



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



| | |
|--------------------|--|
| PROCESSO | 14098.720084/2017-21 |
| ACÓRDÃO | 2102-004.275 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| SESSÃO DE | 5 de março de 2026 |
| RECURSO | VOLUNTÁRIO |
| RECORRENTE | AGROCAT DISTRIBUIDORA DE INSUMOS AGRÍCOLAS LTDA |
| INTERESSADO | FAZENDA NACIONAL |

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/04/2014

MANDADO DE SEGURANÇA. ACÓRDÃO. AÇÃO IMPROCEDENTE. EFEITO SUBSTITUTIVO.

Nas obrigações tributárias de trato sucessivo, o acórdão que julga improcedente a ação de segurança, ainda que em juízo de retratação, possui eficácia retroativa, por força do efeito substitutivo consagrado na legislação processual.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL DE PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE. FALTA DE RETENÇÃO.

O desconto da contribuição previdenciária devida pelo produtor rural pessoa física se presume feito oportuna e regularmente pela empresa adquirente, na condição de sub-rogada, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de arrecadar em desacordo com a lei.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O patamar mínimo da multa de ofício, no percentual de 75%, é fixo e definido objetivamente pela lei, não dando margem a considerações sobre a graduação da penalidade, o que impossibilita o órgão julgador administrativo afastar ou reduzi-la.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é incompetente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária que fixe a multa de ofício no patamar de 75% do tributo devido.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/10/2016

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA AO SENAR SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL DE PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE. VIGÊNCIA.

A obrigação de retenção da contribuição devida ao Senar pelo empregador rural pessoa física, com fundamento na sub-rogação do adquirente da produção rural, é válida tão somente a partir do dia 10/01/2018, data da vigência da Lei nº 13.606, de 2018, que incluiu o parágrafo único ao art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/04/2016

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO PROCESSUAL DA SUA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.

A juntada da prova documental deve ocorrer no início da fase litigiosa, considerado o momento processual oportuno, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo. A legislação admite, excepcionalmente, a prova extemporânea em situações que justifiquem a apresentação posterior, desde que comprovadas nos autos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, inadmitir a prova extemporânea, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir o lançamento da contribuição devida ao Senar.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Christianne Kandyce Gomes Ferreira de Mendonça (substituta integral) e Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 02-81.704, de 20/04/2018, prolatado pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRF/BHE), cujo dispositivo considerou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, mantendo parcialmente o crédito tributário (fls. 2.122/2.138).

O acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2016

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E PARA O SENAR. SUB ROGAÇÃO.

A pessoa jurídica adquirente de produção rural de pessoa física, em razão da sub-rogação, é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias e para o Senar incidentes sobre a receita bruta de comercialização auferida pelo produtor rural nessas transações.

Impugnação Procedente em Parte

(i) Lançamento de Ofício

Extrai-se do Relatório Fiscal que o processo administrativo é composto de 2 (dois) Autos de Infração (AI), nos seguintes termos (fls. 33/36):

(i) lançamento referente às contribuições para a Previdência Social incidentes sobre a comercialização da produção rural adquirida de pessoas físicas, devidas por sub-rogação, relativamente às competências de 01/2014 a 04/2014 (art. 25, incisos I e II, c/c art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991) - fls. 02/32; e

(ii) lançamento referente à contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar) incidente sobre a comercialização da produção rural adquirida de pessoas físicas, devidas por sub-rogação, referentes ao período de 01/2014 a 12/2016 (art. 6º da Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997) - fls. 13/18.

A fiscalização apurou a base de cálculo do lançamento a partir do confronto entre as informações disponíveis no ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), por meio de notas fiscais eletrônicas (NF-e), Escrituração Fiscal Digital (EFD) e Escrituração Contábil Digital (ECD), referentes à aquisição de produção rural de fornecedores pessoas físicas (Anexo I, Anexo I-A, Anexo I-B e Anexo II, às fls. 38/1.589).

Segundo o relato fiscal, o sujeito passivo adquiriu produtos rurais de produtor rural pessoa física e, na condição de sub-rogado pelas obrigações tributárias do vendedor, deixou de reter e recolher nas épocas próprias as contribuições devidas em lei, tampouco informou,

mensalmente, os valores no campo próprio da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP (Anexo III, às fls. 1.590/1.603).

Quanto ao mandado de segurança nº 0005055-74.2013.4.01.3600/MT, o Tribunal Federal Regional da 1ª Região (TRF/1ª Região), no julgamento da apelação, realizado em 22/04/2014, reformou a sentença de 1º grau e concedeu a segurança par afastar a obrigação de retenção da contribuição previdenciária incidente sobre a aquisição da produção rural de produtores e empregadores rurais pessoas físicas.

O acórdão foi publicado em 02/05/2014, motivo pelo qual os créditos tributários relativos às contribuições previdenciárias incidentes sobre as aquisições de produção de pessoas físicas, na condição de empresa adquirente sub-rogada, foram apurados nas competências de 01/2014 a 04/2014.

Não foram lançados os valores correspondentes às aquisições de produtores rurais amparados pela decisão favorável à Associação dos Produtores de Soja e Milho (APROSOJA), proferida nos autos da ação ordinária nº 2010.36.00.002155-7.

Por último, no que tange à contribuição devida ao Senar, o período do lançamento é de 01/2014 a 12/2016, uma vez que não foi objeto da ação judicial.

(ii) Impugnação

A empresa tomou ciência dos autos de infração no dia 19/09/2017, tendo apresentado impugnação tempestiva em 18/10/2017 (fls. 1.688/1.691 e 1.698/1.699).

Em síntese, a pessoa jurídica impugnante aduziu os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário, acompanhados de elementos de prova (fls. 1.701/1.720 e 1.726/1.851):

(i) a autuada impetrou mandado de segurança, sob o nº 5055-74.2013.4.01.3600, com o objetivo de reconhecer a inexistência de relação jurídica quanto à contribuição previdenciária incidente sobre a comercialização de produção rural por pessoas físicas, bem como afastar a obrigação de reter a referida contribuição nas aquisições de produtos;

(ii) a concessão da segurança foi confirmada pelo acórdão publicado em 02/05/2014, data a partir da qual a empresa se encontrava acobertada por decisão judicial;

(iii) o produtor rural é o sujeito passivo da contribuição previdenciária exigida no auto de infração, visto que recebeu a totalidade do valor pago sem nenhum desconto/retenção, conforme documentação anexa;

(iv) outrossim, parte dos produtores rurais com quem a autuada manteve relação comercial no período do lançamento estavam vinculados à Associação

dos Produtores de Soja e Milho (APROSOJA), cuja entidade obteve liminar para seus associados não sofrerem retenção da contribuição previdenciária;

(v) ao mesmo tempo, outros produtores rurais possuíam liminares que impediam a atuada de fazer a retenção do tributo;

(vi) quando o adquirente está impossibilitado de efetuar a retenção do tributo em virtude de decisão judicial, a responsabilidade se desloca para o contribuinte, no caso o produtor rural pessoa física;

(vii) da mesma forma que não realizou a retenção da contribuição previdenciária, a atuada também deixou de proceder a qualquer desconto em relação à contribuição devida o Senar. Eventuais valores devidos devem ser direcionados às pessoas físicas; e

(viii) o percentual da multa de 75% é abusivo, razão pela qual a multa punitiva deve ser reduzida para 20%.

A decisão de primeira instância excluiu do lançamento os valores de aquisição relativos aos produtores rurais Daniel Vian e Mário Zanetti, tendo em conta a documentação disponível referente às ações judiciais e a planilha de apuração da base de cálculo do auto de infração. Segundo o voto condutor, restou comprovado existir decisão judicial que impedia a incidência de contribuição para a Previdência Social sobre a comercialização da sua produção (fls. 2.134).

(iii) Recurso Voluntário

A empresa adquirente foi intimada da decisão de piso em 03/05/2018 e apresentou recurso voluntário no dia 04/06/2018 (2.151/2.153 e 2.154/2.156).

Após breve relato dos fatos, o apelo recursal pugna pela reforma da decisão de piso com base na reiteração dos argumentos da impugnação, com a juntada de novos documentos, ressaltando que (fls. 2.157/2.173 e 2.174/2.238):

(i) a decisão judicial no mandado de segurança nº 5055-74.2013.4.01.3600 amparava a conduta da recorrente de deixar de reter a contribuição previdenciária;

(ii) a decisão proferida em grau de recurso deve retroagir à data da impetração do mandado de segurança;

(iii) o sujeito passivo do lançamento tributário é o produtor rural pessoa física, na medida em que recebeu a totalidade da produção agrícola sem nenhum desconto/retenção;

(iv) da mesma forma que não realizou a retenção da contribuição previdenciária, a atuada também não descontou a contribuição devida o Senar,

motivo pelo qual a cobrança do tributo deve ser direcionada aos produtores rurais;

(v) embora o acórdão recorrido tenha realizado algumas exclusões da base de cálculo, ainda restam situações de produtores rurais que possuíam liminares e/ou decisões que impediam a retenção, conforme documentação em anexo; e

(vi) cabe a redução do percentual da multa de ofício para 20%, dado o caráter confiscatório da penalidade de 75%.

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, Relator

Admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Julgamento em Conjunto

Nessa mesma sessão de julgamento, integra a pauta o recurso voluntário apresentado em face de decisão no Processo nº 14098.720013/2020-23, relativo à ação fiscal realizada no contribuinte para os fatos geradores de 01/2017 a 10/2017.

Naqueles autos consta que, ao apreciar os embargos de declaração opostos em face da decisão na apelação, o TRF/1ª Região proferiu juízo de retratação, em reexame da causa, com efeitos modificativos, para negar provimento ao recurso de apelação. O acórdão transitou em julgado (fls. 33/43).

Dessa forma, a fim de manter a congruência decisória, os dois processos administrativos estão sendo julgados em conjunto.

Prova Extemporânea

Cumprido analisar a possibilidade de aceitar a prova extemporânea juntada aos autos (fls. 2.174/2.238).

A recorrente reclama que apesar da exclusão de alguns valores da base de cálculo da autuação, ainda restam situações relativas a alguns produtores rurais que merecem ser revistas, visto que as pessoas físicas possuíam liminares e/ou decisões judiciais que impossibilitavam a retenção pela empresa adquirente.

Nesse cenário, requer (fls. 2.172):

a) Excluir da base de cálculo os lançamentos tributários relativos aos seguintes produtores rurais: Maxwel Monteiro da Silva, Jean Carlo Fogliatto, Leonardo José Eidt, Alfredo Felippi Tomé, Cleia Cler Felippi Tomé, Ricardinho Anthero Giacomet, Sady Zanchet, Ivanir Passinato, Osvaldo Simionatto e Salazar Jonas Marquetti.

A fim de comprovar os fatos, juntou aos autos, na fase recursal, os documentos de fls. 2.174/2.238.

Pois bem.

A limitação temporal à produção de provas no processo administrativo fiscal é questão controvertida no âmbito dos órgãos julgadores administrativos.

De um lado, a jurisprudência administrativa tem buscado conciliar a necessidade de manter as formalidades e integridade do rito procedimental, garantindo previsibilidade e estabilidade para o julgamento do litígio; de outro, invoca-se o princípio da verdade material, importante vetor do processo administrativo, e o dever de zelar pela legalidade do ato administrativo.

A regra é a preclusão probatória, que impõe a juntada da prova documental no momento da impugnação, admitindo-se, excepcionalmente, a sua relativização em determinadas hipóteses listadas na legislação, conforme previsto no art. 16, inciso III, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

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

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

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

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

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

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

(...)

No caso em apreço, a decisão de piso examinou as alegações da impugnação sobre a existência de produtores rurais amparados por decisão judicial. Reproduzo trechos do acórdão de primeira instância (fls. 2.132/2.135):

(...)

Assim, em função da indicação do impugnante dos casos que ele considera que estavam amparados por decisão judicial, mas que foram considerados na autuação passou-se à análise dos elementos probatórios juntados aos autos.

Constatou-se, que não foram juntadas cópias das decisões judiciais que amparariam a pretensão dos produtores rurais pessoas físicas a não contribuir com base no disposto na Lei nº 8.212/1991, artigo 25, incisos I e II.

O sujeito passivo limitou-se a juntar cópia de telas impressas que dão notícia de andamento de processos judiciais que tem como parte alguns dos produtores que indica na sua peça de defesa e cópia de comunicação de um sindicato acerca da aplicação de decisão que lhe teria sido favorável a um dos produtores que fazem parte do referido sindicato.

Como não foram juntados outros elementos, efetuaram-se consultas ao sítio do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (fls.1.864/2.099), cuja jurisdição engloba todos os produtores e processos mencionados na defesa e nas cópias de andamento processual, de modo a verificar, se havia algum elemento disponível, naquele sítio na internet, que permitisse a identificação precisa (os limites da decisão) de eventual mandamento judicial que, na época da comercialização (ocorrência do fato gerador), desobrigasse o produtor rural de cumprir obrigação tributária a todos imposta. Constatou-se conforme segue.

(...)

Exclusões a serem efetuadas. Mario Zanetti e Daniel Vian.

Dessa feita, devem ser excluídos, das bases de cálculo das contribuições para a Previdência Social (uma vez que não há decisão que afasta a obrigatoriedade de recolhimento da contribuição do produtor rural pessoa física ao Senar), apenas os valores de aquisição relativos a Mario Zanetti, CPF nº (...) e Daniel Vian, CPF nº (...), conforme Tabela 1 e 2 apresentadas no voto.

Demais produtores rurais mencionados na defesa.

Contudo, conforme se verifica de cópias de telas de consulta ao sítio do Tribunal Regional Federal – TRF da 1ª Região Fiscal, relativamente aos demais produtores ou constatou-se que não havia a indicação de decisão que obstasse a incidência do disposto na Lei nº 8.212/1991, artigo 25, incisos I e II, no período de 01/2014 a 04/2014, ou não foi possível obter elementos que permitissem a identificação do conteúdo, dos limites do que foi decidido.

Nessa última situação (ausência de cópia da sentença/decisão liminar/acórdão) não é possível identificar (entre outras situações que imporiam a sua inaplicação

ao caso tratado nos autos), por exemplo, se a decisão eventualmente favorável ao produtor rural e que afastaria a aplicação do disposto no referido artigo 25 da Lei nº 8.212/1991 foi conferida ou não sem termo ou por período específico de tempo que não abrangeria as competências consideradas nas autuações.

Dessa, feita, como o impugnante não juntou aos autos, por exemplo, cópias das decisões cujos efeitos fossem inequivocamente aplicáveis ao período de 01/2014 a 04/2014, tendo em vista o que dispõe o Decreto nº 70.235/1972, artigo 15 e 16 acerca dos elementos que devem amparar os argumentos e a peça de defesa, tem-se que não pode ser acolhida a alegação do autuado de que não efetuou os descontos porque os produtores rurais que indicou, na sua peça de defesa ou em outros documentos juntados com ela, estariam amparados por decisão judicial que obstava tal obrigação. São eles:

(...)

- Jean Cano Fogliatto, CPF nº (...);
- Leonardo Jose Eidt, CPF nº (...);
- Alfredo Felippi Tome, CPF nº (...);
- Ricardinho Anthero Giacomet, CPF (...);
- Osvaldo Simionatto, CPF nº (...);
- Sady Antonio Zanchet, CPF nº (...);
- Ivanir Passinato, CPF nº (...);

(...)

- Salazar Jonas Marquetti, CPF nº (...) (o processo judicial nº 0015221-68.2013.4.01.3600, indicado na defesa, sequer versa sobre contribuições para a previdência social);

(...)

- Cleia Cler Felippi Tome, CPF nº (...);

(...)

- Maxwel Monteiro da Silva

(...)

Associados da Aprosoja com elementos probatórios nos autos.

Da mesma forma, seguindo o procedimento adotado pela fiscalização, relativamente aos produtores rurais pessoas físicas associados da Aprosoja, conforme se depreende do seu relato e demonstrativo de fls. 1.378/1.589 (Anexo II), considerando-se os documentos de fls. 1.675/1.687, e tendo em vista as declarações prestadas por essa associação (fls. 1.726/1.737) por meio da qual se atesta que alguns produtores rurais são associados em data anterior à ocorrência do fato gerador e em data anterior a 19/2/2010 (data referida nas declarações da

Aprosoja como aquela limite para inclusão dos associados como tidos por amparados no processo judicial que impedia a retenção por parte do autuado) e que as aquisições desses produtores foram incluídas nas bases de cálculo, tem-se que devem ser excluídas dessas bases, os valores de aquisição relativos aos produtores : Clovis Felix de Paula, Lozoir Antonio Scariote, Marlon Fedrizzi, Murilo Mendes Araujo, Roberto Tissot.

Esclareça-se que foram excluídos apenas os produtores para os quais o autuado apresentou prova que atesta sua vinculação à Aprosoja, antes dos fatos geradores, tudo em consideração ao disposto no Decreto nº 70.235/1972, artigos 15 e 16.

(...) (Sublinhei)

Não há como considerar que as cópias das decisões judiciais carreadas aos autos pela recorrente, apenas na fase recursal, têm por finalidade robustecer o conjunto probatório já anteriormente apresentado.

Ainda na fase do procedimento de fiscalização, a autoridade responsável intimou expressamente a empresa para (fls. 1.609/1.610):

(...) apresentar, se for o caso, sentença ou liminar, própria ou de terceiros, bem com certidão de inteiro teor do processo que ampara a não retenção e o não recolhimento de contribuições sociais (...)

A empresa adquirente procura justificar que não procedeu à retenção da contribuição previdenciária por conta de determinação judicial em ações individuais movidas pelos produtores rurais.

Naturalmente, se assim foi, o fez à vista da exibição do inteiro teor do provimento judicial em favor de terceiro, razão pela qual poderia apresentar os respectivos documentos junto com a peça impugnatória. Por sinal, situação semelhante se verifica com as declarações de vínculo associativo do produtor rural com a APROSOJA.

Nas competências de 01 a 04/2014, período a que se refere o auto de infração das contribuições previdenciárias, a empresa adquirente não estava amparada por decisão favorável na ação própria impetrada na Vara Federal. Assim, eventual não retenção deveria estar respaldada, necessariamente, pela apresentação de cópia do provimento judicial a favor do produtor rural no ato da aquisição comercial.

No presente caso, os documentos poderiam ter sido juntados com a impugnação, porém a empresa autuada aportou a prova documental tão somente na fase recursal, sem demonstrar, concretamente, a presença das circunstâncias excepcionais do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

A conduta revela o desrespeito às regras que determinam a concentração da prova na fase inicial da defesa no processo administrativo fiscal.

Ademais disso, a documentação probatória juntada originalmente em segunda instância, acompanhando o recurso voluntário, suprime a manifestação do órgão julgador de primeira instância, com afronta ao duplo grau de jurisdição administrativa.

Carece de justificativa a apresentação tardia dos elementos de prova pela recorrente, após a decisão de primeira instância, até porque a juntada de documentos poderia ser requerida ao órgão julgador a qualquer tempo, mediante petição fundamentada (art. 16, § 5º, do Decreto nº 70.235, de 1972).

Os elementos juntados apenas no recurso voluntário não configuram prova documental destinada a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, invocados pela decisão de primeira instância para decidir (art. 16, § 4º, “c”, do Decreto nº 70.235, de 1972).

Em verdade, a apresentação da prova documental extemporânea é sinal de desprezo aos limites das restrições temporais, que repercute em prejuízo ao curso normal e à duração razoável do processo. Na hipótese de aceitá-la, seria imprescindível a avaliação minuciosa do seu conteúdo e dos respectivos efeitos jurídicos para o lançamento tributário.

Enfim, reputo inadmissível a documentação extemporânea juntada aos autos, em razão da preclusão.

Preliminares

Inicialmente, cumpre analisar os efeitos do mandado de segurança nº 0005055-74.2013.4.01.3600, impetrado perante a 1ª Vara Federal da Seção Judiciária do Estado do Mato Grosso (MT), no dia 15/04/2013.

Extrai-se dos autos que o juízo de 1º grau denegou a segurança pleiteada, razão pela qual a empresa interpôs recurso de apelação ao TRF/1ª Região. Em decisão de 22/04/2014, a apelação foi provida a fim de reformar a sentença e conceder a segurança para afastar a obrigação de retenção da contribuição previdenciária incidente sobre a aquisição da produção rural de produtores e empregadores rurais pessoas físicas.

Posteriormente, em reexame da causa, com fundamento no art. 1.030, inciso II, do Código de Processo Civil (CPC), o TRF/1ª Região acolheu os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional, com efeito modificativo, para negar provimento à apelação. A decisão foi proferida em sessão de 28/08/2018 (fls. 36/40, Processo nº 14098.720013/2020-23).

Em despacho de retorno dos autos judiciais do TRF/1ª Região, datado de 12/08/2019, consta a informação do trânsito em julgado do acórdão (fls. 42, Processo nº 14098.720013/2020-23).

Ao tempo do lançamento de ofício, com ciência dos autos de infração em 19/09/2017, a recorrente se encontrava acobertada pela decisão judicial que lhe era favorável. No entanto, havia o risco de modificação da ordem judicial, o que efetivamente aconteceu, através da decisão proferida pelo TRF/1ª Região em 28/08/2018, que, mais adiante, transitou em julgado.

Trata-se de fato superveniente ao Acórdão nº 02-81.704, de 20/04/2018, ora recorrido, motivo pelo qual deve ser considerado na apreciação das razões recursais do presente processo.

O acórdão do TRF/1ª Região que julgou improcedente a ação de segurança, ainda que em juízo de retratação, possui eficácia retroativa, por força do efeito substitutivo consagrado na legislação processual, a teor do art. 1.008 do CPC:¹

Art. 1.008. O julgamento proferido pelo tribunal substituirá a decisão impugnada no que tiver sido objeto de recurso.

A perda da proteção judicial que beneficiava o sujeito passivo implica consequências jurídicas, dentre elas a obrigação de recolhimento do tributo que não foi arrecadado e pago ao tempo e modo previstos na lei de regência, acrescido de juros e multa.

Malgrado a decisão desfavorável, a empresa não procurou regularizar o crédito tributário, mantida a contestação da exigência fiscal.

Em suma, não há irregularidade na lavratura do auto de infração, haja vista a decisão judicial transitada em julgado que considerou inexistir direito líquido e certo amparado por mandado de segurança.

A propósito, tratando-se de relações tributárias de trato sucessivo, significa que a decisão judicial reconheceu a inexistência do direito material desde o momento da impetração do mandado de segurança.

Segundo a recorrente, uma vez reformada a sentença pelo TRF/1ª Região, os seus efeitos devem retroagir à data da propositura do mandado de segurança.

Contudo, ao negar provimento à apelação, em grau de retratação, o debate sobre a retroação da decisão proferida no dia 22/04/2014, publicada em 02/05/2014, à data da propositura do mandado de segurança, não se mostra mais relevante para o deslinde do processo administrativo, por causa do efeito substitutivo da decisão proferida em 28/08/2018.

Outrossim, a recorrente alega que não efetuou o desconto das contribuições dos produtores rurais, tendo sido pago o preço total a cada vendedor, ficando as pessoas físicas responsáveis pelo recolhimento.

Sem razão.

Em primeiro lugar, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, são inoponíveis à Fazenda Pública, por força do disposto no art. 123 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas

¹ Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.

à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

O art. 128 do CTN prescreve que a lei pode atribuir expressamente a responsabilidade tributária pelo crédito tributário a terceiro vinculado ao fato gerador, excluindo a vínculo obrigacional do contribuinte. Cuida-se de sujeição passiva indireta:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a êste em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Particularmente, a Lei nº 8.212, de 1991, trouxe a figura da sub-rogação do adquirente da produção rural, nesses termos:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de:

I - 1,2% (um inteiro e dois décimos por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.

(...)

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

(...)

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;

(...)

Por disposição expressa em lei, a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial, assumindo integral responsabilidade pela arrecadação das contribuições previdenciárias previstas no art. 25, inciso I e II, com exclusão da responsabilidade do contribuinte (produtor rural pessoa física e segurado especial).

Na sub-rogação ocorre a substituição do sujeito em determinada relação jurídica obrigacional. No direito tributário, a substituição ocorre no consequente da regra-matriz de incidência, de modo que a obrigação tributária surge desde logo contra pessoa diferente do contribuinte.

É dizer, a partir da técnica da substituição tributária, o adquirente é o devedor originário e único, responsável pelo cumprimento das obrigações tributárias. A empresa adquirente, na condição de responsável tributário, integra a relação jurídico-tributária, salvo quando exista provimento judicial capaz de obstar os efeitos da norma jurídica.

Aliás, o art. 33, § 5º, da Lei nº 8.212, de 1991, determina expressamente que o desconto de contribuição sempre se presume feito, de sorte que a falta de desconto/retenção não exime o sujeito passivo da obrigação tributária:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

(...)

§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.

(...)

Enfim, cabe rejeitar as questões preliminares.

Mérito

(i) Contribuição devida ao Senar

Aqui, assiste razão à recorrente.

Explica-se.

O acórdão de primeira instância proferido pela DRJ/BHE, ora recorrido, assim se manifestou sobre a matéria em litígio (fls. 2.128/2.129):

(...)

Vinculação da RFB à legislação aplicada. Sub-rogação das contribuições devidas ao Senar e à Previdência Social. Sujeito passivo das obrigações tributárias lançadas.

Os principais dispositivos normativos, vigentes por ocasião da ocorrência dos fatos geradores, que foram indicados nos formulários de autuação como fundamentos legais da obrigação tributária do sujeito passivo, objeto das autuações, são os reproduzidos a seguir:

(...)

Lei nº 8.212/1991:

(...)

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

[...]

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;

Lei nº 9.528 de 10/12/1997:

Art. 6º A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural.

(...)

Lei nº 11.457, de 16/3/2007:

Art.2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

[...]

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

[...]

§ 2º O disposto no caput deste artigo abrangerá exclusivamente contribuições cuja base de cálculo seja a mesma das que incidem sobre a remuneração paga, devida ou creditada a segurados no Regime Geral de Previdência social ou instituídas sobre outras bases a título de substituição.

§ 3º As contribuições de que trata o caput deste artigo sujeitam-se aos mesmos prazos, condições, sanções e privilégios daquelas referidas no art. 2º desta Lei, inclusive no que diz respeito à cobrança judicial.

Dessa feita, tendo em vista o disposto no CTN, artigo 142, tem-se que agiu corretamente, a autoridade tributária, ao lançar as contribuições tratadas nos autos, uma vez que: a) tal legislação ainda em vigor vincula a autoridade tributária e tendo em vista que as decisões judiciais referidas na peça de defesa não foram exaradas com efeito de vincular essas autoridades e b) não há nota explicativa exarada pela Procuradoria Geral da República que (nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº1/2014) regulamente o disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do artigo 19 da Lei nº 10.522/2002 (alterado pela Lei nº 12.844/2013), impondo a aplicação de entendimento contido em decisão do STF e STJ em recursos gravados como de repercussão geral ou repetitivos.

(...)

Do ponto de vista jurídico, não é possível utilizar o art. 30, inciso IV, da Lei 8.212, de 1991, para fundamentar a sub-rogação da contribuição devida ao Senar, pois a exação não tem natureza de contribuição previdenciária.

Na condição de órgão consultivo do Ministério da Fazenda, a Procuradoria da Fazenda Nacional emitiu parecer jurídico com relação à substituição tributária da Contribuição ao Senar prevista no art. 6º, “caput”, da Lei nº 9.528, de 1997.

Por meio do Parecer SEI nº 19443/2021/ME, aprovado por despacho da Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, o tema foi incluído na lista de dispensa de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, devido à sua pacificação em ambas as turmas de direito público do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

Eis a ementa do Parecer SEI nº 19443/2021/ME:

Substituição Tributária. Contribuição para o SENAR. Pessoa física e segurado especial. Lei 9.528, de 1997, art. 6º.

Impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.135, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, somente válida a partir de vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei 9.528, de 1997.

Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992, (art. 11, § 5º, “a”). Ausência de lastro normativo que autoriza a substituição tributária até que editada a Lei nº 13.606, de 2018 (art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN).

Inclusão em lista: art. 2º, VII e § 4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, e art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002.

Processo Sei nº 10951.106426/2021-13.

O art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 1991, serve de fundamento para a sub-rogação da contribuição previdenciária instituída no art. 25 da mesma Lei, mas não para a contribuição devida ao Senar prevista no art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997.

Carece de amparo legal a obrigação de retenção da contribuição pelo adquirente da produção rural, prevista no art. 11, § 5º, alínea “a”, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992, por violar os dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN), que determinam a responsabilidade tributária como decorrente de expressa disposição de lei, obstáculo que foi superado a partir da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018.

Assim, a obrigação de recolhimento da contribuição devida ao Senar pela empresa adquirente, com fundamento na substituição tributária, expressamente prevista em lei, é válida tão somente a partir da data de publicação da Lei nº 13.606, de 2018, que acrescentou o parágrafo único ao art. 6º da Lei nº 9.528, de 1997:

Art. 6º A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela Lei no 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural.

Parágrafo único. A contribuição de que trata o caput deste artigo será recolhida:

I - pelo adquirente, consignatário ou cooperativa, que ficam sub-rogados, para esse fim, nas obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial, independentemente das operações de venda e consignação terem sido realizadas diretamente com produtor ou com intermediário pessoa física;

II - pelo próprio produtor pessoa física e pelo segurado especial, quando comercializarem sua produção com adquirente no exterior, com outro produtor pessoa física, ou diretamente no varejo, com o consumidor pessoa física.

Não há racionalidade para a atuação divergente da administração tributária com respeito ao tema, com decisões que possam impulsionar a sucumbência nas ações judiciais. Aliás, no contexto do controle da legalidade do ato administrativo, convém manter coerência com a conduta que seria adotada pela Fazenda Nacional caso o interessado optasse por levar a questão controvertida à apreciação do Poder Judiciário.

Para os conselheiros que entendem que se está afastando ou deixando de aplicar dispositivo de lei ou decreto, a aceitação do Parecer SEI nº 19443/2021/ME é resguardada pelo art. 98, parágrafo único, inciso II, alínea “c”, do RICARF/23.

Os precedentes mais recentes da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) possuem a mesma linha de raciocínio, decididos por unanimidade de votos a favor do sujeito passivo.

A título exemplificativo, a ementa do Acórdão nº 9202-011.145, de 29/02/2024, de relatoria do conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 1999, 2001

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. POSSIBILIDADE APENAS A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI Nº 13.606/2018. PARECER SEI 19443/2021/ME. LISTA DE DISPENSA DE CONTESTAÇÃO E RECURSOS DA PGFN.

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

A Lei nº 13.606, de 2018, foi publicada no Diário Oficial da União no dia 10/01/2018. No presente processo, o auto de infração específico compreende as competências 01/2014 a 12/2016.

Enfim, cabe excluir do lançamento fiscal a exigência da contribuição devida ao Senar e, em decorrência disso, cancelar integralmente o auto de infração relativo à contribuição para outras entidades e fundos (fls. 13/18).

(iii) Multa de Ofício

Quanto à multa de ofício, foi aplicada no patamar mínimo de 75%, nos termos da legislação em vigor (art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, c/c art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

A lei determina que a penalidade deve incidir de maneira proporcional sobre o tributo não declarado/recolhido espontaneamente, em que o patamar básico de 75% é fixo e definido objetivamente pela lei.

Nas regras de aplicação da multa, o legislador ordinário não deu liberdade a ponderações sobre graduação da penalidade, o que impossibilita o julgador afastar ou reduzir o percentual no caso concreto.

Os órgãos julgadores administrativos não detêm competência para análise de questões sobre o caráter ilegal e confiscatório da penalidade prevista em lei, tampouco cabe examinar a alegação de desproporcionalidade do percentual aplicado tendo em conta o dano causado pela ação ou omissão.

A alegação de falta de compatibilidade do dispositivo de lei, que impõe a penalidade, com a Constituição da República de 1988 é questão não-aponível na seara administrativa.

Nesse mesmo sentido, a Súmula nº 2 do CARF, acima já reproduzida.

Por último, cumpre esclarecer que os precedentes e/ou jurisprudência trazidos na peça recursal não são dotados de efeito vinculante para a decisão administrativa.

Conclusão

Pelo exposto, voto por INADMITIR a prova documental extemporânea, REJEITAR as preliminares e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para excluir o lançamento relativo à contribuição devida ao Senar.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess