



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

Processo n° 16004.720181/2014-06
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-005.664 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de fevereiro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL DE PESSOA FÍSICA. SUB-ROGAÇÃO.
Recorrente FRIGOESTRELA S/A EM RECUPERACAO JUDICIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2011 a 31/12/2013

SOBRESTAMENTO DO FEITO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste suporte legal para determinação de sobrestamento do processo sob cuidado em razão de reconhecimento de repercussão geral pelo STF de matéria nele contida.

UTILIZAÇÃO DE DADOS DO SPED. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não representa nulidade a utilização de dados obtidos por intermédio do SPED para fundamentar lançamento fiscal.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO NA SEARA ADMINISTRATIVA.

À autoridade administrativa, via de regra, é vedado o exame da constitucionalidade ou legalidade de lei ou ato normativo vigente.

PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA À DISCUSSÃO NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Importa em 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2011 a 31/12/2013

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PRODUÇÃO RURAL DE PRODUTOR PESSOA FÍSICA.

A declaração de inconstitucionalidade pronunciada pelo Supremo Tribunal Federal nos Recursos Extraordinários n° 363.852 (sem repercussão geral) e

596.177 (com repercussão geral) não alcança o art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001, sendo válido o lançamento tributário efetuado com base neste dispositivo legal.

DECISÕES JUDICIAIS BENEFICIANDO PRODUTORES. EXCLUSÃO DA OBRIGAÇÃO DO ADQUIRENTE.

Havendo decisão judicial beneficiando os produtores rurais pessoas físicas com o reconhecimento da inexistência da relação jurídico-tributária referente às contribuições incidentes sobre a receita da comercialização rural, deve-se afastar a responsabilidade do adquirente pela retenção e recolhimento dos tributos.

Todavia, somente para os casos em que a recorrente comprovou a existência do provimento judicial é que cabe a retificação da base de cálculo.

SUB-ROGAÇÃO. FATOS GERADORES OCORRIDOS SOB A ÉGIDE DA LEI N.º 10.256/2001.

Inexiste decisão do STF afastando a cobrança por sub-rogação com base nos incisos III e IV do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991 para fatos geradores ocorridos na vigência da Lei n.º 10.256/2001.

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO FÁTICA E JURÍDICA. EXCLUSÃO.

Deve ser afastada a qualificação da multa em razão da falta de fundamentação fática e jurídica que lhe dê sustentação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 16004.720181/2014-06
Acórdão n.º **2402-005.664**

S2-C4T2
Fl. 3

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso, para, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para excluir da base de cálculo as aquisições feitas aos produtores Dorvalino Granado, Alexandre Gobbi, Mauro Antônio Gobbi e Rogério Gobbi, bem como por afastar a qualificação da multa, que ficará reduzida a 75% do tributo não recolhido.

(assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Túlio Teotônio de Melo Pereira, Theodoro Vicente Agostinho, Mário Pereira de Pinho Filho, Bianca Felícia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo acima identificado contra decisão que declarou parcialmente improcedente a sua impugnação apresentada para desconstituir os Auto de Infração - AI que integram o presente processo, quais sejam:

a) AI n.º 51.061.152-4: exigência de contribuições previdenciárias por sub-rogação incidentes sobre a aquisição de produto rural de pessoas físicas;

b) AI n.º 51.061.153-2: exigência da contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR incidentes sobre as mesmas bases.

As bases de cálculo foram apuradas com base nas notas fiscais de entradas, notas fiscais emitidas pelos produtores rurais, que foram confirmadas pelos registros contábeis constantes na escrituração da empresa, transmitida pelo Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22/1/2007.

Apresentada a defesa, a decisão de primeira instância deu-lhe parcial provimento para afastar da tributação as aquisições que comprovadamente foram efetuadas de pessoas jurídicas, bem como para afastar a incidência do Fator Acidentário Previdenciário - FAP no cálculo da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes de riscos ambientais do trabalho – GILRAT.

Inconformado com a decisão, o sujeito passivo interpôs o recurso de fls. 11.313/368, no qual apresentou os argumentos que, em apertada síntese, serão mencionados.

Suspensão do PAF

O recorrente suscita a existência normas que conduziriam à suspensão do feito. Para demonstrar sua tese cita decisões do Supremo Tribunal Federal - STF reconhecendo a repercussão geral das seguintes questões:

a) contribuição prevista nos incisos I e II do art. 25 da Lei n.º 8.212/1991, desde a sua redação original, em relação às aquisições de produtos rurais de segurados especiais (pessoas físicas sem empregados). O reconhecimento da repercussão geral deu-se no bojo do Recurso Extraordinário - RE n.º 761.263-SC;

b) contribuição prevista nos mesmos dispositivos acima mencionados, após a redação dada pela Lei n.º 10.256/2001, em relação às compras efetuadas de produtores rurais pessoas físicas com empregados. A repercussão geral foi acolhida no julgamento do RE n.º 718.874/RS; e

c) contribuição ao SENAR, onde o STF, ao apreciar a inconstitucionalidade do art. 2.º da Lei n.º 8.540/1992, expressamente a inseriu no contexto da repercussão geral apreciada no âmbito RE n.º 816.830-SC.

Diante deste cenário, argumenta que o novo Código de Processo Civil no inciso II do seu art. 1.037 determina que, havendo o reconhecimento da repercussão geral pelo

STF, ficarão suspensos os processamentos de todos os processos pendentes, individuais e coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional.

Suspensão da exigibilidade do crédito tributário

Afirma que impetrou mandado de segurança contra a exigência da contribuição ao Funrural nos termos da nova legislação, cuja decisão lhe foi desfavorável em julgamento realizado no TRF da 3.^a Região. Contra essa decisão impetrou recurso extraordinário, o qual se encontra sobrestado em razão do reconhecimento da repercussão geral da matéria pela Corte Máxima.

