



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10950.725388/2019-98
ACÓRDÃO	2201-012.409 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PEDRA BRILHANTE TRADING DE GRAOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2015 a 31/12/2017

ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRINCÍPIO DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS.

As alegações que não tenham sido levantadas à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância administrativa não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, de modo que o seu conhecimento violaria o princípio da não supressão de instância.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. VIGÊNCIA SOMENTE A PARTIR DA LEI Nº 13.606, DE 09/01/2018. PARECER PGFN 19.443/2021.

Impossibilidade de utilização do art. 30 IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.135, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, somente válida a partir de vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei 9.528, de 1997. Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992, (art. 11, § 5º, “a”). Ausência de lastro normativo que autoriza a substituição tributária até que editada a Lei nº 13.606, de 2018 (art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN).

Inclusão em lista: art. 2º, VII e § 4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, e art.

19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002. Processo Sei nº 10951.106426/2021-13.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. AGRAVAMENTO. AUSÊNCIA DE ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES FISCAIS.

É devida a multa de ofício, no percentual de 75%, sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, nos termos do inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430 de 1996. A multa de ofício será agravada em 50%, totalizando 112,5%, quando não atendidas as intimações fiscais, nos termos do §2º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023, ARTIGO 14. MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689/2023, especialmente em seu artigo 14, que alterou o percentual da multa agravada, reduzindo-a a 100%, nos termos do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso voluntário, por tratar de matérias estranhas ao litígio administrativo; na parte conhecida, em rejeitar as preliminares, e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para: i) excluir do lançamento as contribuições para o SENAR, incidentes sobre a aquisição de produção rural de pessoas físicas (exigidas por sub-rogação); ii) reduzir a multa de ofício agravada de 112,5% para 100%, em face da retroatividade benigna, conforme artigo 14 da Lei nº 14.689, de 2023.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Relatora

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Weber Allak da Silva, Fernando Gomes Favacho (substituto[a] integral), Cleber Ferreira Nunes Leite, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do Auto de Infração

Por esclarecedor, utilizo para compor o presente relatório, o resumo constante no acórdão de piso (fls. 385/386):

Trata-se de autos de infração decorrentes de lançamentos de contribuições sociais e previdenciárias, incidentes sobre o valor da receita bruta da comercialização da produção rural, devidas por sub-rogação pela pessoa jurídica autuada, na qualidade de adquirente da produção de segurados produtores rurais pessoas físicas, relativas ao período de 01/03/2015 a 31/12/2017, composta, inclusive, das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, no montante, consolidado na emissão da autuação, de R\$ 4.358.003,81, e as destinadas a outras entidades e fundos – SENAR, no valor de R\$ 415.047,46.

Conforme Termo de Verificação Fiscal, foi constatado pela fiscalização, que a empresa deixou de declarar em Guias de Recolhimentos de FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP valores referentes aos produtos da comercialização com produtores rurais pessoas físicas, seus fornecedores de grãos de soja e milho à granel.

Acrescenta que as contribuições apuradas não foram retidas (confirmação obtida após diligências, com seleção por amostragem de produtores fornecedores) nem recolhidas, embora estando na qualidade de sub-rogado na relação de responsabilidade tributária por substituição.

A fiscalização traz as fundamentações legais, citando inclusive o RE nº 718.874 decidido pelo Tribunal Pleno do STF, o qual declarou a constitucionalidade das contribuições em questão.

Para formação da base de cálculo, considerou os valores das notas fiscais de aquisição de grãos de produtores rurais pessoas físicas, com informações individualizadas de cada nota fiscal anexadas ao processo.

Houve agravamento da multa de ofício pelo não atendimento a termos de intimação para prestação de informações necessárias ao trabalho da ação fiscal, caracterizando embaraço por recusa injustificada em prestar esclarecimentos e descaso, ao solicitar, inclusive, prorrogação com manifesta intenção de dificultar a execução dos trabalhos fiscais.

Da Impugnação

Cientificado do auto de infração na data de 19/11/2019, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fl. 273), o contribuinte apresentou Impugnação (fls. 277/299), em 20/12/2019 (fl. 277), na qual alegou, em breve síntese, as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

Preliminar:

- (a) A Presunção e os princípios da segurança jurídica e da certeza do direito;
- (b) Exigência Fiscal. Locupletamento ilícito do Estado – **afirma que não há que se falar em subrogação da contribuição ao SENAR;**
- (c) Violação do princípio da legalidade;
- (d) Subsunção dos fatos á norma. Obrigatoriedade – **aduz que os produtores rurais discutiam judicialmente a incidência da contribuição SENAR, de modo que encontrava-se desobrigada a retê-las, em decorrência de medidas liminares;**
- (e) Boa-fé da Impugnante;
- (f) Princípio da verdade material.

Mérito:

- (a) Da dupla cobrança. Ações em que são parte os produtores fornecedores elencados no presente procedimento fiscal.

Aduz que produtores rurais pessoa física possuíam medidas liminares que desobrigava a impugnante de reter **a contribuição ao SENAR.**

- (b) Desproporcionalidade da autuação. Multa. Excesso de Rigor;
- (c) Da possibilidade jurídica da revisão administrativa de ofício dos atos administrativos ilegais.

Em 14/04/2020 (fl. 351), o contribuinte apresentou nova petição (fls. 353/360), denominada complemento a impugnação administrativa, na qual alegou, em breve síntese: **(a)** Da decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4735 e do Recurso Extraordinária 759.244/MG, que afirma não incidir o FUNRURAL nas exportações indiretas; **(b)** Da imunidade tributária – Exportação indireta; **(c)** Princípio da igualdade tributária, e pugnou, ao final, pelo cancelamento integral dos Autos de Infração.

Da Decisão de Primeira Instância

A 26ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ/08, em sessão realizada em 25/04/2023, por meio do acórdão nº 108-037.757 (fls. 384/390), julgou improcedente a impugnação apresentada, cujo acórdão restou assim ementado (fl. 384):

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/03/2015 a 31/12/2017

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. LANÇAMENTO INCONTROVERSO.

Consolida-se administrativamente a matéria não impugnada, assim entendida aquela que não tenha sido expressamente contestada pela impugnante.

SUBROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE POR AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL DE PRODUTOR PESSOA FÍSICA. SENAR.

A empresa adquirente da produção rural do produtor pessoa física deve recolher as contribuições por ele devidas ao SENAR, na qualidade de subrogada no cumprimento dessas obrigações.

A arrecadação das contribuições ao SENAR deve seguir os mesmos critérios estabelecidos para as contribuições previdenciárias, na forma do artigo 3º, parágrafo 3º da Lei nº 8.315/1991, e do artigo 3º, parágrafo 3º da Lei nº 11.457/2007.

REALIZAÇÃO DE PERÍCIA. DILIGÊNCIA.

A apresentação de provas, sobretudo quanto a matéria de fato, deve ser feita no corpo dos autos, juntamente com a apresentação da peça impugnatória, não podendo o contribuinte pretender suprir mediante perícia ou diligência o que era ônus de sua parte.

MULTA. LEGALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO NÃO OCORRÊNCIA.

A multa é devida em decorrência de determinação legal, sendo que a vedação ao confisco determinada pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Cientificado do acórdão de primeira instância na data de 25/05/2023, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fl. 427), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 431/366), na data de 13/06/2023 (fl. 429), no qual alegou, em breve síntese, as razões que sintetizo nos tópicos abaixo:

Preliminar

- (a)** A presunção e os princípios da segurança jurídica e da certeza do direito;
- (b)** Exigência fiscal. Locupletamento ilícito do estado;
- (c)** Violação do princípio da legalidade;
- (d)** Subsunção dos fatos à norma. Obrigatoriedade;
- (e)** Boa-fé da recorrente;

(f) Princípio da verdade material.

Mérito: FUNRURAL

(a) Inconstitucionalidade declaradas pelo plenário do Supremo Tribunal Federal no RE nº 363.852;

(b) Da dupla cobrança. Ações em que são parte os produtores fornecedores elencados no presente procedimento fiscal;

(c) Desproporcionalidade da autuação. Multa. Excesso de Exigir;

(d) Possibilidade jurídica da revisão administrativa de ofício dos atos administrativos ilegais;

(e) Da decisão da ação direta de inconstitucionalidade 4735 e do RE 759.244 MG;

(f) Da imunidade tributária. Exportação Indireta;

(g) Do princípio da igualdade tributária.

Mérito: CONTRIBUIÇÃO SENAR

(a) Da dupla cobrança. Ações em que são parte os produtores fornecedores elencados no presente procedimento fiscal;

(b) Desproporcionalidade da autuação. Multa. Excesso de Exigir;

(c) Possibilidade jurídica da revisão administrativa de ofício dos atos administrativos ilegais.

Em 19/10/2023, o contribuinte apresentou nova petição (fl. 488), em complemento às razões recursais anteriormente apresentadas, e anexou o acórdão nº 2402-011.964 (fls. 489/504).

Novamente, em 17/12/2024, o contribuinte apresentou petição (fls. 543/555), intitulada de razões complementares ao recurso voluntário, acompanhada de documentos (fls. 508/542), na qual alega, em breve síntese, que: **(a)** atendimento a intimação para prestar esclarecimentos – ausência de agravamento da multa de ofício; e da **(b)** multa confiscatória.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Luana Esteves Freitas**, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo – a Recorrente foi intimada da decisão recorrida em 25/05/2023 (fl. 427) e apresentou recurso em 13/06/2023 (fl. 429) – e atende, parcialmente,

às demais condições de admissibilidade, razão pela qual impõe seu conhecimento parcial, conforme razões a seguir expostas.

Da Delimitação do Litígio: Matéria Não Impugnada em Primeira Instância

O Recorrente inovou sua defesa no recurso voluntário na medida em que apresentou alegações não trazidas em sede de Impugnação, na qual se limitou a tecer argumentos a fim de ser afastada a contribuição ao SENAR, e o agravamento da multa de ofício incidente sobre referido tributo.

Inclusive, na decisão de primeira instância (fl. 387), restou expressamente consignado que o contribuinte deixou de impugnar e trazer argumentos em face da autuação fiscal relativa ao Auto de Infração de constituição das contribuições previdenciárias/GILRAT incidentes sobre a comercialização de produtos adquiridos de produtores rurais pessoas físicas, exigidas por subrogação (FUNRURAL), conforme trecho extraído do acórdão recorrido:

De início, necessário se consignar que a impugnante não contesta a autuação fiscal relativa ao Auto de Infração de constituição das contribuições previdenciárias/GILRAT, no montante, consolidado na emissão da autuação, de R\$ 4.358.003,81.

(...)

Portanto, a controvérsia que instaurou o contencioso administrativo, refere-se à autuação relativa às contribuições ao SENAR, conforme disposições da impugnação.

Com relação ao petitório apresentado pelo contribuinte após a interposição da impugnação, intitulado “aditamento à impugnação” (fls. 535/364), não foi sequer conhecido pela DRJ, diante de sua absoluta intempestividade, conforme trechos abaixo transcrito (fl. 390):

Por derradeiro, deixo de tomar conhecimento do “aditamento à impugnação” apresentado cerca de 4 meses após o prazo de impugnação, legalmente previsto de 30 dias (contados da data em que foi feita a intimação da exigência), nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal.

Frise-se, por oportuno, que é definitivo o prazo de 30 (trinta) dias para a apresentação da impugnação, admitindo-se razões suplementares desde que dentro do citado prazo de trinta dias, ou seja, não há previsão legal para a sua prorrogação.

Após o decurso do prazo impugnatório é cabível tão somente a anexação de prova documental quando fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a falta ou direito superveniente e destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos (art. 16 do Decreto nº 70.235/72), o que, efetivamente, não ocorreu no caso sob exame, visto que o contribuinte trouxe apenas novas argumentações.

Deste modo, os contornos da lide foram construídos a partir da linha de defesa formulada pelo contribuinte na Impugnação apresentada tempestivamente, logo os julgadores de primeiro grau não foram instados a se manifestarem a respeito dos temas suscitados apenas e tão somente quando da interposição do recurso voluntário.

Consequentemente, não há que se falar em constituição de lide no tocante às matérias de defesa não trazidas na Impugnação, mas que veio aos autos somente no recurso voluntário, em razão da preclusão.

A preclusão encontra fundamento no artigo 342 do Código de Processo Civil, bem como nos artigos 17 e 33 do Decreto nº 70.235/1972, de modo que, com base nestes dispositivos, somente é possível apresentar novas alegações para apreciação pela segunda instância de julgamento em casos excepcionais, sob pena da ocorrência da preclusão.

Ademais, as questões que não foram debatidas pela autoridade judicante de 1ª instância, não poderiam ter sido suscitadas em sede de Recurso Voluntário, já que apenas as questões previamente debatidas é que são devolvidas à autoridade judicante revisora para que sejam novamente examinadas. Isto é o efeito devolutivo típico dos recursos, que, a propósito, deve ser compreendido como um efeito de transferência, ao órgão ad quem, do conhecimento de matérias que já tenham sido objeto de decisão por parte do juízo a quo.

A interposição do recurso transfere ao órgão ad quem o conhecimento da matéria impugnada. O efeito devolutivo deve ser examinado em duas dimensões: extensão (dimensão horizontal) e profundidade (dimensão vertical). Destaco as definições trazidas pelo processualista Fredie Didier Junior:

“A extensão do efeito devolutivo significa delimitar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão ad quem. A extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão da impugnação: *tantum devolutum quantum appellatum*. O recurso não devolve ao tribunal o conhecimento de matéria estranha ao âmbito do julgamento (decisão) a quo. Só é devolvido o conhecimento da matéria impugnada (art. 1.013, caput, CPC). A extensão do efeito devolutivo determina o objeto litigioso, a questão principal do procedimento recursal. Trata-se da dimensão horizontal do efeito devolutivo.

A profundidade do efeito devolutivo determina as questões que devem ser examinadas pelo órgão ad quem para decidir o objeto litigioso do recurso. Trata-se da dimensão vertical do efeito devolutivo. A profundidade identifica-se com o material que há de trabalhar o órgão ad quem para julgar. Para decidir, o juízo a quo deveria resolver questões atinentes ao pedido e à defesa. A decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas. Em que medida competirá ao tribunal a respectiva apreciação?

O § 1º do art. 1.013 do CPC diz que serão objeto da apreciação do tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, desde que relacionadas ao capítulo impugnado. Assim, se o juízo a quo extingue o processo pela

compensação, o tribunal poderá, negando-a, apreciar as demais questões de mérito, sobre as quais o juiz não chegou a pronunciar-se. Ora, para julgar, o órgão a quo não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, idem. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: 'basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença.'"

É nesse sentido que vem se manifestando este Tribunal:

Ementa: (...) LIMITES DO LITÍGIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO. Nos termos dos artigos 14 a 17 do Decreto nº 70.235 de 1972, a fase contenciosa do processo administrativo fiscal somente se instaura em face de impugnação ou manifestação de inconformidade que tragam, de maneira expressa, as matérias contestadas, explicitando os fundamentos de fato e de direito, de maneira que os argumentos submetidos à primeira instância é que determinarão os limites da lide. A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, restringe-se ao julgamento de "recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial, de modo que matéria não impugnada ou não recorrida escapa à competência deste órgão. (...) (Acórdão nº 2201-011.407, de 06/02/2024, Relatora: Débora Fófano dos Santos)

Ementa: (...) ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRINCÍPIO DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS. As alegações que não tenham sido levantadas à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância administrativa não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, de modo que o seu conhecimento violaria o princípio da não supressão de instância. (Acórdão nº 2201-011.556, Relator: Thiago Alvares Feital).

Em virtude dessas considerações, uma vez constatado que o contribuinte alegou matérias de defesa que não constaram em sua Impugnação, especialmente no que tange ao FUNRURAL, tais matérias não podem ser conhecidas, por ofensa ao devido processo legal e ao princípio da devolutividade, principalmente porque ao julgador de piso não foi dada a possibilidade de enfrentar as questões agora trazidas no recurso.

Ademais, saliento que é ônus do contribuinte trazer a colação elementos de provas para comprovar suas alegações quando da apresentação da impugnação ao lançamento, precluindo o direito de fazê-lo em momento posterior, nos termos do §4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972:

Art. 16. A **impugnação** mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

A preclusão temporal para a apresentação de provas, no entanto, foi ressalvada nas situações previstas nas alíneas do § 4º do referido artigo 16, reproduzido acima.

Nesse sentido, **limitar-se-á a análise das alegações tecidas pela recorrente no tocante a contribuição ao SENAR**, incidente sobre a aquisição de produtos de produtores rurais pessoa física, exigidas por sub-rogação, bem como acerca da **multa de ofício agravada**.

Preliminares

A Recorrente suscita uma série de preliminares, que se confundem com o mérito da autuação propriamente dita, cujas razões serão analisadas no decorrer deste voto. A mera discordância da recorrente em relação ao conteúdo do auto de infração, não tem o condão de torná-lo nulo, mesmo porque, uma vez lavrado, abre-se ao contribuinte a possibilidade de se defender nesta via administrativa, como de fato fez.

De toda forma, cumpre elucidar que a lavratura de Auto de Infração para constituir o crédito de contribuições previdenciárias não recolhidas encontra-se em plena conformidade com o disposto nos artigos 9º e 10 do Decreto nº 70.235/72, não havendo qualquer prejuízo ao contribuinte ou ofensa à Lei nº 8.212, de 1991.

Outrossim, em sede de processo administrativo fiscal as nulidades estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, ao passo que o artigo seguinte, traz as hipóteses de outras

irregularidades, passíveis de serem sanadas, e que não acarretam nulidade do auto de infração, senão vejamos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Os Autos de Infração foram lavrados por autoridade competente, contém a descrição dos fatos, acompanhada da capitulação legal, não se cogitando tampouco, a hipótese de cerceamento do direito de defesa da contribuinte. A Recorrente foi cientificada dos autos de infração, tendo-lhe sido facultado o prazo regulamentar para apresentar impugnação com as razões de defesa que entendeu pertinente, inclusive a produção das provas admitidas em direito, tudo de acordo com o Decreto nº 70.235, de 1972 e alterações.

Assim, rejeito as preliminares invocadas.

Mérito: Contribuição para o SENAR

Sobre a contribuição para o SENAR, objeto deste lançamento fiscal, a PGFN emitiu o Parecer SEI nº 19.443/2021/ME, incluindo na lista de dispensa de contestação e recursos esse tema referente à substituição tributária dessa contribuição prevista no art. 6º, da Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, tendo em vista a pacificação do entendimento no âmbito das turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no sentido da impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, a qual somente é válida a partir da vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

Reproduzo abaixo os trechos pertinentes do referido parecer:

A presente manifestação analisa a possibilidade de inclusão, na lista de dispensa de contestação e recursos da PGFN, do tema referente à substituição tributária da contribuição ao SENAR prevista no art. 6º, da Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997:

[...]

A dispensa se refere à impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, somente válida a partir da

vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

3. O tema foi reportado pela Coordenação-Geral de atuação perante o STJ (CASTJ), considerando sua pacificação no âmbito das turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

4. De fato, a matéria encontra-se pacificada no âmbito do STJ, conforme os precedentes abaixo:

[...]

5. Conforme se verifica dos acórdãos acima, o art. 30, IV, da Lei nº 8.212, de 1991, serve de fundamento para a substituição tributária da contribuição prevista no art. 25 da mesma lei, e não para a contribuição prevista na Lei nº 9.528, de 1997. Em relação a essa última, a previsão legal para a substituição tributária veio somente com a Lei nº 13.606, de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei 9.528, de 1997.

6. Apesar de o art. 11, §5º, “a”, do Decreto nº 566, de 1992, prever a obrigação de retenção pelo adquirente da produção rural, o dispositivo não encontrava amparo legal, violando as disposições do art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN, obstáculo que foi superado a partir da Lei nº 13.606, de 2018.

7. A propósito do art. 3º, §3º da Lei nº 8.315, de 1991, somente o REsp 1839986/AL analisou o citado dispositivo, considerando que não se refere à contribuição prevista na Lei nº 9.528, de 1997, porque anterior a ela.

8. A ausência de manifestação expressa de ambas as turmas de direito público do STJ a respeito do art. 3º, §3º da Lei nº 8.315, de 1991, contudo, não interfere na conclusão acima reportada, seja porque os acórdãos citam-se uns aos outros, seja porque há consenso quanto ao momento em que o art. 11, §5º, “a”, do Decreto nº 566, de 1992, passa a ter validade, a partir da edição da Lei nº 13.606, de 2018.

9. O tema restou assim pacificado sem possibilidade de reversão do entendimento, situação que se enquadra nas previsões do art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002, e do art. 2º, VII, e §4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em temas sobre os quais exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sendo desfavorável à Fazenda Nacional:

[...]

10. De se destacar que a matéria não preenche os requisitos necessários à interposição de recurso extraordinário, por envolver matéria infraconstitucional, e que os Temas 202[6] e 669[7] julgados pelo Supremo Tribunal Federal (STF) não se confundem e não interferem na presente análise.

III 11. Feitas as considerações acima, propõe-se a inclusão do seguinte item na lista de dispensa de contestação e recursos da PGFN:

1.45 – Substituição tributária a) Contribuição ao SENAR. Art. 6º, da Lei nº 9.528, de 1997. Contribuinte pessoa física ou segurado especial.

Resumo: Impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 1991, e do 3º, §3º da Lei nº 8.315, de 1991, como fundamento para a substituição tributária. A substituição tributária é válida a partir da vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

Precedentes: REsp 1839986/AL, REsp 1723555/SC, AgInt no REsp 1910506/RS, AgInt no REsp 1923191/RS, REsp 1651654/RS.

Referência: Parecer SEI nº 19443/2021/ME Data de inclusão: XX/12/2021
DESPACHO Processo nº 10695.101507/2020-14 Ponho-me de acordo com o Parecer PGFN/CRJ/COJUD SEI nº 19443/2021/ME (SEI nº 20839085), que veicula, forte no art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002, e do art. 2º, VII, e §4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, ante a jurisprudência consolidada do STJ acerca da impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 1991, e do art.

3º, §3º, da Lei nº 8.315, de 1991, como fundamento para a substituição tributária, a qual somente é válida a partir da vigência da Lei nº 13.606, de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente FERNANDO MANCHINI SERENATO
Coordenador de Consultoria Judicial Substituto De acordo. À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente MANOEL TAVARES DE MENEZES NETTO
Coordenador-Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional Aprovo.
Encaminhe-se como proposto.

Documento assinado eletronicamente ADRIANA GOMES DE PAULA ROCHA
Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial
DESPACHO Nº 66/2023/PGFN-MF Processo nº 10951.106426/2021-13 APROVO,
para os fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, o PARECER SEI Nº 19443/2021/ME (SEI nº 20839085), o qual, considerando o entendimento consolidado do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, propõe a seguinte inclusão na lista de temas com dispensa de contestação e recursos da PGFN:

1.45 – Substituição tributária a) Contribuição ao SENAR. Art. 6º, da Lei nº 9.528, de 1997. Contribuinte pessoa física ou segurado especial.

Resumo: Impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 1991, e do 3º, §3º da Lei nº 8.315, de 1991, como fundamento para a substituição tributária. A

substituição tributária é válida a partir da vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

Precedentes: REsp 1839986/AL, REsp 1723555/SC, AgInt no REsp 1910506/RS, AgInt no REsp 1923191/RS, REsp 1651654/RS.

Referência: Parecer SEI nº 19443/2021/ME Cientifique-se a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, bem como restitua-se o expediente à Procuradoria-Geral Adjunta de Representação Judicial para as providências cabíveis.

Brasília, 19 de abril de 2023.

Documento assinado eletronicamente ANELIZE LENZI RUAS DE ALMEIDA
Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

(destaques do original)

O referido tema foi incluído na lista de dispensa de contestar e recorrer da PGFN em 19/04/2023, conforme abaixo (<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacaojudicial/documentos-portaria-502/lista-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer-art-2º-v-vii-e-a7a7-3º-a-8º-da-portaria-pgfn-no-502-2016> - acesso em 16/11/2023):

1.45 - Contribuições Sociais

[...]

b) Contribuição ao SENAR. Art. 6º, da Lei nº 9.528, de 1997. Contribuinte pessoa física ou segurado especial.

Resumo: Impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 1991, e do 3º, §3º da Lei nº 8.315, de 1991, como fundamento para a substituição tributária. A substituição tributária é válida a partir da vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

Precedentes: REsp 1839986/AL, REsp 1723555/SC, AgInt no REsp 1910506/RS, AgInt no REsp 1923191/RS, REsp 1651654/RS.

Referência: Parecer SEI nº 19443/2021/ME Data de inclusão: 19/04/2023

Desse modo, seguindo a jurisprudência consolidada do STJ e a orientação da PGFN, não há como utilizar o art. 30 IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e o art. 3º, §3º, da Lei nº 8.135, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, a qual somente se tornou válida a partir da vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei 9.528, de 1997.

Portanto, como estamos a tratar de fatos geradores do período de 03/2015 a 12/2017, dou provimento ao recurso nesse ponto, para excluir do lançamento as contribuições para o SENAR, incidentes sobre a aquisição de produção rural de pessoas físicas (exigidas por sub-rogação).

Da Multa de Ofício Agravada

Conforme se auferi das razões apresentadas em Recurso Voluntário (fls. 431/466), assim como já havia feito na Impugnação, a Recorrente limita-se as alegações de que a multa de ofício agravada, aplicada no percentual de 112,5%, viola princípios constitucionais do não-confisco, da proporcionalidade; da razoabilidade; da capacidade contributiva e da propriedade, e que há um excesso de rigor da autuação.

Destaco, inicialmente, que os fundamentos expostos no petitório de fls. 543/555, intitulado de *razões complementares ao recurso voluntário*, não serão analisadas por este colegiado, uma vez que absolutamente intempestivas, protocolizadas apenas e tão somente após 18 (dezoito) meses após a interposição do RV, sem quaisquer justificativas para sua apresentação tardia, e tampouco foi objeto de análise pela DRJ, o que caracterizaria supressão de instância administrativa.

Pois bem, no âmbito do processo administrativo fiscal, conforme já abordado, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, conforme dispõe o art. 26-A do Decreto 70.235/72.

A multa é devida em decorrência de determinação legal, sendo que a vedação ao confisco determinada pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu, cujo percentual obedeceu ao determinado em lei, não havendo previsão legal para alternativamente reduzi-la, quando presente os pressupostos fáticos e legais em sua aplicação.

No que diz respeito à invocação da violação aos princípios constitucionais aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por seus Conselheiros:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Assim mantenho a multa de ofício agravada, incidente sobre o lançamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural adquirida de produtor rural pessoa física, exigida por subrogação (FUNRURAL), objeto do Auto de Infração de fls. 24/36).

Deve-se, porém, aplicar ao caso a retroatividade benigna, diante da superveniência da Lei nº 14.689/2023, que estabeleceu limitações à cobrança das multas previstas no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, vejamos:

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

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

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

(...)

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

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

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Muito embora o dispositivo legal que limita a cobrança de multas a 100% integre o § 1º do mencionado art. 44 da Lei nº 9.430/96, **entende-se que o teto legal estabelecido também se aplica às multas agravadas de que cuida o § 2º do mesmo artigo**, porquanto o artigo 14 da Lei nº 14.689/2023 é claro ao vedar a cobrança de multa em autuação fiscal além de 100% do valor do crédito tributário apurado, não fazendo qualquer distinção entre multa de ofício qualificada ou agravada:

Art. 14. Com fundamento no disposto no inciso IV do caput do art. 150 da Constituição Federal, referendado por decisões do Supremo Tribunal Federal, fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte.

Outrossim, o dispositivo deve ser interpretado com observância da regra de hermenêutica segundo a qual onde o legislador não fez distinção não cabe ao intérprete fazê-lo, sobretudo em matéria de multa, cuja interpretação, no caso de dúvida, deve ser sempre aquela que for mais favorável ao acusado:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Assim, com a superveniência da Lei nº 14.689/2023 (artigo 14), deve ser aplicada a retroatividade benigna, nos termos do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, para reduzir o percentual e o correspondente valor da multa de ofício agravada de 112,5% para 100%.

Conclusão

Diante do exposto, voto por **NÃO CONHECER EM PARTE** do Recurso Voluntário, por tratar de temas estranhos ao litígio administrativo instaurado com a impugnação; na parte conhecida, para rejeitar as preliminares arguidas, e, no mérito, dar-lhe **PARCIAL PROVIMENTO**, para: **(i)** excluir do lançamento as contribuições para o SENAR, incidentes sobre a aquisição de produção rural de pessoas físicas (exigidas por sub-rogação); e **(ii)** reduzir a multa de ofício agravada de 112,5% para 100%, em face da retroatividade benigna, conforme artigo 14 da Lei nº 14.689, de 2023.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas