



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

Processo nº 13855.723571/2014-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.664 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de agosto de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente AGROPECUARIA IMPERIAL BT LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/12/2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONCOMITÂNCIA COM AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SÚMULA CARF Nº 01.

A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento, que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual trate o processo administrativo, importa renúncia ao contencioso administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial (Súmula CARF nº 1).

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

É vedado aos membros das turmas de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo em vista que o v. acórdão de primeira instância se manifestou sobre todos os pontos de defesa formulados, bem como formulou juízo de valor sobre a documentação juntada aos autos, o mero inconformismo com as suas conclusões não pode gerar a sua nulidade.

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA

Não há que se falar em nulidade quando o julgador proferiu decisão fundamentada explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre

convicção. A despeito da apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente a sua convicção, conforme determina o Decreto 70.235/1972, ao dispor na Seção VI acerca do julgamento de primeira instância.

NULIDADE. 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.

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há falar em cerceamento do direito de defesa, se o Relatório Fiscal e os demais anexos que compõem o Auto de Infração contêm os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, em razão de concomitância com ação judicial. Na parte conhecida, no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite (relator), Andréa Viana Arrais Egypto, Rayd Santana Ferreira e Virgílio Cansino Gil, que davam provimento parcial para afastar os juros sobre a multa. Designado para redigir o voto vencedor a conselheira Miriam Denise Xavier.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente e Redatora Designada

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Virgílio Cansino Gil (Suplente Convocado), Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Rayd Santana Ferreira, José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Andrea Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente). Ausente a conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa.

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar o relatório já elaborado em ocasião anterior, pela 4ª Turma da DRJ/BEL e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (fls. 1113/1117).

Pois bem. Foram lavrados os Autos de Infração abaixo discriminados, em face da Interessada, já qualificada nos autos, em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias resultantes da sub-rogação legal das contribuições devidas pelos produtores rurais pessoas físicas e segurados especiais incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural.

(i) Contribuição Previdenciária por sub-rogação, alíquota de 2% e GILRAT, alíquota 0,1%, incidentes sobre o valor da aquisição de mercadorias de produtores rurais pessoas físicas e segurados especiais. DEBCAD 51.064.475-9, no valor total de R\$ 2.331.431,76.

(ii) Contribuições Destinadas a outras Entidades e Fundos, SENAR, alíquota 0,2%. DEBCAD 51.064.476-7, no valor total de R\$ 222.041,11.

Notícia o Relatório Fiscal, fls. 28/35, que:

O Setor Fiscal acessou no SPED – Nota Fiscal Eletrônica da Receita Federal do Brasil as notas fiscais de entrada da empresa de 2011 e 2012. “Essas Notas Fiscais de Entrada estão relacionadas na planilha Compras de Pessoa Física 2011 e 2012”, anexa ao Relatório fiscal. O principal produto era gado bovino.

Após análise dessas notas fiscais se constatou que a empresa adquiriu produto rural comercializado com produtor rural pessoa física, no entanto, descumpriu o estatuído no art. 25 e 30 da Lei 8.212/91, pois não declarou e nem recolheu as contribuições devidas por sub-rogação, conforme consulta ao sistema GFIPWEB da Receita Federal do Brasil. Em razão disso foram efetuados os lançamentos das contribuições devidas à Seguridade Social, parte da Empresa e GILRAT.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 09 a empresa informou ter impetrado o Mandado de Segurança nº 2011.61.13.003217-6 (nº de origem 0003217-40.2011.4.03.6113) pretendendo, entre outras coisas, ver reconhecida a inexistência de relação jurídica tributária no tocante à contribuição decorrente das normas constantes no art. 25, I e Lei 8.212/91.

O Setor Fiscal justifica a incidência da multa de ofício no percentual de 75% sobre o valor das contribuições devidas, não declaradas e não recolhidas, pois “a empresa não apresentou nenhum documento que comprove o efeito suspensivo sobre o crédito tributário relativo ao FUNRURAL e ao SENAR”.

A fundamentação legal encontra-se no Relatório de Fundamentos Legais de Débitos – FLD.

Em sua Impugnação, fls. 886/923, a Interessada, por meio de seus advogados, fl. 827, alega, em síntese, que:

(a) Os Autos de Infração estão eivados de nulidade, em virtude de erros na apuração das bases de cálculo e as contribuições lançadas afrontam preceitos constitucionais.

Nesse sentido, para que os Autos de Infração pudessem subsistir, seria necessário que a Fiscalização comprovasse, documentalmente, por meios diretos (e não presumidos) a base de cálculo por ela apurada, ante toda a documentação analisada, demonstrando cabalmente a totalidade das aquisições do produto rural de pessoas físicas.

(b) Sustenta que os Auto de Infração contêm operações que não se enquadram na hipótese de incidência da obrigação de sub-rogação. Em razão disso, a base de cálculo apurada pela Fiscalização resultou em um valor superior a R\$ 2.745.000,00 (dois milhões setecentos e quarenta e cinco mil reais) do que, realmente, deveria ser, caso a Fiscalização tivesse analisado os dados contábeis da Impugnante.

(c) “O valor devido, por sua vez, corresponderia a quase R\$ 125.000,00 (cento e vinte e cinco mil reais) a menos do que restou consignado nos Autos de Infração”, conforme tabelas existentes no próprio corpo da Impugnação.

(d) Defende a inaplicabilidade do art. 38 da Lei 6.830/80, “ou seja, que a propositura de ação judicial pelo contribuinte implica em renúncia à esfera administrativa”. Isso porque, o Mandado de Segurança nº 0003217-40.2011.4.03.6113 foi impetrado em 11.11.2011, ou seja, anteriormente à autuação que originou o presente processo administrativo, razão pela qual o mérito da defesa administrativa apresentada deverá ser julgado.

(e) Entende que nos casos em que a autuação ocorre após o contribuinte ter ingressado com medida judicial para discussão da exigência de um determinado tributo, não se deve aplicar o disposto no artigo 38 da Lei nº 6.830/80, uma vez que o objeto da medida judicial é a validade da exigência contida em determinada norma jurídica, enquanto o objeto de discussão na esfera administrativa será a validade, ou não, do lançamento efetuado. São dois objetos distintos, embora surtam o mesmo efeito, qual seja, a legitimidade, ou não, do tributo exigido.

(f) Aduz que a Lei 9.784/99 deu maior liberdade para o julgador administrativo observar os princípios do Direito, mormente o do contraditório e ampla defesa, e em nome desses princípios afastar a aplicação do parágrafo único do art. 38 da Lei 6.830/80. Assim, como o artigo 38 da Lei nº 6.830/80 flagrantemente fere tais princípios, ocorreu sua revogação tácita pelo artigo 2º da Lei nº 9.784/99, uma vez que este é contrário ao disposto daquele. Entender ao contrário implica em afronta ao próprio princípio da legalidade, cuja observância também é obrigatória, ante o disposto no comando legal do próprio artigo 2º da Lei nº 9.784/99.

(g) Avoca o art. 51 da Lei 9.784/99 para sustentar que a renúncia à esfera administrativa não mais poderá ser presumida, conforme art. 38 da Lei 6.830/80, mas sim requerida mediante manifestação escrita do contribuinte.

(h) Afirma que a Súmula CARF nº 1 é inconstitucional por ferir os princípios do contraditório e ampla defesa. O contribuinte tem direito a acessar o Poder Judiciário sem nenhum prejuízo na esfera administrativa.

(i) Defende a inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária Rural e ao SENAR devidas por sub-rogação, mesmo após o advento da Lei 10.256/01. O fato gerador dessas contribuições é o resultado da comercialização da produção, “portanto, em última análise, a alienação da mercadoria, de forma que, para quem comercializa mercadorias, tem base de cálculo e fato gerador idêntico ao ICMS, sendo que para quem contrata serviços, por

sua vez, tem base de cálculo e fato gerador idêntico ao ISS”. Por outro lado, certo é que as referidas exações sequer foram instituídas por Lei Complementar, exigência invocada pelo art. 154, I, da Constituição Federal, a evidenciar, ainda mais, de forma absolutamente incontestada, a inconstitucionalidade das exações questionadas.

(j) Para reforçar seus argumentos são citados vários doutrinadores, excertos de julgados administrativos e judiciais.

(k) A Impugnante adota a tese de que a autoridade administrativa é competente para afastar a aplicabilidade de lei que afronta a Constituição Federal, o que não significa declarar a inconstitucionalidade de artigos da Lei 10.256/01, mas tão somente retirar sua eficácia para aplicar dispositivos e princípios constitucionais.

(l) Sustenta que é ilegal a incidência de juros sobre a multa de ofício. “Não há como pretender a incidência de juros sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi”.

(m) “Os juros não podem incidir sobre a multa, na medida em que essa não retrata a obrigação principal, mas sim encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de penalizar o devedor”.

(n) Segundo a Impugnante o § 3º do art. 61 da Lei 9.430/96 determina que os juros incidam sobre os débitos, o que significa dizer que incidem apenas sobre o valor principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento. A única exceção é a incidência de juros sobre a multa isolada, nos termos do art. 43 da Lei 9.430/96.

(o) Requer o cancelamento integral dos Autos de Infração em questão.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (DRJ/BEL), por meio do Acórdão nº 01-32.953 (fls. 1112/1131), de 31/05/2016, cujo dispositivo considerou improcedente a Impugnação, com a manutenção do crédito tributário. É ver a ementa do julgado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/12/2012

**IDENTIDADE DE MATÉRIA. PROCESSO JUDICIAL.
PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EFEITOS DA
CONCOMITÂNCIA. LIMITES.**

Em obséquio ao princípio da unidade de jurisdição, não se conhece a parte da impugnação que tenha o mesmo objeto e partes de ação judicial. Constatada a concomitância o Poder Executivo declina de sua competência atípica de julgar e deixa o Poder Judiciário exercer sua função típica de dizer o Direito no caso concreto. O principal efeito da concomitância é a renúncia às instâncias administrativas de forma definitiva, em outras palavras, mantém-se a parte do lançamento concomitante e atrela seu destino a uma decisão judicial transitada em julgado. No entanto, quando a matéria controvertida for mais ampla do

que a levada ao judiciário, o processo administrativo deve ter seguimento em relação a esta parte mais abrangente.

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL.
JULGADOR ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.
DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E
ILEGALIDADE. LIMITAÇÃO.**

O julgador de litígios administrativos fiscais, no âmbito da Administração Tributária Federal, não recebeu autorização de nenhuma norma jurídica brasileira para decidir sobre a ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis que, eventualmente, fundamentaram a confecção de determinado lançamento tributário. A opção do sistema jurídico pátrio foi de subtrair competência para o julgador administrativo negar vigência a determinado dispositivo normativo sob a alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade. Esta atribuição foi reservada ao poder judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

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

(a) No caso concreto a Impugnante impetrou o Mandado de Segurança 2011.61.13.003217-6 (nº de origem 0003217-40.2011.4.03.6113) para obter provimento jurisdicional que declare a inexistência da relação jurídico tributária que a obrigue proceder à retenção e ao recolhimento da contribuição prevista no art. 25 I e II, da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 8.540/92 e alterações posteriores, inclusive as decorrentes da Lei nº 10.256/01 e também a declaração de inconstitucionalidade da Contribuição devida ao SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural. Observa-se, portanto, que há identidade de partes e de objeto, pois tanto no processo judicial como no administrativo o debate gira em torno dos mesmos dispositivos legais, causa de pedir e pedidos. A Fazenda Pública defende a incidência da contribuição sobre a comercialização da produção rural do produtor rural pessoa física e a sub-rogação, na ausência da retenção. Já a Interessada sustenta a não incidência da contribuição e conseqüentemente a inexistência da obrigação de reter a referida contribuição. Na mesma toada a Impugnante defende a inconstitucionalidade da Contribuição ao SENAR e o Fisco Federal a sua constitucionalidade. Inclusive, constam nos autos decisões favoráveis à Fazenda Nacional.

(b) A Impugnante resiste aos efeitos normativos decorrentes da unicidade da jurisdição, opção do regime jurídico brasileiro. Para isso atribui aos princípios do contraditório e da ampla defesa uma dimensão jurídica desproporcional e não razoável, pois seria totalmente improficuo o debate administrativo da mesma matéria discutida ou a ser enfrentada no judiciário, já que diante da concomitância de partes e matérias a última palavra será sempre do judiciário, até mesmo na hipótese de a administração tributária decidir favorável à Interessada e o Poder Judiciário contrário à Impugnante.

(c) Diferente do que sugere a Impugnante, o julgador administrativo não tem competência para afastar normas presumidamente constitucionais – art. 25 e 30 da Lei 8.212/91 ou o art. 38 da Lei 6.830/80 - sob a alegação de inconstitucionalidade ou para aplicar

princípios constitucionais, como, por exemplo, o do contraditório e da ampla defesa, para garantir um debate concomitante com o judicial sobre a mesma matéria envolvendo as mesmas partes, sem nenhuma eficácia jurídica da decisão administrativa. No ordenamento jurídico nacional a atribuição de eventualmente afastar normas válidas sobre a qualificação de ilegal ou inconstitucional ou para aplicar princípios mais amplos é própria do Poder Judiciário. Os órgãos do Poder Executivo não só não podem afastar normas sobre a alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade, como estão umbilicalmente vinculados a elas, conforme Súmula CARF nº 2 e art. 26-A do Decreto 70.235/72, Norma Geral do Processo Administrativo Fiscal Federal (mais específica para o caso concreto que a Lei 9.784/99), art. 7º da Portaria Ministério da Fazenda nº 341/2011 e art. 116 da Lei 8.112/90.

(d) Ao optar pela via judicial, sabe-se de antemão que eventual debate na esfera administrativa sobre a mesma matéria estará prejudicado. É uma opção, com efeitos jurídicos claramente estabelecido há muito tempo, conforme demonstra as normas anteriormente citadas, portanto, não se trata de uma presunção. Diante da concomitância o Poder Executivo declina de sua capacidade atípica de julgar e deixa o Poder Judiciário, dizer o Direito, que é sua função típica, dentro do ordenamento jurídico pátrio.

(e) Assim, não se conhece da matéria relacionada à ilegalidade e inconstitucionalidade das Contribuições Previdenciárias dos Produtores Rurais pessoa física, de responsabilidade da Interessada em decorrência da sub-rogação legal e do SENAR, pois restou configurada a desistência do litígio administrativo em razão da concomitância deste debate jurídico tanto na esfera administrativa como na judicial. Como visto o fundamento jurídico para a declaração da renúncia da instância administrativa é a opção estrutural do ordenamento jurídico pátrio em adotar a unicidade da jurisdição.

(f) No entanto, existem duas matérias que extrapolam a concomitância: eventual erro na apuração da base de cálculo e no tocante à incidência de juros sobre a multa, que serão analisadas a seguir, em sede de mérito.

(g) No que diz respeito aos erros na apuração da base de cálculo, observa-se que a Interessada declara expressamente em sua Impugnação que a base de cálculo do lançamento está menor do que realmente deveria ser em 11 competências (abril/2011, setembro/2011, dezembro/2011, janeiro/2012, abril/2012, maio/2012, junho/2012, setembro/2012, outubro/2012, novembro/2012 e dezembro/2012) e em 1 (uma) competência, março de 2012, está igual a base lançada, fls. 893/894, portanto, nestas 12 competências o litígio não foi estabelecido.

(h) Como é de conhecimento geral o litígio só se configura quando a pretensão da Administração Tributária, consubstanciada nos Autos de Infração, é resistida pela Impugnante. Sem resistência expressa não há que se falar em matéria litigiosa, conforme se depreende do Decreto 70.235/72.

(i) No caso concreto nessas 12 competências não só não houve resistência, como o Impugnante declara expressamente que a base de cálculo do lançamento deveria ser maior do que a apurada pela Autoridade Fiscal. Assim diante da falta de resistência a esta parcela da pretensão fiscal a Delegacia que jurisdiciona a contribuinte deve providenciar a apuração desses valores incontroversos para imediata cobrança amigável, pois referida parcela do crédito tributário se tornou definitiva na órbita administrativa.

(j) Em relação às outras 9 (nove) competências (maio/2011, junho/2011, julho/2011, agosto/2011, outubro/2011, novembro/2011, fevereiro/2012, julho/2012 e agosto/2012) a apartação deve ser realizada parcialmente, na medida da concordância do Impugnante, ou seja, de acordo com a base de cálculo apurada pelo Interessado nas tabelas de fls. 893/894.

(k) A parte litigiosa correspondente as 9 (nove) competências relacionadas no parágrafo anterior se resolve de forma desfavorável ao Impugnante, em razão da insuficiência das provas apresentadas por ocasião da Impugnação. Nota-se que a Interessada não teria nenhuma dificuldade em produzir provas contrárias ao lançamento se partisse, por exemplo, das informações contidas na Planilha de fls. 36/41, onde estão detalhadas, mensalmente, todas as notas que foram utilizadas como base de cálculo dos lançamentos tributários realizados, inclusive com os nomes dos produtores rurais pessoas físicas fornecedores da produção rural. Bastava carrear aos autos a comprovação de que as notas fiscais citadas na referida Planilha, com suas devidas especificações, não correspondiam aos fatos geradores e base de cálculo objetos dos lançamentos sob exame.

(l) No entanto, a opção da Impugnante, neste ponto, foi utilizar uma planilha paralela, sem construir um vínculo com a planilha que explicitou os lançamentos realizados, incluiu notas fiscais sem relação com os fatos geradores apurados, nem mesmo fez acompanhar tal procedimento de um relato detalhado relacionando a cada competência com suas respectivas notas. Para exemplificar a falta de dificuldade de eventualmente comprovação da exatidão ou não do lançamento, seleciona-se a primeira competência parcialmente litigiosa, maio de 2011. Na fl. 36 a Planilha relata que a base de cálculo utilizada no lançamento para esta competência foi R\$ 579.654,66 – em consonância com o Auto de Infração, fl. 8. A Planilha informa que esse valor é decorrente de duas notas fiscais, número 1 e 2, NF-e, modelo 55, série 002, de aquisição de bovinos machos do produtor Arlindo Cândido Ribeiro. No entanto, não consta nos autos nenhuma comprovação de que essas notas correspondam a outras operações. Nem mesmo argumentações neste sentido por parte da Impugnante.

(m) Para a competência maio de 2011, o Impugnante sustenta que a base de cálculo é de R\$ 75.688,76 - composta de outras notas fiscais. Diante da ausência de qualquer explicação básica relacionada às notas fiscais que lastrearem os lançamentos realizados é possível concluir que se trata de novas bases de cálculo não contempladas no lançamento como ocorreu em outras 11 (onze) competências expressamente citadas na Impugnação. Assim, com perdão da repetição, a resistência parcial da Impugnante não procede em razão da insuficiência de provas. Não é demais lembrar que as provas são elaboradas para afetar a livre convicção motivada do julgador, conforme art. 29 do Decreto 70.235/72: “Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”. Portanto, não se vislumbra nenhuma nulidade na seleção da base de cálculo dos lançamentos tributários, pelo contrário, a Planilha de fls. 36/41, garantiu uma transparência ao lançamento, que junto com o relato dos fatos e da fundamentação legal possibilitou o exercício da ampla defesa e do contraditório. Portanto, mantém-se integralmente a parte litigiosa dos lançamentos tributários examinados.

(n) No que diz respeito à possibilidade de apresentação de provas posterior à Impugnação, deve o Impugnante se atentar para as condições em que isso é possível, sob o risco de preclusão, já que o Decreto 70.235, de 06 de março de 1972 prevê a concentração dos atos probatórios em momentos processuais próprios, conforme se depreende do exame do inciso III do art. 16 da Norma Geral do Processo Administrativo Fiscal.

(o) A interessada pode apresentar provas após a protocolização da impugnação desde que sua situação se enquadre em uma das três alíneas do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72. A necessidade de obediência aos requisitos legais também se estende ao eventual pedido de perícia, nos termos do art. 16 do Decreto 70.235/72, art. 16, IV e § 1º.

(p) Acerca da ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício, três considerações merecem ser externadas. Primeira, a averiguação de eventual ilegalidade de normas não é competência atribuída ao julgador administrativo de litígios fiscais e sim ao Poder Judiciário, como anteriormente visto. Segunda, no próprio corpo dos Autos de Infração estão descritos, nos Relatórios de Fundamentos Legais do Débito, a não ocorrência da incidência de juros sobre a multa, fl. 13 e 23. Terceira, mesmo que tivesse a incidência ou que ainda vá incidir por ocasião do pagamento, esta Turma de Julgadores se posiciona favorável à referida incidência, em razão de norma, com status de Lei Complementar, contida no art. 161 do Código Tributário Nacional. Não se compartilha da interpretação dada pela Impugnante à regra contida art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96. No entendimento unânime desta Turma de Julgadores o débito do contribuinte ou o crédito tributário é composto do tributo mais a multa de ofício, em outras palavras, a multa lançada de ofício é também crédito tributário. Compartilhamos do entendimento jurídico da maioria das Turmas que compõem a 2ª instância do Processo Administrativo Fiscal, que também se posiciona no sentido de aceitar a incidência de juros sobre a multa, inclusive a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF, além de posicionamentos judiciais no mesmo sentido.

(q) No âmbito dos Tribunais Regionais Federais (TRF), a jurisprudência dominante é no sentido de considerar cabível a aplicação de juros sobre a multa fiscal punitiva.

(r) Em vista do exposto, da ausência de nulidades, vota-se pela improcedência da Impugnação e pela manutenção integral do lançamento.

O contribuinte, por sua vez, inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, interpôs Recurso Voluntário (fls. 1139/1181), apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

(a) Em caráter preliminar, é de se reconhecer a nulidade da decisão recorrida, que manteve os lançamentos sem analisar concretamente a documentação apresentada pelo recorrente em sede de Impugnação, em clara ofensa ao seu direito de ampla defesa. A decisão recorrida deixou de analisar a documentação apresentada sob o singelo entendimento de que tais documentos estariam refletidos unicamente em uma planilha apresentada em sede de Impugnação, com a reapuração das Contribuições Previdenciárias e ao SENAR, sem qualquer vínculo direto com a planilha originalmente elaborada pela Fiscalização.

(b) Entendeu a DRJ que o recorrente não teria impugnado os lançamentos relacionados às competências em que a Fiscalização apurou base de cálculo em valor inferior ao constante na contabilidade da empresa. Ato contínuo, determinou que as supostas parcelas incontroversas fossem objeto de cobrança imediata.

(c) A decisão merece ser integralmente anulada. Isso porque, em sede de impugnação, o recorrente apresentou elementos concretos acerca das divergências entre os fatos geradores apontados pela Fiscalização e os refletidos em sua contabilidade, quais sejam, planilhas e documentos de apuração referentes aos períodos autuados, que comprovam que os lançamentos foram realizados sem qualquer verificação da sua liquidez e certeza, conforme prevê o artigo 142 do CTN.

(d) Contudo, a DRJ simplesmente ignorou os argumentos e provas apresentados pelo recorrente que demonstram a falta de liquidez e certeza dos lançamentos.

(e) A DRJ acabou por ferir sobremaneira o direito do recorrente de ter suas razões e provas devidamente analisadas, com base no princípio da ampla defesa e no devido processo legal. Isso porque, frise-se: (i) não analisou as provas documentais apresentadas na impugnação, que apontam para a ilegalidade dos lançamentos, o que é seu dever; e (ii) como se não bastasse, determinou a cobrança imediata de valores, privando o recorrente de ver seus argumentos sobre ausência de certeza e liquidez do crédito tributário analisados por este E. CARF.

(f) Em relação ao segundo ponto acima, a DRJ, por meio de um exame superficial e arbitrário das razões apresentadas na impugnação, entendeu que os lançamentos expressamente impugnados pelo recorrente não mereciam ser apreciados em segunda instância, privando-lhe do seu exercício de defesa em âmbito administrativo.

(g) Ora, é evidente que, no caso em tela, o recorrente impugnou expressamente a totalidade dos lançamentos objeto dos Autos de Infração, tendo em vista que a violação ao artigo 142 do CTN aplica-se a todos os períodos objeto do lançamento indistintamente, inclusive àqueles em que a Fiscalização apurou base de cálculo inferior à supostamente devida com base na contabilidade do recorrente.

(h) Ora, são exatamente tais períodos – que, segundo a DRJ, não teriam sido impugnados – que reforçam a falta de liquidez e certeza do lançamento. Isso porque, os Autos de Infração contêm operações que não se enquadram na hipótese de incidência da obrigação de sub-rogação ou decorrem de pessoas físicas estranhas ao recorrente.

(i) Assim, a discussão nos presentes autos não se restringe à quantificação dos lançamentos, perpetrados por meio dos Autos de Infração, mas se refere à efetiva ocorrência das transações objeto de lançamento, que foi devidamente impugnado. Portanto, não poderia a DRJ entender que o fato de o recorrente ter apurado valores iguais ou superiores àqueles apurados pela Fiscalização implicaria reconhecimento imediato da legalidade dos lançamentos.

(k) Vale destacar que a Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo federal, prevê que qualquer desistência ou renúncia de direitos no âmbito do contencioso deve se dar de maneira expressa, por meio escrito. Assim, também por esse aspecto, não havendo qualquer manifestação escrita do recorrente sobre eventual desistência da discussão acerca de parte do lançamento, a DRJ não poderia assim presumir pelo simples fato de o recorrente ter demonstrado que as incongruências no lançamento decorreram da apuração de uma base de cálculo diversa – e, por vezes, menor – do que aquela refletida na contabilidade da empresa.

(l) Em sendo assim, caso os lançamentos não sejam cancelados em razão de evidente violação aos requisitos de certeza e liquidez, este E. CARF deverá anular a decisão proferida pela DRJ, em face da não apreciação dos documentos apresentados na impugnação, bem como determinar o cancelamento imediato da cobrança de valores erroneamente considerados como não impugnados.

(m) Ainda em caráter preliminar, destaca-se a existência de vício que macula os Autos de Infração objeto do presente processo, qual seja, a deficiente investigação realizada

pela Autoridade Fiscalizadora, que falhou em seu dever funcional de averiguar com exatidão a ocorrência e extensão dos fatos impositivos, em clara afronta ao artigo 142 do CTN.

(n) Com efeito, a documentação juntada aos autos em sede de impugnação comprova que as bases de cálculo das Contribuições Previdenciárias e das Contribuições ao SENAR são substancialmente diferentes daquelas utilizadas pela Fiscalização ao efetuar os lançamentos.

(o) Das planilhas elaboradas pelo contribuinte, com suporte nos documentos apresentados em sede de impugnação, verifica-se que existe uma diferença de R\$ 125.000,00 (cento e vinte e cinco mil reais) a menos do que restou consignado nos Autos de Infração. E, apesar de tamanha incongruência, a r. decisão combatida houve por bem manter o lançamento, deixando de analisar a documentação apresentada pelo recorrente em sede de impugnação e, com isso, consentiu com a arbitrariedade das autuações lavradas.

(p) Ora, a liquidez e a certeza do crédito constituído são preceitos fundamentais para a validade do lançamento, institutos estes que foram maculados no presente caso, vez que as autuações carecem de definição acerca da efetiva ocorrência dos fatos geradores das contribuições supostamente devidas pelo recorrente, bem como de sua real base de cálculo.

(q) Não poderia ter a DRJ consentido com a conduta ilegal da Fiscalização de exigir do recorrente Contribuições Previdenciárias e ao SENAR sobre fatos jurídicos incertos (quais sejam, sobre bases de cálculo apuradas de maneira não conclusiva), especialmente por conta dos dados discrepantes demonstrados na documentação acostada aos autos na impugnação subjacente.

(r) Conforme se verifica da documentação acostada aos autos, há operações de aquisição de produto rural de supostas pessoas físicas estranhas ao recorrente, o que demonstra que a Fiscalização efetuou trabalho impreciso e, até mesmo, arbitrário, autuando com base em operações desconhecidas, majorando indevidamente as contribuições lançadas, o que não se deve aceitar.

(s) Deveria a Autoridade Administrativa ter promovido diligências às dependências ou estabelecimentos do recorrente, com a finalidade de efetuar a necessária verificação da contabilidade para confronto com os registros e documentos fiscais da empresa, como prerrogativa do artigo 229, § 1º, do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social).

(t) São inaplicáveis ao caso as disposições do art. 38 da Lei nº 6.830/1980, que prevê que a propositura de ação judicial pelo contribuinte implica em renúncia à esfera administrativa.

(u) Isso porque, no presente caso, o Mandado de Segurança nº 0003217-40.2011.4.03.6113 foi impetrado em 11/11/2011, ou seja, anteriormente à autuação que originou o presente processo administrativo, da qual o recorrente obteve ciência em 05/10/2014, razão pela qual o mérito da defesa administrativa apresentada deve ser julgado.

(v) De fato, no processo judicial ajuizado discute-se a inconstitucionalidade das Contribuições Previdenciárias do produtor rural pessoa física (parte rural, GILRAT e SENAR), devidas por sub-rogação, consoante as disposições do artigo 30, incisos III e IV, da

Lei nº 8.212/91. Isto é, discute-se o direito em si, a inconstitucionalidade da norma em tese, bem como de sua ilegitimidade face às demais normas que formam o ordenamento jurídico brasileiro.

(w) No processo administrativo em questão, examina-se a hipótese em concreto, desencadeada pela autuação fiscal, ou seja, discute-se a validade do lançamento da Contribuição destinada ao SENAR devida por sub-rogação e o *quantum* efetivamente devido.

(x) Não se trata, portanto, de cumulação de discussões a respeito da controvérsia, uma na esfera judicial e outra no âmbito administrativo, ao contrário do que quer levar a crer a DRJ ao afirmar que o lançamento tem “o mesmo objeto e partes de ação judicial” (fls. 1112).

(y) Quanto à existência da Súmula CARF nº 1, da qual o recorrente tem ciência, impera dizer que é claramente inconstitucional, afrontando basilares princípios, como o da ampla defesa e do devido processo legal. Desse modo, sua aplicação deverá ser rechaçada por esta D. Turma Julgadora.

(z) Superado o argumento trazido pelo r. acórdão recorrido, acerca da existência de concomitância entre discussão judicial e a presente discussão administrativa, o recorrente reitera as razões que demonstram a inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária Rural e ao SENAR, indevidamente não apreciada pela Autoridade Julgadora, dentre as quais, a inexistência de Lei Complementar que as instituas, bem como a ocorrência do *bis in idem* com outros tributos já incidentes sobre o conceito de faturamento.

(aa) O controle da constitucionalidade das leis é de competência do Poder Judiciário, contudo, isto não impede que o Poder Executivo retire a eficácia da aplicação de uma determinada lei, em virtude desta confrontar com dispositivo constitucional.

(bb) O que se pretende com as razões apresentadas é tão somente que, caso se entenda que o dispositivo em questão trazido pela Lei nº 10.256/2001 não se coaduna com dispositivos constitucionais, deixe de aplicá-lo, ou seja, retire a sua eficácia para aplicar o dispositivo constitucional, mas não que se declare a inconstitucionalidade de dispositivo, já que esta tarefa é exclusiva do Poder Judiciário.

(cc) Também não poderá prosperar a incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada, que certamente será exigida a partir do vencimento dos Autos de Infração em adição aos juros que já incidem sobre o principal, aumentando consideravelmente o valor da obrigação tributária de forma abusiva e ilegal.

(dd) Não há como pretender a incidência de juros sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi.

(ee) Ao final, requereu a procedência do apelo para determinar a reforma da decisão recorrida, cancelando-se os Autos de Infração ora combatidos, bem como o arquivamento do processo administrativo em definitivo.

Posteriormente, no dia 31/10/2016, o contribuinte peticionou demonstrando seu inconformismo com o desmembramento e o prosseguimento da cobrança do crédito

tributário contido no Processo nº 13855.722573/2016-54, enquanto ainda não decidido pelo CARF a questão preliminar levantada, requerendo, na mesma oportunidade, que o crédito tributário ali discutido fique com sua exigibilidade suspensa até o término do presente processo administrativo (fls. 1231/1233).

Às fls. 1256/1259, consta o requerimento de suspensão feito nos autos do Processo nº 13855.722573/2016-54.

À fl. 1263, consta o Mandado de Intimação nº 1302.2017.00314, relativo ao Processo nº 0006135-41.2016.403.6113, expedido pela Secretaria da 2ª Vara do Fórum Federal de Franca/SP, acerca da concessão da segurança pleiteada pelo contribuinte.

Às fls. 1265/1269, consta decisão acerca de pedido liminar, nos autos do Processo nº 0006135-41.2016.403.6113, da 2ª Vara Federal de Franca/SP – Seção Judiciária de São Paulo, deferindo o pleito, para determinar a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários constantes do Processo Administrativo nº 13855.722573/2016-54, determinando a autoridade impetrada que se abstenha de adotar qualquer medida tendente a exigir os créditos da impetrante.

Às fls. 1270/1278, consta sentença, nos autos do Processo nº 0006135-41.2016.403.6113, da 2ª Vara Federal de Franca/SP – Seção Judiciária de São Paulo, confirmando a liminar concedida e suspendendo a exigibilidade dos créditos tributários constantes do Processo Administrativo nº 13855.722573/2016-54, até o julgamento final do recurso administrativo interposto pela impetrante, nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 151, IV, do CTN.

À fl. 1281, consta o Mandado de Intimação nº 1302.2017.00619, relativo ao Processo nº 0006135-41.2016.403.6113, expedido pela Secretaria da 2ª Vara do Fórum Federal de Franca/SP, acerca dos embargos de declaração opostos pelo contribuinte.

Às fls. 1282/1285, consta a sentença dos embargos, nos autos do Processo nº 0006135-41.2016.403.6113, da 2ª Vara Federal de Franca/SP – Seção Judiciária de São Paulo, dando parcial provimento, de modo que o dispositivo passou a ser:

Em face de todo o exposto, CONCEDO PARCIALMENTE A SEGURANÇA vindicada nestes autos, confirmando a liminar concedida nestes autos (fls. 283-285) e suspendendo a exigibilidade dos créditos tributários constantes do Processo Administrativo nº 13855.722573/2016-54, até a decisão final a ser tomada em sede administrativa, em face da impugnação oferecida pela impetrante, nos termos do art. 33 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 151, III, do CTN. Determino também que a autoridade impetrada se abstenha de adotar quaisquer medidas tendentes a exigir referidos créditos da impetrante, inclusive aquelas listadas no documento de fl. 237.

À fl. 1288, consta petição da CSAP – COMPANHIA SUL AMERICANA DE PECUÁRIA S.A, sucessora por incorporação de AGROPECUÁRIA IMPERIAL BT LTDA (CNPJ/MF nº 09.628.687/0001-89), pessoa jurídica de direito privado, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 21.278.812/0001-73, requerendo a juntada de procuração.

Às fls. 1310/1312, consta pedido formal de DESISTÊNCIA PARCIAL do Recurso Voluntário interposto, em relação aos débitos incluídos no Programa Especial de Regularização Tributária Rural (Lei nº 13.606/18), referentes ao FUNRURAL (DEBCAD nº 51.064.475-9), sendo mantida a discussão relativa ao SENAR.

Às fls. 1313/1314, consta petição nos autos do Processo Judicial nº 0090108-07.2014.4.01.3400, em trâmite perante a 8ª Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região, informando que o contribuinte irá aderir ao Programa Especial de Regularização Tributária Rural, instituído pela Lei nº 13.606/18, na forma do quanto disposto no artigo 5º, § 1º, da mencionada lei, desistindo do Presente recurso e da ação judicial, bem como renunciando a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam a presente demanda.

Às fls. 1315/1316, consta petição nos autos do Processo Judicial nº 0011938-65.2016.4.01.0000, em trâmite no Tribunal Regional Federal da 1ª Região, informando que o contribuinte irá aderir ao Programa Especial de Regularização Tributária Rural, instituído pela Lei nº 13.606/18, na forma do quanto disposto no artigo 5º, § 1º, da mencionada lei, desistindo da ação judicial, bem como renunciando a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam a presente demanda.

Às fls. 1318/1320, consta petição nos autos do Processo Judicial nº 0020916-74.2016.4.03.0000, em trâmite no Tribunal Regional Federal da 3ª Região, informando que o contribuinte irá aderir ao Programa Especial de Regularização Tributária Rural, instituído pela Lei nº 13.606/18, na forma do quanto disposto no artigo 5º, § 1º, da mencionada lei, desistindo parcialmente da ação judicial, em relação ao FUNRURAL, bem como renunciando a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam a presente demanda.

Às fls. 1321/1323, consta petição nos autos do Processo Judicial nº 0020916-74.2016.4.03.0000, em trâmite no Tribunal Regional Federal da 3ª Região, informando que o contribuinte irá aderir ao Programa Especial de Regularização Tributária Rural, instituído pela Lei nº 13.606/18, na forma do quanto disposto no artigo 5º, § 1º, da mencionada lei, desistindo parcialmente da ação judicial, em relação ao FUNRURAL, bem como renunciando a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam a presente demanda.

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

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Considerações iniciais.

O julgador administrativo deve fundamentar suas decisões com a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos que a motivam (art. 50 da Lei nº 9.784/99), observando, dentre outros, os princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade,

proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 2º da Lei nº 9.784/99).

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

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

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

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

2. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo, conforme certidão de fls. 1228. Sobre os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, é preciso pontuar o que segue.

Consta nos autos (fls. 201/230), a existência do Mandado de Segurançaº 2011.61.13.003217-6 (nº de origem 0003217-40.2011.4.03.6113), impetrado pelo recorrente com o objetivo de ver reconhecida a inexistência de relação jurídica tributária relacionada à contribuição decorrente das normas contidas no art. 25, I e II, da Lei 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 8.540/92 e alterações posteriores, inclusive a Lei nº 10.256/01 e também a declaração de inconstitucionalidade da Contribuição devida ao SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural.

Conforme bem assentado pela decisão de piso, há identidade de partes e de objeto entre o processo judicial e o processo administrativo, pois o debate gira em torno dos mesmos dispositivos legais, causa de pedir e pedidos. A Fazenda Pública defende a incidência da contribuição sobre a comercialização da produção rural do produtor rural pessoa física e a sub-rogação, na ausência da retenção. Já a Interessada sustenta a não incidência da

contribuição e conseqüentemente a inexistência da obrigação de reter a referida contribuição. Na mesma toada a recorrente defende a inconstitucionalidade da Contribuição ao SENAR e o Fisco Federal a sua constitucionalidade.

Cumpra esclarecer que a existência de ação judicial não impede a tramitação da exigência fiscal no contencioso administrativo, de modo que a renúncia somente ocorrerá quando a ação judicial tiver por objeto “idêntico pedido” sobre o qual verse o processo administrativo (art. 126, § 3º, da Lei nº 8.213/91). Dessa forma, se a impugnação tratar de matéria diversa da ação judicial, o sujeito passivo terá direito a contencioso administrativo para apreciação da matéria diferenciada.

A propósito, cumpre transcrever o art. 38, § único, da Lei de Execuções Fiscais, por ser de clareza hialina:

Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto. (grifo nosso)

Ademais, conforme entendimento já sumulado neste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pouco importa se a ação fora ajuizada antes do lançamento de ofício. É ver o que diz a Súmula CARF nº 01, *in verbis*:

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Dessa forma, constato que há parcial identidade de matérias discutidas no âmbito judicial e na esfera administrativa, e que implica no reconhecimento de renúncia ao contencioso administrativo e o não conhecimento da peça recursal para a apreciação das seguintes matérias: (a) ilegalidade e inconstitucionalidade das Contribuições Previdenciárias dos Produtores Rurais pessoa física, de responsabilidade da Interessada em decorrência da sub-rogação legal e (b) do SENAR.

E, ainda, não há que se falar na aplicação do art. 51, § 2º, da Lei nº 9.784/99, conforme pleiteado pela recorrente, uma vez que ausente qualquer interesse público *in casu* a exigir o pronunciamento deste colegiado sobre a matéria, mormente considerando que a questão exige o pronunciamento de questão constitucional, já estando sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Tem-se, pois, que não é da competência funcional do órgão julgador administrativo a apreciação de alegações de ilegalidade ou inconstitucionalidade da legislação vigente. A declaração de inconstitucionalidade/ilegalidade de leis ou a ilegalidade de atos administrativos é prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário, outorgada pela própria Constituição Federal, falecendo competência a esta autoridade julgadora, salvo nas hipóteses expressamente excepcionadas no parágrafo primeiro do art. 62 do Anexo II, do RICARF, bem como no art. 26-A, do Decreto nº 70.235/72, não sendo essa a situação em questão. Portanto, não assiste razão ao contribuinte.

De toda sorte, o Plenário do STF, em 30/03/2017 (acórdão publicado em 03/10/2017 no DJE nº 225), por maioria, deu provimento ao RE nº 718.874/RS, com repercussão geral, interposto pela Fazenda Nacional, no qual se debatia a respeito da constitucionalidade da contribuição do empregador rural pessoa física, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, conforme prevista no caput do art. 25 da Lei nº 8.212/1991, na redação conferida pela Lei nº 10.256/2001 (Tema 669).

O RE foi interposto contra acórdão proferido pela Primeira Turma do TRF da 4ª Região, no qual se entendeu pela inconstitucionalidade da exigência da citada exação, tendo em vista o pronunciamento do STF no RE nº 363.852/MG, com repercussão geral, e no RE nº 596.177/RS.

Dessa forma, foi fixada a seguinte tese (Tema 669) de repercussão geral: “É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural, pessoa física, instituída pela Lei nº 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção”.

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

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

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

A propósito, às fls. 1310/1312, consta pedido formal de DESISTÊNCIA PARCIAL do Recurso Voluntário interposto, em relação aos débitos incluídos no Programa Especial de Regularização Tributária Rural (Lei nº 13.606/18), referentes ao FUNRURAL

(DEBCAD nº 51.064.475-9), sendo mantida a discussão relativa ao SENAR (DEBCAD nº 51.064.476-7).

Ante o exposto, esclareço que a presente análise recursal se limitará às seguintes matérias, por serem diversas das preconizadas na ação judicial, a merecerem conhecimento nesta instância recursal, como foco exclusivo na discussão relativa ao SENAR (DEBCAD nº 51.064.476-7): (a) Nulidade da decisão recorrida em face do dever de apreciação dos argumentos e documentos apresentados na impugnação; (b) Afronta ao art. 142 do CTN em virtude de ausência de apuração da matéria tributável e falta de busca da verdade material; (c) Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Para além do exposto, estão superadas as seguintes alegações trazidas pelo contribuinte, posto que já enfrentadas ou prejudicadas: (a) Inaplicabilidade do artigo 38 da Lei nº 6.830/80 ao presente caso e aplicabilidade da Lei nº 9.784/99; (b) Inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária Rural e ao SENAR, devidas por sub-rogação; (c) Competência da autoridade administrativa para afastar a aplicabilidade de lei que afronta a Constituição Federal.

3. Preliminares.

3.1. Da alegação de nulidade da decisão recorrida em face do dever de apreciação dos argumentos e documentos apresentados na impugnação.

Preliminarmente, alega o recorrente a nulidade da decisão recorrida, por ter a DRJ determinado equivocadamente a cobrança imediata de valores, sob o argumento de que determinadas competências não teriam sido impugnadas, não havendo a instauração do litígio; e por entender que houve falta de análise da documentação apresentada em sede de impugnação, que apontariam para a ilegalidade dos lançamentos.

Entendo que não assiste razão ao recorrente.

A começar, em relação às competências não impugnadas, constato que, de fato, o contribuinte, em sua impugnação, apesar de iniciar sua peça de defesa contestando a totalidade do auto de infração, subsequentemente, notadamente nas fls. 893/895, manifesta expressamente pela concordância parcial com o lançamento tributário.

Ao apresentar planilha demonstrando seu inconformismo com o lançamento tributário, o contribuinte afirma que “o valor devido, por sua vez, corresponderia a quase R\$ 125.000,00 (cento e vinte e cinco mil reais) a menos do que restou consignado nos Autos de Infração, conforme se constata pelos quadros resumo abaixo (...)”.

E prossegue no sentido de que:

(...) a Fiscalização, ao deixar de examinar com precisão a documentação fiscal e contábil da Impugnante, incluiu indevidamente o montante de R\$ 2.748.456,28 na base de cálculo das contribuições, implicando na exigência equivocada de R\$ 122.526,94, o que, por mais esse motivo, demonstra a imprecisão do trabalho de fiscalização realizado.

Trata-se, ao meu ver, de nítida confissão e concordância parcial do crédito tributário, feita espontaneamente nos autos, pois o contribuinte, ao afirmar que a Fiscalização

incluiu indevidamente determinado montante na base de cálculo das contribuições e que tal fato ocasionou a exigência equivocada de R\$ 122.526,94, tem-se sua concordância com o restante apurado no auto de infração.

Dessa forma, andou bem a decisão de piso ao assentar o entendimento de que não houve a instauração do litígio para as competências nas quais o contribuinte declara expressamente que a base de cálculo do lançamento deveria ser maior do que a apurada pela Autoridade Fiscal, bem como nas competências restantes, na medida da concordância apresentada em planilha, eis que não houve resistência por parte do contribuinte, não havendo que se falar em matéria litigiosa.

Sobre o segundo ponto trazido à baila pelo recorrente, também não lhe assiste razão. Isso porque, o v. acórdão de primeira instância se manifestou sobre todos os pontos de defesa formulados, bem como formulou juízo de valor sobre a documentação juntada aos autos, de modo que o mero inconformismo com as suas conclusões não pode gerar a sua nulidade.

De acordo com o posicionamento firmado pelo julgador *a quo*, a manutenção do lançamento se justificaria tendo em vista a insuficiência das provas apresentadas por ocasião da impugnação, pois o contribuinte elaborou uma planilha paralela, sem construir um vínculo com a planilha que explicitou os lançamentos realizados, nem mesmo fazendo acompanhar de um relato detalhado relacionando cada competência com suas respectivas notas. É ver os seguintes excertos que deixam consignado as razões utilizadas pela decisão de piso e que comprovam a apreciação da prova acostada aos autos:

A parte litigiosa correspondente as 9 (nove) competências relacionadas no parágrafo anterior se resolve de forma desfavorável ao Impugnante, em razão da insuficiência das provas apresentadas por ocasião da Impugnação. Nota-se que a Interessada não teria nenhuma dificuldade em produzir provas contrárias ao lançamento se partisse, por exemplo, das informações contidas na Planilha de fls. 36/41, onde estão detalhadas, mensalmente, todas as notas que foram utilizadas como base de cálculo dos lançamentos tributários realizados, inclusive com os nomes dos produtores rurais pessoas físicas fornecedores da produção rural. Bastava carrear aos autos a comprovação de que as notas fiscais citadas na referida Planilha, com suas devidas especificações, não correspondiam aos fatos geradores e base de cálculo objetos dos lançamentos sob exame.

No entanto, a opção da Impugnante, neste ponto, foi utilizar uma planilha paralela, sem construir um vínculo com a planilha que explicitou os lançamentos realizados, incluiu notas fiscais sem relação com os fatos geradores apurados, nem mesmo fez acompanhar tal procedimento de um relato detalhado relacionado a cada competência com suas respectivas notas. Para exemplificar a falta de dificuldade de eventualmente comprovação da exatidão ou não do lançamento, seleciona-se a primeira competência parcialmente litigiosa, maio de 2011.

Na fl. 36 a Planilha relata que a base de cálculo utilizada no lançamento para esta competência foi R\$ 579.654,66 – em

consonância com o Auto de Infração, fl. 8. A Planilha informa que esse valor é decorrente de duas notas fiscais, número 1 e 2, NF-e, modelo 55, série 002, de aquisição de bovinos machos do produtor Arlindo Cândido Ribeiro. No entanto, não consta nos autos nenhuma comprovação de que essas notas correspondam a outras operações. Nem mesmo argumentações neste sentido por parte da Impugnante.

Para a competência maio de 2011, o Impugnante sustenta que a base de cálculo é de R\$ 75.688,76 - composta de outras notas fiscais. Diante da ausência de qualquer explicação básica relacionada às notas fiscais que lastrearem os lançamentos realizados é possível concluir que se trata de novas bases de cálculo não contempladas no lançamento como ocorreu em outras 11 (onze) competências expressamente citadas na Impugnação. Assim, com perdão da repetição, a resistência parcial da Impugnante não procede em razão da insuficiência de provas. Não é demais lembrar que as provas são elaboradas para afetar a livre convicção motivada do julgador, conforme art. 29 do Decreto 70.235/72: “Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”. Portanto, não se vislumbra nenhuma nulidade na seleção da base de cálculo dos lançamentos tributários, pelo contrário, a Planilha de fls. 36/41, garantiu uma transparência ao lançamento, que junto com o relato dos fatos e da fundamentação legal possibilitou o exercício da ampla defesa e do contraditório. Portanto, mantém-se integralmente a parte litigiosa dos lançamentos tributários examinados.

Dessa forma, a decisão de primeira instância, além de analisar a documentação acostada aos autos pelo contribuinte, explicitou as razões pelas quais não acatou as razões de defesa apresentadas, motivo pelo qual, não há que se falar em nulidade da decisão de piso quando o julgador profere decisão fundamentada explicitando as razões pertinentes à formação de sua livre convicção.

Destarte, a despeito da apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente a sua convicção, conforme determina o Decreto 70.235/1972, ao dispor na Seção VI acerca do julgamento de primeira instância:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Tendo em vista que o v. acórdão de primeira instância se manifestou expressamente sobre todos os pontos de defesa formulados, bem como formulou juízo de valor sobre a documentação juntada aos autos, o mero inconformismo com as suas conclusões não pode gerar a sua nulidade.

Ante o exposto, rejeito as preliminares suscitadas pelo recorrente no tocante à nulidade da decisão de primeira instância.

3.2. Da alegação de afronta ao art. 142 do CTN em virtude de ausência de apuração da matéria tributável e falta de busca da verdade material.

Em seu apelo recursal, o contribuinte insiste na tese de que a Autoridade Fiscalizadora falhou em seu dever funcional de averiguar com exatidão a ocorrência e extensão dos fatos impositivos, em afronta ao artigo 142 do CTN.

Para reforçar seu argumento, o recorrente afirma que a planilha juntada aos autos em sede de impugnação comprova que as bases de cálculo ali apuradas são substancialmente diferentes das utilizadas pela Fiscalização para efetuar os lançamentos ora combatidos.

Ademais, sustenta que não haveria nenhum documento que pudesse demonstrar, de forma segura e irrefutável, a correta aferição das bases de cálculo que deveriam ter sido recolhidas e não foram, o que, no seu entendimento, deveria ter sido feito pela análise detalhada de documentos contábeis, fiscais e financeiros do recorrente.

E, ainda, o auto de infração teria contemplado operações que não se enquadram na incidência da obrigação de sub-rogação, bem como operações de aquisição de supostas pessoas físicas estranhas ao recorrente, o que demonstraria a imprecisão do trabalho fiscal.

Conforme consta no Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 28/35), o lançamento tributário está lastreado pelos seguintes elementos de prova que merecem destaque, todos apresentados em resposta às intimações fiscais procedidas anteriormente à sua lavratura:

(a) Contratos firmados referentes a arrendamentos, parcerias, prestação de serviços, vendas;

(b) Folhas de pagamento de todos segurados (empregados, contribuintes individuais e trabalhadores avulsos);

(c) Contrato referente ao Aditivo ao Instrumento Particular de Parceria Pecuária firmado em 10/07/2008 entre Minerva S.A., CNPJ 67.620.377/0001-14 e André Luiz Perrone dos Reis, CPF 131.125.438-23, tendo em vista que a empresa Agropecuária Imperial BT Ltda, CNPJ 09.628.687/0001-89, passou a fazer parte deste contrato em 03/01/2011;

(d) Detalhamento da atividade da empresa esclarecendo todas as fases do processo de criação de bovinos para corte (procedimentos empregados na atividade, bem como as fases existentes no processo de criação de bovinos);

(e) Relação da mão-de-obra utilizada no período para cumprimento da atividade da empresa. Relacionar informando nome, CPF, função desempenhada e o vínculo da pessoa com a empresa;

(f) Documentos que deram origem aos lançamentos contábeis registrados na conta “0000412010 – ALUGUEL DE CONFINAMENTO”;

(g) Escrituração Contábil Digital, por período, conforme segue: 01/01/2011 a 31/01/2011; 01/02/2011 a 31/12/2011; 01/01/2012 a 31/12/2012;

(h) Documentos que deram origem aos lançamentos contábeis relacionados na planilha elaborada pela fiscalização;

(i) Documento de Inventário de Animais aprovado pela Instrução Normativa nº 17 de 13/07/2006, inciso III – Anexo VI do Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento;

(j) Protocolo Declaratório de Produção aprovado pela Instrução Normativa nº 17 de 13/07/2006, artigo 7º, inciso V – Anexo VIII do Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento;

(k) Livro de Registro do Estabelecimento aprovado pela Instrução Normativa nº 17 de 13/07/2006, artigo 7º, inciso VI – Anexo IX do Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento;

(l) Documentos que deram origem aos lançamentos contábeis na conta “0000311105 – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS”, esclarecendo quais são os serviços prestados pela empresa;

(m) Documentos que deram origem aos lançamentos contábeis na conta “2.01.01.01.01 – FORNECEDORES NACIONAIS”, relacionados na planilha elaborada pela fiscalização;

(n) Livro de Registro de Entradas e Saídas;

(o) Cópia de Ação Judicial referente às Contribuições para a Seguridade Social.

E, ainda, a fiscalização deixou consignado que, ao consultar as Notas Fiscais da empresa para os anos de 2011 e 2012, por meio do sistema SPED – Nota Fiscal Eletrônica da Receita Federal do Brasil, foram encontradas diversas Notas Fiscais decorrentes de compras de produto rural de produtor rural pessoa física. Essas Notas Fiscais de Entrada foram relacionadas na planilha Compras de Pessoa Física 2011 e 2012 anexada ao relatório fiscal (fls. 28/35).

Por meio da análise das Notas Fiscais de Entrada da empresa, a fiscalização constatou que a empresa teria adquirido produto rural comercializado por produtor rural pessoa física e, portanto, deveria declarar em suas GFIPs – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social, apurando e recolhendo, por sub-rogação, as aludidas contribuições.

Mediante análise das GFIPs constantes do sistema GFIWEB da Receita Federal do Brasil, apresentadas pela empresa, a fiscalização entendeu que o contribuinte não observou a legislação de regência, ou seja, não declarou em GFIP, nem mesmo recolheu as contribuições devidas por sub-rogação.

Segundo consta no Relatório Fiscal (fls. 28/35), o lançamento foi feito com base nas aquisições de pessoa física que foram relacionadas mensalmente, através das Notas Fiscais, na planilha anexada ao relatório (planilha Compras de Pessoa Física 2011 e 2012). Sob os valores das aquisições de pessoa física foi feito o abatimento das devoluções das aquisições no período (planilhas Comercialização da Produção 2011 – Devoluções de Compra de PF e Comercialização da Produção 2012 – Devoluções de Compra de PF). As bases de cálculo foram demonstradas na planilha Base de Cálculo Aquisições de Pessoa Física por Sub-rogação, também anexada no relatório.

Além do Relatório Fiscal (fls. 28/35), fazem parte do processo que culminou com a lavratura do Auto de Infração, os seguintes anexos:

- (a) DCCTP – Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo;
- (b) IPC – Instruções para o Contribuinte;
- (c) VÍNCULOS – Relatório de Vínculos;
- (d) TIPF – Termo de Início de Procedimento Fiscal;
- (e) Termos de Intimação;
- (f) TEPF – Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal;
- (g) AI – Autos de Infração relativo a parte da empresa e segurados contendo os seguintes elementos: DD – Discriminativo do Débito; FLD – Fundamentos Legais do Débito; RL – Relatório de Lançamentos; Planilhas diversas;
- (h) Contrato Social – alterações e documentos dos responsáveis legais;
- (i) Documentos citados no Relatório Fiscal de fls. 28/35.

Entendo que, diversamente do que alegado pelo recorrente, a Autoridade Fiscal realizou análise exaustiva e detalhada de seus documentos contábeis, fiscais e financeiros e que foram apresentados durante o curso do procedimento fiscalizatório, não havendo que se falar em ofensa ao artigo 142 do CTN.

Ademais, a base de cálculo apurada levou em consideração documentos apresentados pelo próprio contribuinte, tendo inclusive a Autoridade Fiscal realizado o abatimento das devoluções das aquisições no período (planilhas Comercialização da Produção 2011 – Devoluções de Compra de PF e Comercialização da Produção 2012 – Devoluções de Compra de PF).

Constato que o presente lançamento tributário atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, havendo a presença dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, bem como a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte, de modo que restam afastadas quaisquer hipóteses de nulidade do lançamento.

A propósito, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, se o Relatório Fiscal e os demais anexos que compõem o Auto de Infração contêm os elementos necessários à identificação dos fatos geradores do crédito lançado e a legislação pertinente, possibilitando ao sujeito passivo o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa.

A documentação apresentada pelo contribuinte, por sua vez, apesar de robusta, não desmerece o trabalho fiscal, notadamente considerando que em nada confronta com as informações contidas na Planilha de fls. 36/41, na qual estão detalhadas, mensalmente, todas as notas que foram utilizadas como base de cálculo dos lançamentos tributários realizados, inclusive com os nomes dos produtores rurais pessoas físicas fornecedores da produção rural.

Compartilho do posicionamento adotado pela decisão de 1ª instância, pois bastava ao contribuinte carrear aos autos a comprovação de que as notas fiscais citadas na Planilha de fls. 36/41, com suas devidas especificações, não corresponderiam aos fatos geradores e base de cálculo objeto dos lançamentos sob exame.

A planilha elaborada pelo contribuinte não confrontou os lançamentos realizados, não havendo vínculo com a planilha objeto da acusação, estando, inclusive, desacompanhada de relato detalhado sobre eventuais divergências apuradas. Ademais, diversas notas fiscais ali arroladas sequer foram objeto de acusação fiscal (e.g. NF 1478, 1479, 1480, 1481).

Com efeito, quais seriam as operações que supostamente não se enquadrariam na hipótese de incidência da obrigação de sub-rogação, qual seja, aquisição de produção rural de pessoa física de que trata a alínea “a” do inciso V do artigo 12, da Lei nº 8.212/91 e do seguro especial (art. 30, incisos III e IV)? E, ainda, quais seriam as operações de produto rural de supostas pessoas físicas estranhas ao recorrente?

Ao arguir genericamente pela insubsistência da acusação fiscal e relacionando aos autos planilha que não rebate a acusação fiscal, entendo que o recorrente não se desincumbiu do ônus de comprovar suas alegações.

Oportuno, nesse contexto, os ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé¹, no sentido de que: “Provar algo não significa simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar, fazendo-o com o animus de convencimento”.

Por concordar com as considerações tecidas na decisão de piso, peço licença para reproduzir novamente os seguintes excertos, adotando-os como razão de decidir:

A parte litigiosa correspondente as 9 (nove) competências relacionadas no parágrafo anterior se resolve de forma desfavorável ao Impugnante, em razão da insuficiência das provas apresentadas por ocasião da Impugnação. Nota-se que a Interessada não teria nenhuma dificuldade em produzir provas contrárias ao lançamento se partisse, por exemplo, das informações contidas na Planilha de fls. 36/41, onde estão detalhadas, mensalmente, todas as notas que foram utilizadas como base de cálculo dos lançamentos tributários realizados, inclusive com os nomes dos produtores rurais pessoas físicas fornecedores da produção rural. Bastava carrear aos autos a comprovação de que as notas fiscais citadas na referida Planilha, com suas devidas especificações, não correspondiam aos fatos geradores e base de cálculo objetos dos lançamentos sob exame.

No entanto, a opção da Impugnante, neste ponto, foi utilizar uma planilha paralela, sem construir um vínculo com a planilha que explicitou os lançamentos realizados, incluiu notas fiscais sem relação com os fatos geradores apurados, nem mesmo fez acompanhar tal procedimento de um relato detalhado

¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário: de acordo com o código de processo civil de 2015. 4. Ed. Rev. Atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 405

relacionado a cada competência com suas respectivas notas. Para exemplificar a falta de dificuldade de eventualmente comprovação da exatidão ou não do lançamento, seleciona-se a primeira competência parcialmente litigiosa, maio de 2011.

Na fl. 36 a Planilha relata que a base de cálculo utilizada no lançamento para esta competência foi R\$ 579.654,66 – em consonância com o Auto de Infração, fl. 8. A Planilha informa que esse valor é decorrente de duas notas fiscais, número 1 e 2, NF-e, modelo 55, série 002, de aquisição de bovinos machos do produtor Arlindo Cândido Ribeiro. No entanto, não consta nos autos nenhuma comprovação de que essas notas correspondam a outras operações. Nem mesmo argumentações neste sentido por parte da Impugnante.

Para a competência maio de 2011, o Impugnante sustenta que a base de cálculo é de R\$ 75.688,76 - composta de outras notas fiscais. Diante da ausência de qualquer explicação básica relacionada às notas fiscais que lastrearem os lançamentos realizados é possível concluir que se trata de novas bases de cálculo não contempladas no lançamento como ocorreu em outras 11 (onze) competências expressamente citadas na Impugnação. Assim, com perdão da repetição, a resistência parcial da Impugnante não procede em razão da insuficiência de provas. Não é demais lembrar que as provas são elaboradas para afetar a livre convicção motivada do julgador, conforme art. 29 do Decreto 70.235/72: “Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”. Portanto, não se vislumbra nenhuma nulidade na seleção da base de cálculo dos lançamentos tributários, pelo contrário, a Planilha de fls. 36/41, garantiu uma transparência ao lançamento, que junto com o relato dos fatos e da fundamentação legal possibilitou o exercício da ampla defesa e do contraditório. Portanto, mantém-se integralmente a parte litigiosa dos lançamentos tributários examinados.

Cabe ressaltar que, após a decisão de primeira instância, e em seu apelo recursal, contribuinte nada esclareceu sobre os apontamentos adotados no *decisum*, limitando-se em arguir, genericamente, pela ausência de apreciação das provas pelo julgador, fato este, que não se sustenta. Caberia, em seu apelo recursal, afastar as considerações tecidas pelo julgador de piso, apresentando razões ou esclarecimentos adicionais para as divergências apontadas.

Dessa forma, entendo que o conjunto probatório acostado pelo contribuinte permanece insuficiente para o convencimento de que a acusação fiscal é insubsistente, devendo o julgador decidir unicamente com base nos fatos alegados e provados, podendo sopesar as provas apresentadas de acordo com sua livre convicção.

4. Mérito.

4.2. Da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

O recorrente pugna pela não incidência de juros sobre a multa de ofício, por entender que, por definição, os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital,

devendo incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi. Assim, por ausência de pressuposto de fato – reposição do numerário que deveria ter ingressado nos cofres públicos, mas não ingressou pela falta do contribuinte –, incabível qualquer incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. E, ainda, não há previsão legal para a incidência de juros sobre multa, nem mesmo no art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Pois bem. Sobre este ponto entendo que assiste razão ao recorrente, pois não há qualquer dispositivo legal que autorize a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, inclusive o art. 44 da Lei nº 9.430/96 não permite que se chegue à conclusão diversa.

O art. 43, do mesmo diploma legal, por sua vez, deixa clara a incidência de juros de mora sobre a penalidade *isolada*. Isso porque, sobre o crédito constituído na forma do artigo 43, ou seja, **auto de infração sem tributo**, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

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

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

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

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

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

A respeito do tema, cumpre transcrever trecho do voto vencido no Acórdão 9202-01.806, da lavra do Conselheiro Gustavo Lian Haddaad, exarado pela 2ª Turma CSRF, ao qual me filio e peço vênia para transcrever e adotar como razões de decidir:

Assim, no mérito, a discussão no presente recurso está limitada à incidência dos juros moratórios equivalente à taxa referencial do

Sistema Especial de Liquidação e Custódia — SELIC sobre a multa de ofício.

Tal discussão já foi examinada pelo antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em diversas oportunidades, sendo que três posições/entendimentos restaram assentados sobre o tema, quais sejam:

- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC;

- de que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício a partir do vencimento do prazo da impugnação, sendo que tais juros devem ser calculados à razão de 1% ao mês; e

- de que não é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Tanto a primeira quanto a segunda tese admitem a incidência dos juros sobre a multa de ofício por entenderem que o artigo 161 do Código Tributário Nacional assim autoriza, divergindo, no entanto, sobre a possibilidade desses juros serem calculados pela SELIC (Lei nº9.430/1996) ou à razão de 1% ao mês nos termos do enunciado do §10 do Código Tributário Nacional — CIN (1% ao mês).

Data máxima vênua, entendo que nenhuma das duas posições é a que mais se coaduna com o ordenamento vigente (não em suas disposições isolados, mas em seu conjunto).

Sobre a incidência de juros de mora o citado artigo 161 do CTN determina:

‘Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

O dispositivo acima referido autoriza a incidência de juros sobre o “crédito não integralmente pago no vencimento”.

‘Crédito’, por sua vez, é definido no artigo 139 do CTN, que assim dispõe:

‘Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.’

Obrigação tributária, por fim, vem definida no art. 113, verbis:

‘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 a penalidade pecuniária.’

A questão a ser enfrentada é a possibilidade dos juros de mora incidirem sobre a multa de ofício, aplicada pela autoridade fiscal proporcionalmente ao tributo lançado, considerando a expressão ‘penalidade pecuniária’ incluída no parágrafo 1º art. 113.

A meu ver a expressão ‘penalidade pecuniária’ ali referida é a penalidade decorrente da inobservância de determinada obrigação acessória (de fazer ou não fazer), que se converte em obrigação principal nos termos do parágrafo 3º do mesmo artigo 113. Tal expressão jamais poderia ser interpretada como a penalidade pecuniária exigida em conjunto com o tributo não pago, até porque ficaria desprovida de sentido no contexto do dispositivo.

Se a penalidade (no caso a multa de ofício) já estivesse incluída na expressão ‘crédito’ sobre o qual incidem os juros de mora nos termos do artigo 161 do mesmo CTN, não haveria razão alguma para a ressalva final constante no referido dispositivo no sentido de que o crédito deve ser exigido “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Outrossim, com base nessa mesma interpretação, poderia-se inclusive, cogitar da possibilidade de incidência de penalidade (multa) sobre crédito tributário que já englobasse tributo e multa, o que obviamente caracterizaria um non senso jurídico.

Ademais, cumpre observar que o conceito de juros advém do direito privado e, conforme preceitua o artigo 110 do CTN, quando as categorias de direito privado estão apenas referidas na lei tributária deve o aplicador se socorrer do direito privado para compreendê-las.

No âmbito do direito privado os juros existem para indenizar o credor pela inexecução da obrigação no prazo estipulado. Já a multa não serve para repor ou indenizar o capital alheio, mas para sancionar a inexecução da obrigação.

Assim, se os juros remuneram o credor (no caso o Fisco) pela privação do uso de seu capital devem eles incidir somente sobre o que tributo não recolhido no vencimento, e não sobre a multa de ofício, que tem caráter punitivo.

A vocação da multa, já suficiente severa, é punir o descumprimento, enquanto a dos juros é remunerar o capital não recebido pelo Estado. Dizer que a multa deve ser "corrigida" é ignorar que a legislação tributária brasileira extinguiu a correção monetária desde 1995, sendo preocupação freqüente das administrações tributárias que se seguiram evitar a indexação automática própria dos regimes inflacionários que foram extremamente prejudiciais à economia brasileira.

Com base no raciocínio acima exposto, entendo que o CTN não autoriza a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada proporcionalmente ao tributo, ficando prejudicada a discussão acerca do índice aplicável.

Por outro lado e à guisa de argumentação, ainda que se entendesse que o CTN autoriza a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, mister se faz analisar a legislação ordinária em vigor no período em que a multa exigida foi aplicada.

Nesse sentido, argumenta-se que a exigência de juros sobre a multa aplicada proporcionalmente estaria amparada no art. 61, §3º da Lei n. 9.430/1996, que assim estabelece:

‘Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo, incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.’

Do exame do dispositivo resulta que os débitos a que se refere o § 3º são aqueles decorrentes de tributos e contribuições mencionados no caput.

Decorrente é aquilo que se segue, que é conseqüente. De fato o não pagamento de tributos e contribuições nos prazos previstos na legislação faz nascer o débito. Em outras palavras, o débito decorre do não pagamento de tributos e contribuições nos prazos.

A multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições. Ela decorre, nos exatos termos do art. 44 da Lei

1209.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexata.

Os débitos de tributos e contribuições e de multas (penalidades) têm causas diversas, não se confundindo nos termos do art. 3º do CTN. Enquanto os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, as multas decorrem de violações à norma legal, no caso, da violação do dever de pagar o tributo no prazo legal.

Ao utilizar a expressão ‘os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições’ a Lei nº 9.430/96 somente pode estar aludindo a débitos não lançados, visto que está normatizando a incidência sobre estes da multa de mora, sendo ilógico entender que ali se contém a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Ademais, caso a expressão ‘débitos’ constante do art. 61 contemplasse o principal e a multa de ofício, seria imperioso admitir que a multa de ofício, caso não paga no vencimento, sofreria também o acréscimo de multa de mora, tendo em vista que o caput do dispositivo expressamente dispõe que ‘os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1 de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculados a taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.’

Realmente, este seria o resultado da interpretação do parágrafo 3º do art. 61 de forma isolada, sem se atentar ao que determina o ‘caput’. Seguindo este raciocínio ter-se-ia que admitir que também sobre os juros de mora, que se incluíam nos débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, novamente pudessem ser exigidos juros e multa de mora, o que indica data venia a improcedência da interpretação.

Assim, qualquer que seja a ótica sob a qual se interpretam os dispositivos - literal, teleológica ou sistemática — entendo que a melhor exegese é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo disciplina os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.

O parágrafo único do art. 43 do mesmo diploma legal - Lei 9.430/1996 - é absolutamente coerente com a interpretação do art. 61 desenvolvida acima e corrobora a conclusão. Prevê o referido dispositivo a incidência de juros de mora sobre as multas e os juros cobrados isoladamente, verbis:

‘Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único — Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento’.

Ora, se a expressão ‘débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições’ constante no ‘caput’ do artigo 61 contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43 supra transcrito, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do “caput” do artigo já decorreria diretamente do artigo 61.

Em face das considerações acima, concluo que não há, seja em lei complementar (CTN) seja na legislação ordinária, interpretação possível a amparar conclusão diversa, merecendo ser excluída da exigência a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Os fundamentos acima também foram adotados pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos, no Acórdão n. 9101-00.722, de 08 de novembro de 2010, Relatora a Conselheira Karem Jurendini Dias, que concluiu pela não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(...)

No presente caso, os paradigmas apresentados pela recorrente concluíram que é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício, limitando-os entretanto ao patamar mensal de 1% ao mês.

Embora o entendimento manifestado no presente voto resultaria em provimento do recurso voluntário em maior extensão (exclusão completa da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício), deve o resultado ater-se ao limite da pretensão recursal ora examinada, devendo o recurso ser conhecido e provido nesta extensão.

Ademais, embora o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais tenha se manifestado, por maioria de votos, favoravelmente à incidência de juros de mora sobre multa de ofício, notadamente nos autos do Processo nº 18471.001680/2004-30, Acórdão nº 9900-001.007, não há Súmula ou Resolução de Uniformização sobre a matéria, o que significa dizer que o debate em questão não foi encerrado no âmbito deste Conselho.

Ante o exposto, em face dos substanciosos fundamentos acima transcritos, afasto a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, na forma aplicada no Auto de Infração relativo às Contribuições ao SENAR (DEBCAD nº 51.064.476-7), por ser objeto de conhecimento recursal, ante a ausência falta de previsão legal.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE do Recurso Voluntário, em razão de concomitância com ação judicial, para, na parte conhecida, DAR PARCIAL PROVIMENTO, apenas para afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, na forma aplicada no Auto de Infração relativo às Contribuições ao SENAR (DEBCAD nº 51.064.476-7).

É como voto.

(assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Voto Vencedor

Conselheira Miriam Denise Xavier – Redatora Designada

A discordância do voto do relator foi apenas quanto aos juros sobre a multa de ofício.

Ao contrário do que entende o recorrente e o relator, incide juros de mora sobre a multa de ofício.

O CTN, no art. 161, dispõe que:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

A Lei 9.430/96, art. 61, determina:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

[...]

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O conceito de crédito tributário abrange a multa de ofício, portanto, não efetuado o pagamento no prazo legal, incide juros de mora sobre o principal e a multa de ofício.

No mesmo sentido, manifestou-se a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no processo 10980.723322/2015-82, Acórdão 9202-004.250, de 23/6/16, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, e sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Redatora designada