Afirma que apresentou uma ação cautelar no tribunal regional, requerendo que fosse conferido efeito suspensivo ao recurso extraordinário. Aduz que seu pedido foi acolhido, tendo a Desembargadora Vice Presidente determinado a suspensão da exigibilidade do crédito.

Assim, é de se reconhecer a suspensão da exigibilidade do crédito.

Decisões do STF

O recorrente advoga que sobre as contribuições objeto do processo sob cuidado os tribunais pátrios já se manifestaram, não havendo base jurídica para manutenção da exigência.

Cita o RE n.º 363.852/MG de relatoria do Ministro Marco Aurélio, que declarou a inconstitucionalidade dos incisos I e II do art. 25 e do inciso IV do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991, nas redações dadas pelas Leis n.º 8.540/1992 e 9.528/1997.

Defende que a sub-rogação encontra-se sepultada pela inconstitucionalidade pronunciada no citado RE, bem como em outros onde a questão foi discutida, a exemplo do RE n.º 596.177/RS, cujo relator foi o Ministro Ricardo Lewandowski.

Afirma que o STF encontra-se na iminência de proclamar a inconstitucionalidade do art. 25 da Lei n.º 8.212/1991 em sua integralidade, abrangendo desde a sua redação original até aquela promovida pela Lei n.º 10.256/2001.

Decisões judiciais

A recorrente alega que inúmeros produtores rurais pessoas físicas estariam se insurgindo contra a cobrança da contribuição lançada, por intermédio de ações judiciais. Nesse sentido diversos de seus fornecedores estariam protegidos por decisões judiciais impeditivas da retenção das contribuições do produtor rural.

Assim, a decisão recorrida, ao não atentar para tal situação, estaria promovendo o enriquecimento sem causa da Fazenda Pública, posto que estará ocorrendo a dúplice tributação, pela folha de salários e pela receita da produção.

Exemplifica com alguns casos.

Mandado de Segurança relativo a Evaldo Claudino da Silva

Alega o recorrente que apesar da ação proposta por esse produtor ter sido ajuizada após o período do lançamento, a decisão judicial que lhe beneficiou refere-se ao período lançado, além de que o provimento judicial foi entregue antes da ciência do lançamento.

Assevera que, ao manter o lançamento, a DRJ incorreu em descumprimento de decisão judicial.

Da qualificação da multa

Para a recorrente o fisco não demonstrou a ocorrência de sonegação. A mera divergência de interpretação da legislação tributária não autoriza a imposição da multa exacerbada, ainda mais quando a matéria encontra-se em discussão no STF, que, inclusive, reconheceu a sua repercussão geral.

Requer que, caso se entenda devido o tributo, aplique-se a multa sem considerar a qualificação.

Uso indevido do SPED

Embora a decisão recorrida cite diversas normas regulamentares para justificar a utilização do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, a fundamentação citada não dá guarida a utilização unilateral pelo fisco dos dados extraídos daquele sistema.

É que o exame e utilização dos dados contábeis não podem prescindir de autorização judicial ou na formalidade prevista no art. 196 do CTN, independentemente de que a escrituração seja feita por programas eletrônicos.

Nos termos do parágrafo único do art. 195 do CTN os livros contábeis e fiscais ficarão à disposição do contribuinte, não sendo permitido que a contabilidade fique hospedada em ambiente onde o fisco tenha livre acesso e possa dela se utilizar unilateralmente.

Nos termos do CTN, somente após a emissão de termos específicos contendo a solicitação dos elementos contábeis é que pode o fisco levar a efeito a sua verificação.

A utilização do SPED sem essas providências anteriores representa obtenção de provas ilícitas, o que representa desrespeito ao inciso LVI do art. 5.º da Carta Magna.

Por outro lado, normas editadas no âmbito do Poder Executivo não têm força para criar obrigações; só a lei tem essa prerrogativa, desde que não contrarie o texto constitucional.

Ilegitimidade da parte

A recorrente defende que não é válida a fundamentação para a sub-rogação nas obrigações do produtor rural pessoa física com base nos arts. 2.º e 3.º da Lei n.º 11.457/2007, haja vista que estes dispositivos não criam ou regulam nenhum tributo. Assim, não haveria base legal para que lhe seja exigida a contribuição ao SENAR por sub-rogação.

Em outra linha, assevera que os dispositivos que dão guarida à sub-rogação, incisos III e IV do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991, na redação dada pelas leis n.º 8.540/1992 e n.º 9.528/1997, foram declarados inconstitucionais pelo STF.

Além do mais, como a própria contribuição foi declarada inconstitucional, não se poderia exigir a sub-rogação de contribuição inexistente.

Defende que as decisões do STF afastam dos adquirentes não só a sub-rogação, mas também a retenção e o recolhimento da contribuição social, atingindo, portanto, a pretensa obrigação prevista no inciso III do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991.

Contribuição ao SENAR

O sujeito passivo defende que a contribuição ao SENAR, prevista no art. 2.º da Lei n.º 8.540/1992, com redação alterada pelo art. 6.º da Lei n.º 9.528/1997 e pelo art. 3.º da Lei n.º 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, carece de validade constitucional.

Contribuição ao Funrural

A recorrente defende que não há permissivo legal para exigência da contribuição para o "Funrural", posto que a Lei n.º 10.256/2001 apenas tratou da cabeça do art. 25 da Lei n.º 8.212/1991, nada dispondo sobre os seus incisos. Cita decisões que estariam alinhadas com sua tese.

Assevera que a tributação sobre a receita da comercialização rural do produtor pessoa física representa *bis in idem*, uma vez que os seus fornecedores são obrigados a recolher sobre a mesma base a COFINS e o ICMS. Assim a exação sob discussão entra em frontal choque com a Constituição.

Ao final, requer o provimento do recurso pedindo a anulação da decisão recorrida ou a sua reforma.

Sem contrarrazões os autos vieram a julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Admissibilidade

O despacho de fl. 11.482 dá conta que o recurso foi apresentado no prazo legal e, por preencher os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

Segundo o relatório fiscal, o sujeito passivo, em atendimento à intimação fiscal, apresentou documentos relativos a processo de Mandado de Segurança nº 003237-86.2010.4.03.6106/SP. Conforme a documentação apresentada, verificou-se que a liminar concedida, com o fim de suspender a exigibilidade das contribuições previstas nos artigos 25, inciso I e II da Lei nº 8.212/1991, teve seus efeitos revogados por decisão prolatada em 20/5/2010. O sujeito passivo também moveu Apelação em relação à qual foi negada o seguimento, tendo apresentado embargos de declaração.

Observando a peça inaugural do MS referido, constata-se que ali se discute a inconstitucionalidade dos arts. 25, I e II, e art. 30, IV, da Lei n.º 8.212/1991, na sua redação atual (ver resposta a intimação, fl. 6).

Nesse sentido, as alegações deste recurso que se refiram à inconstitucionalidade das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural de pessoas físicas, bem como a sub-rogação do adquirente na obrigação de recolher os tributos não será conhecida em razão da concomitância da discussão da matéria nas instâncias judicial e administrativa.

Tal efeito jurídico decorre do que dispõe a Súmula CARF n.º 01, assim redigida:

" 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."

Nessa toada, o conhecimento do recurso será apenas parcial, haja vista que não se apreciará questões relativas à inconstitucionalidade da exação, bem como à suspensão da exigibilidade do crédito, que foram matérias levadas ao Judiciário.

Suspensão do processo

A meu ver o pedido do sujeito passivo não deve ser atendido.

No Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 22/06/2009 foi introduzida uma alteração, pela Portaria MF n.º 586, de 21/12/2010, visando ao sobrestamento de processos com repercussão geral reconhecida pelo Pretório Excelso. Eis o texto:

"Art. 62-A. (...)

§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes."

Todavia no RICARF em vigência, aprovado pela Portaria 343, de 09/06/2015 e alterações, inexistente a previsão de sobrestamento dos processos administrativos fiscais, contendo matéria que esteja sujeita cuja repercussão geral tenha sido reconhecida pelo STF.

Não tenho dúvida de que as disposições do CPC mencionadas pelo sujeito passivo não alcançam os tribunais administrativos, a menos que houvesse uma determinação expressa do relator do processo no STF. É essa a exegese que se pode extrair do inciso II do art. 1.037 do CPC:

"Art. 1.037 – Selecionados os recursos, o relator no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do caput do art. 1.036, proferirá decisão de afetação, na qual:

(...)

II – determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem a questão e tramitem no território nacional;"

O desconhecimento da existência de determinação de sobrestamento de processos administrativos, leva-me ao entendimento de que não há suporte legal para que se suste o julgamento do presente recurso.

Nesse sentido, inexistente amparo legal para atender ao pedido de sobrestamento do feito.

Utilização do SPED

A utilização do SPED, ao contrário do que defende a recorrente, não representa produção de prova ilícita, nesse sentido sua tese de nulidade do lançamento não merece acolhida.

A Medida Provisória 2.200-2, de 24/08/2001, que tem força de lei e ainda continua vigente, dentre outras providências, instituiu a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil prevê a possibilidade de utilização dos documentos eletrônicos para fins tributários. Eis o dispositivo tratando da questão:

"Art. 11. A utilização de documento eletrônico para fins tributários atenderá, ainda, ao disposto no art. 100 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional."

Ao prescrever que a utilização pelo fisco dos documentos eletrônicos deveria atender ao art. 100 do CTN, a MP em questão possibilitou a regulamentação da matéria por ato administrativo. Diante dessa autorização o Poder Executivo editou o Decreto n.º 6.022, de 22/01/2007, instituindo o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.

Ali se estabelece que os livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas serão emitidos de forma eletrônica, com observância ao disposto na MP 2200-2/2001.

Art. 1º Fica instituído o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped.

Art. 2º O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

§1º Os livros e documentos de que trata o caput serão emitidos em forma eletrônica, observado o disposto na Medida Provisória no 2.200-2, de 24 de agosto de 2001.

O art. 3.º do Decreto em questão define quais os órgãos são usuários do SPED e autoriza estes órgãos a estabelecerem a obrigatoriedade, a periodicidade e os prazos para apresentação de livros e documentos por intermédio deste sistema.

"Art.3º São usuários do Sped:

I- a Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda;

II- as administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante convênio celebrado com a Secretaria da Receita Federal; e III - os órgãos e as entidades da administração pública federal direta e indireta que tenham atribuição legal de regulação, normatização, controle e fiscalização dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas.

§ 1º Os usuários de que trata o caput, no âmbito de suas respectivas competências, deverão estabelecer a obrigatoriedade, periodicidade e prazos de apresentação dos livros e documentos, por eles exigidos, por intermédio do Sped.

§ 2º Os atos administrativos expedidos em observância ao disposto no § 1º deverão ser implementados no Sped concomitantemente com a entrada em vigor desses atos.

§ 3º O disposto no § 1º não exclui a competência dos usuários ali mencionados de exigir, a qualquer tempo, informações adicionais necessárias ao desempenho de suas atribuições."

O art. 4.º do Decreto do SPED estabelece o acesso às informações por parte dos usuários e das empresas:

"Art. 4º O acesso às informações armazenadas no Sped deverá ser compartilhado com seus usuários, no limite de suas respectivas competências e sem prejuízo da observância à legislação referente aos sigilos comercial, fiscal e bancário.

Parágrafo único. O acesso previsto no caput também será possível aos empresários e às pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, em relação às informações por eles transmitidas ao Sped."

Assim, a utilização das informações do SPED para efetuar a apuração que deu ensejo ao presente lançamento não padece de qualquer vício, não havendo razão para que se enxergue aí uma causa de nulidade, ainda mais que as informações obtidas referem-se a contribuinte que estava sob ação fiscal, conforme revela o Termo de Início de Fiscalização de fls. 3/5.

Suspensão da exigibilidade do crédito

Inicialmente cabe frisar que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário abrange apenas as contribuições para Seguridade Social, uma vez que a ação ajuizada pelo sujeito passivo não abrange a contribuição destinada ao SENAR.

Com relação à inconstitucionalidade da contribuição destinada à Seguridade Social esta não será objeto de conhecimento por esse colegiado, posto que como já afirmamos acima ocorreu a concomitância entre a discussão administrativa e a judicial.

Ressalte-se que quando do lançamento não havia qualquer decisão que impedisse o fisco de constituir o crédito, tampouco, suspendendo a sua exigibilidade. Verifica-se que a decisão na cautelar proposta perante o TRF 3.ª Região com esse objeto somente foi prolatada em 17/11/2015, conforme cópia do provimento judicial (fls. 11.371/76).

Neste sentido, a alegada suspensão da exigibilidade do crédito acolhida pelo Judiciário não terá interferência nesse julgamento, uma vez que é matéria que está sendo discutida na esfera judicial.

Assim, não há que se reconhecer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nessa instância de julgamento, decorrente da ação judicial invocada pelo sujeito passivo.

Ressaltando que a própria interposição do recurso suspende a exigibilidade do crédito nos termos do regramento do Processo Administrativo Fiscal Federal.

Decisões do STF

As decisões do STF mencionadas no recurso, RE n.º 363.852/MG e RE n.º 596.177/RS, não projetam efeitos para o processo sob apreciação.

Para defender meu entendimento, peço licença para reproduzir integralmente o excelente voto do I. Conselheiro Fábio Piovesan Bozza proferido no julgamento que deu ensejo ao Acórdão n.º 2301-004.797, de 16/08/2016:

"A presente exigência fiscal encontra-se lastreada no art. 25 da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 10.256/2001:

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: (Redação dada pela Lei n.º 10.256, de 2001)

I – 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97).

II – 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97).

Embora o produtor rural pessoa física seja o contribuinte, a responsabilidade pelo adimplemento dessa obrigação tributária foi legalmente transferida para a pessoa jurídica que adquiriu a produção, nos termos do art. 30, inc. III e IV da Lei n.º 8.212/91 (os grifos são nossos):

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei n.º 8.620, de 5.1.93)

(...)

III – a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei n.º 11.933, de 2009).

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; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

Como fato impeditivo ao lançamento promovido pela fiscalização, a Recorrente afirma que o dispositivo que embasa a exigência fiscal (art. 25 da Lei nº 8.212/91) já teria sido declarado inconstitucional pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, ao menos em duas oportunidades, por ocasião dos julgamentos do Recurso Extraordinário nº 363.852, Rel. Min. Marco Aurélio, ocorrido em 03/02/2010, e do Recurso Extraordinário nº 596.177 (repercussão geral), Rel. Min. Ricardo Lewandowski, ocorrido em 17/10/2013.

Realmente, tais precedentes contemplam a declaração de inconstitucionalidade de diversos dispositivos pela Suprema Corte, entre eles o art. 25 da Lei nº 8.212/91, principalmente porque a competência para instituição de contribuições sobre receita bruta só veio com a edição da Ementa Constitucional nº 20/98.

Todavia, um detalhe é importante e faz toda a diferença no caso ora analisado: a declaração de inconstitucionalidade alcança somente aqueles dispositivos com “*as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97*”, não afetando a validade do dispositivo na redação dada pela Lei nº 10.256/2001, que serviu de fundamento para o lançamento de ofício em comento.

Para corroborar o alegado, cite-se, primeiramente, a ementa do Recurso Extraordinário nº 363.852 (os grifos são nossos):

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS – PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS – SUB-ROGAÇÃO– LEI Nº 8.212/91 – ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL – PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 – UNICIDADE DE INCIDÊNCIA– EXCEÇÕES – COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL –PRECEDENTE – INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR.

Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária subrogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Aplicação de leis no tempo considerações.

Depois, a ementa do Recurso Extraordinário nº 596.177, decidido na sistemática da repercussão geral (os grifos são nossos):

*CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/1991, NA REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º DA LEI 8.540/1992. INCONSTITUCIONALIDADE. I – *Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador.* II – *Necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social.* III – *RE conhecido e provido para reconhecer a**

inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/1992, aplicando-se aos casos semelhantes o disposto no art. 543-B do CPC.

E, finalmente, a ementa da decisão dos embargos de declaração opostos no Recurso Extraordinário nº 596.177, que exclui peremptoriamente os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em relação à Lei nº 10.256/2001 (os grifos são nossos):

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. FUNDAMENTO NÃO ADMITIDO NO DESLINDE DA CAUSA DEVE SER EXCLUÍDO DA EMENTA DO ACÓRDÃO. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE MATÉRIA QUE NÃO FOI ADEQUADAMENTE ALEGADA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO NEM TEVE SUA REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. INEXISTÊNCIA DE OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO EM DECISÃO QUE CITA EXPRESSAMENTE O DISPOSITIVO LEGAL CONSIDERADO INCONSTITUCIONAL. I – Por não ter servido de fundamento para a conclusão do acórdão embargado, exclui-se da ementa a seguinte assertiva: “Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador”(fl. 260). II – A constitucionalidade da tributação com base na Lei 10.256/2001 não foi analisada nem teve repercussão geral reconhecida. III – Inexiste obscuridade, contradição ou omissão em decisão que indica expressamente os dispositivos considerados inconstitucionais. IV – Embargos parcialmente acolhidos, sem alteração do resultado.

Outro fato que comprova o alcance limitado das declarações de inconstitucionalidade obtidas nos Recursos Extraordinários nºs 363.852 e 596.177 é a circunstância de o art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001, ter sua constitucionalidade impugnada no Recurso Extraordinário nº 718.874, o qual teve repercussão geral reconhecida e aguarda julgamento pela Suprema Corte.

Costuma-se ainda suscitar contra a incidência das contribuições previdenciárias sobre a comercialização da produção rural por pessoa física que, mesmo após a edição da Lei nº 10.256/2001, a regra matriz de incidência teria ficado incompleta, porque a declaração de inconstitucionalidade ocorrida no Recurso Extraordinário nº 363.852 também teria atingido os incisos I e II do art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.528/97.

De início, o argumento impressiona. Contudo, as seguintes circunstâncias acabam relativizando-o e prejudicam seu acolhimento: (i) os efeitos do julgamento do Recurso Extraordinário nº 363.852 estão adstritos somente às partes do respectivo processo; (ii) os efeitos do julgamento do Recurso Extraordinário nº 596.177, este sim de repercussão geral, somente reconheceu a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/92, nada afirmando sobre a Lei nº 9.528/97; (iii) a constitucionalidade da incidência das contribuições em comento, nos termos do art. 25 da Lei nº 8.212/91, agora na redação dada pela Lei nº 10.256/2001, conforme já dito, foi transferida para o Recurso Extraordinário nº 718.874, de repercussão geral reconhecida, o qual pende de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais desta 2ª Seção igualmente reflete o entendimento acima esposado, em diversas decisões, merecendo destacar as seguintes (os grifos são nossos):

COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS RURAIS ADQUIRIDOS DE PESSOAS FÍSICAS. SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES.

A inconstitucionalidade do art. artigo 1º da Lei nº 8.540, de 1992, declarada pelo STF no RE nº 363.852/MG, não se estende à Lei nº 10.256, de 2001.

Acórdão nº 9202-004.017, de 12/05/2016

PREVIDENCIÁRIO – AUTO DE INFRAÇÃO – AQUISIÇÃO DE PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA – SUBROGAÇÃO

O Acórdão do RE 363.852/MG, declarou a inconstitucionalidade do art. 25 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.528/1997, “até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instruir a contribuição”. Com o advento da Lei 10.256/2011, ficou legitimada a cobrança de contribuições sobre a aquisição do produtor rural pessoa física, sem prejuízo do procedimento de sub-rogação, previsto no art.30, IV, da Lei 8.212/1991, que em momento algum foi considerado inconstitucional.

Acórdão nº 9202-003.836, de 09/03/2016

Por esses motivos – e considerando que os membros deste CARF, de um lado, somente estão vinculados a reproduzir as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ quando julgadas na sistemática de repercussão geral (art. 543-B, CPC/73) ou de recurso repetitivo (art. 543-C, CPC/73), e, de outro lado, estão proibidos de pronunciar a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2) – afigura-se válida a fundamentação legal utilizada pela fiscalização para apoiar o lançamento de ofício promovido, devendo os recursos voluntários da Recorrente e da responsável solidária serem rejeitados."

Por adotar o entendimento acima, deixo de acolher a alegação de que a decisão recorrida estaria em dissonância com a jurisprudência do STF.

Decisões judiciais protegendo os produtores rurais

Para afastar a alegação do sujeito passivo de que estaria sendo exigida a retenção de fornecedores que seriam detentores de decisões judiciais que afastava a retenção sobre a receita da comercialização, o órgão de primeira instância aduziu que a defesa não trouxe aos autos os documentos hábeis a comprovar que a adquirente estaria impedida por decisão judicial de efetuar a retenção.

Além disso, mencionou-se o caso do produtor Evaldo Claudino da Silva, que somente teria ajuizado a ação em data posterior ao período do lançamento, portanto, não serviria para justificar a impossibilidade da empresa de reter a contribuição do fornecedor.

No recurso, a empresa afirma que seria ônus do fisco identificar os produtores acobertados por decisões, de modo a excluí-los do lançamento. Passa a citar os casos específicos dos produtores Dorvalino Granado (Apelação Cível 5001237-14.2010.404.7104/RS); Adair Wagner (proc. 5001458-94.2010.404.7104-RS); Edson João

Zancanaro, Guilherme Luiz Zancanaro e Itacir José Zancanaro (Apelação Cível 5003692-39.2012.404.7117/RS); Alexandre Gobbi, Mauro Antônio Gobbi e Rogério Gobbi (Apelação Cível 5000493-74.2010.404.7118/RS). Menciona que todos esses casos referem-se a apreciação de inconstitucionalidade dos incisos I e II do art. 25 da Lei n.º 8.212/1991 desde sua redação original até aquela dada pela Lei n.º 10.256/2001.

Cita ainda o caso do produtor Akio Wakamoto, por meio da ação 0003488-04.2010.4.03.6107, que não tendo obtido êxito nas instâncias inferiores, manejou recurso extraordinário, o qual se encontra sobrestado em razão da repercussão geral da matéria reconhecida pelo STF.

Inicialmente cabe tecer uns rápidos comentários acerca da distribuição do ônus probatório no processo administrativo fiscal. É dever do fisco comprovar suas alegações no sentido de identificar o sujeito passivo, demonstrar a ocorrência do fato gerador, quantificar a matéria tributável e calcular o valor do tributo devido. Esse poder-dever decorre do disposto no art. 142 do CTN, *verbis*:

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

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

Ao sujeito passivo cabe se contrapor à acusação, apresentando na impugnação todos os elementos de prova que possam infirmar as afirmações do fisco. Essa previsão consta do Decreto n.º 70.235/1972, nos seguintes termos:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

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

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

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

(...)

Portanto cabe ao sujeito passivo apresentar na sua peça defensiva os fatos e o direito que possam modificar ou extinguir a pretensão do fisco, isso conforme o art. 373 do Código de Processo Civil - CPC, utilizado de forma subsidiária no processo administrativo:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

(...)

Voltando ao caso concreto, verifica-se que a autoridade lançadora de posse dos arquivos eletrônicos obtidos do SPED, elaborou relação das aquisições de gado de pessoas físicas feitas pela recorrente, a partir da qual fez sua apuração.

O sujeito passivo, imagina-se, deveria ter a relação de todos os seus fornecedores amparados por decisão judicial impedindo a retenção, posto que sua responsabilidade somente estaria afastada com a comprovação cabal de que o produtor rural era detentor de provimento judicial afastando a exação.

Todavia, na defesa foi apontado apenas um caso de existência de decisão favorável a determinado fornecedor, com o pleito de que aquele caso fosse entendido aos demais. No meu entender decidiu com acerto a DRJ ao apreciar apenas aquela situação onde foi apresentada a prova, posto que cabia ao sujeito passivo comprovar os fatos que modificariam a pretensão fiscal.

Vejo que agora no recurso, além do caso específico mencionado na defesa, outras situações de supostas decisões impedindo a retenção foram trazidas. Diante dessas provas não me furtarei de enfrentar a questão de forma individualizada, todavia, não há como estender o fato ocorrido com alguns produtores para todas as situações contempladas no lançamento. Vejamos então.

a) Edson João Zancanaro, Guilherme Luiz Zancanaro e Itacir José Zancanaro (Apelação Cível 5003692-39.2012.404.7117/RS).

Verifico às fls. 11.377/87, decisão do TRF da 4.^a Região em que é mantido o direito dos produtores rurais à restituição/compensação de contribuições retidas incidentes sobre a comercialização da produção.

Assim é de se concluir que não havia decisão impeditiva da retenção ou mesmo suspensiva da exigibilidade do crédito, ou seja, inexistiu provimento declaratório de inexistência de relação jurídica, na verdade, o pleito levado ao judiciário era de outra natureza, consistindo em ação de natureza constitutiva do direito a restituição/compensação das quantias retidas.

Essa decisão, s.m.j, não seria suficiente para exonerar a recorrente de efetuar a retenção das contribuições lançadas.

b) Dorvalino Granado (Apelação Cível 5001237-14.2010.404.7104/RS). Para este caso assiste razão à empresa, posto que este produtor obteve em 02/10/2012 decisão declarando a inexistência da relação jurídica, bem como repetição dos valores recolhidos. É o que pode ser visto às fls. 1.392/99.

A retificação da base de cálculo para excluir as aquisições feitas a esse produtor encontra amparo na Solução de Consulta COSIT n. 01/2013, segundo a qual não é cabível o lançamento contra a empresa adquirente nos casos em que há medida liminar a

impedindo de efetuar a retenção. Nestes casos, havendo reversão da liminar o lançamento há de ser efetuado contra o próprio produtor rural.

c) Alexandre Gobbi, Mauro Antônio Gobbi e Rogério Gobbi (Apelação Cível 5000493-74.2010.404.7118/RS).

Essa situação é idêntica aquela mencionada no item "b", conforme decisão de 29/02/2012, constante às fls. 11.407/418.

d) Akio Wakamoto (ação 0003488-04.2010.4.03.6107)

Neste caso não há sequer necessidade de análise documental, posto que a própria recorrente em seu arrazoado afirma que esse produtor interpôs recurso extraordinário, por não ter obtido sucesso nas instâncias inferiores, o que me deixa tranquilo para concluir que não havia qualquer provimento impedindo a retenção.

e) Adair Wagner (proc. 5001458-94.2010.404.7104-RS)

Não acatar essa questão pela falta de juntada dos documentos.

Essa alegação deixou de ser acatada, uma vez que o sujeito passivo não trouxe aos autos as provas necessárias a demonstrar a existência do alegado provimento judicial.

Mandado de Segurança relativo a Evaldo Claudino da Silva

Este caso foi tratado em separado no recurso. Ali o sujeito passivo alega que, em data anterior ao lançamento, o produtor em questão foi contemplado com decisão judicial que afastava a retenção das contribuições incidentes sobre a comercialização da produção rural.

De fato, consultando às fls. 11.419/39 vislumbrei tal decisão, todavia, o provimento restringe-se a declarar a inconstitucionalidade do art. 25, I e II, da Lei n.º 8.212/1991 nas redações anteriores à Lei n.º 10.256/2001. Considerando que as competências lançadas são posteriores a esse marco legal, não há de se acolher a pretensão de afastar do lançamento as aquisições feitas a esse produtor. Vejamos a parte dispositiva da mencionada decisão do TRF 1.^a Região:

Pelo exposto, DEFIRO PARCIALMENTE A LIMINAR para: (a.1) declarar suspensa a exigibilidade da cobrança da contribuição social, ainda que por sub-rogação, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção do pólo ativo (pessoa física), cobrada conforme a alíquota de 2% (dois por cento), nos termos do inciso I do art. 25 da Lei 8.212/91, na redação tanto da Lei 8.540/92 quanto da Lei 9.528/97; (a.2) obstar qualquer cobrança a respeito, seja por parte do polo passivo, seja por meio de retenções promovidas por substitutos tributários.

