pessoa jurídica não oferecida à tributação. O valor do principal (sem juros e multa) apurado da infração foi de R\$ 392.711,40.

Consta o segundo AI:

B) Auto de Infração - Contribuição para Outras Entidades e Fundos, contendo a seguinte infração:

B1) Código de Receita 2187 e Código FPAS 744-3: Contribuição Devida a Outras Entidades e Fundos - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR sobre a comercialização (aquisição) da produção rural do produtor rural pessoa física. O valor do principal (sem juros e multa) apurado da infração foi de R\$ 683.963,07.

Compõe ainda o processo o terceiro AI:

C) Auto de Infração - Contribuição para Outras Entidades e Fundos, contendo a seguinte infração:

C1) Código de Receita 2187 e Código FPAS 744-3: Contribuição Devida a Outras Entidades e Fundos - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR sobre a comercialização da produção rural própria do produtor rural pessoa jurídica não oferecida à tributação. O valor do principal (sem juros e multa) apurado da infração foi de R\$ 981.778,61. Constam do Termo de Verificação Fiscal (fls. 345/347) os seguintes esclarecimentos:

1. Do Auto de Infração descrito no item A – Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador:

1.1. Compreende o ano calendário de 2013, refere-se a contribuição devida à Seguridade Social, correspondente a parte da empresa, a qual não foi declarada em GFIP e cujo recolhimento não foi comprovado pela empresa, bem como não consta do banco de dados do Sistema de Informação de Arrecadação e Débito do INSS-DATAPREV;

1.2. Quanto às infrações relacionadas nos itens A2 e A3, a base de cálculo das contribuições incidentes sobre a comercialização da produção rural própria da PJ é aquela constante das notas fiscais de saída, Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP 5101, relacionadas no anexo I, conforme SPED – Escrituração Fiscal Digital, no período de 01/2013 a 12/2013, baixadas através do sistema ReceitanetBx, em substituição as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212 determinada pela Lei nº 8.870, de 15/04/1994, em seu artigo 25, com redação dada pela Lei nº 10.256, de 09/07/2001;

1.3. Quanto à infração relacionada no item A1, a base de cálculo da contribuição incidente sobre a aquisição de produção rural das pessoas físicas é aquela constante das notas fiscais de entrada de compra para industrialização ou produção rural emitidas pela fiscalizada, Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP 1101 e 2101, relacionadas no anexo II, conforme SPED - Escrituração Fiscal Digital, no período de 01/2013 a 12/2013, baixadas através do sistema ReceitanetBx, com base no artigo 25, inciso I e II, c/c art. 30, inciso IV da Lei 8.212, de 24/07/1991, cujos recolhimentos efetuados no código de pagamento 2607, anexo III, foram deduzidos dos valores devidos, conforme demonstrado na apuração do valor devido, anexo IV;

1.4. A empresa não declarou comercialização da produção rural em GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informação à Previdência Social. Essa situação, em tese, configura o CRIME DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, previsto nos artigos 337-A, inciso III do Código Penal, com redação dada pela Lei 9.983, de 14/07/2000; bem como nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137, de 27/12/1990, portanto, será este fato objeto de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS, com comunicação à autoridade competente para providências cabíveis; e

1.5. A alíquota aplicada na apuração do débito previdenciário está informada no anexo II e no demonstrativo de apuração do auto de infração.

2. Dos Autos de Infração descritos nos itens B e C - Contribuição para Outras Entidades e Fundos:

2.1. Compreendem o período de 01/2013 e 12/2013 e referem-se à contribuição devida a terceiros (SENAR), cujos recolhimentos não foram comprovados pela empresa, bem como não constam do banco de dados do Sistema de Informação de Arrecadação e Débito do INSSDATAPREV;

2.2. Quanto à infração relacionada no item C1, a base de cálculo da contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural própria da PJ é aquela constante das notas fiscais de saída, Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP 5101, relacionadas no anexo I, conforme SPED - Escrituração Fiscal Digital, no período de 01/2013 a 12/2013, baixadas através do sistema ReceitanetBx, em substituição as contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212 determinada pela Lei nº 8.870, de 15/04/1994, em seu artigo 25, com redação dada pela Lei nº 10.256, de 09/07/2001;

2.3. Quanto à infração relacionada no item B1, a base de cálculo da contribuição incidente sobre a aquisição de produção rural das pessoas físicas é aquela constante das notas fiscais de entrada de compra para industrialização ou produção rural emitidas pela fiscalizada, Código Fiscal de Operações e Prestações - CFOP 1101 e 2101, relacionadas no anexo II, conforme SPED - Escrituração Fiscal Digital, no período de

01/2013 a 12/2013, baixadas através do sistema ReceitanetBx, com base no artigo 25, inciso I e II, c/c art. 30, inciso IV da Lei 8.212, de 24/07/1991, cujos recolhimentos efetuados no código de pagamento 2607, anexo III, foram deduzidos dos valores devidos, conforme demonstrado na apuração do valor devido, anexo IV; e

2.4. A alíquota aplicada na apuração do débito previdenciário está informada no anexo II e no demonstrativo de apuração do auto de infração.

3. Da fundamentação legal.

Fundamenta a presente infração a legislação descrita nos anexos do Auto de Infração.

4. Dos anexos integrantes dos autos.

4.1 - Anexo I - Receita bruta da comercialização de sua produção rural;

4.2 - Anexo II - Aquisição da produção rural da pessoa física;

4.3 - Anexo III - Pagamento efetuado relativo ao art. 25, Inciso I e II, da Lei 8.212/1991 de 24.07.1991; e

4.3 - Anexo IV - Apuração do valor devido sobre a produção rural com sub-rogação.

5. Do enquadramento da atividade nos códigos CNAE e FPAS.

A empresa, no período fiscalizado, foi classificada no CNAE Fiscal Principal 01.51-2-01 – “Criação de bovinos para corte” e enquadrou-se nos códigos do Fundo de Previdência e Assistência Social – FPAS 604 e 744.3.

6. Da Multa de Ofício.

Sobre as contribuições para a Seguridade Social e para outras entidades (terceiros), não declaradas em GFIP, lançadas respectivamente através de Auto de Infração – Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador e Autos de Infração – Contribuição para Outras Entidades e Fundos, foi lançada a multa de ofício de 150% (cento e cinquenta por cento) a que se refere o art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07.

Os valores da multa de ofício incidentes sobre os valores originários do débito estão demonstrados no relatório “Demonstrativo de Multa e Juros de Mora”, integrante dos autos de infração.

DA IMPUGNAÇÃO.

O sujeito passivo foi regularmente cientificado e apresentou impugnação às fls. 376/414, na qual traz uma breve descrição

dos fundamentos da autuação para, em seguida, alegar, em síntese, o que se relata.

1. Do não enquadramento da Impugnante como agroindústria.

Alega que não exerce atividade econômica de industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros.

Cita que o seu objeto social definido no contrato social é de criação de bovinos de corte, código 01.51-2-01.

Entende que, por não ser enquadrada no conceito de agroindústria, a pessoa jurídica não se sujeita à contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta.

Arremata afirmando que a Impugnante não realiza qualquer modalidade de industrialização de produção, não podendo ser compelida ao recolhimento das contribuições previdenciárias nos moldes exigidos pela Autoridade Fiscal, motivo pelo qual a exigência deve ser cancelada.

2. Da ilegitimidade da contribuição sobre a receita bruta.

Considera ilegítima a contribuição pois entende que a contribuição incidente sobre a receita bruta impede o contribuinte de ter a opção de calcular a contribuição sobre a folha, passando obrigatoriamente a calculá-la sobre a receita bruta.

3. Da ofensa ao princípio da isonomia.

Argumenta que a exigência da contribuição ora impugnada é feita com base em alíquotas distintas, definidas em função da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte.

Entende que o § 9º do artigo 195 da Constituição Federal apresenta-se como uma flexibilização do princípio da isonomia pois permite a flexibilização das alíquotas e das bases de cálculo em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

Afirma que a atividade econômica não é fato de discrimen apto a avaliar tal relação, pois o segmento econômico de atuação do contribuinte não constituiu elemento capaz de estabelecer diferença no tratamento tributário, simplesmente porque não traduz critério de distinção objetivo.

4. Dos recolhimentos efetuados pelo contribuinte.

A Impugnante destaca que os recolhimentos efetuados por ela a título da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamentos não foram considerados pela Autoridade Fiscal, de maneira equivocada.

Isso porque, a legislação trata do recolhimento da contribuição sobre a receita bruta em substituição à contribuição sobre a folha de pagamentos. Ou seja, o contribuinte recolhe a contribuição sobre a folha ou a contribuição sobre a receita, mas jamais as duas de maneira cumulativa.

A Impugnante esclarece, por sua vez, que está levantando os referidos recolhimentos e os apresentarão tão logo os tenha em mãos.

Neste cenário, a Impugnante requer o recálculo do Auto de Infração, considerando os recolhimentos efetuados a título da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamentos.

5. Das exigências relacionadas à aquisição da produção rural de pessoa física.

5.1. Da ilegitimidade da Impugnante pela não retenção dos valores. Da repercussão econômica. Da situação irreversível.

A Impugnante esclarece que não houve retenção dos valores relacionados às contribuições ora exigidas, motivo pelo qual impõe a exigência em face de seus fornecedores.

Trata-se de situação fática em que há repercussão econômica irreversível, pois a Impugnante pagou o valor total da nota fiscal ao produtor rural (leia-se valor líquido), sendo que será onerada duplamente em caso de manutenção do presente lançamento.

Trata-se de situação jurídica irreversível (pagamento no valor “cheio” da nota fiscal), que não pode ser ignorada no caso em tela. Aplica-se, portanto, a teoria do fato consumado.

Cita posicionamento do E. STJ, em relação às “situações jurídicas irreversíveis” e na seara tributária transcreve o voto do Ministro Luiz Fux em matéria alusiva ao direito de manutenção de crédito de ICMS.

5.2. Da iliquidez da autuação. Da nulidade por erro na determinação do sujeito passivo. Das liminares em nome dos fornecedores da Impugnante.

Aduz que é ilíquida a autuação e que houve erro na identificação do sujeito passivo.

Alega que o Poder Judiciário tem se posicionado no sentido de que a União se abstenha de exigir a contribuição incidente sobre a receita bruta de comercialização de produção rural a que se refere o art. 25 da Lei nº 8.212/1991, e que há liminares concedidas a outros produtores rurais que impedem a empresa adquirente de efetuar a retenção e o recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a produção rural adquirida. Esta situação torna ilíquida a autuação, nos termos da Solução de Consulta nº 01/2003.

5.3. Da inconstitucionalidade do art. 30 da Lei nº 8.212/91 no julgamento do RE 363.852.

Argumenta que após declarada a inconstitucionalidade do referido inciso, não mais subsiste o fundamento legal que obrigue a Impugnante à retenção e recolhimento da exação, comprovando-se cabalmente a ilegitimidade passiva.

Cita entendimento do CARF na mesma linha e arremata afirmando que nem se alegue que a Lei nº 10.256/2001 teria constitucionalizado a exigência, pois em nenhum momento a novel lei tratou sobre o art. 30, inciso IV da Lei nº 8.212/1991, motivo pelo qual impõe-se o cancelamento da exigência.

6. Da ilegitimidade da Impugnante com relação ao Senar.

Apona que a sub-rogação do recolhimento desta contribuição aos adquirentes da produção rural está prevista somente no §5º do art. 15 do Decreto nº 556/92, para concluir que a atribuição de responsabilidade tributária veiculada por “Decreto” vai de encontro aos artigos 150, §7º, da Carta Magna, e 128 do CTN.

Assevera que nos moldes do art. 128 do CTN, somente a “LEI pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”.

Assinala que a contribuição ao SENAR está prevista no artigo 6º da Lei nº 9.528/97 e não se submete à responsabilidade por sub-rogação prevista no artigo 30, incisos III e IV da Lei nº 8.212/91. Nos termos dos últimos dispositivos, a responsabilidade por sub-rogação do adquirente de produto rural se limita às obrigações do artigo 25 da Lei nº 8.212/91, as quais jamais consta a obrigação do produtor rural de pagar contribuição para o SENAR.

Conclui que a contribuição para o SENAR está amparada no artigo 6º da Lei 9578/97, não estando assim incluída entre as obrigações do produtor rural previstas no artigo 25 da Lei 8.212/91.

7. Da lavratura de Auto de Infração contra matriz.

Insurge-se contra a lavratura de AI em face da matriz relativamente a fatos imoníveis atinentes às filiais constantes do Anexo II.

Justifica que o MPF é direcionado tão-somente à matriz (CNPJ 09.084.219/0001-90), estabelecida em São Paulo, inexistindo qualquer menção a outros estabelecimentos, seja de outros municípios ou outros estados.

Acrescenta que houve desrespeito ao Anexo II do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14/5/2012, que dispõe sobre as Unidades da Delegacia da Receita Federal do Brasil existentes em todo o país, cada qual responsável por sua jurisdição.

Ainda sob o ponto de vista fático, os Autos de Infração deveriam ter sido lavrados contra cada estabelecimento específico, pois a

lavratura centralizada na matriz cerceia o direito de defesa da Impugnante.

Cita jurisprudência do STJ e do CARF que reforça a tese de autonomia dos estabelecimentos.

Por fim, enumera situações que impõem a nulidade do Auto de Infração:

(i) ter sido lavrado contra a matriz (CNPJ 02.916.265/0001-60), mas relativamente a fatos impositivos de filiais;

(ii) a inexistência de MPF para fiscalizar as filiais;

(iii) a afronta ao disposto no Anexo II do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14/5/2012, pois há invasão de competência de cada DRF que jurisdiciona os estabelecimentos listados acima; e

(iv) haver cerceamento do direito de defesa da Impugnante, pois a lavratura de Auto de Infração relativamente a diversas filiais dificulta a defesa, em especial porque há aspectos fáticos a serem dirimidos por meio de diligência em cada estabelecimento.

8. Da inconstitucionalidade do art. 25 e incisos I e II da Lei nº 8.212/91.

Discorre sobre a inconstitucionalidade do art. 25 da Lei 8.212/91, na redação dada pelo art. 1º da Lei 8.540/1992, transcreve julgado do STF em sede de repercussão geral, e Regimento do CARF que dispõe sobre a reprodução das decisões proferidas pelo STJ e STF na sistemática do art. 543-B e 543-C do Código de Processo Civil nos julgamentos dos recursos pelo CARF.

Acrescenta que o artigo 2º da Lei nº 8.212/91 reporta-se à pessoa física de que trata a alínea “a” do inciso V do artigo 12 da Lei nº 8.212/91, como sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, o produtor rural empregador. Portanto, a validade da norma que institui a contribuição destinada ao SENAR somente poderia subsistir se fosse válida a norma que elege o produtor rural empregador como contribuinte da contribuição previdenciária incidente sobre o resultado da comercialização da produção rural.

Alega ainda que em sendo reconhecida a inconstitucionalidade da contribuição social incidente sobre a nova base de cálculo criada pelo art. 1º da Lei nº 8.540/92, essa base é materialmente inconstitucional. Nessa ordem, não pode essa base de cálculo – a receita bruta da comercialização da produção rural – constituir a grandeza econômica que servirá de base de incidência ao “adicional” destinado ao SENAR.

9. Da ofensa à isonomia tributária.

Destaca a ofensa ao princípio da isonomia em razão da previsão de tratamento fiscal diferenciado aos produtores rurais pessoas físicas sem a existência de um critério de discriminação juridicamente válido (artigos 25, incisos I e II da Lei nº 8.212/91 e 6º da Lei nº 9.528/97).

Apona que a desequiparação de tratamento fiscal nas contribuições da seguridade social afronta ao Princípio da Uniformidade entre populações urbana e rural, nos termos do artigo 194, parágrafo único, inciso II da Carta Maior.

10. Do bis in idem com a Cofins.

Aduz que existe um tributo instituído com base no artigo 195, inciso I, alínea “b” da Constituição Federal, qual seja, a COFINS, e que não pode ser admitida a criação de exações fiscais sobre equivalente base de cálculo. Justifica que a “receita bruta da comercialização da produção” tem o mesmo sentido jurídico do “faturamento” sobre a qual incide a COFINS, pois ambas estão relacionadas ao valor recebido na venda de produtos.

11. Da inconstitucionalidade da contribuição ao Senar.

Argumenta que a cobrança da contribuição ao SENAR sobre a receita bruta da comercialização da produção rural dos produtores rurais pessoas físicas também é inconstitucional por ofender os artigos 240 da Constituição Federal e 68 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.

Acrescenta que com o advento do artigo 6º da Lei nº 9.528/97, a legislação relacionada à Contribuição ao SENAR deixou de observar os moldes da legislação aplicável ao SENAI e SESI, sem respeitar a determinação contida no artigo 62 do ADCT, pois instituiu a contestada exigência a alíquota de 0,2% (zero vírgula por cento) sobre a receita bruta da comercialização da produção rural de produtores pessoas físicas.

Conclui que o artigo 6º da Lei nº 9.528/97 é flagrantemente inconstitucional por não respeitar a determinação contida no artigo 62 do ADCT, o qual somente permite a instituição de contribuição destinada ao SENAR nos mesmos moldes das destinadas ao SENAI e SESI, ou seja, à alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre as remunerações dos empregados de contribuinte pessoa jurídica.

12. Da ausência de comprovação de sonegação, fraude ou conluio na aplicação da multa qualificada.

Contesta a multa qualificada fixada pois entende que a mera ausência de recolhimento das contribuições exigidas ensejou a aplicação da multa qualificada, sendo que inexistente comprovação, por parte da Autoridade Fiscal, de que a Impugnante incorreu nas hipóteses legais para a qualificação da penalidade.

Cita jurisprudência do CARF e de DRJ no sentido de que a mera imputação de quaisquer das condutas previstas na legislação não é suficiente para a aplicação da multa qualificada.

13. Dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Discorre sobre a cobrança de juros moratórios em matéria tributária e conclui que não tem fundamento legal a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício, quando esta for exigida em conjunto com o tributo supostamente devido (e não isoladamente), conforme, inclusive, já reconhecido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja ementa do acórdão transcreve.

14. Do Pedido.

Diante de todo o exposto, a Impugnante requer que seja recebida a presente Impugnação para, no mérito, cancelar a exigência.

Subsidiariamente, na remota hipótese da autuação, a Impugnante requer o afastamento da multa qualificada e dos juros sobre a multa.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR), por meio do Acórdão nº 15-43.702 (fls. 180/195), de 19/10/2017, cujo dispositivo considerou improcedente a Impugnação, com a manutenção do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade quando a exigência fiscal contém a descrição dos fatos geradores suficiente para o conhecimento da incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, identifica o sujeito passivo, e o auto de infração e seus anexos discriminam de forma clara os fatos geradores, as bases de cálculo, a contribuição devida, os períodos a que se refere e os fundamentos legais que dão sustentação ao lançamento.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

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

PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRÓPRIA PRODUÇÃO.

A contribuição do empregador rural pessoa jurídica que se dedique à produção rural, destinada à Seguridade Social e ao financiamento das prestações por acidente do trabalho, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, é de 2,5 % e 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, respectivamente, nos termos do art. 25 da Lei nº 8.770/94, com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL. SUB-ROGAÇÃO.

A empresa adquirente fica sub-rogada nas obrigações da pessoa física (art.12, V, "a" da Lei 8.212/91) e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 c/c o art. 30, IV, ambos da Lei de Custeio.

CONTRIBUIÇÕES DESCONTADAS. PRESUNÇÃO LEGAL.

O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto em Lei.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. COFINS. SUBSTITUIÇÃO PELA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. AUSÊNCIA DE BITRIBUTAÇÃO.

O fato de a empresa ser contribuinte da COFINS sobre a mesma base de cálculo não evidencia bitributação ante a cobrança da contribuição previdenciária sobre a comercialização da produção rural devida, uma vez que não ocorre o incremento de nova contribuição, mas sim a efetiva substituição de modalidades tributárias, que tem fundamento de validade na Constituição Federal, por meio do art. 195, I (redação dada pela EC 20, de 1998) e § 13 da Constituição Federal (Redação dada pela EC 42, de 2003).

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade, ilegalidade ou de violação aos princípios constitucionais.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. SENAR. SUBROGAÇÃO.

Em decorrência dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Outras Entidades -

Terceiros, inclusive as destinadas à Entidade SENAR, em consonância com legislação específica.

A empresa adquirente fica sub-rogada na obrigação de recolher as contribuições do produtor rural pessoa física, decorrentes da comercialização da produção rural, inclusive as destinadas à Entidade SENAR, em consonância com legislação específica.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

DECLARAÇÃO. FRAUDE. MULTA QUALIFICADA. 150%.

Comprovado o intuito de fraude, justifica-se a aplicação da multa qualificada de 150%.

JUROS DE MORA. SELIC. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício. Nos termos do Código Tributário Nacional, é legítima a incidência dos juros de mora, calculados pela Taxa SELIC, sobre a multa de ofício lançada.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PEDIDO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o Impugnante fazê-lo em outro momento processual.

SENTENÇAS JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões judiciais não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela, objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Nesse sentido, cumpre repisar que a decisão *a quo* exarou os seguintes motivos e que delimitam o objeto do debate recursal:

Da lavratura de Auto de Infração contra a matriz.

- (a) No presente lançamento, a regra matriz de incidência tributária aponta como sujeito passivo a empresa JBS CONFINAMENTO LTDA, a qual foi submetida a regular ação fiscal tendo os fatos geradores legitimamente apurados. Assim, reputo correto o lançamento quanto ao critério pessoal da norma jurídica tributária uma vez que os sujeitos ativo e passivo da

relação jurídica tributária estão corretamente identificados no lançamento fiscal. O Decreto 70.235/72 não exige que o crédito tributário seja formalizado por estabelecimento, e, inclusive, permite que os créditos lavrados relativos a diversas infrações contra o mesmo sujeito passivo seja lavrado em um mesmo processo. Ademais, conforme se verifica nos autos, os valores atinentes à comercialização e a aquisição de produção rural estão claramente discriminados por estabelecimento, o que permite ao contribuinte saber qual a base de cálculo apurada em cada estabelecimento da empresa.

- (b) No que concerne ao argumento de que o fato de o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF não abarcar o procedimento fiscal nas filiais macular de nulidade o lançamento, não assiste razão ao sujeito passivo. Cumpre esclarecer que o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (fl. 04), que substituiu a Mandado de Procedimento Fiscal, é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando em nulidade dos procedimentos fiscais as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento. Do ponto de vista fisco/contribuinte, cumpre tão somente a função de dar ciência à empresa do início do procedimento fiscal e apresentar o Auditor-Fiscal designado pela instituição. Ademais, o TDPF colacionado aos autos foi lavrado corretamente, nos termos da Portaria RFB nº 1687, de 17 de setembro de 2014, em vigor à época do lançamento fiscal, que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais no âmbito dos tributos administrados pela RFB.
- (c) Também não pertine, por falta de fundamento, a alegação de invasão de competência entre Delegacias da Receita Federal do Brasil devido ao fato da delegacia jurisdicionante da matriz fiscalizar tributos apurados na filial de outra jurisdição. Em sede de contribuições previdenciárias, objeto da autuação, a fiscalização, em regra, é realizada no estabelecimento matriz, e abarca todas as filiais da empresa.
- (d) Afasto ainda o argumento de que houve prejuízo à defesa, pois a fiscalização corretamente demonstrou a apuração da contribuição previdenciária por estabelecimento que procedeu a venda de produção rural própria como também por estabelecimento adquirente da produção rural de pessoa física.

Das inconstitucionalidades/ilegalidades.

- (e) Efetivamente, o que requer a Impugnante é o reconhecimento de inconstitucionalidade dos citados dispositivos, e a exclusão dos valores aqui exigidos a título de contribuição sobre a comercialização da produção rural própria e sobre aquela decorrente da sub-rogação dos produtos rural de pessoa física. Ocorre que o contencioso administrativo não é foro adequado para se discutir suposto descompasso entre a legislação infraconstitucional e as normas do Texto Constitucional. No que concerne à violação de princípios constitucionais, é importante frisar

que não compete à autoridade administrativa declarar ou reconhecer a inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas. A observação quanto à violação dos citados princípios é dirigida ao legislador no momento da feitura da lei.

Da contribuição destinada a Terceiros. SENAR. Sub-rogação.

- (f) A exigência das contribuições ao SENAR, devida pelo produtor rural, de que trata o artigo 12, inciso V, “a”, da Lei nº 8.212/91, mas que foi sub-rogada à Impugnante, enquanto adquirente da produção comercializada, por imposição legal contida no artigo 30, IV, da referida Lei, tem seu fundamento no artigo 6º da Lei nº 9.528/97, com a redação dada pela Lei nº 10.256/01. A contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar) será recolhida pelo adquirente, consignatário ou cooperativa que ficam sub-rogados, para esse fim, nas obrigações do produtor, na forma da alínea “a” do § 5º do art. 11 do Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992, com a inclusão feita pelo Decreto nº 790, de 31 de março de 1993.
- (g) A empresa autuada, adquirente de produtos rurais, subroga-se na obrigação de recolher as contribuições devidas pelo produtor rural pessoa física, inclusive aquela destinada ao Senar, as quais são arrecadadas conjuntamente com as contribuições previdenciárias (art. 25 e incisos I e II da Lei nº 8.212/91) igualmente subrogadas, descontando-as do preço pago e repassando-as aos cofres públicos, de forma que a adquirente, substituta tributária, não sofre qualquer redução patrimonial pelo recolhimento das referidas exações.
- (h) Trata-se de sub-rogação subjetiva, que é a substituição de uma pessoa por outra em uma mesma relação jurídica. Esta sub-rogação ocorre apenas na obrigação de recolher as contribuições previdenciárias, inclusive a do Senar. O papel de contribuinte, no caso, continua sendo do produtor rural pessoa física.

Das liminares judiciais obtidas por terceiros.

- (i) Aduz a defesa que a existência de liminares concedidas a outros produtores rurais (fornecedores pessoa física da JBS Confinamento Ltda), que impeçam a empresa adquirente de efetuar a retenção e o recolhimento da contribuição previdenciária incidente sobre a produção rural adquirida, torna ilíquida a autuação.
- (j) Caberia à autuada, primeiramente, comprovar que os fornecedores pessoa física constam como parte das ações e, ato contínuo, comprovar pelo teor das decisões que o adquirente pessoa jurídica está impedido de efetuar a retenção sobre os valores pagos. Sem tais informações não há como acatar os argumentos esposados, os quais se revelam genéricos e desprovidos de fundamento.
- (k) No que tange às decisões judiciais que o contribuinte fez constar de sua impugnação, é de se observar o disposto no artigo 506 do Novo Código

de Processo Civil, o qual estabelece que a “A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.”. Assim, não sendo parte nos litígios objetos dos acórdãos, o interessado não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são “inter partes” e não “erga omnes”.

- (l) A título de informação, insta ressaltar que o Plenário do STF, em 30/3/2017 (acórdão publicado em 03/10/2017 no DJE nº 225), por maioria, deu provimento ao RE nº 718.874/RS, com repercussão geral, interposto pela Fazenda Nacional, no qual se debatia a respeito da constitucionalidade da contribuição do empregador rural pessoa física, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, conforme prevista no caput do art. 25 da Lei nº 8.212/1991, na redação conferida pela Lei nº 10.256/2001 (Tema 669).
- (m) O STF entendeu que a Lei nº 10.256/2001 reintroduziu, após a Emenda Constitucional nº 20/1998, a contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, mantendo a alíquota e a base de cálculo instituídos pela lei ordinária 8.542/92 (que deu nova redação ao art. 12, incisos V e VII, art. 25, incisos I e II e art. 30, inciso IV, todos da Lei nº 8.212/91) declarada inconstitucional no RE nº 363.852/MG.
- (n) Dessa forma, foi fixada a seguinte tese (Tema 669) de repercussão geral: “É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural, pessoa física, instituída pela Lei nº 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção”.

Da atividade de produtor rural pessoa física desenvolvida pela empresa. Da base de incidência sobre a comercialização da produção rural própria.

- (o) Inicialmente, cumpre delimitar o objeto social da empresa como criação e bovinos para corte, conforme enquadramento efetuado pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal no CNAE 01.51-2-01 e FPAS 744.3 (Pessoa Jurídica – Comercialização da Produção Rural). Tal enquadramento coaduna com o objeto social constante do Contrato Social citado pela defesa, bem como com as informações declaradas em GFIP.
- (p) Sem razão, portanto, a defesa quando afirma que a fiscalização considerou a autuada como agroindústria para fins de apuração da contribuição previdenciária incidente sobre a aquisição de pessoa física e sobre a comercialização de produção rural própria.
- (q) Entende, equivocadamente, o sujeito passivo que, por não desenvolver atividade de agroindústria, não estaria sujeito às contribuições previdenciárias e sociais incidentes sobre as operações de compra (sub-rogação de produtor rural pessoa física) e venda de produção rural.

-
- (r) Ocorre que, assim como as agroindústrias, os produtores rurais pessoa jurídica, segmento em que se enquadra a autuada, também contribui com base em alíquotas que incidem sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Tais alíquotas substituem as contribuições incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, previstas nos incisos I e II do artigo 22 da Lei 8.212/91.
- (s) Integram a produção rural: todos os produtos de origem animal ou vegetal, comercializados in natura ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, inclusive, os subprodutos e resíduos obtidos nesses processos.
- (t) Já a receita bruta da comercialização da produção compreende, entre outras situações, o montante recebido ou creditado, em razão dos preços praticados, pela comercialização, venda ou consignação da produção e dos respectivos subprodutos ou resíduos.

Da sub-rogação da contribuição do produtor rural pessoa física.

- (u) No que tange às contribuições do produtor rural pessoa física de que trata o artigo 12, V, “a”, da Lei 8.212/91, estas foram sub-rogadas à Impugnante, enquanto adquirente da produção comercializada, por imposição legal contida no artigo 30, incisos III e IV da Lei 8.212/91.

Da impossibilidade de exigir da Impugnante crédito tributário que deixou de ser retido – situação jurídica irreversível.

- (v) Alega que a Impugnante não procedeu a retenção da contribuição que foi sub-rogada do produtor rural pessoa física, e que não poderá mais reter esse valor o que torna uma situação jurídica irreversível. Não assiste razão ao sujeito passivo.
- (w) *In casu*, o adquirente (JBS Confinamento Ltda) é o responsável tributário, ou seja, é a pessoa que, mesmo não se caracterizando como contribuinte, não possuindo relação pessoal e direta com a hipótese tributária, tem um vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso na lei.
- (x) No caso da aquisição de produção rural comercializada por pessoa física, essa sub-rogação não depende de o adquirente ter de fato feito a retenção, nos termos dos art. 30, inciso IV, e 33, § 5º, da Lei nº 8.212/91, c/c os art. 200, parágrafo 7º, inciso I, e 216, parágrafo 5º do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Dos recolhimentos não aproveitados no lançamento.

- (y) Questiona a Impugnante que não foram considerados na ação fiscal os recolhimentos efetuados atinentes às contribuições incidentes sobre a folha de pagamento.

- (z) Ocorre que, conforme se evidencia nos autos, os valores cobrados nas presentes autuações referem-se a fatos geradores omitidos em GFIP para os quais não houve recolhimentos efetuados pelo sujeito passivo.
- (aa) Em pesquisas empreendidas no sistema GFIPWeb, constatou-se que o contribuinte declarou corretamente as GFIP com enquadramento no FPAS 604, porém não declarando a Comercialização da Produção – PJ e a Comercialização da Produção - PF.
- (bb) No código 604, por sua vez, são recolhidas as contribuições descontadas dos segurados, assim como as contribuições destinadas às outras entidades e fundos, incidentes sobre a remuneração de empregados e trabalhadores avulsos informadas na folha de pagamentos, quais sejam: Salário Educação e INCRA, totalizando 2,7%.
- (cc) Veja que a contribuição substituída atine apenas a contribuição patronal, SENAR e GILRAT, as quais são calculadas sobre o valor da comercialização da produção rural.
- (dd) Em síntese, sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção (FPAS 744) incide a contribuição da empresa rural substitutiva (Previdência Social Patronal, GILRAT e SENAR), instituída pela Lei nº 10.256, de 2001, e, sobre as folhas de salários (FPAS 604) incidem a contribuição descontada de segurados e aquelas destinadas as demais entidades e fundos (Salário Educação e INCRA).
- (ee) Consultando o sistema CCORGFIP (fl. 452), constatei que a autuada declarou e recolheu tão somente as contribuições incidentes sobre a folha de salários (FPAS 604) as quais não compõem o presente crédito tributário.
- (ff) Assim, não há como aproveitar tais recolhimentos haja vista que já foram devidamente apropriados nos fatos geradores declarados em GFIP.
- (gg) Quanto aos recolhimentos que supostamente não constam do CCORGIP e que a autuada postula apresentar posteriormente, cumpre observar que no Processo Administrativo Fiscal a impugnação deve vir acompanhada da prova documental das alegações. O Decreto nº 70.235, de 1972, limitou o momento para a apresentação de provas, dispondo que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o Impugnante fazê-lo em outro momento processual.

Da bitributação. COFINS.

- (hh) O art. 2º da Lei nº 10.256/2001, ao alterar o art. 25, na Lei nº 8.870/94, transferiu a contribuição incidente sobre a folha de salários do produtor rural pessoa jurídica, prevista no art. 22, I e II, da Lei nº 8.212/91, para o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção. Diante disso, como a receita bruta da comercialização da produção rural é equiparada a faturamento, sobre o qual já incide a COFINS (art. 195, I, b), alega a Impugnante que não haveria a possibilidade constitucional de

instituição de contribuição, através de lei ordinária, sobre a mesma base de cálculo, pois tal situação desrespeita o princípio que veda a bitributação.

- (ii) Com efeito, o art. 195, § 4º, c/c 154, da CF/88 impede a superposição de contribuição à Seguridade Social com mesmo fato gerador. Todavia, no caso concreto, não há falar em sobreposição de nova espécie tributária voltada ao custeio da seguridade social, mas sim de faculdade de substituição de modalidade tributária com desiderato parafiscal, de contribuição sobre a folha de pagamento para contribuição incidente sobre a receita oriunda da comercialização da produção rural. A citada substituição tem fundamento de validade na Constituição Federal, por meio do art. 195, I (Redação dada pela EC 20, de 1998) e § 13 da Constituição Federal (Redação dada pela EC 42, de 2003).

Da Multa Qualificada.

- (jj) A multa aplicada *in casu* foi aquela estabelecida no art. 44 da Lei nº 9.430/96, para os casos de evidente intuito de fraude, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.
- (kk) No caso em exame, constata-se que as condutas praticadas pelo autuado tiveram o claro propósito de reduzir indevidamente a contribuição previdenciária devida, a saber:
- (ll) O produtor rural pessoa jurídica, JBS Confinamentos Ltda, que tem as contribuições previdenciárias previstas no art. 22, I e II, da Lei nº 8.212/91 substituídas pela contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural, realizou durante os doze meses do ano de 2013 operações de comercialização (venda) de produção rural, conforme Notas Fiscais obtidas no SPED.
- (mm) Ocorre que em todas as GFIP o campo destinado aos valores da comercialização da produção rural foi declarado zerado. Tais valores constituem a base de cálculo das contribuições previdenciárias.
- (nn) Ressalte-se que além de sonegar informações em GFIP, a empresa deixou de recolher a contribuição previdenciária devida, limitando-se a recolher somente a contribuição descontada dos segurados e a de terceiros (FNDE e Incra) incidentes sobre a folha de pagamento.
- (oo) A empresa, na condição de adquirente de produção rural de pessoa física, deixou de declarar em GFIP e de recolher na sua totalidade as contribuições dos produtores rurais pessoa física, sub-rogadas ao adquirente, que foram presumidamente retidas e não repassadas aos cofres da previdência social.
- (pp) Com relação a esta exação, cumpre destacar que houve recolhimentos parciais atinentes a algumas competências (Código de Pagamento 2607; fl. 343). Nesse aspecto, resta evidente que o contribuinte tinha o pleno conhecimento da sua obrigatoriedade em recolher os valores retidos, no

entanto optou por recolher a contribuição somente em algumas competências e omitindo em outras.

- (qq) Os fatos relatados pelo autuante comprovam que o contribuinte praticou, sistemática e repetidas vezes, a sonegação de fatos geradores em GFIP e deixou de recolher as contribuições devidas. No caso das contribuições sub-rogadas, mesmo tendo conhecimento da exigência, pois fez recolhimentos parciais, sonegou informações nas GFIP como também deixou de recolher em algumas competências.
- (rr) A prática reiterada da irregularidade por si só já basta para revelar o dolo, especialmente quando associada aos valores significativos sonegados. Estas evidências, dada a sua consistência, são provas da fraude praticada, e não meros indícios que teriam servido para presunção do dolo.

Dos juros de mora sobre a multa de ofício.

- (ss) A expressão crédito tributário é definida pelo CTN nos artigos 139 e 113. Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal, conceito no qual também se encontra inserida a penalidade pecuniária. É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

Conclusão.

- (tt) Por tudo exposto, voto no sentido de se considerar improcedente a impugnação do sujeito passivo, para que seja mantido integralmente o crédito constituído, declarando procedentes os lançamentos.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (fls. 505/553), apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

- (a) A Recorrente além de exercer atividade rural, auferir receita de atividades não rurais, não podendo ser compelida ao recolhimento das contribuições previdenciárias nos moldes exigidos pela Autoridade Fiscal, motivo pelo qual a exigência deve ser cancelada;
- (b) A compulsoriedade da referida contribuição apresenta-se como ilegítima, uma vez que o contribuinte deixa de ter a opção de calcular a contribuição sobre a folha, passando obrigatoriamente a calculá-la sobre a receita bruta;
- (c) A aplicação de alíquotas diferenciadas para a contribuição supostamente devida sobre a receita bruta é ilegítima, pois os critérios eleitos para diferenciar as alíquotas (atividade econômica, utilização intensiva de mão-de-obra, porte da empresa e condição estrutural do mercado de trabalho) não representam critério de discrimen apto a justificar tratamento fiscal diferenciado entre os contribuintes da exação;

-
- (d) Devem ser considerados pela Autoridade Fiscal no cálculo da exigência os montantes recolhidos pela Recorrente a título da contribuição sobre a folha de pagamentos;
- (e) A Recorrente não recolheu, e tampouco efetuou a retenção, do valor relacionado à contribuição supostamente devida nas aquisições de produção rural de pessoa física.
- (f) Tem-se, portanto, situação jurídica irreversível que deve ser considerada para exigência dos tributos, o que desloca, necessariamente, o polo passivo do lançamento fiscal para o produtor rural fornecedor do gado bovino, que recebeu o valor “líquido” e, portanto, deve suportar o ônus da presente exigência. Sendo assim, de rigor o reconhecimento da ilegitimidade da Recorrente para figurar no polo passivo desta autuação;
- (g) Deveria a Autoridade Fiscal ter buscado junto aos fornecedores da Recorrente decisões que desobrigam os produtores rurais ao recolhimento das mencionadas contribuições, hipótese na qual mostrar-se-ia ilíquida a presente autuação, bem como deveria ser declarada a nulidade por erro na determinação do sujeito passivo, nos termos da Solução de Consulta nº 01/2013, que partiu de situação fática idêntica;
- (h) Improcedência da autuação em razão da suspensão da execução do artigo 25, incisos I e II, e do art. 30, IV, da lei de nº 8.212/91, pela resolução do senado federal nº 15, de 12 de setembro de 2017.
- (i) Com a declaração de inconstitucionalidade, pelo STF do artigo 30, IV da Lei nº 8.212/91, a Recorrente é parte ilegítima para figurar no polo passivo da presente autuação, tanto no que diz respeito ao Funrural, quanto ao SENAR;
- (j) Ainda que não se aplique a inconstitucionalidade do artigo 30, IV da Lei nº 8.212/91, o SENAR não pode ser exigido da Recorrente, em razão da sub-rogação ter sido tratada em Decreto, e não em Lei;
- (k) Deveriam ter sido lavrados Autos de Infração autônomos para cada filial da Recorrente, motivo pelo qual a presente autuação deve ser cancelada;
- (l) Somente mediante a edição de Lei Complementar é que seria possível a instituição da referida contribuição sobre a aquisição da produção rural pois, à época de sua instituição, não existia no ordenamento jurídico a possibilidade de “receitas” figurarem como base de cálculo das referidas contribuições;
- (m) O critério de discriminação instituído pelo artigo 25 da Lei nº 8.212/91, qual seja, ser produtor rural, não se coaduna com os ditames constitucionais para permitir tratamento diferenciado ao aplicado ao produtor urbano;
- (n) A inconstitucionalidade do artigo 25, incisos I e II e do artigo 6º da Lei nº 9.528/97 também tem origem no efeito do “bis in idem”, sem autorização

constitucional, por sofrer esta mesma base de cálculo a incidência da COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70/91, com fundamento no artigo 195, inciso I da Constituição Federal de 1988;

- (o) Na remota hipótese de manutenção da autuação, a multa qualificada deve ser afastada, em razão de sua aplicação injustificada, pois a Autoridade Fiscal não comprovou a prática de sonegação, fraude ou conluio. Ainda, a mera interpretação da legislação tributária de maneira diversa por parte do contribuinte não autoriza/justifica tal majoração;
- (p) Ainda na remota hipótese de manutenção da autuação, devem ser afastados os juros sobre a multa de ofício.
- (q) Ao final, requereu a procedência do apelo para, no mérito, cancelar a exigência. Subsidiariamente, requereu o afastamento da multa qualificada e dos juros sobre a multa.
- (r) Constam, ainda, como documentos anexos ao Recurso Voluntário (fls. 505/553), os seguintes: (r.1) Procuração e documentos constitutivos; (r.2) Contrato de Arrendamento; (r.3) Documentos que comprovam a remuneração pelo serviço de pastagem; (r.4) Extrato processual referente ao RE nº 718.874.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte às fls. 597/627.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme certidão de fls. 595, e preenche os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Considerações iniciais.

O julgador administrativo deve fundamentar suas decisões com a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos que a motivam (art. 50 da Lei nº 9.784/99), observando, dentre outros, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 2º da Lei nº 9.784/99).

O dever de motivação oportuniza a concretização dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LV, da CR/88), abrindo aos interessados a possibilidade de contestar a legalidade do entendimento adotado, mediante a apresentação de razões possivelmente desconsideradas pela autoridade na prolação do *decisum*.

Para a solução do litígio tributário, deve o julgador delimitar, claramente, a controvérsia posta à sua apreciação, restringindo sua atuação apenas a um território contextualmente demarcado. Os limites são fixados, por um lado, pela pretensão do Fisco e, por outro lado, pela resistência do contribuinte, que culminam com a prolação de uma decisão de primeira instância, objeto de revisão na instância recursal. Dessa forma, se a decisão de 1ª instância apresenta motivos expressos para refutar as alegações trazidas pelo contribuinte, a lida fica adstrita a essa motivação.

Para solucionar a lide posta, o julgador se vale do livre convencimento motivado, resguardado pelos artigos 29 e 31 do Decreto nº 70.235/72. Assim, não é obrigado a manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a se ater aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando possui motivos suficientes para fundamentar a decisão. Cabe a ele decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

Cumprido de plano assentar que falece competência legal à autoridade julgadora de instância administrativa para se manifestar acerca da legalidade das normas legais regularmente editadas segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

Caso a recorrente discorde da decisão proferida por este Colegiado, pode, ainda: (a) opor embargos de declaração no caso de “obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma” (art. 65 do RICARF); ou (b) interpor Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, desde que demonstre a existência de decisão de outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial ou a própria CSRF que dê a à lei tributária interpretação divergente (art. 67 do RICARF).

3. Mérito.

3.1. Das exigências relacionadas à comercialização da produção rural da pessoa jurídica.

3.1.1. Da alegação de ilegitimidade da exigência da contribuição sobre a receita bruta em razão do exercício de outras atividades não rurais.

Alega a recorrente que o produtor rural pessoa jurídica, apenas se sujeita à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, quando se dedicar exclusivamente à atividade rural, pois, se realizar outra atividade econômica autônoma, deverá recolher pela regra geral, ou seja, as contribuições previdenciárias incidirão sobre a folha de salário e/ou remuneração de todos os empregados, conforme art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Nesse sentido, alega que as receitas obtidas pela companhia não seriam integralmente decorrentes da atividade rural, de modo que a recorrente não faz jus ao regime de

tributação substitutiva, uma vez que a substituição das contribuições previstas na Lei nº 8.212/91, art. 22, I e II, pela contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural prevista na Lei nº 8.870/94, art. 25, não pode ser aplicado ao produtor rural pessoa jurídica que, além da atividade rural, explora atividade econômica autônoma.

De início, destaco que a mera alegação de que a recorrente arrendava a Fazenda Lagoa Formosa (doc. 02 do Recurso Voluntário), localizada em Anápolis/GO, unicamente para pastagem própria e para terceiros (doc. 03 do Recurso Voluntário), não é suficiente para concluir que se trata de atividade autônoma, considerada a que não constitui parte de atividade econômica mais abrangente ou fase de processo produtivo mais complexo, e que seja exercida mediante estrutura operacional definida, em um ou mais estabelecimentos, conforme exigência do art. 173, § 2º, inciso III c/c art. 164, inciso XXII, todos da IN SRF 971/99.

Também não há prova nos autos de que a compra e venda de rebanho tenha sido com permanência em poder da pessoa jurídica rural em prazo inferior a 52 (cinquenta e dois) dias, quando em regime de confinamento, ou 138 (cento e trinta e oito) dias, nos demais casos, conforme disposto no art. 250, da IN RFB nº 1.700/2017.

Dessa forma, neste ponto, sem razão à recorrente.

3.1.2. Da alegação de que a contribuição sobre a receita bruta, em substituição àquela incidente sobre a folha de pagamentos, enseja obrigação tributária mais onerosa à recorrente.

Alega a recorrente que a contribuição sobre a receita bruta, em substituição àquela incidente sobre a folha de pagamentos, foi instituída sob o pretexto de estímulo ao emprego formal, com a desoneração da folha de pagamento. Contudo, para algumas empresas, notadamente para a recorrente, o “benefício”, fundado na presunção de que a referida metodologia implicaria na desoneração da folha, se apresentou como ônus, ensejando obrigação tributária mais onerosa.

Contudo, trata-se de discussão que escapa à competência legal da autoridade julgadora de instância administrativa, sobretudo por não ter competência para se manifestar acerca da legalidade das normas legais regularmente editadas segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

3.1.3. Da alegação de que desrespeito ao princípio da isonomia em razão do critério eleito para diferenciar as da contribuição previdenciária.

Sustenta a recorrente que, admitindo-se a contribuição ora exigida como sendo destinada ao financiamento do regime geral previdenciário, o critério eleito para diferenciar as alíquotas só poderia ser admitido se capaz de avaliar graus diferenciados de pertinência do sujeito passivo com a Previdência Social ou capaz de mensurar níveis distintos de capacidade contributiva. Entende, contudo, que a atividade econômica não é fato de *discrímen* apto a avaliar tal relação, pois o segmento econômico de atuação do contribuinte não constituiu elemento capaz de estabelecer diferença no tratamento tributário, simplesmente porque não traduz critério de distinção objetivo.

Da mesma forma, trata-se de discussão que escapa à competência legal da autoridade julgadora de instância administrativa, sobretudo por não ter competência para se manifestar acerca da legalidade das normas legais regularmente editadas segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

3.1.4. Da alegação de que a fiscalização não observou os recolhimentos efetuados pela recorrente.

Alega a recorrente que, ao entender que deveria ter recolhido a contribuição previdenciária sobre a receita, deveria a Autoridade Fiscal ter descontado os montantes recolhidos a título da contribuição sobre a folha de pagamentos, sob pena de acabar incorrendo no ônus de ambas.

A decisão de piso entendeu da seguinte forma:

[...] Ocorre que, conforme se evidencia nos autos, os valores cobrados nas presentes autuações referem-se a fatos geradores omitidos em GFIP para os quais não houve recolhimentos efetuados pelo sujeito passivo.

Em pesquisas empreendidas no sistema GFIPWeb, constatou-se que o contribuinte declarou corretamente as GFIP com enquadramento no FPAS 604, porém não declarando a Comercialização da Produção – PJ e a Comercialização da Produção - PF.

No código 604, por sua vez, são recolhidas as contribuições descontadas dos segurados, assim como as contribuições destinadas às outras entidades e fundos, incidentes sobre a remuneração de empregados e trabalhadores avulsos informadas na folha de pagamentos, quais sejam: Salário Educação e INCRA, totalizando 2,7%.

Veja que a contribuição substituída atine apenas a contribuição patronal, SENAR e GILRAT, as quais são calculadas sobre o valor da comercialização da produção rural.

Em síntese, sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção (FPAS 744) incide a contribuição da empresa rural substitutiva (Previdência Social Patronal, GILRAT e SENAR), instituída pela Lei nº 10.256, de 2001, e, sobre as folhas de salários (FPAS 604) incidem a contribuição descontada de segurados e aquelas destinadas as demais entidades e fundos (Salário Educação e INCRA).

Consultando o sistema CCORGFIP (fl. 452), constatei que a autuada declarou e recolheu tão somente as contribuições incidentes sobre a folha de salários (FPAS 604) as quais não compõem o presente crédito tributário.

Assim, não há como aproveitar tais recolhimentos haja vista que já foram devidamente apropriados nos fatos geradores declarados em GFIP.

Quanto aos recolhimentos que supostamente não constam do CCORGIP e que a autuada postula apresentar posteriormente, cumpre observar que no Processo Administrativo Fiscal a impugnação deve vir acompanhada da prova documental das alegações. O Decreto nº 70.235, de 1972, limitou o momento para a apresentação de provas, dispondo que a prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o Impugnante fazê-lo em outro momento processual.

(...)

A preclusão temporal para a apresentação de provas foi ressalvada apenas nas situações previstas nas alíneas acima transcritas.

Portanto, como não há guias a serem apropriadas nesse julgamento, não há falar em recálculo do Auto de Infração como requer a Impugnante.

Compartilho do entendimento adotado pela decisão de piso, eis que os recolhimentos efetuados pela recorrente já foram devidamente apropriados nos fatos geradores declarados em GFIP e, conforme se evidencia nos autos, os valores cobrados nas presentes autuações se referem a fatos geradores omitidos em GFIP para os quais não houve recolhimentos efetuados pelo sujeito passivo. Ademais, a respeito do levantamento dos referidos recolhimentos pela recorrente em momento futuro, cumpre destacar que, até o momento, tais comprovantes não foram acostados aos autos, operando a preclusão de apresentação em outro momento processual, nos termos do Decreto nº 70.235/72.

Dessa forma, entendo que, neste ponto, não assiste razão ao contribuinte.

3.2. Das exigências relacionadas à aquisição da produção rural de pessoa física.

3.2.1. Da alegação de suspensão da execução do artigo 25, incisos I e II, e do art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91, pela resolução do Senado Federal nº 15, de 12 de setembro de 2017.

A recorrente defende em seu petitório a suspensão da execução do artigo 25, incisos I e II, e do art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91, pela resolução do Senado Federal nº 15, de 12 de setembro de 2017.

Tendo sido a impugnação de fls. 376/414, apresentada no dia 04/07/2017, e a Resolução do Senado Federal nº 15/2017, por sua vez, publicada no Diário Oficial da União de 13/09/2017, tem-se que se trata de direito superveniente, estando entre as hipóteses de exceção para a apresentação de prova e documentação em outro momento processual, conforme previsto no art. 16, § 4º, “b”, do Decreto nº 70.235/72.

Dessa forma, aprecio o mérito da questão, sendo que a matéria já foi, inclusive, debatida neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Dito isso, esclareço que a Resolução do Senado Federal nº 15/2017, atinge tão somente as situações anteriores à edição da Lei nº 10.256/2001, que teve sua constitucionalidade, inclusive, reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.

A propósito, trago à colação excertos do voto proferido pelo Conselheiro Cleberson Alex Friess, desta 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, no Acórdão nº 2401-005.396, em sessão de 03 de abril de 2018, e que elucida bem a questão posta:

(...) 81. A Resolução nº 15/2017 tem como fundamento as decisões proferidas pelo STF nos RE nº 363.852/MG e 596.177/RS, para as quais pretende atribuir eficácia “erga omnes”, de maneira tal que não é capaz de gerar qualquer efeito sobre os fatos geradores ocorridos desde a entrada em vigor da Lei nº 10.256, de 2001, porquanto a suspensão de dispositivos declarados inconstitucionais pelo Poder Legislativo somente é possível nos limites daquelas decisões da Corte Suprema.

82. Por esse motivo, em harmonia com o ponto de vista reproduzido nas linhas acima, o inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, apenas deixa de ser aplicado nos exatos limites da declaração de inconstitucionalidade na contribuição do empregador rural pessoa física, incidente sobre o produto da comercialização da produção rural, isto é, em relação ao período anterior à Lei nº 10.256, de 2001.

Também trago à colação excertos do voto proferido pelo Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, no Acórdão nº 2402-005.994, em sessão de 13 de setembro de 2017, que também tratou, didaticamente, da questão posta:

(...) As resoluções do Senado Federal a que se refere o inciso X do art. 52 da Constituição têm por finalidade suspender a execução de leis federais declaradas inconstitucionais por decisão do STF pela via do controle incidental ou difuso, quando a Corte é chamada a julgar recursos extraordinários relacionados a casos concretos.

Convém ressaltar que a sentença do STF que venha a considerar inconstitucional determinada norma em controle difuso possuirá efeitos tão somente inter partes e ex tunc, isto é, se a inconstitucionalidade foi verificada na via incidental, a decisão Suprema Corte alcançará tão-somente as partes interessadas do processo.

De outro modo, o inciso X do art. 52 da CF/88 instituiu a possibilidade de esse tipo de decisão surtir efeitos erga omnes (para todos) ao atribuir ao Senado Federal a possibilidade de, por juízo de relevância, editar resolução suspendendo a execução da norma declarada inconstitucional. Contudo, a resolução da Casa Legislativa não pode extrapolar os limites da decisão judicial, pois isso implicaria invadir competência precípua da Corte Suprema, conferida pela alínea “b” do inciso III do art. 102 da Carta da República.

Dito isso, constata-se que a Resolução do Senado Federal nº 15/2017 não trouxe qualquer inovação que possa interferir no desfecho da situação aqui analisada, visto que se refere a decisão afeta a situações anteriores à edição da Lei nº

10.256/2001 que, como dito acima, teve sua constitucionalidade reconhecida pelo STF.

Esse entendimento encontra eco, ainda, na jurisprudência dos Tribunais pátrios. É ver o precedente abaixo:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS INFRINGENTES. FUNRURAL. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. ART. 25 DA LEI 8.212/1991, NA REDAÇÃO DADA PELA LEI 10.256/2001. STF (RE Nº 718.874). REPERCUSSÃO GERAL. CONSTITUCIONALIDADE. RESOLUÇÃO DO SENADO FEDERAL Nº 15/2017. INAPTIDÃO PARA AFASTAR A VIGÊNCIA E A EFICÁCIA DA LEI 10.256/2001. 1. Ao julgar o RE nº 718.874, sob o regime da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte tese: "É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção". 2. Desta forma, tem-se que, em face da modificação do art. 25 da Lei nº 8.212/91 pela Lei nº 10.256/01, a contribuição social do empregador rural pessoa física, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção, é validamente exigível. 3. Essa conclusão não é afastada pelo advento da Resolução do Senado Federal nº 15/2017, que suspendeu, nos termos do art. 52, X, da CRFB/88, a execução do inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91, e a execução do art. 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação ao art. 12, inciso V, ao art. 25, incisos I e II, e ao art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, todos com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97. 4. As resoluções do Senado Federal que suspendem a execução de dispositivos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, no controle difuso de constitucionalidade, não podem, por óbvio, extrapolar o alcance dos precedentes nos quais se arvoram, razão pela qual devem ser interpretadas rigorosamente à luz destes julgados. 5. Firmada essa premissa, constata-se que, ao julgar o RE 363.852, o Pretório Excelso não considerou o advento da Lei 10.256/01 e sequer declarou a invalidade in totum dos dispositivos referidos. Limitou-se a pronunciar a sua inconstitucionalidade relativamente à "obrigação tributária subrogada do adquirente" qualificado como empregador rural pessoa física, no regime jurídico então vigente. 6. Portanto, não se pode concluir que a Resolução do Senado Federal nº 15/2017 tenha afetado a exigibilidade da contribuição do empregador rural pessoa física no regime da EC 20/98 e da Lei 10.256/01. (TRF-4 - EINF: 002083 RS 2007.71.05.002083-2, Relator: ANDREI PITTEN VELLOSO, Data de Julgamento: 03/05/2018, PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: D.E. 01/06/2018)

Ademais, recentemente, o próprio Supremo Tribunal Federal, nos autos do RE 718.874/RS, no julgamento dos embargos de declaração, assentou o entendimento segundo o qual "a Resolução do Senado Federal 15/2017 não se aplica a Lei nº 10.256/2001 e não produz qualquer efeito em relação ao decidido no RE 718.874/RS".

Ante o exposto, a Resolução do Senado Federal nº 15/2017 não trouxe qualquer inovação que possa interferir no desfecho da situação aqui analisada, visto que se refere a decisão afeta a situações anteriores à edição da Lei nº 10.256/2001 que, inclusive, teve sua constitucionalidade reconhecida pelo STF.

3.2.2. Do pedido de suspensão do presente processo administrativo até o trânsito em julgado da decisão proferida no RE 718.874/RS, com fundamento no artigo 1.035, § 5º e 15 do CPC/2015.

O contribuinte, em seu petítório recursal, requer, subsidiariamente, a suspensão do presente processo administrativo até o trânsito em julgado da decisão proferida no RE 718.874/RS, com fundamento no artigo 1.035, § 5º e 15 do CPC/2015, por entender que a Suprema Corte poderá acolher os embargos de declaração com efeitos infringentes, podendo atingir e beneficiar este sujeito passivo.

Contudo, esclareço que, no dia 23/05/2018, sobreveio decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal no sentido de rejeitar os embargos de declaração, bem como a modulação dos efeitos da declaração de constitucionalidade, tomada por maioria e nos termos do voto do Relator. É ver o seguinte despacho decisório que consta no sítio www.stf.jus.br, em consulta ao andamento processual do RE 718.874/RS:

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, rejeitou os embargos de declaração, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio, que os acolhiam para modular os efeitos da decisão de constitucionalidade. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 23.5.2018.

Mais recentemente, referido acórdão foi divulgado em 11/09/2018, e publicado no DJE nº 191, com a seguinte ementa:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE OU OMISSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO DE QUESTÕES DECIDIDAS PARA OBTENÇÃO DE CARÁTER INFRINGENTE. INAPLICABILIDADE DA RESOLUÇÃO 15/2017 DO SENADO FEDERAL QUE NÃO TRATA DA LEI 10.256/2001. NÃO CABIMENTO DE MODULAÇÃO DE EFEITOS PELA AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

1. Não existentes obscuridades, omissões ou contradições, são incabíveis Embargos de Declaração com a finalidade específica de obtenção de efeitos modificativos do julgamento.

2. A inexistência de qualquer declaração de inconstitucionalidade incidental pelo Supremo Tribunal Federal no presente julgamento não autoriza a aplicação do artigo 52, X da Constituição Federal pelo Senado Federal.

3. *A Resolução do Senado Federal 15/2017 não se aplica a Lei nº 10.256/2001 e não produz qualquer efeito em relação ao decidido no RE 718.874/RS.*

4. *A inexistência de alteração de jurisprudência dominante torna incabível a modulação de efeitos do julgamento. Precedentes.*

5. *Embargos de Declaração rejeitados*

(STF - OITAVOS EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 718.874 RIO GRANDE DO SUL)

Ademais, pontuo que o processo administrativo é regido pelo princípio da oficialidade, não havendo lei ou norma regimental que autorize o sobrestamento do julgamento em razão do reconhecimento, pelo STF, de repercussão geral, não havendo que se falar na aplicação subsidiária do artigo 1.035, § 5º e 15 do CPC/2015, afeta apenas às instâncias judiciais.

E, ainda, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e STJ em matéria infraconstitucional, na sistemática de repercussão geral (artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil, Lei 5.869/73) deverão ser reproduzidas pelos Conselheiros do CARF na forma do art. 62, § 1º, II, “b”, do Regimento Interno, aprovado pela portaria MF Nº 343/2015.

Ante o exposto, rejeito o pedido do recorrente de suspensão do presente processo administrativo até o trânsito em julgado da decisão proferida no RE 718.874/RS.

3.2.3. Da alegação de ilegitimidade da recorrente pela não retenção dos valores. Repercussão econômica. Situação irreversível.

A recorrente alega que não houve retenção dos valores relacionados às contribuições ora exigidas, motivo pelo qual se impõe a exigência em face de seus fornecedores. Entende que se trata de situação fática em que há repercussão econômica irreversível, pois pagou o valor total da nota fiscal ao produtor rural, sendo que será onerada duplamente em caso de manutenção do presente lançamento. Portanto, afirma que deveria se aplicar a teoria do fato consumado.

Contudo, nada mais desarrazoado.

Isso porque, conforme muito bem esclarecido pela decisão de piso, o contribuinte adquirente de produtos rurais, sub-roga-se na obrigação de recolher as contribuições devidas pelo produtor rural pessoa física, inclusive aquela destinada ao Senar, descontando-as do preço pago e repassando-as aos cofres públicos, de forma que a adquirente, substituta tributária, não sofre qualquer redução patrimonial pelo recolhimento das referidas exações. Trata-se de sub-rogação subjetiva, que é a substituição de uma pessoa por outra em uma mesma relação jurídica. Esta sub-rogação ocorre apenas na obrigação de recolher as contribuições previdenciárias, inclusive a do Senar, de modo que o papel de contribuinte, no caso, continua sendo do produtor rural pessoa física.

Em outras palavras, a recorrente, embora não revista a condição de contribuinte, é responsável pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a aquisição de produção rural, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento,

tendo em vista que sua obrigação decorre de disposição expressa de lei (art. 121, § único, II, do CTN).

Eventual prejuízo econômico que, porventura, a recorrente tenha suportado na operação, por ter arcado com o valor total da nota fiscal ao produtor rural, deve ser objeto de ressarcimento nas vias próprias, notadamente do direito civil, em nada impactando a hipótese de incidência das contribuições ora exigidas.

Ademais, o caso dos autos é totalmente diverso do tema objeto de análise na Solução Interna de Consulta Cosit nº 1/2013, que trata dos casos de reversão de medida liminar/tutela antecipada concedida ao sub-rogado (produtor rural e segurado especial). Dessa forma, inaplicável, ainda, a teoria do fato consumado, que inviabiliza a revisão do que já se consolidou no tempo por força de decisão judicial.

3.2.4. Da alegação de iliquidez da autuação e nulidade por erro na determinação do sujeito passivo, em razão de liminares em nome dos fornecedores da recorrente.

A recorrente sustenta que tem notícia de que diversos produtores ingressaram com ações judiciais objetivando a declaração incidental de inconstitucionalidade dos artigos 25 da Lei nº 8.212/91 e 25 da Lei nº 8.870/94, bem como a condenação da União a restituir a quantia recolhida indevidamente.

Dessa forma, entende que a autoridade fiscal que lavrou o auto de infração deveria ter buscado informações acerca da existência de tais decisões que desobrigam os produtores rurais ao recolhimento das mencionadas contribuições.

Contudo, sem razão à recorrente.

Isso porque, é ônus do próprio contribuinte comprovar que os fornecedores pessoa física constam como parte das ações e, ato contínuo, comprovar pelo teor das decisões que a adquirente pessoa jurídica está impedida de efetuar a retenção sobre os valores pagos.

Como não consta nos autos notícia de decisão judicial ou liminar impedindo a retenção, a conclusão que se chega é no sentido de que a recorrente não se desincumbiu do ônus probatório, de modo que incabível, pois, transferir o ônus que lhe pertence ao próprio fisco ou a terceiro.

3.2.5. Da alegação de ilegitimidade da recorrente com relação ao Funrural.

Prossegue a recorrente, alegando ser parte ilegítima com relação ao Funrural, sobretudo em razão da inconstitucionalidade do art. 30 da Lei nº 8.212/91, declarado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 363.852.

Dessa forma, declarada a inconstitucionalidade do art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, não mais subsistiria o fundamento legal que obrigaria a recorrente à retenção e recolhimento da exação, o que, no seu entendimento, comprovaria a ilegitimidade passiva. E, ainda, não haveria que se falar que a Lei nº 10.256/2001 teria constitucionalizado a exigência, pois não teria tratado sobre o art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91.

Contudo, a declaração de inconstitucionalidade veiculada no RE nº 363.852/MG se referiu, exclusivamente, ao *caput* do art. 25 da Lei de Custeio, com redação

dada pela Lei nº 8.540/92, na parte dirigida ao empregador rural pessoa física. Portanto, não houve declaração de inconstitucionalidade integral da norma, mas apenas em relação ao fato gerador específico e à ampliação do rol de sujeitos passivos (contribuição sobre a receita bruta da comercialização da produção rural do empregador rural pessoa física), permanecendo válidos e constitucionais os incisos I e II do artigo 25 da norma legal ventilada.

A Emenda Constitucional nº 20/98 deu nova redação ao artigo 195 da CF/88 e permitiu a cobrança também sobre a receita de contribuição do empregador, empresa ou entidade a ela equiparada. Editada após a Emenda Constitucional nº 20/98, a Lei nº 10.256/2001 deu nova redação ao artigo 25 da Lei nº 8.212/91 e alcançou validamente as diversas receitas da pessoa física, ao contrário das antecessoras, Leis nº 8.540/92 e 9.528/97, surgidas na redação original do art. 195, I, da CF/88 e inconstitucionais por extrapolarem a base econômica vigente. Com a modificação do *caput* pela Lei nº 10.256/2001, aplicam-se os incisos I e II também ao empregador rural pessoa física (*vide*: TRF 3ª Região, AC 1601121, Processo 2010.61.02.005603-0, Relator Desembargador Federal José Lunardelli, DJF3 CJ1 de 17/08/2011).

Assim, é devida a contribuição ao FUNRURAL a partir da Lei nº 10.256/2001, editada após a EC 20/98, porquanto a hipótese de incidência nela prevista tem fundamento de validade no art. 195, I, da Constituição Federal.

A propósito, a Câmara Superior de Recursos Fiscais teve oportunidade de se debruçar sobre a matéria e de reconhecer, por maioria de votos, que o STF jamais declarou a inconstitucionalidade do art. 30, IV, da Lei 8.212/91:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/01/2007

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO – AUTO DE INFRAÇÃO – AQUISIÇÃO DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA – SUBRROGAÇÃO – CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO. LEI Nº 10.256/2001 – CONTRIBUIÇÃO TERCEIROS – SENAR INAPLICABILIDADE DO RE 363.852/MG DO STF

Não houve, no âmbito do RE 363.852/MG, apreciação dos aspectos relacionados a inconstitucionalidade do art. 30, IV da Lei no. 8.212, de 2001. O fato de constar no resultado do julgamento “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” não respalda a interpretação extensiva de que fora declarada também a inconstitucionalidade do art. 30, IV, uma vez considerada a ausência de fundamentos jurídicos no próprio voto condutor. A Lei nº 10.256, de 2001, conferiu legitimidade à cobrança de contribuições sobre a aquisição do produtor rural pessoa física. Ainda, a sistemática de subrogação e recolhimento das contribuições pela aquisição da produção rural de pessoas físicas encontra respaldo também no inciso III do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, permanecendo incólume ainda que se

adotasse a argumentação de declaração de inconstitucionalidade do art. 30, IV.

(Acórdão 9202-005.309, Relator Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Sessão de 29.03.2017)

Ademais, conforme já destacado, a recorrente figura como sujeito passivo da exação na qualidade de responsável tributário, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, tendo em vista que sua obrigação decorre de disposição expressa de lei (art. 121, § único, II, do CTN).

Portanto, sem razão à recorrente.

3.2.6. Da alegação de ilegitimidade da recorrente com relação ao Senar.

Sustenta a recorrente que a sub-rogação do recolhimento da contribuição prevista no artigo 6º, da Lei nº 9.528/97, quando adquire animais dos referidos produtores rurais pessoas físicas, estaria somente prevista no § 5º do art. 15, do Decreto nº 556/92, o que iria de encontro aos artigos 150, § 7º, da Carta Magna e 128 do CTN.

Contudo, sem razão à recorrente, pois responsabilidade pela retenção e recolhimento do Senar não está prevista tão-somente em Decreto, havendo respaldo na Lei 9.528/97 (art. 11, § 5º) e Lei 8.212/91 (arts. 30, IV e 94, parágrafo único).

Este Conselho, inclusive, já teve a oportunidade de se manifestar a respeito:

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO.

Tratando-se de contribuição para outras entidades ou fundos que tem a mesma base de incidência das contribuições previdenciárias, a sub-rogação da contribuição ao SENAR na pessoa do adquirente de produtos de pessoas físicas tem amparo no art. 30, IV, e 94, parágrafo único, da Lei 8.212, de 1991, combinado com o art. 6º da Lei 9.528, de 1997 e no Decreto 790, de 1993, art. 11, § 5º, a.

(Acórdão 2301-005.150, Relator Conselheiro João Bellini Junior, Sessão de 03.10.2017)

E, ainda que assim não o fosse, trata-se de discussão que escapa à competência legal da autoridade julgadora de instância administrativa, sobretudo por não ter competência para se manifestar acerca da legalidade das normas legais regularmente editadas segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

Aqui, tomo por empréstimo as razões tecidas no tópico anterior (“Da alegação de ilegitimidade da recorrente com relação ao Funrural”), por compartilharem das mesmas razões de decidir.

Portanto, sem razão à recorrente.

3.2.7. Da alegação de ilegitimidade passiva da matriz sobre os débitos das filiais.

Sustenta a recorrente que os fatos geradores das obrigações tributárias foram realizados pelas suas filias, enquanto que a acusação fiscal foi lavrada em face da Matriz, cuja nulidade é insanável, viciando o Auto de Infração. Entende, ainda, que o auto de infração contra a matriz é nulo, pois não há MPF a possibilitar a fiscalização de tributos das filiais.

Contudo, ao contrário do que alega a recorrente, entendo que a autonomia das Filiais em relação à Matriz, limita-se aos aspectos meramente administrativos, não afastando a unidade substancial da pessoa jurídica que as normas concernentes ao CNPJ não têm o condão de cindir.

Cumprê ressaltar que o art. 127, II, do Código Tributário Nacional, apenas prevê que, na falta de eleição de domicílio tributário, considera-se como tal o lugar de sua sede, ou, em relação aos fatos geradores que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento, não autorizando concluir que as filiais são pessoas jurídicas distintas.

Além disso, o eg. Superior Tribunal de Justiça, em recurso especial submetido ao regime do art. 543-C do CPC, firmou o entendimento no sentido de que a filial de uma empresa, ainda que possua CNPJ próprio, não configura nova pessoa jurídica, razão pela qual as dívidas oriundas de relações jurídicas decorrentes de fatos geradores atribuídos a determinado estabelecimento constituem, em verdade, obrigação tributária da sociedade empresária como um todo. É ver a ementa do julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA MATRIZ. PENHORA, PELO SISTEMA BACEN-JUD, DE VALORES DEPOSITADOS EM NOME DAS FILIAIS. POSSIBILIDADE. ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL COMO OBJETO DE DIREITOS E NÃO COMO SUJEITO DE DIREITOS. CNPJ PRÓPRIO DAS FILIAIS. IRRELEVÂNCIA NO QUE DIZ RESPEITO À UNIDADE PATRIMONIAL DA DEVEDORA. 1. No âmbito do direito privado, cujos princípios gerais, à luz do art. 109 do CTN, são informadores para a definição dos institutos de direito tributário, a filial é uma espécie de estabelecimento empresarial, fazendo parte do acervo patrimonial de uma única pessoa jurídica, partilhando dos mesmos sócios, contrato social e firma ou denominação da matriz. Nessa condição, consiste, conforme doutrina majoritária, em uma universalidade de fato, não ostentando personalidade jurídica própria, não sendo sujeito de direitos, tampouco uma pessoa distinta da sociedade empresária. Cuida-se de um instrumento de que se utiliza o empresário ou sócio para exercer suas atividades. 2. A discriminação do patrimônio da empresa, mediante a criação de filiais, não afasta a unidade patrimonial da pessoa jurídica, que, na condição de devedora, deve responder com todo o ativo do patrimônio social por suas dívidas, à luz de regra de direito processual prevista no art. 591 do Código de Processo Civil, segundo a qual "o devedor responde, para o cumprimento de suas obrigações, com todos os seus bens presentes e futuros, salvo as restrições estabelecidas em lei". 3. O princípio tributário da autonomia dos estabelecimentos, cujo conteúdo normativo preceitua que estes devem ser considerados, na forma da legislação específica de

cada tributo, unidades autônomas e independentes nas relações jurídico-tributárias travadas com a Administração Fiscal, é um instituto de direito material, ligado à questão do nascimento da obrigação tributária de cada imposto especificamente considerado e não tem relação com a responsabilidade patrimonial dos devedores prevista em um regramento de direito processual, ou com os limites da responsabilidade dos bens da empresa e dos sócios definidos no direito empresarial. 4. A obrigação de que cada estabelecimento se inscreva com número próprio no CNPJ tem especial relevância para a atividade fiscalizatória da administração tributária, não afastando a unidade patrimonial da empresa, cabendo ressaltar que a inscrição da filial no CNPJ é derivada do CNPJ da matriz. 5. Nessa toada, limitar a satisfação do crédito público, notadamente do crédito tributário, a somente o patrimônio do estabelecimento que participou da situação caracterizada como fato gerador é adotar interpretação absurda e odiosa. Absurda porque não se concilia, por exemplo, com a cobrança dos créditos em uma situação de falência, onde todos os bens da pessoa jurídica (todos os estabelecimentos) são arrecadados para pagamento de todos os credores, ou com a possibilidade de responsabilidade contratual subsidiária dos sócios pelas obrigações da sociedade como um todo (v.g. arts. 1.023, 1.024, 1.039, 1.045, 1.052, 1.088 do CC/2002), ou com a administração de todos os estabelecimentos da sociedade pelos mesmos órgãos de deliberação, direção, gerência e fiscalização. Odiosa porque, por princípio, o credor privado não pode ter mais privilégios que o credor público, salvo exceções legalmente expressas e justificáveis. 6. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08

(STJ - REsp: 1355812 RS 2012/0249096-3, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 22/05/2013, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 31/05/2013).

Ademais, os valores atinentes à comercialização e a aquisição de produção rural estão claramente discriminados por estabelecimento, o que permite que ao contribuinte saber quais os fatos geradores, as bases de cálculo e as contribuições devidas por cada estabelecimento da empresa, não havendo que se falar em prejuízo à defesa.

Por fim, cumpre destacar, novamente, posto que já pontuado pela decisão de piso, que o Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando em nulidade dos procedimentos fiscais as eventuais falhas na emissão e trâmite desse instrumento.

Nesse sentido é a jurisprudência consolidada do CARF:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais

omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração.

(Acórdão 2402-006.119, Relator Conselheiro Mario Pereira de Pinho Filho, Sessão de 04.04.2018);

NULIDADE POR EXTRAPOLAÇÃO DO MPF. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização, especialmente no que diz respeito à competência do Auditor Fiscal para efetuar a apuração do tributo devido. Deve ser rejeitada a alegação de nulidade suscitada quanto às formalidades do Mandado de Procedimento Fiscal

(Acórdão 2401-005.296, Relatora Conselheira Andrea Viana Arrais Egypto, Sessão de 06.03.2018);

MPF. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

O MPF é instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais de forma que eventuais irregularidades no seu trâmite ou emissão não teriam força para invalidar o auto de infração dele derivado.

O MPF é expedido em face do sujeito passivo fiscalizado, não havendo previsão de emissão para os sujeitos passivos solidários.

(Acórdão 2201-004.108, Relator Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, Sessão de 06.02.2018)

Ante o exposto, rejeito a alegação da recorrente de ilegitimidade do estabelecimento matriz pelos débitos das filiais, por entender que a discriminação do patrimônio da empresa, mediante a criação de filiais, não afasta a unidade patrimonial da pessoa jurídica, que, na condição de devedora, deve responder com todo o ativo do patrimônio social por suas dívidas, inclusive tributárias. E, ainda, o MPF não constitui ato essencial à validade do procedimento fiscal e, conseqüentemente, ao lançamento fiscal.

3.2.8. Das alegações de inconstitucionalidade do art. 25, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91, violação ao princípio da isonomia e *bis in idem*.

A recorrente prossegue na sua tese recursal reforçando seu entendimento a respeito da inconstitucionalidade do art. 25, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91, por entender que, inexistente, na redação anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, previsão da receita bruta como base de cálculo da contribuição para a seguridade social, de modo que a exação consubstancia nova fonte de custeio para o sistema e apenas poderia ser instituída por lei complementar (art. 195, § 4º c/c art. 154, I, da CF/88).

Aduz, ainda, que a ilegitimidade da presente cobrança se daria, também, em razão da previsão de tratamento fiscal diferenciado aos produtores rurais pessoas físicas sem a existência de um critério de discriminação juridicamente válido (artigos 25, incisos I e II da Lei nº 8.212/91 e 6º da Lei nº 9.528/97).

Defende, também, que haveria, *in casu, bis in idem*, de modo que a incidência de mais de um tributo sobre a mesma realidade fática deve ser constitucionalmente autorizada, pois sem que isto ocorra, o tributo que tiver sendo exigido além do validamente instituído será inconstitucional.

E, ainda, entende que é indubitável que a contribuição destinada ao SENAR também não possui autorização constitucional para incidir sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural. Afirma, pois, que a cobrança da contribuição ao SENAR sobre a receita bruta da comercialização da produção dos produtores rurais pessoas físicas também seria inconstitucional por ofender os artigos 240 da CF/88 e 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.

Contudo, entendo que os argumentos trazidos pela recorrente, escampam à competência legal da autoridade julgadora de instância administrativa, sobretudo por não ter competência para se manifestar acerca da legalidade das normas legais regularmente editadas segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997.

De toda sorte, pontuo que no julgamento do RE 363.852, bem como no julgamento do RE 596.177, o STF não se pronunciou a respeito da constitucionalidade da contribuição para o Funrural com fundamento na Lei 10.256/01.

A discussão sobre a constitucionalidade da contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física, prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 10.256/2001 foi objeto de julgamento na data de 30.03.2017, quando a Suprema Corte analisou o RE 718.874, com repercussão geral reconhecida.

Naquela ocasião, por maioria de votos, ficou assentada pelo STF a tese de que “é constitucional, formal e materialmente, a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção”.

Vale dizer que, mais recentemente, por maioria de votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) rejeitou oito embargos de declaração, com efeitos modificativos, apresentados contra decisão proferida no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 718.874, que reconheceu a constitucionalidade da cobrança da contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (Funrural) pelos empregadores rurais pessoas físicas¹.

Conforme noticiado no sítio do próprio STF²:

[...] os embargos foram apresentados por produtores rurais e suas entidades representativas, sob o argumento de que há contradição de entendimento entre aquele julgamento e o

¹ Notícias STF: Rejeitados embargos contra decisão sobre contribuição de empregador pessoa física ao Funrural. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=379330>>. Acesso em: 10/09/2018.

² Notícias STF: Rejeitados embargos contra decisão sobre contribuição de empregador pessoa física ao Funrural. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=379330>>. Acesso em: 10/09/2018.

decidido também pelo Plenário em 2010, quando o STF desobrigou o empregador rural de recolher ao Funnural sobre a receita bruta de sua comercialização (RE 363852).

Os produtores destacaram que a Resolução 15/2017 do Senado Federal suspendeu a execução dos dispositivos legais que garantiam a cobrança do Funnural, declarados inconstitucionais por decisão definitiva do STF no julgamento do RE 363852. Assim, pediram a suspensão da cobrança da contribuição ao fundo ou, subsidiariamente, a modulação de efeitos da decisão que considerou a cobrança constitucional, para definir a partir de quando deverá ser cobrada.

Contudo, de acordo com o relator, ministro Alexandre de Moraes, não houve, no julgamento do recurso, declaração de inconstitucionalidade da Lei 10.256/2001 ou alteração de jurisprudência que ensejasse a modulação dos efeitos. Para o ministro, o que se pretende nos embargos é um novo julgamento do mérito. Para o ministro, não procede o argumento dos embargantes de que no julgamento questionado não teriam sido aplicados os precedentes firmados no julgamento dos REs 363853 e 596177. Segundo o relator, os precedentes foram afastados porque tratavam da legislação anterior sobre a matéria, e não da lei questionada no RE 718874.

A respeito do pedido de aplicação da Resolução 15/2017 do Senado Federal, o ministro destacou que a norma não se refere à decisão proferida no RE 718874. O artigo 52, inciso X, da Constituição Federal, só permite a suspensão de norma por parte do Senado quando esta for declarada inconstitucional pelo Supremo. Não é o caso dos autos, uma vez que a Lei 10.256/2001 foi considerada constitucional.

No voto do Ministro Alexandre de Moraes, também foram rechaçados os argumentos do *bis in idem* com a Cofins e da quebra da isonomia. É ver os seguintes trechos:

O RE 596.177 manteve a inconstitucionalidade formal (necessidade de lei complementar), mas reconheceu a inexistência de bis in idem não autorizado pela Constituição, uma vez que, enquanto sujeito passivo da contribuição prevista nas Leis 8.540/92 e 9.528/97, o empregador rural pessoa física não era contribuinte da COFINS, como bem destacado pelo voto do Ilustre Relator, Ministro RICARDO LEWANDOWISKI: conforme se verifica dos fundamentos que serviram de base para o leading case, ainda que se afastasse a duplicidade de contribuição a cargo do produtor rural pessoa física empregador por inexistência de previsão legal de sua contribuição para a COFINS, não se poderia desconsiderar a ausência de previsão constitucional para a base de incidência da contribuição social trazida pelo art. 25, I e II, da Lei 8.212/1991, a reclamar a necessidade de instituição por meio de lei complementar.

Da mesma maneira, em sede de embargos de declaração, no RE 596.177, expressamente foi afastado o fundamento de quebra de

isonomia, tendo sido destacado: por não ter sido 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.

Não bastasse isso, a nova redação do caput do artigo 25 da Lei 8.212/91, dada pela Lei 10.256/01, expressamente, afastou a possibilidade de maior carga tributária em relação ao empregador rural pessoa física, pois estabeleceu que: A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição a contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22.....

No mesmo sentido foi o voto do Ministro Luiz Fux:

Com relação à Isonomia, igualmente não vislumbro qualquer inconstitucionalidade, visto que a ideia de submeter o empregador rural pessoa física a uma tributação diferenciada é a mesma do segurado especial, pois reconhece as dificuldades e especificidades das atividades no campo, permitindo a participação dos trabalhadores rurais na Seguridade Social.

Nesse ponto, ao preconizar a igualdade dos cidadãos sob nosso ordenamento jurídico, o legislador constituinte não vedou o tratamento desigual que porventura poderia ser empregado a determinada parcela do corpo social em situações específicas.

Muito pelo contrário. O Princípio da Isonomia, como fundamento legítimo do Estado Democrático de Direito, ao lado da liberdade, comporta duas dimensões, a saber: formal, ao preconizar a impossibilidade de concessão de privilégios na aplicação da lei, e material, ao requerer discriminações positivas na lei voltadas à superação de desigualdades fáticas, natural ou historicamente estabelecidas, como é o caso do trabalho no campo em relação ao trabalho urbano.

O tratamento desigual em circunstâncias específicas milita em prol da própria Isonomia, com o escopo de que sejam alcançados determinados objetivos para toda uma parcela da sociedade. Nessas situações, portanto, a adoção de medidas diferentes para alguns destes indivíduos, não só se faz necessária, como atende ao desígnio constitucional em todas as suas dimensões.

Por fim, em relação à suposta ocorrência de bis in idem na espécie, além de tal argumento já ter sido rechaçado por esta Corte no julgamento do RE 596.177, é preciso novamente frisar que o produtor rural pessoa física não é contribuinte da COFINS, cuja incidência recai tão somente sobre as pessoas jurídicas e as elas equiparadas, nos termos da legislação federal.

Ex positis, acompanho a divergência, no sentido dar provimento ao recurso extraordinário da União, reconhecendo a constitucionalidade da contribuição previdenciária do

empregador rural pessoa física, tal como prevista pela Lei 10.256/01.

E, ainda, no dia 23/05/2018, sobreveio decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal no sentido de rejeitar os embargos de declaração, bem como a modulação dos efeitos da declaração de constitucionalidade, tomada por maioria e nos termos do voto do Relator. É ver o seguinte despacho decisório que consta no sítio www.stf.jus.br, em consulta ao andamento processual do RE 718.874/RS:

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do Relator, rejeitou os embargos de declaração, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio, que os acolhiam para modular os efeitos da decisão de constitucionalidade. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 23.5.2018.

Mais recentemente, referido acórdão foi divulgado em 11/09/2018, e publicado no DJE nº 191, com a seguinte ementa:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE OU OMISSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO DE QUESTÕES DECIDIDAS PARA OBTENÇÃO DE CARÁTER INFRINGENTE. INAPLICABILIDADE DA RESOLUÇÃO 15/2017 DO SENADO FEDERAL QUE NÃO TRATA DA LEI 10.256/2001. NÃO CABIMENTO DE MODULAÇÃO DE EFEITOS PELA AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

1. Não existentes obscuridades, omissões ou contradições, são incabíveis Embargos de Declaração com a finalidade específica de obtenção de efeitos modificativos do julgamento.

2. A inexistência de qualquer declaração de inconstitucionalidade incidental pelo Supremo Tribunal Federal no presente julgamento não autoriza a aplicação do artigo 52, X da Constituição Federal pelo Senado Federal.

3. A Resolução do Senado Federal 15/2017 não se aplica a Lei nº 10.256/2001 e não produz qualquer efeito em relação ao decidido no RE 718.874/RS.

4. A inexistência de alteração de jurisprudência dominante torna incabível a modulação de efeitos do julgamento. Precedentes.

5. Embargos de Declaração rejeitados

(STF - OITAVOS EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 718.874 RIO GRANDE DO SUL)

Ressalta-se, por fim, que tendo em vista que os argumentos da recorrente são todos de ordem constitucional, necessário invocar a Súmula CARF nº 2 que dispõe no sentido

de que “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

3.3. Da multa qualificada.

A recorrente insiste na tese de que a multa de ofício qualificada seria incabível, pois entende que inexistente comprovação, por parte da Autoridade Fiscal, de que a incorreu nas hipóteses legais para a qualificação da penalidade.

A multa aplicada *in casu* foi aquela estabelecida no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Entendo que, neste ponto, assiste razão à recorrente. Isso porque, “a simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo” (Súmula CARF nº 14).

Não há, no relatório fiscal ou no auto de infração comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo, mas mera alegação, na fl. 346, de que a situação, poderia, em tese, configurar crime de sonegação de contribuição previdenciária, sendo que o agente autuante sequer descreveu a conduta e fez o cotejo da situação narrada, com as hipóteses do art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96. Ao meu juízo, a situação se amolda à divergência de interpretação jurídica, e não propriamente sonegação que, por sua vez, exige o intuito doloso de fraudar a legislação tributária.

Para a exasperação da multa de ofício é necessária a existência do elemento subjetivo do dolo e a demonstração de emprego de conduta tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais. Os fatos narrados na acusação fiscal, ao meu juízo, não são motivos suficientes a justificar a exasperação da multa, devendo, portanto, ser mantida no percentual de 75%.

3.4. Da alegação de não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

O recorrente pugna pela não incidência de juros sobre a multa de ofício, por entender que, a cobrança dos juros de mora, em matéria tributável, somente poderia ocorrer sobre os seguintes montantes: (i) tributos (indubitavelmente, obrigação principal) ou (ii) a penalidade pecuniária consubstanciada ou convertida na obrigação principal.

Pois bem. Sobre este ponto, compartilho do entendimento segundo o qual não há qualquer dispositivo legal que autorize a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, inclusive o art. 44 da Lei nº 9.430/96 não permite que se chegue à conclusão diversa.

O art. 43, do mesmo diploma legal, por sua vez, deixa clara a incidência de juros de mora sobre a penalidade *isolada*. Isso porque, sobre o crédito constituído na forma do artigo 43, ou seja, **auto de infração sem tributo**, não pago no respectivo vencimento, 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.

Se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do artigo 61 do CTN contemplasse também a multa de ofício, a previsão do parágrafo único do artigo 43 seria desnecessária, pois a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do "caput" do artigo já decorreria diretamente do artigo 61.

Ademais, o fundamento do art. 61 da Lei nº 9.430/96 para aplicação da multa é inaplicável em relação à multa de ofício, e, ainda que assim não fosse, o artigo em referência exclui a incidência de juros sobre a multa de mora, não sendo possível concluir de forma distinta em relação à multa de ofício.

Para além do exposto, a multa de ofício não compõe o crédito tributário, conforme dicção do art. 161 do CTN, que afirma expressamente que o crédito tributário será acrescido de juros de mora “sem prejuízo da imposição de penalidades cabíveis”.

Nesse sentido, a Lei nº 9.430/96 e o CTN apontam que: (a) Haverá incidência de juros somente sobre a obrigação principal; (b) Não haverá incidência de juros sobre a multa vinculada a uma obrigação principal, seja multa de mora ou multa de ofício; (c) Haverá incidência de juros sobre a multa lançada isoladamente, isto é, a hipótese em que não há lançamento de obrigação principal e a própria penalidade pecuniária figura como obrigação principal.

Ademais, a natureza dos juros de mora é determinada pelo direito privado, de modo que existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado. A multa, por sua vez, possui caráter nitidamente sancionatório, como decorrência da inexecução da obrigação. Nesse sentido, os juros de mora somente devem incidir sobre o tributo não recolhido no vencimento, e não sobre a multa de ofício, que possui viés punitivo.

Contudo, reconheço que este entendimento está superado, pelo menos no âmbito deste E. Conselho, sobretudo com a edição da Súmula CARF nº 108, que dispõe no sentido de que “incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

Dessa forma, faço ressalvas ao meu posicionamento pessoal para adotar o entendimento preconizado na r. súmula, inclusive de observância obrigatória pelos Conselheiros.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, apenas para afastar a qualificadora da multa de ofício aplicada, restabelecendo o percentual de 75%.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator