



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

Processo nº 10920.721539/2012-10
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2401-003.469 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes INDÚSTRIA ARTEFAMA S.A. E OUTROS
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÃO FLORESTA EM PÉ. NÃO CARACTERIZAÇÃO PRODUÇÃO PRÓPRIA.

O regime substitutivo inscrito no artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 10.256/2001, contempla a tributação da agroindústria, que se caracteriza como o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção rural própria ou de produção rural própria e adquirida de terceiros, além de desenvolver suas atividades em um mesmo empreendimento econômico com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distintos.

De conformidade com a jurisprudência firmada neste Colegiado, a simples aquisição de floresta em pé, prontas ou semi-prontas para o corte, não tem o condão de atrair a condição de agroindústria à empresa, não caracterizando produção própria.

DIVERGÊNCIA ENTRE O ENTENDIMENTO DO FISCO E AQUELE EXARADA EM SOLUÇÃO DE CONSULTA FISCAL. INOCORRÊNCIA.

O entendimento do fisco acerca do enquadramento da empresa como agroindústria está em perfeita consonância com a Solução de Consulta formulada pelo sujeito passivo, a qual não considera produção própria a aquisição de florestas maturadas para utilização no processo industrial, nem enquadra com agroindústria as empresas que têm produção rural própria ínfima em relação à matéria-prima adquirida de terceiros.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA. NÃO COMPROVAÇÃO DE FRAUDE DOLO OU SIMULAÇÃO. AFASTAMENTO.

Não deve prevalecer a qualificação da multa, quando o fisco deixa de comprovar que o sujeito passivo incorreu em fraude, dolo ou simulação. A

mera divergência de interpretação da norma tributária não tem o condão de qualificar a multa.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

As empresas integrantes de grupo econômico respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações tributárias para com a Seguridade Social.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

AÇÃO FISCAL REGULARMENTE PROCESSADA. ATROPELO AO PRINCÍPIO DA IMPESSOALIDADE. FALTA DE COMPROVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não deve ser acatada a alegação de atropelo ao princípio da impessoalidade, quando a ação fiscal que deu ensejo ao lançamento foi realizada em conformidade com as normas procedimentais aplicáveis e o sujeito passivo não consegue comprovar que a Autoridade Lançadora se desviou da finalidade pública prevista na Lei.

ERRO MATERIAL NA CITAÇÃO DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não deve ser reconhecido o cerceamento ao direito de defesa em razão de erro material na citação da fundamentação legal da multa, quando o fisco indica corretamente os fatos geradores e a matéria tributável, além de apresentar o Relatório de Fundamentos Legais com a correta menção da base legal.

REQUERIMENTO DE NOVAS PROVAS. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Será indeferido o requerimento de dilação probatória quando esta não se mostrar útil para a solução da lide.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PRAZO DECADENCIAL. PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM A PARTIR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Constatando-se a antecipação de pagamento parcial do tributo aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério previsto no § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. PRAZO DECADENCIAL.

O fisco dispõe de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu a infração, para constituir o crédito correspondente à penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

OMISSÃO DE FATOS GERADORES NA DECLARAÇÃO DE GFIP. INFRAÇÃO

Apresentar a GFIP sem a totalidade dos fatos geradores de contribuição previdenciária caracteriza infração à legislação previdenciária, por descumprimento de obrigação acessória.

MULTA POR FALTA DE DECLARAÇÃO NA GFIP. CUMULAÇÃO COM MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES. INOCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM.

Para as competências anteriores a entrada em vigor das alterações promovidas na Lei n. 8.212/1991 pela MP n. 449/2008, posteriormente convertida na Lei n. 11.941/2009, havia a possibilidade de aplicação conjunta de multa por descumprimento da obrigação principal com a multa por omissões na GFIP, sem que isso viesse a caracterizar *bis in idem*.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

Não pode a autoridade fiscal ou mesmo os órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação de penalidades previstas em lei vigente, sob a justificativa de que têm caráter confiscatório.

Recursos de Ofício Negado e Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos: I) negar provimento ao recurso de ofício; II) rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas no recurso voluntário; e III) no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Recorre de ofício a 6.^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Florianópolis em face do Acórdão n. 07-31.305, que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pelas empresas arroladas no polo passivo, ao reconhecer a decadência das competências 01 a 04/2007 e afastar a qualificação da multa.

Dessa decisão também recorreram a autuada e as demais empresas colocadas pelo fisco na condição de solidárias pelo cumprimento das obrigações tributárias.

O processo em questão contempla dois lançamentos, a saber:

a) Auto de Infração – AI n. 37.345.165-2: exigência das contribuições patronais para a Seguridade Social incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados;

b) Auto de Infração – AI n. 37.345.166-0: imposição de multa pela falta de declaração da totalidade das contribuições na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

A autuação decorreu do desenquadramento da empresa da condição de agroindústria, tendo entendido o fisco que não caberia a substituição das contribuições previdenciárias previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei n. 8.212/1991, pelas dos incisos I e II do art. 22-A da mesma Lei, na redação dada pela Lei n. 10.256/2001.

A principal motivação do fisco para efetuar o enquadramento de ofício da atividade da empresa decorreu da suposta constatação de que a sua produção rural própria seria ínfima em relação ao total de matéria prima utilizada no processo produtivo.

A empresa autuada iniciou seu recurso relatando os fatos processuais e depois passou a alegar, em apertadas síntese, que:

a) as autuações são nulas, por violação ao princípio de impessoalidade da administração, uma vez que o Agente Fiscal desenvolveu a sua auditoria com o claro propósito de impor as lavraturas à recorrente;

b) a perseguição fica nítida quando se percebe que o mesmo Auditor já havia autuada a empresa pelos mesmos fatos, conforme processo n. 13976.000364/2007-99, o qual encontra-se no CARF para julgamento;

c) deve-se reconhecer que o AI é nulo em razão de erro na capitulação da multa, fato que viola o princípio do contraditório e da ampla defesa. É que o fisco fundamentou a multa na alínea “c” do inciso II do art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, quando o correto seria citar a alínea “a” do mesmo dispositivo;

d) as competências de 01 a 04/2007 foram alcançadas pela decadência;

e) o seu enquadramento na condição de agroindústria tomou como base soluções de consulta emanadas da própria administração tributária, assim, o fisco ao adotar

entendimento contrário ofende frontalmente ao que dispõe o art. 100 do Código Tributário Nacional – CTN;

f) a recorrente atende aos requisitos legais para o enquadramento como agroindústria posto que: 1) é produtor rural; 2) possui produção rural própria e se dedica ao florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria; 3) não modifica a natureza química da madeira ou a transforma em pasta celulósica; e 4) adquire produção rural de terceiros, a qual também é industrializada;

g) no seu objeto social consta as atividades de florestamento, reflorestamento, extração de madeira e agricultura para uso próprio ou comercialização;

h) agiu corretamente ao não declarar em sua DIPJ o resultado da atividade rural, posto que não possui qualquer resultado dessa atividade, uma vez que toda madeira produzida é utilizada no seu processo produtivo;

i) o fato de não ter informado na GFIP o código FPAS 833 para os trabalhadores do setor industrial e o código 604 para os trabalhadores do setor rural, representa mero descumprimento de obrigação acessória, não podendo acarretar no seu desenquadramento da condição de agroindústria;

j) a partir do momento em que adquiriu as árvores de uma propriedade, independentemente da fase de plantio ou maturação, toda e qualquer madeira obtida neste empreendimento é considerada produção rural da própria;

k) ao adquirir a produção das fazendas continuou a cuidar da plantação até a sua utilização no processo industrial, não havendo qualquer vedação legal a essa operação que possa descaracterizar o produto obtido do conceito de produção rural contido no art. 22-A da Lei n.º 8.212/1991;

l) o próprio CARF já afastou a alegação de que não configura produção própria a aquisição de árvores em pé já maturadas ou em fase avançada de trato cultural, como se pode verificar do julgamento do processo n. 13976.000364/2007-99;

m) apresenta jurisprudência judicial em que se firmou o entendimento de que a empresa que industrializa produção rural é agroindústria independentemente da origem da matéria-prima;

o) inexistente na legislação que trata da matéria limite mínimo de produção própria para que uma empresa seja considerada agroindústria. Sobre essa questão o CARF já se debruçou no processo já citado, tendo concluído que não descaracteriza a condição de agroindústria o fato da produção rural adquirida de terceiros superar a produção própria;

p) a decisão recorrida é contraditória, posto que ora afirma que a autuada não possuía produção própria e ora indica que a autuada iniciou plantio em propriedades disponíveis;

q) qualquer requisito para caracterização de agroindústria que não esteja na Lei n.º 8.212/1991 representa afronta ao princípio da legalidade;

r) não se sustenta a aplicação da multa qualificada, posto que o fisco não demonstrou a ocorrência de fraude, dolo ou simulação por parte da autuada;

s) a multa pelo descumprimento de obrigação acessória, fixada em 100% do tributo não declarado, possui efeito de confisco;

t) é ilógico exigir que a autuada declarasse em GFIP contribuições que entendia não serem devidas, posto que se enquadrava como agroindústria;

u) a multa punitiva representa *bis in idem*, posto que houve aplicação de multa pelo descumprimento da obrigação principal decorrente dos mesmos fatos geradores;

v) observe-se que em ação fiscal anterior, o fisco lançou as contribuições, todavia, não aplicou multa por descumprimento de dever instrumental. Esse fato mostra a fragilidade e incoerência do trabalho fiscal;

w) deve ser declarado improcedente o indeferimento do pedido da recorrente para produção de todos os meios de provas admitidos, em respeito ao princípio da verdade material.

Ao final requereu a declaração de improcedência das lavraturas e o julgamento conjunto com processo n. 10920.721540/2012-44.

As codevedoras AAW EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, LED EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, RS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e MX IMPORTADORA E EXPORTADORA S/A apresentaram recurso voluntário único, no qual, além dos argumentos lançados pela autuada, afirmam que a solidariedade que lhes foi imputada ofende à Constituição Federal (art. 146, III) e o Código Tributário Nacional (art. 128).

Asseveram que o inciso IX do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991 seria formalmente inconstitucional, posto que somente lei complementar poderia alargar a responsabilidade tributária para atingir terceiros não vinculados ao fato gerador.

Para que fosse cumprido o desiderato do CTN, o fisco deveria demonstrar que as pessoas arroladas no polo passivo participaram da concretização da hipótese de incidência tributária ou tiveram vinculação com os fatos que fizeram nascer a obrigação tributária.

Não há o que se falar em responsabilidade tributária posto que as recorrentes não descumpriram com qualquer dever de colaboração com a Administração Tributária, tampouco contribuíram para o inadimplemento das obrigações fiscais exigidas. É esse o entendimento predominante na jurisprudência do STF.

A gestão das empresas é autônoma e o órgão de direção do grupo concentra as decisões empresariais, mas não desce ao nível do desenvolvimento concreto do objeto social das sociedades integrantes, não se vinculando aos fatos geradores realizados, muito menos ao cumprimento das obrigações tributárias.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso de ofício atende aos pressupostos de admissibilidade, posto que o valor exonerado (principal e multa) foi de R\$ 1.678.387,48 (um milhão, seiscentos e setenta e oito mil e trezentos e oitenta e sete reais e quarenta e oito centavos), portanto acima do valor mínimo fixado pela Portaria MF n.º 03, de 03/01/2008¹.

Os recursos voluntários merecem conhecimento, posto que preenchem os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Recurso de Ofício

O recurso necessário interposto pela DRJ decorreu da desoneração das competências 01 a 04/2007 no AI n. 37.345.165-2, em razão da decadência, bem como do afastamento da qualificação da multa para as competências 12/2008 e 13/2008.

a) decadência

Quanto à decadência, é cediço que, com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991 pela Súmula Vinculante n.º 08, editada pelo Supremo Tribunal Federal em 12/06/2008, o prazo decadencial para as contribuições previdenciárias passou a ser aquele fixado no CTN.

Quanto à norma a ser aplicada para fixação do marco inicial para a contagem do quinquídio decadencial, o CTN apresenta três normas que merecem transcrição:

Art. 150 (...)

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

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

¹ Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Parágrafo único. O valor da exoneração de que trata o caput deverá ser verificado por processo.

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

(...)

A jurisprudência majoritária do CARF, seguindo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, tem adotado o § 4.º do art. 150 do CTN para os casos em que há antecipação de pagamento do tributo, ou até nas situações em que não havendo a menção à ocorrência de recolhimentos, com base nos elementos constantes nos autos, seja possível se chegar a uma conclusão segura acerca da existência de pagamento antecipado.

O art. 173, I, tem sido tomado para as situações em que comprovadamente o contribuinte não tenha antecipado o pagamento das contribuições, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação e também para os casos de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Por fim, o art. 173, II, merece adoção quando se está diante de novo lançamento lavrado em substituição ao que tenha sido anulado por vício formal.

Foi acertada a decisão da DRJ em aplicar a regra do § 4.º do art. 150 do CTN para contagem do prazo decadencial, uma vez que a empresa efetuava o recolhimento das contribuições tomando como base o valor da receita bruta da comercialização da sua produção rural, verificando-se, portanto, recolhimentos antecipados.

Assim, deve-se manter a exclusão das competências 01 a 04/2207, posto que a ciência do lançamento ocorreu em 30/05/2012, conforme fl. 10.

b) multa qualificada

A DRJ justificou o afastamento da qualificação da multa de 75% para 150% em razão do fisco não haver demonstrado a ocorrência de fraude, dolo ou simulação, inexistindo o motivo que pudesse dar ensejo à aplicação do § 1.º do art. 44 da Lei n. 9.430/1996.

De fato, observando-se o relato da auditoria não vislumbramos a ocorrência das circunstâncias que pudessem caracterizar os ilícitos fiscais acima mencionados, mas apenas divergência de interpretação das normas tributárias.

Andou bem a DRJ quando excluiu a qualificação da multa por falta de motivo, merecendo transcrição a fundamentação do voto condutor do acórdão:

“No caso em concreto, da análise das alegações trazidas ao autos pela autoridade fiscal, entendo que, a simples constatação pela fiscalização de que durante o período fiscalizado a requerente informava em GFIP o seu enquadramento como agroindústria, sujeitando-se ao regime de tributação diferenciado destinado a produtores rurais pessoas jurídicas que industrializam sua produção rural, não é motivo suficiente para a aplicação da multa de 150%, pois tal circunstância não figura entre suas hipóteses de incidência.

Tampouco caracteriza fraude tributária o fato da impugnante, a partir da informação do código FPAS 833, em GFIP, deslocar a

tributação da folha de pagamento para uma receita bruta decorrente da comercialização da produção rural industrializada, ainda que esta produção rural, na realidade, seja quase que exclusivamente adquirida de terceiros. Bem como, ainda que a conduta ora analisada já tenha sido objeto de fiscalização, em 2006, sobre os mesmos argumentos, como o referido lançamento não transitou em julgado, não há como se vislumbrar nesta condição a prática reiterada da infração, tal com, o entende a autoridade lançadora.

Portanto, em que pese as alegações da autoridade fiscal no intuito de justificar a intenção de sonegar, fraudar do contribuinte, diante da falta de provas materiais, há a ausência inegável do elemento subjetivo do ilícito, devendo, nas competências 12 e 13 de 2008, há que se reduzir a multa de ofício qualificada para multa de ofício regular de 75%..”

Diante do exposto, deve-se negar provimento ao recurso de ofício tanto na conclusão relativa à decadência, quanto àquela relativa ao afastamento da qualificação da multa.

Nulidades

a) violação ao princípio da impessoalidade

A recorrente suscita como causa de nulidade dos lançamentos o desrespeito ao princípio da impessoalidade cometido pela auditoria. Para justificar sua alegação, afirma que o Agente Fiscal, o mesmo que autuou a empresa em ação pretérita, teria atuado, não para verificar a sua regularidade fiscal, mas com intuito único de efetuar as lavraturas.

Assevera ainda que uma auditoria de apenas cinco meses não seria suficiente para que fosse analisada com o rigor necessário toda a documentação apresentada pela empresa.

O princípio da impessoalidade é um dos principais pilares em que se funda o Direito Administrativo. Para o Mestre Hely Lopes Meirelles² este princípio, que mereceu referência na Constituição de 1988, nada mais é que o tão propalado princípio da finalidade, o qual impõe que o administrador somente pratique o ato para o seu fim legal, o qual se caracteriza como aquele indicado pela lei como objetivo do ato, de forma impessoal. Vale a pena transcrever as palavras do Administrativista:

“O que o princípio da finalidade veda é a prática de ato administrativo sem interesse público ou conveniência para a Administração, visando unicamente a satisfazer interesses privados, por favoritismo ou perseguição dos agentes governamentais, sob a forma de desvio de finalidade. Esse desvio de conduta dos agentes públicos constitui uma das mais insidiosas modalidades de abuso de poder...”

Os fatos narrados pelo sujeito passivo, a meu ver, não comprovam que a Autoridade Lançadora se desviou da conduta em que deveria se pautar um agente da Fazenda

²Meirelles, Hely Lopes, *Direito Administrativo Brasileiro*, 26 ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1974, p. 85.

Nacional. Inexiste nos autos qualquer evidência de que o lançamento tenha sido perpetrado para satisfazer um capricho pessoal do agente ou mesmo no intuito de perseguir o administrado.

A ação fiscal foi desencadeada mediante o regular Mandado de Procedimento Fiscal e o Auditor designado, sem dúvida, possuía a competência necessária a constituir o crédito tributário.

Não há qualquer impedimento legal para que um mesmo Agente Fiscal possa efetuar fiscalizações sucessivas num mesmo contribuinte. Essa situação até milita em favor do princípio da eficiência da Administração Pública, posto que, aquele Auditor que já conhece a realidade da empresa, em tese, será mais ágil nos trabalhos de verificação fiscal.

Na situação que nos é posta, verifica-se que o fisco encontrou na empresa as mesmas irregularidades verificadas no procedimento pretérito, sendo seu dever, sob pena de responsabilização funcional, lavrar os autos de infração cabíveis.

Ao contrário do que afirmaram as recorrentes, inexistiu desvio de finalidade, uma vez que os lançamentos constituem a essência da concretização do interesse público, que se revela na exigência de valores necessários ao equilíbrio financeiro da Seguridade Social.

Não tem consistência a alegação de que o exíguo tempo gasto na apuração fiscal revelaria irregularidade na ação fiscal. As modernas técnicas de auditoria em que a documentação é apresentada em arquivos digitais reduz sobremaneira o tempo gasto na apreciação dos elementos fornecidos pelo sujeito passivo. Mais ainda quando o fisco, por já haver fiscalizado a empresa anteriormente, conhecia a sua estrutura organizacional.

Assim, a preliminar de nulidade decorrente do desrespeito ao princípio da impessoalidade não merece acolhida, posto que as recorrentes não trouxeram aos autos qualquer evidência deste fato.

b) erro na capitulação da multa – cerceamento ao direito de defesa

O alegado cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo em razão de menção do fisco a dispositivo legal incorreto para fundamentar a aplicação da multa não merece acolhida.

De fato, nota-se que, quando a Autoridade Lançadora mencionou em seu relatório o dispositivo para aplicação da multa de 24%, cometeu o lapso de indicar a alínea “c” do inciso II do art. 35 da Lei n.º 8.212/1991, quando o correto seria a alínea “a” do mesmo dispositivo.

Todavia, entendo que esse erro material não é causa de nulidade do lançamento, até porque o percentual da multa efetivamente imposto está em consonância com a legislação. Seria formalismo ao extremo inquirir de nulidade o lançamento em razão desse descuido na citação do fundamento da multa, uma vez que os fatos geradores foram perfeitamente identificados e as razões que levaram o fisco a concluir pela ocorrência de infração à legislação estão expressas com clareza e precisão.

É de se ressaltar que o Relatório FLD – Fundamentos Legais do Débito especifica a contento toda a legislação que serviu de base para a lavratura, apresentando inclusive tópico específico para os acréscimos de juros e multa, onde se nota o total acerto na fundamentação apresentada.

Assim, por entender que o relatório fiscal e seus anexos propiciaram aos sujeito passivo todos os elementos necessários ao exercício do amplo direito de defesa, deixo de acolher a preliminar de nulidade decorrente de erro na citação da base legal da multa aplicada.

c) produção de novas provas

Quanto ao cerceamento do direito de defesa ocasionado pelo indeferimento do órgão *a quo* do pedido de produção de novas provas, entendo que não deva ser acatado. No processo administrativo fiscal vigora o princípio do livre convencimento motivado. Segundo o qual a autoridade julgadora tem liberdade para adotar a tese que ache mais adequada a solução da contenda, desde o que o faça com a devida motivação.

Nesse sentido, somente à autoridade que preside o processo é dado determinar a realização de perícias e diligências caso ache necessário. Não está o julgador obrigado a deferir pedidos de dilação probatória se os elementos constantes nos autos já lhe dão o convencimento suficiente para emissão da decisão.

Assim, sendo a prova dirigida a autoridade julgadora, é essa que tem a prerrogativa de determinar ou não a sua produção. Tenho que concordar com a decisão original, quando se afirma que o relato do fisco e os documentos colacionados permitem concluir pela procedência da lavratura.

Contradição entre os lançamentos e Soluções de Consulta emanadas da Administração Tributária

Afirmam as recorrentes que o fisco atropelou o art. 100 do CTN ao aplicar nas lavraturas entendimento diverso daquele manifestado pela própria Administração Tributária em soluções de consulta formuladas pela empresa autuada.

Nos termos do dispositivo citado, as práticas reiteradas das autoridades administrativas têm natureza jurídica de normas complementares da legislação tributária e, o § único do mesmo artigo diz que a observância dessas normas pelos contribuintes impede a imposição de penalidades e a aplicação de juros.

O § 2. do art. 161 do CTN também afasta a fluência de juros ou imposição de penalidades na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Por outro lado, o princípio da segurança jurídica aplicado às consultas tributárias impõe, conforme art. 146 do CTN, que a alteração no entendimento veiculado pela Administração Tributária mediante solução de consulta somente passa a produzir efeitos para fatos geradores futuros, não podendo alcançar situações ocorridas sob a égide do critério jurídico anteriormente estabelecido.

Ocorre que, ao contrário do que afirmaram as empresas, a Autoridade Lançadora não se desviou do entendimento exarado nas soluções de consulta mencionadas, mais especificamente na de n. 310/2004, proferida pelo então Serviço de Arrecadação da Gerência Executiva do INSS em Joinvile (SC).

A interpretação jurídica dada pelo fisco amolda-se inteiramente àquela firmada na solução de consulta mencionada. Vale a pena transcrever os termos do ato administrativo sob enfoque:

“6. Cotejando-se os dispositivos transcritos com as informações prestadas pela consultante, depreendemos, S.M.J., que as atividades por ele desenvolvidas o caracterizariam, nos termos da legislação previdenciária, como empresa agroindustrial, desde que as operações rurais e industriais estejam devidamente segmentadas em departamentos, divisões ou setores, bem assim observadas as considerações registradas nos itens seguintes (7 e 8).

7. Compete-nos então, acrescentar que o INSS, mais especificamente sua Diretoria da Receita Previdenciária, consolidou, por meio da Consulta Técnica nº. 270, concluída em 26/05/2003, o entendimento de que a floresta adquirida não é considerada produção própria e, portanto, na hipótese de a empresa não ser proprietária de área sobre a qual se assente a fonte dos insumos, não deverá ser tida como agroindustrial.

8. Do entendimento firmado, inferimos que a ocorrência dos fatos geradores das contribuições estabelecidas pela Lei nº. 10.256/01 estará condicionada ao momento em que as florestas agregadas às suas propriedades atinjam a maturação e, em razão disso, sejam abatidas e industrializadas.”

Conforme veremos mais adiante, os principais motivos que levaram o fisco a desconsiderar o autoenquadramento da autuada como agroindústria foi o fato de não se acatar o entendimento de que a aquisição de florestas maturadas poderia ser considerada produção própria, além de se vedar o enquadramento como agroindústria para empresas com produção própria ínfima em relação à matéria-prima adquirida de terceiros.

Assim, não merece razão o inconformismo da autuada e das corresponsáveis, uma vez que o entendimento do fisco está em perfeita consonância com a solução de consulta n. 310/2004.

Do enquadramento de ofício da atividade da autuada

O fisco afirma que em fiscalização realizada anteriormente, que tratou dos mesmos fatos geradores, constatou-se que a fiscalizada não poderia ser enquadrada como agroindústria, posto que não teria industrializado produção própria no período auditado.

Ressalta ainda que a autuada teria justificado o seu enquadramento com agroindústria baseada em processo de consulta formulado ao INSS, todavia, a solução de consulta cingiu-se aos dados apresentados pelo sujeito passivo, os quais divergiram da situação verificada durante a ação fiscal.

O fisco adverte que contexto encontrado no procedimento fiscal realizado no ano 2006 mantém-se atualmente, ou seja, a produção rural aplicada no processo produtivo da fabricação de móveis decorre da aquisição de árvores originárias da produção rural de terceiros, através de compra específica da madeira em pé e de compra de fazendas com reflorestamentos implantados em fase de colheita, ou em adiantada fase de maturação.

A empresa, segundo o Auditor, não declarou na GFIP nenhum empregado vinculado à atividade rural. Sustenta ainda que inexistiu a possibilidade de no período

fiscalizado a empresa haver utilizado matéria-prima de produção própria, posto que da época do plantio das árvores até a sua colheita são necessários pelo menos vinte anos e não há na contabilidade da empresa qualquer registro de florestamento/reflorestamento próprio antes de 2002.

É apresentado quadro detalhando fazendas adquiridas pela autuada, cuja extração de toras de madeira ali já existentes foram consideradas como produção própria. Menciona-se também os casos em que a fiscalizada computou como reflorestamento próprio a compra de árvores em pé. Sustenta o fisco que essa operação jamais pode ser considerada produção própria da autuada, posto que a relação comercial existente é de mera compra e venda de mercadoria, ficando a cargo da compradora apenas os custos de extração e transporte.

Outra observação lançada no relato fiscal é que parte do reflorestamentos implantados pela Artefama, os quais teriam servido para justificar o seu enquadramento com agroindústria, foram alienados em fase incipiente de produção.

Cita-se ainda um caso de contrato firmado pela autuada, pelo qual ela produziria árvores para vendê-las à contratante. O que, segundo o fisco, também não justifica a utilização do benefício fiscal previsto pela Lei n. 10.256/2001.

A Autoridade Lançadora sustenta que, mesmo quando se considera produção própria as áreas rurais adquiridas com árvores com dez anos do plantio, essa parcela da matéria-prima (toras) é insignificante em relação ao volume necessário ao processo produtivo da autuada. A seguir demonstra-se que para cada exercício do período fiscalizado o percentual de produção própria de toras (considerando-se a aquisição de árvores em pé):

ANO	PRODUÇÃO PRÓPRIA (%)
2007	3,74%
2008	7,94%
2009	2,22%
2010	15,7%
2011	7,49%

O fisco assevera ainda que os dados acima dizem respeito à aquisição de toras de madeira, sendo que na fabricação de móveis a autuada ainda utiliza outros insumos de madeira, tais como madeira serrada verde, madeira serrada seca, laminados, painéis de madeira, etc, sendo esta aquisição efetuada diretamente de terceiros. Conclui que o percentual efetivo de madeira própria é ainda menor do que aquele apresentado no quadro acima.

Outro ponto ressaltado no relatório do fisco é que a própria empresa, ao ingressar com ação judicial contra a exigência de contribuição ao INCRA (processo n. 2001.72.01.00435-0, 3.ª Vara Judicial de Joinville/SC), declarou-se não fazer parte da relação jurídico-tributária por não exercer atividade rural.

A empresa, por seu turno, alega que cumpre todos os requisitos legais para se enquadrar com agroindústria, posto que é produtor rural, dedicando-se ao florestamento/reflorestamento para utilização no processo de produção de móveis, além de que

no seu objeto social consta as atividades de florestamento, reflorestamento, extração de madeira e agricultura para uso próprio ou comercialização.

A falta de declaração de empregados do setor rural na GFIP representa mero descumprimento da obrigação acessória não sendo suficiente para acarretar no seu desenquadramento da condição de agroindústria.

Ao adquirir a produção das fazendas continuou a cuidar da plantação até a sua utilização no processo industrial, não havendo qualquer vedação legal para essa operação que possa descaracterizar o produto obtido do conceito de produção rural contido no art. 22-A da Lei n.º 8.212/1991.

Inexiste na legislação que trata da matéria limite mínimo de produção própria para que uma empresa seja considerada agroindústria. Sobre essa questão o CARF já se debruçou em processo da própria empresa, tendo concluído que não descaracteriza a condição de agroindústria o fato da produção rural adquirida de terceiros superar a produção própria.

Passemos às nossas considerações.

A Lei n. 10.256/2001, inseriu o art. 22-A na Lei n.º 8.212/1991, de modo a alterar a base de incidência das contribuições sociais para o segmento das agroindústrias. Essas empresas que se sujeitavam às regras atinentes às empresas em geral (contribuição sobre a folha de salários), passaram a recolher sobre um percentual de sua receita bruta. Eis o dispositivo em questão:

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

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

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 1º (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às operações relativas à prestação de serviços a terceiros, cujas contribuições previdenciárias continuam sendo devidas na forma do art. 22 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 3º Na hipótese do § 2º, a receita bruta correspondente aos serviços prestados a terceiros será excluída da base de cálculo da contribuição de que trata o caput. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 5º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR). (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 6º Não se aplica o regime substitutivo de que trata este artigo à pessoa jurídica que, relativamente à atividade rural, se dedique apenas ao florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria mediante a utilização de processo industrial que modifique a natureza química da madeira ou a transforme em pasta celulósica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 2003).

§ 7º Aplica-se o disposto no § 6. ainda que a pessoa jurídica comercialize resíduos vegetais ou sobras ou partes da produção, desde que a receita bruta decorrente dessa comercialização represente menos de um por cento de sua receita bruta proveniente da comercialização da produção. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 2003).

Observe-se que os requisitos legais para que o sujeito passivo possa se beneficiar desse regime de recolhimento é que seja agroindústria, assim considerada o produtor rural que industrialize a produção própria, podendo ainda utilizar na sua atividade industrial produção rural adquirida de terceiros.

É nítida a intenção do legislador em reduzir a carga tributária dos produtores rurais que utilizam na atividade rural a maior parte da sua força de trabalho, de modo a reduzir a informalidade no setor e favorecer a fixação do homem no campo.

No caso sob apreciação, vemos que a autuada tem como atividade principal a fabricação de móveis e que secundariamente exerce atividade rural. Essa questão fica bem nítida quando se observa os dados das declarações ao Fisco, mormente a DIPJ e a GFIP. Na primeira não foi declarada a receita da atividade rural e na segunda não se informou um empregado sequer que atuasse no setor agrícola.

Outro fato que milita em favor do entendimento do fisco de que a autuada é na verdade uma empresa industrial é a declaração da própria perante a Justiça Federal, no sentido de que não seria empresa rural, descabendo o seu recolhimento da contribuição ao INCRA.

Mas quando se olha a sistemática utilizada pela empresa para suprir o seu processo fabril da principal matéria-prima, a madeira, é que se percebe claramente a existência de planejamento tributário voltado para se beneficiar da substituição de base de cálculo introduzida pela Lei 10.256/2001.

A empresa fiscalizada até a competência 06/2004 enquadrava-se perante a Previdência Social como indústria, passando a partir de então a se declarar como agroindústria, com recolhimento sobre a comercialização da produção rural industrializada.

Para justificar a sua condição de empresa agroindustrial iniciou a aquisição de fazendas com árvores em fase de corte ou em avançado estado de maturação, responsabilizando-se pela colheita e transporte da matéria-prima.

Embora a Lei não fixe a fase de desenvolvimento de uma determinada cultura para que o adquirente a possa tratar como produção rural própria, não há dificuldade em se concluir que as operações de extrações e transporte da matéria-prima até o estabelecimento industrial em absoluto podem ser consideradas atividades rurais para os fins pretendidos pelo legislador quando instituiu a desoneração prevista no art. 22-A da Lei n.º 8.212/1991.

O segmento da silvicultura exige do produtor uma sequência de atividades que vai desde a pesquisa do solo e a sua preparação, passando pelo plantio e tratamento das plantas até o corte das árvores, não sendo razoável que a compra de fazendas cuja cultura esteja em adiantado estado de maturação possa tornar o adquirente um produtor rural, conforme exige a legislação.

Caso se admita como produção da autuada as florestas prontas para o corte adquiridas de terceiros a razão de ser do benefício fiscal estará irremediavelmente comprometida, posto que a desoneração será estendida a empresas industriais que chegam ao campo apenas para buscar o produto rural em sua fase de colheita, não participando de todas as etapas que constituem a atividade primária.

Assim, é de se concluir que não deve ser considerada como produção rural própria a matéria-prima decorrente da aquisição de fazendas cujas as árvores se encontrem em adiantado processo de maturação ou prontas para o corte.

Quando essa Turma de Julgamento teve que decidir sobre recurso apresentado pela recorrente no processo n. 13976.000364/2007-99 (período de 07/1998 a 12/2005), por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso na parte que tratava da possibilidade de se considerar como produção própria as árvores maduras compradas de terceiros. O Acórdão n. 2401-01.964, foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1998 a 31/12/2005

(...)

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.AGROINDÚSTRIA.
ENQUADRAMENTO.*

“Para o enquadramento na condição de Agroindústria, faz-se necessária a comprovação de se tratar de produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção rural própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, além de desenvolver duas atividades em um mesmo empreendimento econômico com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distintos.

Mesmo considerando como produção rural própria a aquisição de árvores em pé já maturadas ou em fase avançada do trato cultural, mesmo assim, tal produção é ínfima em relação àquela

adquirida de terceiros e por essa razão não há como considerar como correto o enquadramento da Recorrente como agroindústria"

Esse processo encontra-se com embargos de declaração apresentados pela Fazenda Nacional, questionando apenas a conclusão da Turma acerca da contagem do prazo decadencial.

Além disso, mesmo que se considere como produção própria as florestas adquiridas com mais de dez anos do plantio, ainda assim a matéria-prima comprada pela autuada é em média 90% do total utilizado na sua produção.

Sobre essa questão é bom que se diga que o art. 22-A da Lei n.º 8.212/1991 é cristalino ao definir o que deve ser considerada como sendo Agroindústria ao exigir cumulativamente a ocorrência dos seguintes requisitos, a saber: ser Produtor Rural Pessoa Jurídica e industrializar produção própria, além da industrialização da produção de terceiros, se for o caso.

Por certo, a legislação previdenciária tem clara intenção de fazer incidir a contribuição substitutiva prevista para as agroindústrias sobre as empresas que possuam efetivamente esta característica, ou seja, um produtor rural que também industrialize sua produção. Nesse sentido, busca-se incentivar ao produtor rural que realize o beneficiamento de sua produção (e eventualmente de terceiros), agregando-lhe valor comercial.

Não fosse assim, poderia uma pessoa jurídica, como é o caso da autuada, eminentemente voltada para atividade industrial, com o objetivo de beneficiar-se da tributação diferenciada destinada à agroindústria, realizar alguma atividade rural a fim de se enquadrar na hipótese legal, praticando, assim, artifício de fuga da tributação, a qual não podemos admitir.

Na última sessão de julgamento do ano passado essa turma se debruçou sobre o tema, chegando mais uma vez à conclusão de que a aquisição de árvores em pé não supre a existência legal de produção rural própria para fins de enquadramento como agroindústria, visando o recolhimento das contribuições com esteio no art. 22-A da Lei n.º 8.212/1991. Eis a ementa do decisório exarado por essa Turma:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA. NÃO ENQUADRAMENTO. INDUSTRIALIZAÇÃO PRODUÇÃO PRÓPRIA INEXISTENTE E/OU ÍNFIMA. AQUISIÇÃO FLORESTA EM PÉ. NÃO CARACTERIZAÇÃO PRODUÇÃO PRÓPRIA.

O regime substitutivo inscrito no artigo 22-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 10.256/2001, contempla a tributação da Agroindústria, assim considerado o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção rural própria ou de produção rural própria e adquirida de terceiros, além de desenvolver suas atividades em um mesmo empreendimento econômico com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distinto, não abrangendo

àquele contribuinte que não detém produção própria ou mesmo quando insignificante se comparada com a adquirida de terceiros, o qual deverá ser considerado como Indústria, hipótese que se vislumbra no caso vertente.

De conformidade com a jurisprudência firmada neste Colegiado, a simples aquisição de floresta em pé, prontas ou semi-prontas para o corte, não tem o condão de atrair a condição de agroindústria à empresa, não caracterizando produção própria.

(Acórdão 2401-003.255, de 19/11/2013, recurso negado por unanimidade, Relator Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira)

Diante das considerações acima, encaminho meu voto pela impossibilidade da empresa recorrente se enquadrar como agroindústria, mantendo o que ficou decidido pelo órgão de julgamento da Receita Federal.

Multa por descumprimento de obrigação acessória

Apesar do inconformismo da recorrente, é procedente o lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória, uma vez que a mesma efetuou o incorreto enquadramento de sua atividade perante a Seguridade Social, incorrendo em declaração incorreta da GFIP quanto às contribuições devidas.

Essa conduta contraria o art. 32, IV, da Lei n.º 8.212/1991 que fixa a obrigação dos fatos geradores e das contribuições devidas na GFIP. Ao agir de forma contrária à legislação, o sujeito passivo deve se sujeitar à multa imposta, independentemente da interpretação que dê aos dispositivos aplicáveis.

Duplicidade na aplicação das multas

Acusa o sujeito passivo a ocorrência de *bis in idem*, caracterizado pela aplicação de multa por descumprimento da obrigação principal com a multa relativa ao descumprimento da obrigação acessória, esta imposta no patamar de 100% da contribuição não declarada.

Esse raciocínio não se coaduna com as disposições do Código Tributário Nacional. É que no seu texto está bem nítida a distinção entre a obrigação tributária principal, que consiste no adimplemento do dever de pagar o tributo e a obrigação tributária acessória, vinculada às prestações positivas e negativas no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos e cuja desobediência dá ensejo à aplicação de penalidade pecuniária.

Eis as disposições do referido Codex sobre o tema:

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

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

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

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

Verifica-se, portanto, que a multa imposta pelo não recolhimento do tributo tem natureza jurídica distinta daquela aplicada pelo não cumprimento de um dever instrumental (obrigação acessória).

Somente caberia a interpretação de que ocorreria bis in idem se as causas jurídicas para aplicação das duas multas se confundissem, fato que não se verifica na espécie, posto que é diversa a incidência, uma decorre do descumprimento das obrigações tributárias principais (obrigação de dar, recolher tributos) e a outra tem razão de ser no inadimplemento da obrigação acessória (obrigação de fazer).

Esse raciocínio é corroborado em decisão proferida pelo STJ no Resp 1182354/PE, in verbis:

“STJ RECURSO ESPECIAL REsp 1182354 PE 2009/01734755 (STJ). Data de publicação: 30/06/2010

Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. ART. 32 DA LEI 8.212 /1991. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO.

SÚMULA 282 /STF. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (ENTREGA DE GFIP). MULTA PELO INADIMPLEMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA (OBRIGAÇÃO PRINCIPAL). BIS IN IDEM. NÃO OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. FUNDAMENTO INATACADO.

SÚMULA 283 /STF.

(...).

3. Hipótese em que foram aplicadas quatro multas, cujos fatos geradores são: a) ausência de entrega de declaração dos valores pagos a clubes de futebol, decorrentes de contratos de publicidade; b) inadimplemento das respectivas contribuições previdenciárias incidentes; c) ausência de declaração, na GFIP, dos salários pagos aos empregados do recorrido; e d) inadimplemento do tributo incidente sobre a referida folha de salários.

4. Não se confundem as multas impostas em razão do descumprimento das obrigações tributárias principal (recolher tributos) e acessória (inobservância da legislação tributária que impõe prestações positivas – como entregar declarações sobre a ocorrência de situações tributáveis – ou negativas, instituídas no interesse da arrecadação ou fiscalização). (grifei).

5. A título exemplificativo, são plenamente cumuláveis as multas impostas pelo inadimplemento do Imposto de Renda (obrigação principal) e pelo atraso na entrega da Declaração Anual de Ajuste (obrigação acessória).

6. Em consequência, merece reforma o acórdão que se fundamentou na vedação do *bis in idem* para excluir as multas cominadas pelo descumprimento das obrigações acessórias.

(...).

8. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

(...).”

Há de se ressaltar que atualmente, com a introdução do art. 35-A na Lei n.º 8.212/1991, com redação dada pela MP n. 449/2008, posteriormente convertida na Lei n. 11.941/2009, nos lançamentos de ofício, a multa pelo descumprimento do dever de recolher o tributo encontra-se reunida com aquela relativa à falta de apresentação da GFIP ou sua apresentação com omissões/incorrekções. Aplicando-se penalidade única pelos dois fatos.

Todavia, essa sistemática não foi aplicada na ação fiscal sob enfoque, por ter se mostrado mais gravosa ao sujeito passivo, conforme esclarecido pelo fisco no relatório fiscal de aplicação da multa.

Deixo de acolher, assim, o argumento de *bis in idem* tributário suscitado pela recorrente.

Multa – caráter confiscatório

Arguiu a recorrente a inconstitucionalidade da multa aplicada, em face do seu caráter confiscatório. Na análise dessa razão, não se pode perder de vista que o lançamento da penalidade por descumprimento de obrigação acessória é operação vinculada, que não comporta emissão de juízo de valor quanto à agressão da medida ao patrimônio do sujeito passivo, haja vista que uma vez definido o patamar da quantificação da penalidade pelo legislador, fica vedado ao aplicador da lei ponderar quanto a sua justeza, restando-lhe apenas aplicar a multa no *quantum* previsto pela legislação.

Cumprindo essa determinação a autoridade fiscal, diante da ocorrência da infração - fato incontestável - aplicou a multa no patamar fixado na legislação, conforme muito bem demonstrado no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, fl. 07, em que são expressos o fundamento legal e os critérios utilizados para a gradação da penalidade aplicada.

Além do mais, salvo casos excepcionais, é vedado a órgão administrativo declarar inconstitucionalidade de norma vigente e eficaz. No âmbito do julgamento administrativo, a matéria acabou por ser sumulada, como se vê do seguinte enunciado de súmula:

Súmula CARF Nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF³. Como se vê, este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre as alegações de inconstitucionalidade de lei e decreto trazidas pela recorrente.

³ Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

Responsabilidade Solidária

As empresas colocadas pelo fisco no polo passivo na condição de devedoras solidárias buscam afastar esse encargo inicialmente suscitando a inconstitucionalidade formal do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, sob a alegação de que a extensão da responsabilidade tributária a terceiros somente poderia ser veiculada por lei complementar, em atenção ao que dispõe o art. 146, III, da Carta Magna.

Para enfrentar essa alegação é necessário uma análise da constitucionalidade de dispositivos legais aplicados pelo fisco, daí, é curial que, a priori, façamos uma abordagem acerca da possibilidade de afastamento por órgão de julgamento administrativo de ato normativo por inconstitucionalidade.

Sobre esse tema, note-se que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

O Decreto nº 70.235/1972, que rege o processo administrativo fiscal no âmbito da União, prescreve:

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

Nessa linha de entendimento, a própria Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando, regra geral, o afastamento de tratado, acordo internacional, lei ou decreto, a pretexto de inconstitucionalidade, nos seguintes termos:

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

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

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

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

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

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Observe-se que, somente nas hipóteses ressalvadas no parágrafo único e incisos do dispositivo legal encimado poderá ser afastada a aplicação da legislação de regência.

No âmbito do julgamento administrativo, a matéria acabou por ser sumulada, como se vê do seguinte enunciado de súmula:

Súmula CARF Nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF⁴. Como se vê, este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre as alegações de inconstitucionalidade de lei e decreto trazidas pela recorrente.

Diante do exposto, vejo-me impossibilitado de enfrentar a alegação de inconstitucionalidade do inciso IX do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991.

Para afastar a solidariedade as recorrentes também alegaram que não se vincularam aos fatos geradores, além de que o comando do grupo empresarial atem-se a apenas às decisões estratégicas, não havendo interferência na rotina operacional das empresas componentes, descabendo a responsabilização solidária firmada pela auditoria fiscal.

Pois bem, a responsabilidade solidária está prevista no CTN, que no seu art. 124 assim determina:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

A Lei de Custeio da Seguridade Social (Lei n.º 8.212/1991) estabelece o vínculo de solidariedade para as empresas integrantes de grupo econômico, nos seguintes termos:

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

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

⁴ Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

(...)

Verifica-se de acordo com o texto acima que ocorre a solidariedade nas situações em que se configure a formação de grupo econômico, seja ele de fato ou de direito.

Inspirada no § 2.º do art. 2.º da Consolidação das Leis do Trabalho CLT⁵, a IN SRP n.º 971/2009, vigente na data dos fatos geradores, assim dispõe sobre grupo econômico

Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Pois bem, a existência do grupo econômico de fato restou demonstrada pela auditoria nos termos do Relatório Fiscal, onde se informa que a Indústrias Artefama S/A, fundada em 10/02/1945, é uma sociedade anônima de capital fechado, cujos principais acionistas são três empresas denominadas holdings, pertencentes aos seus Diretores, hoje qualificados como membros do Conselho de Administração:

a. - AAW Empreendimentos e Participações Ltda CNPJ 00.357.643/0001-97;

b. - RS Empreendimentos e Participações Ltda CNPJ 00.357.646/0001-20;

c. - LED Empreendimentos e Participações Ltda CNPJ 00.357.649/0001-64;

Tendo-se em conta que a administração da Artefama cabe aos membros do Conselho de Administração, os quais são proprietários das holdings que detêm o controle acionário da empresa autuada, é inegável a configuração de grupo de empresas.

Verifica-se que mediante a criação das holdings que possuem a maior parte da titularidade da companhia, os antigos sócios mantêm-se no seu comando, mediante eleição para o Conselho de Administração, observando-se claramente a interligação entre as empresas.

Quanto a empresa MX Importadora e Exportadora S/A (cujo nome comercial anterior era ARTEFAMA COMERCIAL EXPORTADORA), verifica-se que é controlada diretamente pelas Indústrias Artefama S/A, que detém 99,7211% do capital votante. O restante da participação acionária pertence a AAW, LED e RS, as quais, por força do controle direto das Indústrias Artefama S/A, detêm, também, o poder de mando da MX Importadora e Exportadora S/A, de forma indireta.

Percebe-se, assim, que na situação dos autos a solidariedade decorre da lei, sendo descabida a pretensão das recorrentes de se livrarem do cumprimento das obrigações previdenciárias, posto que alcançadas pelas disposições do inciso IX do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991.

⁵ § 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

Conclusão

Voto por negar provimento ao recurso de ofício, por afastar as preliminares de nulidade e a decadência suscitadas no recurso voluntário e, no mérito, por lhe negar provimento.

Kleber Ferreira de Araújo.