



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

Processo nº 11020.722690/2011-09
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2403-002.357 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente RASIP AGROPASTORIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - IRREGULARIDADE NA LAVRATURA DO AIOP - INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA - NÃO APRECIÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DA AGROINDÚSTRIA - FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

A contribuição devida pela agroindústria, definida 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 Da Lei 8.212/1991 é de: dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; e 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.

QUADRO COMPARATIVO DE MULTAS. MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI N. 11.941/2009. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE DE COMPARAÇÃO DE MULTAS POR INFRAÇÕES DE NATUREZAS DISTINTAS.

Para fins de aplicação do artigo 106, II, do CTN, não se deve comparar a multa de ofício atualmente prevista no art. 35-A da Lei n. 8.212/1991, com o somatório da multa de mora antes prevista no art. 35, II, alínea “a” da Lei nº 8.212/91 com a multa por falta de declaração dos valores apurados em GFIP prevista no revogado §5º do art. 32 da Lei n. 8.212/1991 (CFL 68), por se tratar de penalidades de naturezas distintas.

MULTA DE MORA. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOVA REDAÇÃO DO ART. 35 DA LEI N. 8.212/1991

Em respeito ao princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, II, do CTN, a multa de mora aplicada com base no revogado inciso II, ‘a’ do artigo 35 da Lei n. 8.212/1991, deve ser limitada a 20%, conforme nova redação do artigo 35 da Lei n. 8.212/1991, dada pela MP 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009.

MULTA DE OFÍCIO. ART. 35-A DA LEI N. 8.212/1991. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE. CANCELAMENTO.

A multa de ofício prevista no novel artigo 35-A da Lei n. 8.212/1991 não pode ser aplicada retroatividade, por não se tratar de penalidade mais benéfica ao contribuinte. Necessidade de cancelamento da multa de ofício aplicada retroativamente, em face da impossibilidade de sua conversão em multa de mora pelo órgão julgador.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para a competência até 11/2008, excluir dos lançamentos a multa de ofício e determinar o recálculo da multa de mora, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.841/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte, Vencidos os conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro e Carlos Alberto Mees Stringari. Designado para redigir o voto o conselheiro Ivacir Julio de Souza.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro - Relator

Ivacir Júlio de Souza - Relator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Ivacir Júlio de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Freitas Souza Costa, Marcelo Magalhães Peixoto e Jhonatas Ribeiro da Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pela Recorrente – RASIP AGROPASTORIL S.A. contra Acórdão nº 10-35.859 - 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS, que julgou procedente a autuação por descumprimento de obrigações: Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP nº. 37.325.373-7, parte empresa, com valor inicial de R\$ 2.155.733,75; AIOP nº. 37.325.372-9, destinado a Terceiros, com valor inicial de R\$ 192.817,30; e Auto de Infração de Obrigação Acessória AIOA nº. 37.325.374-5, CFL - 68, com valor inicial de R\$ 60.977,20.

Os Autos de Infração acima descritos e refere-se às contribuições destinadas à Seguridade Social, a cargo da empresa, incidentes sobre o valor da receita proveniente da comercialização da produção rural adquirida de terceiros para destinatários do mercado interno, bem como das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e das contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos (Terceiros - SENAR.).

O Relatório Fiscal apresenta o objeto social da empresa:

Conforme Estatuto social, o objeto da empresa é a produção agrícola e pastoril, a fruticultura e apicultura; a criação de rebanhos de diversas espécies; a indústria, o comércio, a importação e a exportação de produtos alimentícios, de produtos da agricultura, da fruticultura e da pecuária, inclusive derivados do leite; a elaboração e execução de projetos e atividades de fruticultura, florestamento e reflorestamento; a produção e comercialização de produtos agrícolas, sementes e mudas; e, a prestação de serviços inerentes e essas atividades. Conforme Estatuto Social, bem como da análise da situação fática vimos que a empresa enquadra-se no conceito de agroindústria.

Conforme o Relatório da decisão de primeira instância:

A empresa acima identificada, na condição de agroindústria, foi autuada por descumprimento de obrigação principal (falta de pagamento), sendo reclamadas as contribuições previdenciárias da quota patronal (Auto de Infração Debcad nº 37.325.3737) e de terceiros – Senar (AI Debcad nº 37.325.3729), incidentes sobre o valor da receita proveniente da comercialização da produção rural no mercado interno (produção rural adquirida de terceiros).

Integra também o processo, o Auto de Infração nº 37.325.3745 por descumprimento de obrigação acessória (omissão em GFIP das informações relacionadas aos fatos geradores das contribuições previdenciárias reclamadas), exclusivamente em relação às GFIP dos meses 09/2008 e 10/2008.

Nas demais GFIP, a infração foi penalizada nos Autos de Infração da obrigação principal, em conjunto com a falta de pagamento (multa de ofício), por força da sistemática atual, implementada pela MP 449, de 03/12/2008 (convertida na Lei nº 11.941, de 27/05/2009) ou, em período anterior, por se tratar de

multa mais benigna que a prevista ao tempo da infração (aplicação do disposto no art. 106, inciso II, "c", do CTN), conforme demonstrativo da folha 365.

Em relação aos atos geradores, aponta o Relatório Fiscal:

5.1 Analisando os documentos e a contabilidade do contribuinte ora autuado, a fiscalização constatou que a empresa não recolheu as contribuições devidas sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural adquirida de terceiros (mercado interno).

5.2. As atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo (descritas no item 3.3, supracitado) o enquadram como AGROINDÚSTRIA, portanto, conforme determina a legislação, a fiscalização considerou o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural adquirida de terceiros (mercado interno) para fins de apuração da base de cálculo dos créditos lançados através dos autos de infração relacionados ao presente processo.

***LEI Nº 8212/91 "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).*

*5.3. Diante do acima exposto, a fiscalização apurou as contribuições devidas sobre a comercialização da **produção rural adquirida de terceiros** (mercado interno) com base nos valores das vendas destacados nas notas fiscais emitidas com CFOP 5102 e 6102, discriminados nos demonstrativos a seguir descritos:*

5.3.1. DEMONSTRATIVO DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL (MAÇÃ ADQUIRIDA DE TERCEIROS) NO MERCADO INTERNO - NOTAS FISCAIS DE VENDAS EMITIDAS COM CFOP 5102 E 6102;

5.3.2. DEMONSTRATIVO DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL (SOJA, LEITE, VINHO, MEL) NO MERCADO INTERNO - NOTAS FISCAIS DE VENDAS EMITIDAS COM CFOP 5102

Quanto à aplicação dos acréscimos moratórios, a fiscalização realizou um comparativo de multas visando a aplicar a multa mais benéfica ao contribuinte, considerando-se a Lei 11.941/2009, de forma que aplicou a legislação vigente à época dos fatos geradores:

6.1.5.6. Tendo em vista o exposto nos subitens antecedentes, foram aplicadas as seguintes multas sobre as contribuições lançadas nos autos de infração acima descritos:

6.1.5.6.1. Para as competências cujas GFIPs válidas foram entregues até 03/12/2008 (competências de 01/2007, 02/2007, 04/2007 a 08/2007, 01/2008 a 04/2008, 06/2008, 09/2008 a 10/08), efetuou-se a comparação dos valores de multa resultantes da aplicação da legislação anterior e posterior à MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941/ 2009, com base nas contribuições apuradas sobre a comercialização da produção rural adquirida de terceiros para destinatários do mercado interno. Em observância ao art. 106, inciso II, alínea 'c', a Lei 5.172/66, do Código Tributário Nacional, elaboramos o **"Demonstrativo do Valor da Contribuição Previdenciária Omitida em GFIP e do Cálculo do Valor da Multa Aplicada"** (em anexo), onde resta demonstrado que para as competências de 09/2008 e 10/2008, a multa prevista na legislação anterior à MP 449/2008 - multa de mora de 24% das contribuições previdenciárias em atraso (art. 35, inciso II, da Lei 8.212/91) é a que comina penalidade menos severa e, para as competências de 01/2007, 02/2007, 04/2007 a 08/2007, 01/2008 a 04/2008 e 06/2008, a multa mais benéfica é a prevista na legislação posterior à publicação da já citada Medida Provisória, que corresponde à multa de 75% do tributo devido.

6.1.5.6.1.1. Assim, pelo descumprimento de obrigação acessória pela apresentação da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias (competências 09/2008 e 10/2008), foi lavrado o **Auto de Infração DEBCAD nº 37.325.374-5 (CFL 68)**, a seguir descrito.

6.1.5.6.2. Para as contribuições apuradas nas competências de 03/2007, 09/2007 a 12/2007, 05/2008, 07/2008, 08/2008 e 11/2008, cujas **GFIPs válidas foram entregues após 03/12/2008**, a penalidade aplicável pelo descumprimento da obrigação principal é aquela prevista na legislação anterior à MP nº 449/2008 (vigente a partir de 04/12/2008), convertida na Lei nº 11.941, de 2009 - multa de mora de 24% das contribuições previdenciárias em atraso (art. 35, inciso II, da Lei 8.212/91).

6.1.5.7. As informações sobre a data de entrega das **GFIPs válidas** (Status exportada),

relativas às competências mencionadas nos itens supracitados, foram obtidas através de Consulta ao sistema informatizado da Receita Federal do Brasil, **"GFIP WEB"** - relatório **"Informações de remessa/Responsável"** - campo **"Data de Envio"**, em anexo.

6.1.5.8. Para os fatos geradores ocorridos após a publicação da MP 449/2008, ou seja, **a partir de 12/2008** (competências de 12/2008 a 12/2009), foi aplicada a multa do lançamento de ofício, que corresponde a 75% do tributo devido, aplicável ao descumprimento tanto da obrigação principal (não recolhimento) quanto da obrigação acessória (não declaração em GFIP).

6.1.6. As bases de cálculo, as alíquotas aplicadas, a relação das rubricas apuradas, bem como os períodos dos lançamentos dos

créditos, as contribuições originárias objeto da apuração, os valores dos créditos, os valores líquidos dos débitos apurados, assim como os juros e a multa e os valores consolidados encontram-se demonstrados nos "DD - Discriminativos do Débito", anexos a cada um dos Autos de Infração lavrados, os quais contém informações por competência e tipo de levantamento.

Em relação ao AIOA nº 37.325.374-5 - CFL 68, informa o Relatório Fiscal:

"2.1.1. A ora autuada apresentou a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, incorrendo na infração de que trata o art. 32, inciso IV, e § 3º, da mesma Lei nº 8.212/91, na redação anterior à publicação da MP nº 449, de 2008, combinado com o art. 225, inciso IV e § 4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999.

6.2.1.2. A fiscalização constatou que o sujeito passivo deixou de informar em GFIP, contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural adquirida de terceiros para destinatários do mercado interno, o que implica omissão das correspondentes contribuições por ele devidas. As informações sobre os fatos geradores das contribuições omitidas em GFIP encontram-se narradas nos itens 5.1 a 5.5, do presente relatório fiscal.

6.2.1.3. Conforme explicitado no "Demonstrativo do Valor da Contribuição Previdenciária Omitida em GFIP e do Cálculo do Valor da Multa Aplicada" e demais esclarecimentos dos itens 6.1.5.1 a 6.1.5.6.1, acima descritos, para as competências de 09/2008 e 10/2008 a penalidade mais benéfica ao contribuinte, para fins de aplicação da multa, é a prevista na legislação anterior à publicação da MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/09.

6.2.1.4. Diante do acima exposto, a fiscalização lavrou o Auto de Infração (CFL - 68) pela omissão dos valores relativos à comercialização da produção rural adquirida de terceiros para destinatários do mercado interno em GFIP (competências de 09/2008 e 10/2008), em observância ao princípio da retroatividade benigna, insculpido no art. 106, inciso II, alínea 'c', do Código Tributário Nacional (CTN).

A Recorrente teve **ciência dos Autos de infração em 07/2011, conforme Aviso de recebimento - AR.**

O **período objeto do auto de infração**, conforme o Relatório Discriminativo do Débito - DD, é de **01/2007 a 12/2009**.

A **Recorrente apresentou Impugnação tempestiva**, conforme o Relatório da decisão de primeira instância:

Documento assinado digitalmente em 24/08/2011

Autenticado digitalmente em 08/01/2014 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 08/01/2014 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 07/05/2014 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI
Impresso em 08/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Inconstitucionalidade do art.22A da Lei nº 8.212/91 – ausência de previsão constitucional para se tributar o resultado da comercialização da produção rural. Assim, a nova fonte de custeio deveria estar estabelecida em lei complementar;

Da criação de um única contribuição para cada hipótese constitucional – mesmo que a conclusão do intérprete fosse no sentido de que a norma constitucional trata de faturamento ou receita indistintamente, não possui validade a tributação pois a base opoável já é objeto de outros tributos: a citar a COFINS;

Violação a precedente do STF – ADIN 1.103DF– Reedição de norma inválida –O STF declarou inconstitucional a tentativa de cobrança do tributo previsto na Lei nº 8.870/94, em seu art. 25, § 2º; STF – Recente declaração de inconstitucionalidade da contribuição sobre comercialização rural em repercussão geral – O STF, no dia 1º de agosto do corrente ano realizou o julgamento do RE 596.177/RS, que trata da matéria a nível de repercussão geral, confirmando a declaração de inconstitucionalidade da contribuição sobre a comercialização rural prevista no art. 25 da Lei nº 8.212/91, proferida no RE 363.852/MG. Um dos argumentos utilizados pelo STF é o de que não poderia haver cobrança de duas contribuições sobre o faturamento: COFINS E “FUNRURAL”;

Da ausência de amparo na CF/88 – A lei ordinária nº 8.212/91, no art. 22A, faz incidir o percentual da contribuição “FUNRURAL” sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção.

Da desconsideração dos pagamentos efetuados – atrelado a todos os argumentos de inconstitucionalidade demonstrados na presente, temos ainda o fato de que a cobrança pretendida desconsiderou por completo todos os pagamentos efetuados pela autuada sob o código 2607. Isto porque quando a autuada compra produto de fornecedores-terceiros, ela possui o encargo de reter a contribuição sobre a comercialização rural e depois repassar ao fisco o total retido. Tal situação revela a ocorrência de enriquecimento sem causa por parte do INSS, na medida que sobre um mesmo produto, no caso presente: maçã, é cobrada a mesma contribuição, apenas com variação de alíquota, no momento da aquisição pela autuada, e depois novamente quando ela comercializa o produto, sem que haja qualquer alteração na composição do produto. Assim, o custo da aquisição deve ser deduzido da base tributável.

Frente o exposto, a autuada requer o cancelamento das exigências fiscais por força do disposto no inciso I do § 6º do art. 26A do Decreto 70.235/72, ou ainda que assim não se entenda, seja realizada diligência no período objeto da presente para dedução do montante apurado das contribuições recolhidas via GPS mediante código 2607, para evitar a “bitributação” e enriquecimento ilícito da autarquia previdenciária.

A **Recorrida** analisou a autuação e a impugnação, **julgando procedente a autuação**, nos termos do **Acórdão nº 10-35.859 - 6ª Turma** da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS, conforme Ementa a seguir:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/04/2001

Autenticado digitalmente em 08/01/2014 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 08/01/2014 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 07/05/2014 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI

Impresso em 08/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

Autos de Infração Debcad nº 37.325.3737, 37.325.3729 e 37.325.3745

AGROINDÚSTRIA. PRESUNÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE DA LEI. COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO ADQUIRIDA DE TERCEIROS. DEDUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PAGA EM OPERAÇÃO ANTERIOR.

O art. 22A da Lei nº 8.212/91 está vigente no ordenamento jurídico para dar suporte à cobrança das contribuições.

Os órgãos judicantes da Administração Fazendária não possuem competência para apreciar e/ou julgar a presunção de constitucionalidade das leis.

A agroindústria, na condição de adquirente, é obrigada a arrecadar e recolher a contribuição do produtor rural pessoa física (obrigação por responsabilidade), o que não se confunde com a sua contribuição (obrigação própria) incidente sobre a receita auferida pela comercialização dessa produção adquirida.

Incomunicabilidade das contribuições do produtor rural pessoa física e da agroindústria para fins de dedução do que fora pago em operação anterior.

Ambos participam do financiamento da seguridade social, cada qual com a sua contribuição sobre a receita auferida na comercialização da produção (princípio da universalidade de custeio).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acordam os membros da 6ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Intime-se para pagamento do crédito, no prazo de 30 dias da ciência, ressalvado o direito de parcelar, nas hipóteses legais, ou, no mesmo prazo, interpor recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

Sala de Sessões, em 29 de novembro de 2011.

Inconformada com a decisão de primeira instância, **a Recorrente apresentou Recurso Voluntário**, reiterando os argumentos deduzidos em sede de Impugnação e combatendo a decisão de primeira instância, em apertada síntese:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Autenticado digitalmente em 08/01/2014 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 08/01/2014 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 07/05/2014 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI
Impresso em 08/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(i) Da violação do precedente do STF - RE 363.852/MG e RE 596.177/RS

O Supremo Tribunal Federal nos julgamentos do RE nº 363.852/MG e RE nº 596.177/RS (esse em sede de Repercussão Geral), declarou inconstitucional a contribuição social sobre comercialização rural (conhecida como "FUNRURAL") prevista no art. 25, da Lei nº 8.212/91, e exigida dos produtores rurais pessoa física.

Ocorre que, inobstante as decisões referidas não digam respeito à norma descrita no art. 22-A, da Lei nº 8.212/91, que prevê a cobrança de idêntico tributo das agroindústrias, OS FUNDAMENTOS ADOTADOS PELA SUPREMA CORTE SE APLICAM DE FORMA INCONTINENTI AO CASO EM DEBATE, a citar o argumento central utilizado pelo STF DE QUE NÃO PODERIA HAVER COBRANÇA DE DUAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE O FATURAMENTO: COFINS E "FUNRURAL

(ii) Das decisões do STF - efeitos quanto à presente cobrança

Colocando fim à disputa tributária que perdurou por mais de uma década, o Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário nº 363.852/MG, no dia 03.02.2010, decidiu pela inconstitucionalidade da contribuição social incidente sobre a comercialização de produtos rurais prevista no art. 25, da Lei nº 8.212/91, no que se refere à imposição do produtor pessoa física.

(ii.1) Da criação de uma única contribuição para cada hipótese constitucional - vedada a bitributação

O STF declarou a inconstitucionalidade da contribuição exigida do produtor pessoa física, argumentando que falece validade à tributação, na medida em que a base oponible já é objeto de outros tributos: a citar a COFINS.

(ii.2) Da ausência de fato gerador - afronta ao princípio da legalidade

A Lei nº 8.212/91 ao prever no art. 25, a contribuição do produtor rural pessoa física deixa de apontar o FATO GERADOR do tributo, descrevendo apenas a base de cálculo a ser adotada, em nenhum momento descreve qual seria o fenômeno que concretizaria a norma tributária.

Assim, como o art. 22-A repete o mesmo erro, deixando de prever o fato gerador da norma impositiva, deve ser extinta a cobrança pretendida pela clara inconstitucionalidade do tributo in concreto, eis que conforme já referido pelos julgadores do STF a norma impositiva não prevalece pela ausência de previsão do Fato Gerador, conflitando com o princípio da legalidade que determina que somente a lei pode prever os elementos essenciais do tributo, competindo aos instrumentos normativos da administração apenas regulamentar a previsão legal, jamais criar onde a lei se omite.

Portanto, revela-se imoral, ineficaz e ilegal o ato do agente administrativo no sentido de manter cobrança que pelas

similitudes com o leading case analisado pelo STF, já possui decisão que declara sua inconstitucionalidade, e, portanto, absurdo qualquer ato na tentativa de carrear tributo aos cofres públicos.

(iii) Da desconconsideração dos pagamentos efetuados

Arelado a todos os argumentos de inconstitucionalidade demonstrados na presente, temos ainda o fato de que a cobrança pretendida desconconsiderou por completo todos os pagamentos efetuados pela autuada sob o código 2607.

Isto porque quando a autuada compra produto de fornecedores-terceiros, ela possui o encargo de reter a contribuição sobre comercialização rural (cf. art. 30, Lei nº 8.212/91) e depois repassar ao fisco o total retido.

Tal situação revela a ocorrência de enriquecimento sem causa por parte do INSS, na medida em que sobre um mesmo produto, no caso presente: maçã; é cobrada a mesma contribuição, apenas com variação de alíquota, no momento da aquisição pela autuada, e depois novamente quando ela comercializa o produto.

(...)

Tal situação revela a premente inconstitucionalidade do tributo, eis que a Lei nº 10.256/01 vem a distorcer o conceito de faturamento, revelando uma cumulatividade não albergada pela CF/88, NOTADAMENTE quando diz respeito a produtos rurais, que diferentemente de outras categorias de produto, seus preços não podem ser manejados pelo empresário a seu bel prazer, de forma a cobrir todos os custos de produção, eis que existe interferência estatal como forma de regular o mercado e o acesso da população aos alimentos.

Atente-se para o fato de que o próprio §8º, do art. 195, da CF/88 deixa claro que deverá ser levado à tributação da contribuição rural, o resultado da comercialização, que pressupõe o abatimento das despesas com insumos, como no caso em tela.

*Neste sentido, **reitera pedido de que seja deferida diligência para apuração do saldo devedor** após a dedução de todos os recolhimentos efetuados sob o código 2607 no período autuado, evitando dessa forma a ocorrência de "bitributação", eis que o custo da aquisição deve ser deduzido da base tributável.*

Posteriormente, os autos foram enviados ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/01/2014 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 08/01/2014 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 07/05/2014 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI
Impresso em 08/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro , Relator

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação colhida aos autos a partir da data de ciência do Acórdão da decisão de primeira instância e a data de protocolo do Recurso Voluntário.

Avaliados os pressupostos, passo para as Questões Preliminares e ao Mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

(A) Da regularidade do lançamento.

Analisemos.

Não obstante a argumentação do Recorrente, não confiro razão ao mesmo pois, de plano, nota-se que o procedimento fiscal atendeu a todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por vício insanável e tampouco cerceamento de defesa.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pela Recorrente – RASIP AGROPASTORIL S.A. contra Acórdão nº 10-35.859 - 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre - RS, que julgou procedente a autuação por descumprimento de obrigações: Auto de Infração de Obrigação Principal – AIOP nº. 37.325.373-7, parte empresa, com valor inicial de R\$ 2.155.733,75; AIOP nº. 37.325.372-9, destinado a Terceiros, com valor inicial de R\$ 192.817,30; e Auto de Infração de Obrigação Acessória AIOA nº. 37.325.374-5, CFL - 68, com valor inicial de R\$ 60.977,20.

Os Autos de Infração acima descritos e refere-se às contribuições destinadas à Seguridade Social, a cargo da empresa, incidentes sobre o valor da receita proveniente da comercialização da produção rural adquirida de terceiros para destinatários do mercado interno, bem como das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e das contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos (Terceiros - SENAR.).

Desta forma, conforme o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, foram lavrados AIOPs e AIOA que, conforme definido no inciso IV do artigo 633 da IN MPS/SRP nº 03/2005, é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal:

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

IN MPS/SRP nº 03/2005

Art. 633. São documentos de constituição do crédito tributário, no âmbito da SRP:

IV - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, que é o documento constitutivo de crédito relativo às contribuições devidas à Previdência Social e a outras importâncias arrecadadas pela SRP, apuradas mediante procedimento fiscal;

Pode-se elencar as etapas necessárias à realização do procedimento:

- *A autorização por meio da emissão de TIAF – Termo de Início da Ação Fiscal, o qual contém o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF- F, com a competente designação do Auditor-Fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento;*
- *A intimação para a apresentação dos documentos conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária;*
- *A autuação dentro do prazo autorizado pelo referido Mandado, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes:*

a. IPC - Instruções para o Contribuinte (que tem a finalidade de comunicar ao contribuinte como regularizar seu débito, como apresentar defesa e outras informações);

b. DD - Discriminativo Analítico do Débito (Este relatório lista, em suas páginas iniciais, todas as características que compõem o levantamento, que é um agrupamento de informações que servirão para apurar o débito de contribuição previdenciária existente. Na seqüência, discrimina, por estabelecimento, competência e levantamento, as bases de cálculo, as rubricas, as alíquotas, os valores já recolhidos, confessados, autuados ou retidos, as deduções permitidas (salário-família, salário-maternidade e compensações), as diferenças existentes e o valor dos juros SELIC, da multa e do total cobrado);

c. FLD- Fundamentos Legais do Débito (que indica os dispositivos legais que autorizam o lançamento e a cobrança das

contribuições exigidas, de acordo com a legislação vigente à época do respectivo fato gerador);

d. VÍNCULOS - Relatório de Vínculos (que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, indicando o tipo de vínculo existente e o período);

e. REFISC – Relatório Fiscal.

Cumpre-nos esclarecer ainda, que o lançamento fiscal foi elaborado nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, especialmente a verificação da efetiva ocorrência do fato gerador tributário, a matéria sujeita ao tributo, bem como o montante individualizado do tributo devido.

De plano, o art. 142, CTN, estabelece que:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Analisando-se os AIOPs e o AIOA, tem-se que foi cumprido integralmente os limites legais dispostos no art. 142, CTN.

Ademais, não compete ao Auditor-Fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpra-lhe lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

(i) Da violação do precedente do STF - RE 363.852/MG e RE 596.177/RS

(ii) Das decisões do STF - efeitos quanto à presente cobrança

(ii.1) Da criação de uma única contribuição para cada hipótese constitucional - vedada a bitributação

(ii.2) Da ausência de fato gerador - afronta ao princípio da legalidade

Analisemos conjuntamente os tópicos (i), (ii), (ii.1) e (ii.2).

Não assiste razão à Recorrente pois o previsto no ordenamento legal não pode ser anulado na instância administrativa por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências:

“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)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

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; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”(gn).

Ainda, o art. 59, caput, Decreto 7.574/2011:

Art.59. 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 (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 26-A, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 26-A, § 6º, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25):

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 junho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

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

Ademais, há **a Súmula nº 2 do CARF**, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARFnº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Ademais, conforme o Relatório Fiscal e o Relatório Fundamentos Legais do Débito - FLD, **a autuação fiscal tem fundamentação no art. 22-A, Lei 8.212/1991**, sendo que **o Supremo Tribunal Federal, conforme reconhece a própria Recorrente, não se manifestou acerca deste artigo (22-A, Lei 8.212/1991) nos Recursos Extraordinários** (RE nº 363.852/MG e RE nº 596.177/RS) elencados pela Recorrente:

O Supremo Tribunal Federal nos julgamentos do RE nº 363.852/MG e RE nº 596.177/RS (esse em sede de Repercussão Geral), declarou inconstitucional a contribuição social sobre comercialização rural (conhecida como "FUNRURAL") prevista no art. 25, da Lei nº 8.212/91, e exigida dos produtores rurais pessoa física.

Ocorre que, inobstante as decisões referidas não digam respeito à norma descrita no art. 22-A, da Lei nº 8.212/91, que prevê a cobrança de idêntico tributo das agroindústrias, OS FUNDAMENTOS ADOTADOS PELA SUPREMA CORTE SE APLICAM DE FORMA INCONTINENTI AO CASO EM DEBATE, a citar o argumento central utilizado pelo STF DE QUE NÃO PODERIA HAVER COBRANÇA DE DUAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE O FATURAMENTO: COFINS E "FUNRURAL.

Embora a Recorrente requeira que o julgador administrativo aprecie a inconstitucionalidade da lei tributária, tal não se configura possível conforme se depreende da

Súmula nº 02 do CARF, na qual é expressamente vedado ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

(iii) Da desconsideração dos pagamentos efetuados

Arelado a todos os argumentos de inconstitucionalidade demonstrados na presente, temos ainda o fato de que a cobrança pretendida desconsiderou por completo todos os pagamentos efetuados pela autuada sob o código 2607.(...)

Analisemos.

Em relação à apreciação de inconstitucionalidade, tal tópico já foi apreciado acima, conforme a Súmula nº 02 do CARF.

Ora, também não há que se confundir a obrigação própria da agroindústria, relativa à comercialização de sua produção (nos termos do art. 22-A, Lei 8212/1991), com a contribuição do empregador rural pessoa física (cuja contribuição está prevista no art. 25, Lei 8212/1991), conforme inclusive já debatido em sede de primeira instância, na qual transcrevo às fls. 883:

Assim, é a forma de custeio da seguridade social e terceiros (SENAR) vigente no ordenamento jurídico para a agroindústria em questão, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, ainda que adquirida de terceiros. Nesse particular, cumpre observar que a agroindústria, na condição de adquirente, sub-roga-se nas obrigações do produtor rural pessoa física, devendo arrecadar e recolher as contribuições. Portanto, essa contribuição do produtor rural pessoa física não se confunde com a obrigação própria da agroindústria, relativamente à comercialização de sua produção. “Responsável tributário” e “contribuinte” são sujeições passivas distintas, de obrigações diferenciadas, não se aplicando, portanto, a comunicabilidade dos valores para fins de dedução do que fora pago em operação anterior. Ambos (agroindústria e produtor rural pessoa física) participam do financiamento da seguridade social, cada qual com a sua contribuição, na forma da lei (princípio da universalidade de custeio).

Diante do exposto, não prospera a argumentação da Recorrente.

(B) Das multas aplicadas

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 08/01/2014 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 08/01/2014 por PAULO MAURICIO PINHEIRO MONTEIRO, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por IVACIR JULIO DE SOUZA, Assinado digitalmente em 07/05/2014 por CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI
Impresso em 08/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Analisemos.

Quanto à aplicação dos acrêscimos moratórios, a fiscalização realizou um comparativo de multas visando a aplicar a multa mais benéfica ao contribuinte, considerando-se a Lei 11.941/2009.

Diante do exposto, considero que, em relação à aplicação das multas, a autuação considerou a situação mais favorável ao contribuinte nos termos da Lei 11.941/2009.

CONCLUSÃO

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso, **NO MÉRITO, NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

É como voto.

Paulo Maurício Pinheiro Monteiro

Voto Vencedor

Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, Redator Designado

Conforme já informado no voto do eminente relator, Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, quanto à aplicação dos acréscimos moratórios, a fiscalização realizou um comparativo de multas visando a aplicar a multa mais benéfica ao contribuinte, considerando-se a Lei 11.941/2009, de forma que aplicou a legislação vigente à época dos fatos geradores.

Inicialmente, em relação às competências até 11/2008, inclusive, o fiscal autuante, com o intuito de identificar a penalidade aplicável ao presente processo, efetuou a comparação entre as multas previstas na legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e as previstas após as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009.

Para tanto, efetuou planilha comparativa, através da qual somou à multa de mora prevista no art. 35, II, alínea “a” da Lei nº 8.212/91 a multa por falta de declaração dos valores apurados em GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei n. 8.212/1991 (CFL 68), comparando o seu resultado com as penalidades previstas na legislação atual – multa de ofício de 75%, somada à multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no atual art. 32-A da Lei n. 8.212/1991 (CFL 78).

Como resultado desse confronto, a Fiscalização concluiu ser a sistemática antiga mais benéfica em determinadas competências, lançando a multa de mora de 24% prevista no artigo 35 da Lei n. 8.212/1991, enquanto que, em outras competências, entendeu ser a sistemática nova mais favorável, tendo, por conseguinte, lançado a multa de 75% sobre os créditos tributários apurados na competência.

A autoridade lançadora considerou, portanto, que a sanção progressiva prevista na redação anterior do art. 35 da Lei nº 8.212/91 tem natureza de multa de ofício, daí porque a comparou com a multa de 75% inserida no regime jurídico das contribuições previdenciárias em dezembro de 2008, pela inclusão do art. 35-A na Lei nº 8.212/91, promovida pela MP 449/2008.

No entanto, entendo ser equivocada o procedimento eleito pela Auditoria-Fiscal para quantificação das sanções, seja porque cumulou penalidades referentes a infrações distintas: multa de mora por falta de recolhimento da contribuição previdenciária somada à multa por falta de declaração em GFIP, comparando o seu resultado à soma da multa de ofício prevista no atual artigo 35-A da Lei n. 8.212/1991 com a multa por omissões ou incorreções em GFIP prevista no atual art. 32-A da Lei n. 8.212/1991 (CFL 78); seja porque considerou que a multa de 24% teria natureza de multa de ofício, entendimento com o qual não coaduno. Vejamos.

Antes das alterações introduzidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a multa moratória encontrava previsão no art. 35 da Lei nº 8.212/1991. Vejamos o que dispunha o referido dispositivo, com a redação vigente à época dos fatos geradores:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:

(...)

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

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) trinta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) trinta e cinco por cento, se houve parcelamento;

c) quarenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cinquenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;

b) setenta por cento, se houve parcelamento;

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento;

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento.

Como se infere da norma acima colacionada, a multa moratória incluída em notificação fiscal de lançamento ou Dívida Ativa era progressiva, aumentando a depender da fase em que se efetivasse o pagamento ou parcelamento do crédito tributário, podendo alcançar o patamar de 100% caso parcelada depois de ajuizada a execução fiscal.

Ocorre que, atualmente, se encontra em vigor norma punitiva da mora mais benéfica, já que o art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação veiculada pela Lei nº 11.941/2009,

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

passou a determinar a aplicação do art. 61 da Lei nº 9.430/96 aos débitos previdenciários, segundo o qual a penalidade moratória não pode ultrapassar o percentual de 20%.

Ou seja, a multa de mora deve ser limitada a 20%, em observância ao quanto disposto no art. 61 da Lei n. 9.430/1996, e não mais ser elevada em função da fase em que o pagamento se efetivasse, até o patamar de 100%.

Isto porque, apesar de a lei tributária de regência ser aquela em vigor à época da ocorrência do fato gerador, adota-se a retroatividade benigna quando a lei posterior comine à infração penalidade da mesma natureza e menos gravosa, nos termos do art. 106, II, 'a' do CTN (Código Tributário Nacional).

Com o advento da MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, não só foi alterada a redação do art. 35 da Lei 8.212/91, que trazia as regras de aplicação das multas de mora progressiva, mas também foi acrescentado à Lei nº 8.212/91 o art. 35-A, o qual passou a apenar a falta de recolhimento do tributo com a multa de ofício correspondente a 75% do crédito tributário objeto de lançamento, penalidade essa até então inexistente no ordenamento jurídico.

Dessa forma, em relação à multa de ofício, aplicada no montante de 75% nas competências até 11/2008, inclusive, estas devem ser canceladas, por não existir na legislação vigente à época do fato gerador multa de ofício em decorrência da falta de pagamento da contribuição previdenciária, mas tão-somente multa de mora.

Vale notar que a exclusão da multa de ofício de 75% ora realizada é a única medida que pode ser efetuada por esse órgão julgador, que não tem competência para convertê-la em multa de mora, pois isso demandaria um novo lançamento para constituição de crédito tributário relativo à penalidade de natureza distinta, atividade essa privativa da autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN.

O CARF vem se posicionando no sentido de ser incabível a conversão de multas de naturezas distintas, a uma porque, tratando-se de penalidade, não se pode adotar o princípio da fungibilidade; a duas porque, para a cobrança da multa de mora seria necessário novo lançamento, que não pode ser realizado pela autoridade julgadora. Vejamos o trecho da ementa e voto proferido em sede de Recurso Voluntário nº 160.001 nos autos do processo 10380.10071712003-38 (Decisão publicada em 04.02.2009):

CONVERSÃO DE MULTA DE OFÍCIO EM MULTA DE MORA - NOVO LANÇAMENTO - A conversão de multa de ofício isolada, exigida por meio de Auto de Infração, em multa de mora, caracteriza um novo lançamento, o que é vedado à instância de julgamento. Recurso parcialmente provido.

(...)

“Quanto à decisão de primeira instância, importa salientar que esta, a pretexto de mitigar a multa de ofício aplicada por meio de Auto de Infração, na verdade converteu-a em multa de mora, promovendo assim um novo lançamento, o que é vedado à Autoridade Julgadora. Ademais, em se tratando de penalidades, é inaplicável o princípio da fungibilidade, tendo em vista a

tipicidade cerrada que cerca essa espécie de exigência tributária.”

Dessa forma, a atividade do lançamento é privativa da autoridade administrativa, sendo defeso ao órgão julgador, seja ele administrativo ou judicial, a mudança de classificação ou de enquadramento ao suporte normativo estabelecido pela autoridade competente. O que pode a autoridade julgadora, com respaldo no artigo 106 do CTN, é apenas reduzir a penalidade aplicada, caso lei posterior comine a determinado fato penalidade menos severa. A mudança da natureza da multa aplicada, contudo, não é permitida.

Assim, a multa de mora por descumprimento de obrigação principal da nova sistemática deve ser comparada com multa de mora por descumprimento de obrigação principal da sistemática anterior; do que resulta a necessidade de limitar a 20% a penalidade aplicada até a competência 11/2008, inclusive, e excluir a multa de 75% sobre o crédito tributário apurado até a competência 11/2008, inclusive.

Ressalto que, em relação às competências posteriores a 12/2008, inclusive, mantenho a multa aplicada no percentual de 75%, visto que, à época dos fatos geradores, tal penalidade já se encontrava em vigor.

CONCLUSÃO

Em face do exposto, voto pelo: (i) cancelamento da multa de ofício de 75% aplicada até a competência de 11/2008, inclusive; e (ii) para determinar, até a competência de 11/2008, inclusive, o recálculo da multa de mora de acordo com o disposto no art. 35, caput, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

É como voto.

Ivacir Júlio de Souza