Contribuição ao SENAR

Para enfrentar a alegada inconstitucionalidade da contribuição em questão, é necessária uma análise da conformidade de dispositivos legais aplicados pelo Fisco frente ao texto constitucional, daí, é curial que, a priori, façamos uma abordagem acerca da possibilidade de afastamento por órgão de julgamento administrativo de ato normativo por ofensa à Constituição.

Sobre esse tema, note-se que o escopo do processo administrativo fiscal é verificar a regularidade/legalidade do lançamento à vista da legislação de regência, e não das

normas vigentes frente à Constituição Federal. Essa tarefa é de competência privativa do Poder Judiciário.

A própria Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é por demais enfática neste sentido, impossibilitando, regra geral, o afastamento de tratado, acordo internacional, lei ou decreto, a pretexto de inconstitucionalidade, nos seguintes termos:

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

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

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

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B ou 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

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

Nessa linha de entendimento, dispõe o enunciado de súmula, abaixo reproduzido, o qual foi divulgado pela Portaria CARF n.º 106, de 21/12/2009 (DOU 22/12/2009):

Súmula CARF N.º 2

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

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF¹. Como se vê, este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre as alegações de inconstitucionalidade de lei trazida pela recorrente, como é o caso da contribuição ao SENAR.

Sub-rogação

Neste tópico iniciemos apreciando a alegada falta de fundamento jurídico para que se exija a contribuição ao SENAR por sub-rogação.

O inciso IV do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991 prevê a sub-rogação do adquirente nas obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial de recolher as contribuições para a Seguridade Social, nos seguintes termos:

"Art. 30 (...)

IV a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam subrogadas 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; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

Por outro lado, a própria Lei n.º 8.212/1991 estendia às contribuições destinadas aos terceiros as mesmas condições estabelecidas para as contribuições previdenciárias, nos termos do § 1.º do art. 94. Essa regra permaneceu válida até 02/05/2007, quando entrou em vigor a Lei 11.457/2007 (Lei da Super Receita), que trata do tema nos mesmos termos que a norma revogada:

Art. 3.º 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.

*§ 1.º A retribuição pelos serviços referidos no **caput** deste artigo será de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do montante arrecadado, salvo percentual diverso estabelecido em lei específica.*

*§ 2.º 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 do Regime Geral de Previdência Social ou instituídas sobre outras bases a título de substituição.*

¹ Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.
(...)

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

Portanto, dúvida não há que a técnica de arrecadação instituída para as contribuições previstas no art. 25 da Lei n.º 8.212/1991, qual seja a sub-rogação nas obrigações de recolher as contribuições incidentes sobre a receita da comercialização da produção rural da pessoa física com empregados e do segurado especial é aplicável à contribuição destinada ao SENAR, conforme dispositivos legais supramencionados.

Essa regra consta inclusive no Regulamento do SENAR, aprovado pelo Decreto n.º 566/1992, na redação dada pelo Decreto n.º 790/1993, conforme se vê no texto abaixo:

Art. 14. A arrecadação das contribuições devidas ao SENAR, na forma do disposto nos incisos I e II do art. 11 deste regulamento, será feita pelo Instituto Nacional do Seguro Social e, no inciso VIII, pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária, ou pelo órgão ou entidade designado pelo Poder Executivo, em conjunto com o recolhimento das contribuições para a Seguridade Social e do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e nas mesmas condições, prazos e sanções, foro e privilégio que lhes são aplicáveis, inclusive no que se refere à cobrança judicial mediante processo de execução fiscal, na forma do disposto na Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Nesse sentido, a exigência da contribuição ao SENAR está em perfeita consonância com a legislação de regência, havendo respaldo legal para que a ela seja aplicada a técnica arrecadatória da sub-rogação.

Passemos então a apreciar a validade dos incisos III e IV do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991. Apresentemos inicialmente os dispositivos:

Conforme visto acima, não há dúvida que o RE n.º 363.852/MG afastou por inconstitucionalidade o inciso IV do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991, nas redações dadas pelas Leis n.º 8.540/1992 e n.º 9.528/1997, todavia, o inciso III do mesmo artigo manteve-se incólume, como se pode ver da ementa do julgado:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS – PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS – SUB-ROGAÇÃO– LEI Nº 8.212/91 – ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL – PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 – UNICIDADE DE INCIDÊNCIA– EXCEÇÕES – COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL –PRECEDENTE – INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR.

Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária subrogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Aplicação de leis no tempo considerações.(grifei)

Ressalte-se que neste RE não houve reconhecimento da repercussão geral, tendo esta sido reconhecida no bojo do RE nº 596.177, que exclui peremptoriamente os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em relação à Lei nº 10.256/2001 e, ressalte-se, não declara a inconstitucionalidade dos dispositivos alterados pela Lei n.º 9.528/1997:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. FUNDAMENTO NÃO ADMITIDO NO DESLINDE DA CAUSA DEVE SER EXCLUÍDO DA EMENTA DO ACÓRDÃO. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DE MATÉRIA QUE NÃO FOI ADEQUADAMENTE ALEGADA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO NEM TEVE SUA REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. INEXISTÊNCIA DE OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO EM DECISÃO QUE CITA EXPRESSAMENTE O DISPOSITIVO LEGAL CONSIDERADO INCONSTITUCIONAL.

I – Por não ter servido de fundamento para a conclusão do acórdão embargado, exclua-se da ementa a seguinte assertiva: “Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador”(fl. 260).

II – A constitucionalidade da tributação com base na Lei 10.256/2001 não foi analisada nem teve repercussão geral reconhecida.

III –Inexiste obscuridade, contradição ou omissão em decisão que indica expressamente os dispositivos considerados inconstitucionais.

IV – Embargos parcialmente acolhidos, sem alteração do resultado.

É fato que as declarações de inconstitucionalidade obtidas nos Recursos Extraordinários nºs 363.852 e 596.177 não alcança o art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001, a qual teve a constitucionalidade impugnada no Recurso Extraordinário nº 718.874, o qual teve repercussão geral reconhecida e aguarda julgamento pela Suprema Corte.

Assim, não pode este tribunal administrativo declarar a inconstitucionalidade de dispositivos legais sobre os quais ainda remanesce o debate na Corte Máxima.

Nesta toada, enquanto não houver decisão definitiva do STF, a sub-rogação prevista nos incisos III e IV do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991 permanece legítima para os fatos geradores ocorridos após a edição da Lei n.º 10.256/2001.

Contribuição ao "Funrural"

Os argumentos apresentados no recurso para demonstrar a inconstitucionalidade da contribuição para a Seguridade Social não serão apreciados em obediência à Súmula CARF n.º 01 já mencionada.

Com relação à discussão sobre aspectos infraconstitucionais não devo conhecer dos seus argumentos, haja vista que é matéria que foi submetida ao Judiciário por intermédio do MS nº 003237-86.2010.4.03.6106/SP, o que representa renúncia à discussão administrativa nos termos da seguinte súmula do CARF:

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.

Multa qualificada

A justificativa do fisco para aplicação da multa qualificada no patamar de 150% das contribuições não recolhidas foi a prática de sonegação, pelo fato do sujeito passivo de forma reiterada não haver declarado na GFIP as aquisições de produtos rurais de pessoas físicas. Eis o que afirmou a autoridade lançadora:

Obviamente, **a falta da declaração nas GFIPs, que foram entregues sem informar os valores correspondentes aos produtos rurais adquiridos de produtor rural pessoa física**, não pode ser creditada a simples erro no preenchimento, ou esquecimento, o que demonstra o elemento dolo, no sentido de ter a consciência e querer a conduta de sonegação descrita no art. 71 da Lei nº 4.502/64.

O contribuinte adverte que não houve a cabal demonstração pelo fisco da ocorrência de conduta dolosa tendente a suprimir ou retardar o pagamento de tributo, o que afastaria a imposição da multa exacerbada.

A DRJ manteve a multa qualificada ao argumento de que o fisco teria conseguido demonstrar a ocorrência de sonegação fiscal, decorrente da reiterada prática da omissão de fatos geradores na GFIP. Afirma-se no acórdão recorrido que a imposição da penalidade qualificada está em perfeita consonância com o § 1.º do art. 44 da Lei n.º 9.430/1996.

A meu ver a acusação fiscal não conseguiu demonstrar a ocorrência do dolo, consistente na vontade consciente de praticar a conduta contrária ao ordenamento tributário.

Vejamos o que diz as normas utilizadas para fundamentar a imposição da multa qualificada, a qual está inserta na Lei n.º 9.430/1996:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)"

Pois bem, só cabe a aplicação da multa majorada nos casos em que o fisco consiga demonstrar a ocorrência das condutas de sonegação, fraude e/ou conluio. A mera falta de declaração dos fatos geradores não é suficiente à aplicação de gravame de tamanha monta.

Considere-se ainda que a recorrente escriturava as compras de gado, tendo a sua contabilidade sido a fonte utilizada para extrair os fatos geradores de contribuição, além de que não se demonstrou qualquer falsidade no lançamento dos registros contábeis.

Diante da acusação da ocorrência de sonegação, devemos nos debruçar sobre esses tipos legais constantes na Lei n.º 4.502/1964:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Observe-se que o tipo acima exige que haja a comprovação de que ação/omissão sejam praticadas com dolo, que, na seara tributária, consiste num comportamento intencional de suprimir o recolhimento de tributos mediante artifícios que impeçam ou retardem o conhecimento do fato gerador pelo fisco ou, no caso da fraude, excluam/posterguem a ocorrência do fato gerador.

Não consigo enxergar na espécie a demonstração inequívoca da existência de conduta dolosa consistente na declaração baseada em documentos falsos ou situação que se comprove inexistente.

Concordo com o sujeito passivo quando afirma que a matéria de direito em debate é extremamente controvertida e se encontra em intenso debate nos tribunais pelo país afora, de modo que a mera divergência de interpretação da legislação não é suficiente para demonstrar a ocorrência de falsidade que pudesse justificar a acusação do dolo.

É esse entendimento que tem prevalecido nas decisões do CARF, quando se exige comprovação inequívoca da ocorrência da conduta dolosa para qualificação da multa. Trago à colação recente acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais que manifesta claramente esse linha interpretativa:

"MULTA QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA.

Havendo nos autos provas contundentes da conduta dolosa do contribuinte, decorrentes do conjunto de ações irregulares que levaram a lavratura do lançamento tributário, caracterizando está o tipo Fraude previsto no art. 72 da Lei n° 4.502/64. Correta a aplicação da multa qualificada."

(Acórdão n° 9202-003.827- 08/03/2016)

Mesmo se verificando que não houve a declaração dos fatos geradores, o meu entendimento é que somente procederia a acusação de sonegação, caso se houvesse demonstrado a ocorrência do ardil de esconder do fisco a ocorrência dos fatos geradores, o que

Processo nº 16004.720181/2014-06
Acórdão n.º 2402-005.664

S2-C4T2
Fl. 14

não se configurou, posto que os dados obtidos do SPED, do que consta dos autos, refletiram a realidade econômico-financeira da autuada.

Diante do exposto, entendo que a multa deve ser imposta no patamar ordinário de 75% do tributo devido.

Conclusão

Voto por conhecer em parte do recurso, para, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para excluir da base de cálculo as aquisições feitas aos produtores Dorvalino Granado, Alexandre Gobbi, Mauro Antônio Gobbi e Rogério Gobbi, bem como por afastar a qualificação da multa, que ficará reduzida a 75% do tributo não recolhido.

(assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo.