



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.720948/2015-86
ACÓRDÃO	2003-006.862 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROCHA & FILHOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL. REGRA DE CONTAGEM.

O prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias deve ser contado nos termos do art. 173, I, ou 150, §4º, ambos do CTN. Sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial é contado conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial é contado nos termos do art. 173, I, CTN.

TRABALHADORES VINCULADOS À EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES. DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO EXISTENTE. CARACTERIZAÇÃO DIRETAMENTE COM A EMPRESA PRINCIPAL NÃO OPTANTE PELO SIMPLES. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA. POSSIBILIDADE.

Cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente, desconsiderando eventual vínculo formal pactuado com pessoa jurídica interposta optante pelo Simples, desde que demonstrado que os trabalhadores, na verdade prestavam serviços à empresa principal, esta não optante pelo regime diferenciado de tributação.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO RURAL. FUNRURAL. SUB-ROGAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA ADQUIRENTE.

No período posterior à Lei nº 10.256/2001, são devidas pelo produtor rural pessoa física as contribuições incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, ficando a pessoa jurídica adquirente responsável pela retenção e recolhimento dessas contribuições em virtude da sub-rogação prevista em lei.

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.

APROVEITAMENTO DE VALORES PAGOS. PARTICIPAÇÃO DE INTERPOSTA PESSOA JURÍDICA. DESCONSIDERAÇÃO. SUJEITO PASSIVO É O REAL BENEFICIÁRIO DA OPERAÇÃO.

Ocorrida a desconsideração da participação da pessoa interposta na operação, com a consequente tributação em face do seu real beneficiário, não é possível o aproveitamento do que foi pago na pretensão original dos envolvidos na operação autuada.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. LEI MAIS BENÉFICA. RETROATIVIDADE. APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL.

Com o advento da Lei nº 14.689/2023, que modificou o art. 44 da Lei nº 9.430/96, reduzindo o percentual da multa qualificada de 150% para 100%, aplica-se a regra da retroatividade benigna, segundo a qual deve prevalecer a penalidade mais favorável ao contribuinte, ainda que referente a fatos ocorridos sob a égide da legislação anterior.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário interposto, rejeitar as preliminares nele suscitadas e, no mérito, por voto de qualidade, dar-lhe parcial provimento, tanto cancelando o crédito atinente à contribuição ao Senar como reduzindo a multa qualificada ao percentual de 100% (cem por cento). Vencidos os Conselheiros Leonardo Nunez Campos e Ronnie Soares Anderson, que deram-lhe provimento em maior extensão, admitindo o aproveitamento da contribuição previdenciária patronal recolhida no âmbito do Simples Nacional. O voto divergente apresentado pelo Conselheiro Leonardo Nunez Campos foi convertido em declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ronnie Soares Anderson (substituto integral), Francisco Ibiapino Luz (Presidente Substituto).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 1458/1513 interposto contra decisão da DRJ em São Paulo/SP, de fls. 1396/1432, que julgou parcialmente procedente o lançamento referente à contribuição previdenciária patronal, adicional ao SAT/RAT, a devida pelos segurados e às contribuições devidas a Terceiros, incidentes sobre remuneração de segurados empregados, conforme autos de infração DEBCADs nº 51.074.013-8, nº 51.074.014-6 e nº 51.074.015-4, de fls. 06/47, 48/68 e 69/107, respectivamente, lavrados em 29/04/2015, relativo a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2010 a 31/12/2012, com ciência da RECORRENTE em 06/05/2015, conforme AR de fl. 1105.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 701.920,04, R\$ 63.178,41 e R\$ 158.357,78, na ordem dos autos de infração acima descrita, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício.

De acordo com o relatório fiscal, acostado às fls. 108/123, o lançamento teve origem nos seguintes fatos:

Os fatos geradores do lançamento consistem nas remunerações pagas aos segurados, apuradas com base nas folhas de pagamentos em nome do sujeito passivo e daquelas confeccionadas em nome da pessoa jurídica Cerealista Rochinha Ltda.

(...)

2. IDENTIFICACAO DO SUJEITO PASSIVO

Nome: : ROCHA & FILHOS LTDA. CNPJ – [xxx]

Data abertura: 15/06/1991

Endereço : Rua Alcino Rocha, 1345— Sala 01 — Centro — Sangão/SC

Fone: [xxx]

Socios atuais:

Claudair Jorge da Rocha - Socio Administrador desde 15/07/2002

Claudeci Jorge da Rocha — Socio Administrador desde 01/06/1994

Contador: Helio de Oliveira

(...)

Temos uma empresa proprietaria de instalações industriais para fabricação de farinha e derivados, e de caminhões, sendo que a mesma **não possui nenhum empregado registrado**, nem na linha de produção de farinha e derivados, nem motoristas, terceiriza todo a mão de obra necessaria para execução do seu objetivo social, isto é atividade fim, utilizando pessoal registrado na pessoa juridica Cerealista Rochina Ltda.

A **terceirização** de atividade-fim - exceto quanto ao trabalho temporário - é vedada pela ordem jurídica, conforme interpretação assentada pela jurisprudência (Súmula 331, III), independentemente do segmento econômico empresarial e da área de especialidade profissional do obreiro. Locação de **mão-de-obra** em atividade-fim é medida excepcional e transitória, somente possível nos restritos casos de trabalho temporário. Configurada a irregularidade do contrato de fornecimento de **mão-de-obra**, determina a ordem jurídica que se considere desfeito o vínculo laborai com o empregador aparente (entidade terceirizante), formando-se o vínculo trabalhista do obreiro diretamente com o tomador de serviços (empregador oculto ou dissimulado).

3. ABRANGENCIA DO PROCEDIMENTO FISCAL

Além do sujeito passivo acima identificado, foi abrangida pelo procedimento fiscal a pessoa jurídica abaixo identificada:

Nome: CEREALISTA ROCHINHA LTDA. CNPJ – [xxx]

Data abertura: 28/01/2002

End.: Rua Alcindo Rocha, s/n — Centro - Sangão/SC

Fone: [xxx]

Empresa Optante do SIMPLES NACIONAL

Socios atuais:

Cloude Claudeci da Rocha - Socio Administrador desde: 14/12/2005

Jailton Claudeci da Rocha - Socio costista desde : 20/03/2007 a 19/12/2013.
Socio Administrador apartir de 20/12/2013.

Obs.:

Cloude Claudeci da Rocha e Jailton Claudeci da Rocha, socios administradores desta empresa, são filhos de Claudeci Jorge da Rocha, um dos socios e administrador da Rocha & Filhos Ltda.

O Socio: Jailton Claudeci da Rocha — atua como comprador da empresa Rocha & Filhos Ltda.

O Socio: Cloude Claudeci da Rocha, efetua pagamentos, quitando dividas da empresa atraves de debitos em conta bancaria da Rocha & Filhos Ltda.

E-mail : [xxx]

Contador: Helio de Oliveira

(...)

O Cerealista Rochinha Ltda. tem entre seus objetivo social a fabricação de farinha e serviços de transporte rodoviario de cargas em geral, optante do regime do Simples Nacional, contratou empregados para o cargo de motorista carreteiro e pessoal para a linha de produção de farinha e derivados e alocou para trabalhar na Rocha & filhos Ltda., a empresa forneceu somente os motoristas, não sendo uma locação de veículos com motoristas. **Todo os empregados registrados na Cerealista Rochinha Ltda, prestam serviço a Rocha & Filhos Ltda.**

Lei Complementar n° 123/2006.

"Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

(...)

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;"

(...)

O serviço de operador de veículos (motoristas ou condutor), quando a empresa contratada não disponibiliza os seus veiculos, mas apenas a mão-de-obra dos motorista que irão conduzir os caminhões de determinado tomador, é serviço prestado mediante cessão ou locação de mão de obra, constitui causa de vedação

ao ingresso no Simples Nacional ou de exclusão desse mesmo regime tributário. Além dos motoristas a empresa tem pessoal registrado que trabalha na linha de produção de farinha e na parte administrativa da empresa Rocha & Filhos Ltda.

No entanto, quando a Rocha & Filhos Ltda. terceiriza serviço de motoristas, e pessoal para a produção de farinha, trata-se de terceirização ilegal, pois os motoristas e o pessoal da produção exercem funções relacionadas com atividade-fim da Rocha & Filhos Ltda.

A **terceirização** lícita pressupõe a atuação de empregado na realização de tarefas ligadas à atividade-meio ou de mero apoio operacional do tomador dos serviços. Constatada a atuação do trabalhador na atividade-fim da empresa tomadora dos serviços, deve ser declarada a nulidade dos contratos celebrados pelo obreiro com as empresas **interpostas**, com o reconhecimento da relação de emprego com a tomadora dos serviços, por todo o período da contratação fraudulenta.

(...)

As circunstâncias e evidências indicam a existência de apenas, uma empresa, ambas perseguem a mesma atividade econômica, com sócios e administradores parentes,

No período de 01/2010 a 12/2010 a empresa Cerealista Rochinha Ltda., emitiu uma Nota Fiscal de Saída mensal (venda de farinha branca beneficiada), para Rocha & Filhos Ltda., no valor de R\$ 14.000,00 mensais.

Obs.: A empresa emitiu Nota Fiscal de Saída de Farinha de mandioca branca beneficiada, e em seus registros não consta a entrada de matéria-prima, mandioca, necessária para a fabricação do produto vendido. (beneficiou matéria-prima adquirida pela Rocha & Filhos Ltda., em suas instalações industriais).

(...)

No período de 02/2011 a 12/2012 a empresa Cerealista Rochinha Ltda., emitiu uma Fatura de Cessão/locação de mão de obra mensal, histórico da Fatura — de 02/2011 até 05/2012 era Cessão/locação de mão de obra, a partir de 06/2012 passou a ser um valor para Cessão/locação de mão de obra, e outro para Cessão/locação de mão de obra realizada nas dependências da contratada (pessoal na linha de produção)

A empresa Cerealista Rochinha Ltda., executou serviços que a impediam de estar inscrita no SIMPLES NACIONAL e a Rocha & Filhos Ltda., terceirizou serviços da atividade-fim, ambas infringiram a legislação.

(...)

COMPARATIVO RECEITA BRUTA X SALÁRIOS ENTRE AS EMPRESAS.

Anos calendário		2010	2011	2012
ROCHA & FILHOS LTDA. Tributação: Lucro Real	Receita Bruta	3.553.239,65	5.578.475,73	7.498.815,26
	Massa Salarial (Folha Pagto)	33.660,00	35.940,00	41.052,00
	Relação Folha/Receita (%)	0,95%	0,64%	0,55%
CEREALISTA ROCHINHA LTDA. Tributação: Simples	Receita Bruta	168.350,15	163.788,87	346.847,98
	Massa Salarial (Folha Pagto)	180.484,50	289.577,13	346.665,96
	Relação Folha/Receita (%)	107,21%	176,80%	99,95%

(...)

Fica evidente a utilização, pelo sujeito passivo ROCHA & FILHOS LTDA., da interposta pessoa jurídica denominada CEREALISTA ROCHINHA LTDA., que sobrevive apenas no papel.

O emprego de simulação produz situações inusitadas. Como justificar, por exemplo, a existência da pessoa jurídica denominada CEREALISTA ROCHINHA LTDA, que apresenta repetidamente valores mensais relativos aos encargos com a folha de pagamentos de salários dos seus alegados empregados, é maior que a sua receita bruta declarada..

Outro indicativo da inexistência de fato como empresa da pessoa jurídica CEREALISTA ROCHINHA LTDA., é que ela não apresenta comprovação de despesas inerentes à atividade empresarial tais como energia elétrica, água, telefone, etc. Como é possível a pessoa jurídica permanecer em atividade e não apresentar comprovantes de tais despesas comuns a qualquer empresa.

Já a documentação apresentada em nome do sujeito passivo ROCHA & FILHOS LTDA, que não possui empregados registrados reúne comprovantes de pagamentos de faturas de água, telefone' e energia elétrica, de todo o período fiscalizado,

(...)

A título de ilustração, relacionamos abaixo alguns exemplos da gestão singular, refletida nos documentos apresentados à auditoria fiscal, onde se constata que:

Despesas realizadas em nome da pessoa jurídica Cerealista Rochinha Ltda., são pagas e pelo sujeito passivo ROCHA & FILHOS LTDA., conforme discriminado no quadro abaixo:

(...)

Temos também algumas despesas da Rocha & Filhos Ltda., pagas com débitos na conta bancária da Cerealista Rochinha Ltda.

(...)

- Funcionam no mesmo endereço.

O fato é que os trabalhadores registrados formalmente na pessoa Cerealista Rochinha Ltda são empregados do sujeito passivo ROCHA & FILHOS LTDA,

A unicidade empresarial ali verificada é incontestável. A pessoa jurídica CEREALISTA ROCHINHA LTDA. não existe de fato. Limita-se a abrigar os contratos de trabalho dos empregados do sujeito passivo, que usufui indevidamente do tratamento tributário favorecido e simplificado instituído pela Lei Complementar n. 123/206, a fim de reduzir os custos com a folha de pagamento, isto é recolher apenas os valores descontados dos segurados.

Constatada tal situação, a autoridade fiscal, valendo-se das prerrogativas que lhe são conferidas por lei, desconsidera os vínculos dos segurados mantidos com a empresa optante, efetuando o lançamento do crédito tributário em nome da empresa não optante. Os segurados formalmente vinculados à empresa optante são, portanto, considerados pela Fiscalização como trabalhadores a serviço da empresa não optante, pois, de fato, é esta a situação verificada.

Trata-se de mera aplicação de um dos princípios norteadores do Direito do Trabalho, qual seja, o da primazia da realidade. O Fisco, entendendo que a relação de trabalho é de "A" com "B", e não de "A" com "C", desconsidera os pactos meramente formais.

(...)

Em virtude do acima exposto e demais informações abaixo, conclui-se que a despeito da aparente distinção formal entre o sujeito passivo deste lançamento, Rocha & Filhos Ltda. CNPJ [xxx], e a pessoa jurídica denominada Cerealista Rochinha Ltda., CNPJ [xxx], trata-se na realidade de uma única empresa Rocha & Filhos Ltda. é quem, na realidade, remunera os trabalhadores formalmente registrados na pessoa jurídica Cerealista Rochinha Ltda.

DIFERENÇAS RECIBOS DE PAGAMENTOS

(...)

Comparando as bases de cálculo das contribuições previdenciárias de recibos de pagamentos apresentada pelo contribuinte, com as bases declaradas em GFIP, constatou-se que não foram declaradas a totalidade da bases devidas, foram encontrados recibos com valores pagos superior ao valor declarado em GFIP, as contribuições parte patronal e segurados devidas, sobre as diferenças de bases não declaradas foram lançadas neste Auto de infração.

PAGAMENTOS EFETUADOS A PESSOAL SEM REGISTRO.

Foram encontrados entre os recibos de pagamentos apresentados, valores pagos a pessoa física sem registro.

A empresa presta serviços de transporte de cargas, verificando os Conhecimentos de Transportes emitidos pela empresa, foram encontrados Conhecimentos de Transportes com motoristas sem registro, conforme planilha anexa.

Na análise dos recibos de pagamentos apresentado, foram encontrados recibos de pagamentos por serviços prestados por pessoal sem registro, considerados empregados do sujeito passivo Rocha & Filhos Ltda., conforme planilha anexa.

(...)

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA NA AQUISIÇÃO DE PRODUTO RURAL

(...)

A pessoa jurídica Rocha & Filhos Ltda., deve arrecadar, mediante desconto, na condição de sub-rogada, a contribuição devida pelos produtores rurais pessoas físicas, incidente sobre a comercialização da produção, e recolhê-la até o dia vinte do mês subsequente. Ela fica diretamente responsável pela importância que deixou de arrecadar.

O desconto da contribuição legalmente autorizada sempre se presumirá feito, oportuna e regularmente, pela empresa adquirente, a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, ficando ela diretamente responsável pela importância que eventualmente deixar de descontar ou que tiver descontado em desacordo com as normas vigentes.

Na análise da documentação apresentada pelo sujeito passivo, a auditoria fiscal constatou que os valores declarados nas GFIP's do período fiscalizado, em confronto com: Livro de Registro de Entradas de Mercadorias, Livro Diário e Notas Fiscais de Entradas do mesmo período, que a empresa em questão não declarou todas as compras efetuadas de produtores rurais pessoas físicas.

As diferenças encontradas estão sendo cobradas neste procedimento fiscal.

BAIXA DA INSCRIÇÃO NO CNPJ DA PESSOA CEREALISTA ROCHINHA LTDA.

Mediante as condutas descritas, o sujeito passivo deu causa a baixa de ofício da inscrição no CNPJ da pessoa jurídica Cerealista Rochinha Ltda., consoante hipótese contemplada no artigo 80, parágrafo 1º, inciso I da Lei de Ajuste Tributário nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que prevê:

(...)

Será encaminhada representação administrativa à Delegacia da Receita Federal em Florianópolis, com vistas à baixa de ofício da inscrição no CNPJ da pessoa jurídica supra mencionadas, por se tratar de sociedade inexistente de fato.

AGRAVAMENTO DA MULTA

As circunstâncias descritas revelam de forma inequívoca a intenção firme e consciente do contribuinte no sentido de suprimir tributo devido à fazenda pública federal, mediante sonegação, agravam o valor da multa imposta, conforme disposições contidas nos artigos 44, inciso I, parágrafo 1º da lei 9.430/96, combinado com 71, inciso I da Lei nº 4.502 de 30 de novembro de 1964, in verbis:

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 1108/1138, em 05/06/2015. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ de origem, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

8. Tendo sido cientificada do Auto de Infração em 06/05/2015, conforme Aviso de Recebimento – AR de fl. 1105, a Autuada apresentou, tempestivamente, em 05/06/2015, a impugnação de fls. 1108/1138, com juntada dos seguintes documentos: **procuração, notas fiscais canceladas, documentos relacionados à retenção de 11% sobre notas fiscais de serviço e parte do PT 11516.720507/2011-51.**

9. A empresa apresentou seu inconformismo, mediante as seguintes alegações:

I - Dos Fatos

9.1. Não obstante a afirmação da autoridade fiscal de que uma terceira pessoa jurídica, diversa da Impugnante, foi formalmente fiscalizada e incluída no procedimento fiscal que deu origem aos Autos de Infração contestados, não se encontra qualquer Termo de Início, de Intimação ou de Encerramento de fiscalização, tendo como destinatário à empresa Cerealista Rochinha.

9.1.1. Também não se encontram quaisquer solicitações fiscais de documentos relacionados à terceira empresa (Cerealista Rochinha), perante a Impugnada, ou seja, houve a inclusão de documentos de terceiros sem justificativa da origem, causando preterimento de defesa e insegurança para avaliação da forma pela qual foram obtidos, manuseio e integridade por parte da Fiscalização.

9.1.2. Informou, ainda, a Fiscalização que a empresa Cerealista Rochinha praticou atividade vedada aos optantes do Simples Nacional, no momento em que cedeu mão-de-obra à Impugnante, enquanto esta terceirizou sua atividade fim.

I – Dos Fundamentos

A - Da decadência das competências 01/2010 a 04/2010

9.2. O lançamento fiscal em discussão constituiu de ofício as contribuições previdenciárias relativas às competências de 01/2010 a 12/2012, tendo sido formalmente cientificado ao contribuinte no dia 06/05/2015, resultando em decadência dos fatos geradores ocorridos entre 01 a 04/2010, diante da aplicação do artigo 150, §4º do CTN.

9.2.1. Assim, as contribuições previdenciárias do período entre janeiro a abril de 2010, por se tratarem de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tendo havido recolhimentos no período pela Impugnante, foram alcançadas pela decadência, em virtude do transcurso do prazo decadencial de 5 (cinco) anos entre o fato gerador mensal e a data da constituição do crédito, ora exigida,

ocorrida na ciência do lançamento, em 06/05/2015, conforme disposição expressa do artigo 150, § 4º do CTN.

B - Da nulidade do lançamento baseado em documentos ilegais

9.3. A Fiscalização ao trazer ao presente procedimento fiscal, documentos e informações de empresa diversa daquela regularmente fiscalizada com MPF, termos de início, de intimação, de encerramento e alvo dos Autos de Infração, tal como ocorreu com a Impugnante, viola o devido processo legal e causou grave prejuízo à ampla defesa (art.142, parágrafo único, do CTN, Decreto 70.235/72 e o Decreto 3.724/01).

9.3.1. Nem mesmo as respostas por escrito termos de juntada de documentos e prestação de informações, feitas pela Impugnante em atendimento aos Termos de Início e de Intimações (fls. 124 a 132) foram trazidos ao presente lançamento, que inviabiliza qualquer tipo de demonstração da maneira como as informações e documentos acerca da empresa Cerealista Rochinha foram obtidos.

9.3.2. Todas as informações e documentos da empresa – Cerealista Rochinha – que foram usadas como prova devem ser desconsideradas, uma vez que não houve procedimento fiscal formal em relação a esta empresa (MPF, Termos de início de Intimação ou Encerramento), logo, deve ser reconhecida a nulidade total da presente constituição de ofício, por desrespeito ao art. 142, parágrafo único do CTN, aos arts. 2º, 7º e 23 do decreto 70.235/72, bem como ao art. 2º do Decreto nº 3.274/01.

C - Erro essencial no procedimento fiscal e na eleição do sujeito passivo

9.4. Caso as provas materiais da empresa – Cerealista Rochinha – sejam consideradas, a cobrança deve ser afastada por conta da eleição de sujeito passivo ilegal, uma vez que o relatório fiscal identificou uma situação de vedação à opção da terceira empresa no Simples Nacional (art. 17, XII da LC nº123/06).

9.4.1. Diante desta circunstância, o agente fiscal deveria ter proposto e a exclusão da empresa do Simples Nacional (Cerealista Rochinha) e lançado às diferenças da parte patronal diretamente sobre esta pessoa jurídica, pois a legislação da Receita Federal do Brasil obriga à exclusão de ofício de empresa, diante da configuração de alguma hipótese no art. 29, da Lei Complementar 123/06, aplicando-se ao caso a vinculação estrita do art. 142, parágrafo único, do CTN.

9.4.2. Sendo assim, o presente lançamento fiscal deve ser cancelado em razão do desrespeito aos arts. 75, I, 76, I, 77, III, 79, 80 e seguintes da Resolução CGSN nº 94, de 29/11/2011, que determinam a exclusão de ofício, diante da constatação fiscal de prática de atividade vedada (cessão de mão-de-obra), com base no art. 17, XII, da Lei Complementar 123/06. Nos termos da legislação do Simples Nacional acima citada e do art. 121, do CTN, a empresa Cerealista Rochinha é o único sujeito passivo dos créditos tributários incidentes sobre a folha de salários de seus empregados, pois deveria ter sido excluída do Simples Nacional e tributada retroativamente no regime normal.

D - Falta de materialização do fato gerador das contribuições sobre pagamentos aos motoristas autônomos e Da autorização legal para contratação de motoristas autônomos sem vínculo trabalhista

9.5. O lançamento fiscal constitui contribuição sobre as remunerações pagas aos motoristas de caminhões de transporte, com base em planilha fiscal (fls. 192/199) que apenas relaciona o número do Conhecimento Rodoviário de Transporte de Cargas (CRTC), sem que uma cópia sequer destes documentos fiscais tenha sido juntada aos autos.

9.5.1. Assim, o agente notificante deixou de fazer prova material do fato gerador das contribuições incidentes sobre os valores representados nos CRTCs listados, devendo ser cancelada a exigência sob esta rubrica, por desrespeito ao art. 142, parágrafo único, do CTN.

9.5.2. Caso o lançamento não seja cancelado por conta da preliminar de falta de materialização dos fatos geradores, melhor sorte não lhe assiste em relação à contribuição constituída com base em vínculo laboral de alguns motoristas, atribuído à Impugnante, uma vez que se trata de contratação de serviço de transportador autônomo, cuja fundamentação para a cobrança previdência encontra suporte em legislação diversa daquela utilizada pelo agente notificante.

9.5.3. O lançamento em discussão, na parte da cobrança sobre os supostos motoristas sem registro laboral na Impugnante, motiva a constituição das contribuições na atribuição de caráter de empregado aos motoristas. Contudo, ainda que a falta da devida comprovação material acerca dos requisitos do vínculo trabalhista, a exigência deve ser afastada, pois os motoristas são contratados na qualidade de autônomos, nos termos do art. 9º, § 15, I e II, do Decreto 3.048/99.

9.5.4. Assim, o lançamento ligado aos motoristas sem registro deve ser cancelado por conta da cobrança ter sido fundamentada em vínculo laboral, ao invés de remuneração para contribuinte individual autônomo.

E) Do cancelamento das contribuições exigidas sobre a aquisição de produção rural e Da Diminuição das bases de cálculo diante da inocorrência do fato gerador - aquisição de produção rural

9.6. O fiscal lançou, também, valores a título da contribuição por sub-rogação de que trata o artigo 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91. Trata-se de responsabilidade da empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa em adimplir a contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.

9.6.1. Não restou comprovada a ocorrência da hipótese de incidência do artigo 30 da Lei 8.212/91. Na redação do artigo 25 c/c art. 12, V, alínea “a” e VII, da Lei 8.212/91, a Contribuição é devida pelo empregador rural pessoa física e pelo segurado especial. Caberia ao fiscal, portanto, demonstrar que nas operações de saídas a contribuinte adquiriu bens decorrentes da produção dos segurados que trata o art. 12, incisos V, alínea a, e VII, da Lei 8.212/91.

9.6.2. Entretanto, se verifica que foram simplesmente juntadas notas fiscais de operações de compra e venda de produtos, considerando os vendedores como se fossem sujeitos passivos da contribuição do art. 25, sem existir qualquer autorização legal para esta presunção.

9.6.3. Ademais, nos termos do art. 9º do Decreto 70.235/72 a exigência de crédito tributário pressupõe a existência de processo administrativo instruído com todos os elementos indispensáveis à comprovação da existência da obrigação tributária

9.6.4. Por outro viés, ainda que restasse demonstrada a subsistência da obrigação, o lançamento continuaria a ser ilegítimo, uma vez que todos os dispositivos que envolvem a exação foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98 viesse a instituir a contribuição de forma constitucional.

9.6.5. A declaração de inconstitucionalidade decorreu do fato de que na época da edição das Leis n. 8.540/92 e n. 9.528/97, inexistia autorização constitucional para se instituir contribuição incidente sobre a receita (Art. 195, inciso I, alínea 'b', da CRFB), de modo que para o legislador criar nova contribuição sobre esta base de cálculo, deveria se valer de Lei Complementar, nos termos do art. 195, §4º, da Constituição da República. Além disso, o STF fundamentou sua decisão no fato de subsistir dupla tributação do produtor rural pessoa física neste aspecto, em afronta ao art. 195, §8º, da Constituição.

9.6.6. Conforme se denota da ementa supracitada, a declaração de inconstitucionalidade decorre do fato de que houve ofensa ao princípio da isonomia tributária e que fora instituído uma nova fonte de custeio da seguridade social por meio de lei ordinária, em afronta ao art. 195, § 4º, da Constituição que exige Lei Complementar.

9.6.7. Contudo, ainda que se cogite pela manutenção do lançamento, por decorrência da redação do caput do artigo 25 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 10.256/01, a inconstitucionalidade permaneceria. Tal fato decorre de que a redação de 2001, apesar de ter sido publicada em momento posterior à EC 20/98 e eleger a receita como base de cálculo da tributação, não foi editada em sintonia com o princípio da legalidade.

9.6.8. A Lei 10.526/01 não respeitou o princípio da legalidade, uma vez que não fixou a alíquota e a base de cálculo da contribuição.

9.6.9. Vale anotar que da decisão de declaração de inconstitucionalidade dos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração, aduzindo que a inconstitucionalidade versaria apenas sobre a redação anterior à Lei n. 10.256/2001, que restaram rejeitados pelo Supremo.

9.6.10. Por isso, a União vem sustentando que o julgamento do Pretório Excelso se limitou ao dispositivo anterior à Lei n. 10.256/2001, o que não se coaduna com o julgamento dos embargos declaratórios do RE 363852. Ocorre que o TRF4 já

analisou a controvérsia em incidente de inconstitucionalidade, em que confirmou a afronta à Constituição.

9.6.11. Por se tratar de inconstitucionalidade já declarada pelo Supremo Tribunal Federal, não há que se cogitar a aplicação da Súmula nº 2 do CARF¹², uma vez que não se está requerendo o pronunciamento quanto à inconstitucionalidade da norma, mas demonstrando-se que o guardião da constituição já disse ser-lhe. Trata-se de hipótese de aplicação do artigo 62, parágrafo único, inciso I, do Regimento Interno do CARF.

9.6.12. Caso se entenda pela manutenção da contribuição lançada, o que se admite apenas a título argumentativo, requer-se que sejam glosados os valores já adimplidos a este título, conforme se observa das notas fiscais juntadas às fls. 981, 985, 987, 975, 977 e 979.

9.7. As contribuições incidentes sobre a aquisição rural tiveram como presunção às notas fiscais de entrada, mês a mês, tomadas com base no Livro de Entrada da empresa. Contudo, várias das notas fiscais que foram usadas como base de cálculo da parte previdenciária foram canceladas e os insumos devolvidos, por meio de notas de saída, conforme comprava a documentação anexa (doc. 2).

9.7.1. Deste modo, caso o lançamento relativo às aquisições de produção rural não seja integralmente cancelado, requer sejam readequados, com a exclusão das operações que foram canceladas, diante da inexistência de fato gerador configurado.

F) Da modificação do critério jurídico utilizado pelas fiscalizações passadas e da observância da prática reiterada da Administração

9.8. A Impugnante já foi objeto de fiscalização pela Receita Federal do Brasil em relação às contribuições previdenciárias das competências de 01/2006 a 11/2008, após analisar as situações das empresas, não houve qualquer constatação de irregularidade acerca da terceirização irregular de sua atividade-fim. Ou seja, as situações fáticas que culminaram no presente lançamento já eram conhecidas e foram analisadas anteriormente por Agente da Previdência competente, sem que fossem apurados descumprimentos de obrigações tributárias de qualquer ordem.

9.8.1. Basta uma simples leitura de parte do processo fiscal nº 11516.720507/2011-51 (doc. 3), originado da ação fiscal anterior, para se concluir que a contratação da cessão de mão-de-obra da Cerealista Rochinha Ltda já ocorria, de igual maneira, visto que as alterações contratuais entre as fiscalizações eram as mesmas. Tanto é assim que houve a análise das notas fiscais de cessão de mão-de-bra, por meio da verificação fiscal dos Livros Fiscais da Impugnante, que resultou em Auto de Infração nº 37.306.737-2, por descumprimento de obrigação acessória, relacionada justamente à falta de retenção dos 11% sobre as faturas emitidas pela prestadora dos serviços de cessão, no caso a empresa Cerealista Rochinha.

9.8.2. Deste modo, não pode a Receita Federal vir até a Impugnante, ou qualquer outra empresa, fiscalizar suas atividades, apurações e recolhimentos, sem verificar qualquer irregularidade e, posteriormente, modificar o critério das análises anteriores, aplicando sanções sobre fatos já analisados. Neste sentido já se manifestou o TRF da 3ª Região na Apelação em Mandado de Segurança nº89030048199.

9.8.3. Em assim sendo, a Impugnante não pode ser penalizada por ter seguido a orientação feita anteriormente por Auditor Fiscal competente, que havia considerado válida a contratação de pessoal por meio de cessão de mão-de-obra para realizar suas atividades. O lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória realizada em 2001 serviu de parâmetro para as futuras ações da empresa, que passou a adotar a prática de retenção dos 11% sobre as notas fiscais de serviços da cessionária.

9.8.4. Logo, a alteração do critério jurídico, bem como a desconsideração da terceirização por meio de cessão de mão-de-obra de suas atividades, que fundamentou o presente lançamento fiscal da parte patronal dos funcionários cedidos pela empresa Cerealista Rochinha, não pode resultar em cobrança de multa de ofício ou juros, nos termos do art. 100, III, parágrafo único, do CTN.

G) Do não agravamento da multa diante da não caracterização de dolo na sonegação

9.9. O presente lançamento fiscal agravou a multa de ofício para 150%, com base no art. 44, I, §1º, da Lei 9.430/96, por conta da suposta ocorrência de dolo para supressão de tributos federais, concernente na terceirização ilegal das atividades-fim da Impugnante, por meio da contratação de mão de obra, da empresa Cerealista Rochinha Ltda, a qual foi considerada inexistente de fato pela fiscalização.

9.9.1. Porém, o evidente intuito de fraude, exigido pelo dispositivo da multa acima citado, relacionado ao dolo de sonegação específico trazido nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, não se encontra configurado na medida em que:

9.9.1.1. todas as informações e documentos ligados à empresa Cerealista Rochinha Ltda., trazidos ao presente processo, não estão amparados por nenhum pedido formal feito no curso de fiscalização regular, maculando-os por não terem origem no devido processo legal e tornando-os imprestáveis para quaisquer tipos de convicções fiscais relacionadas às suas atividades, constituição e suposta unicidade com a Impugnante, o que afasta a possibilidade também de empregá-los para configurar o dolo de fraude e sonegação; e,

9.9.1.2. o modelo de terceirização das atividades da Impugnante, por meio de contrato de cessão de mão-de-obra com a Cerealista Rochinha, firmado em 01/02/2002 (fls. 178/179), já foi analisado pela Receita Federal em ação fiscal finalizada em 2011, que constituiu o processo nº 11516.720507/2011-51 anexo, tendo sido homologado pelo agente fiscal à época, que apenas exigiu multa por

falta de retenção de 11% sobre as notas fiscais emitidas pela cessionária, devendo ser considerado como prática reiterada da administração, que foi seguido pela impugnante até que houve a alteração do critério jurídico anterior, com a

9.9.2. Por fim, diante de todo o exposto, existem sérias dúvidas quanto à origem de todas as informações e documentação a respeito das circunstâncias fáticas envolvendo a empresa Cerealista Rochinha, que não fez parte do processo fiscal em discussão, causando insegurança na integridade das provas materiais utilizadas para basear suposto intuito de fraude, o que exige o afastamento da penalidade por interpretação mais benéfica à Impugnante, nos termos do art. 112, do CTN.

H) Da compensação de ofício dos recolhimentos do simples Nacional e das retenções obrigatórias com os créditos previdenciários objetos do presente lançamento.

9.10. Caso as preliminares e as razões de mérito não forem admitidas, diante da premissa de fato que considerou as duas empresas, a Impugnante e a Cerealista Rochinha, como se fossem uma única entidade jurídica, faz-se necessário compensar os valores previdenciários recolhidos por esta ao Simples Nacional, inclusive sob a forma de retenção de 11%, sobre as notas fiscais de cessão, com os créditos constituídos de ofício sobre esta última, sob pena inclusive de enriquecimento ilícito do erário federal, nos termos do art. 74, da Lei nº 9.430/96 e art. 119, da Resolução CGSN 94, de 29/11/2011.

- DO PEDIDO

10. Ante o exposto:

10.1. o recebimento e processamento da presente impugnação fiscal, nos termos dos arts. 14 e 15 do Decreto nº 70.235/72;

10.2. o cancelamento das exigências relativas às Competências de 01 a 04/2010, por terem sido alcançadas pela decadência, em virtude do transcurso do prazo decadencial de 5 (cinco) anos entre o fato gerador mensal e a data da constituição do crédito ora exigida, ocorrida na ciência do lançamento, em 06/05/2015, conforme disposição expressa do artigo 150, § 4º do CTN (item II, "a", da Impugnação);

10.3. o cancelamento do lançamento diante da nulidade por ter se fundamentado em informações e documentos da empresa Cerealista Rochinha Ltda, estranha ao presente processo, sem qualquer prova a respeito da sua origem, por não existir menção ao MPF, Termos de Início, de Intimações e outros documentos formais regulares, por desrespeito ao art. 142 e seu parágrafo único, do CTN, aos arts. 2º, 7º e 23, do Decreto 70.235/72, bem como ao art. 2º, do Decreto nº 3.274/01 (item II, "b" da Impugnação);

10.4. o cancelamento do lançamento, em função de erro na identificação do sujeito passivo das obrigações tributárias supostamente verificadas em outra

pessoa jurídica enquadrada no Simples, nos termos do artigo 121, inciso I, do CTN, (item II, "c" da Impugnação);

10.5. o cancelamento do lançamento diante da falta de materialização do fato gerador das contribuições incidentes sobre os valores representados nos CRTCs listados, devendo ser cancelada a exigência sob esta rubrica, por desrespeito ao art. 142, parágrafo único, do CTN. (item II, "d" da Impugnação);

10.6. alternativamente ao item anterior, o cancelamento do lançamento ligado aos motoristas sem registro por conta da cobrança ter sido fundamentada em vínculo laboral, ao invés de remuneração para o contribuinte individual autônomo, com base no art.142, parágrafo único, do CTN, que vincula os motivos do ato à sua plena validade (item II, "d.1 da Impugnação);

10.7. o cancelamento das contribuições incidentes sobre a aquisição rural diante da inconstitucionalidade da fundamentação do lançamento e da não comprovação da obrigação, deve ser afastada a exigência da suposta contribuição por sub-rogação de que trata o art. 30 da Lei 8.212/91 (item II, "f da Impugnação);

10.8. alternativamente, requer seja readequado o lançamento, com a exclusão das operações que foram canceladas, diante da inexistência de fato gerador configurado (item II, "f.1" da Impugnação)

10.9. o cancelamento da multa e dos juros incidentes sobre as contribuições ora lançadas, nos termos do art. 146 e 100, III, parágrafo único, do CTN, ante a ocorrência de prática reiterada observada pela autoridade fiscal, consubstanciada em cobrança de multa acessória que validou as cessões de mão-de-obra no curso do processo 11516.720507/2011-51, deve ser interpretada como legislação complementar em relação à Impugnante; e

10.10. a redução da multa agravada de 150% para 75%, por conta da falta de comprovação do dolo, o que gera insegurança na integralidade das provas (art. 112 do CTN).

Diligência

Conforme fls. 1192/1197, a autoridade julgadora baixou os autos em diligência para que a fiscalização prestasse esclarecimentos complementares com relação ao levantamento vinculado ao pagamento efetuado a pessoal sem registro, bem como fosse analisadas as notas fiscais anexadas ao processo fls. 975,977,979, 981, 985 e 987, que segundo a empresa não foram consideradas pela Fiscalização, e ainda, as possíveis notas fiscais canceladas (fls. 1142/1157).

Em cumprimento, foi emitido o relatório de diligência de fls. 1200/1208, reportando o que segue:

Quanto ao levantamento Motoristas sem Registro, transcreve o art. 1º da Lei 7.290/84 e arts. 1º e 2º da Lei 11.442/2007, e justifica o motivo do levantamento no fato de que *“a empresa contratante que deixar de observar as normas legais de contratação de transportador*

autônomo de cargas, como acima enunciado, levará fatalmente ao entendimento de se tratar de contratação de motorista com vínculo empregatício". Acrescentou o seguinte:

Na análise da documentação apresentada pelo sujeito passivo, foi verificado a existência de Conhecimentos Rodoviário de Transporte de Carga (CRTR), solicitados, a empresa apresentou uma planilha com: N° do CRTR, valor, placa do veículo, data da emissão, cidade de destino, total do frete, motorista e UF DEST., comparando os nomes dos motoristas constantes deste (CRTR), com os registrados na Cerealista Rochinha Ltda., já que o sujeito passivo não tinha nenhum motorista registrado, foram encontrados alguns motorista sem registro em ambas as empresas, e considerados empregados da Rocha & Filhos Ltda.

(...)

Os serviços desenvolvidos pelos motoristas estavam inseridos diretamente no objetivo social da autuada, o que demonstra a existência da subordinação jurídica.

A autuada não negou a prestação do serviço, diz tratar de contratação de serviço de transportador autônomo, atraiu para si o ônus de provar a inexistência do vínculo de emprego, nestes casos compete a tomadora comprovar que os serviços foram prestados de forma autônoma, não basta alegar, a contratante fica com o ônus de provar a sua alegação, ou seja, apresentar documentos que comprovassem que os serviços foram prestados por autônomos.

Solicitada documentação que comprovasse que o serviço executado seria por autônomo, a autuada não apresentou nenhum documento referente a estas contratações, caso fossem na qualidade de autônomos a empresa teria apresentado os recibos de pagamentos (RPA), não apresentou.

Motorista autônomo é a pessoa física que efetua fretes com veículo próprio arcando com todas as despesas de manutenção, combustível, seguro, IPVA, etc., e na análise da documentação de caixa apresentada pela autuada, encontramos despesas relativas aos caminhões dirigidos pelos motoristas considerados empregados, tais como combustível, seguro e IPVA, pagas pela autuada, se fossem autônomos a empresa teria feito o recibo de pagamento RPA, efetuado os descontos, declarados em GFIP e pago os valores devidos, não haveria o pagamento das despesas dos caminhões, uma vez que o tomador dos serviços de transportador autônomo paga apenas o frete, as despesas com Os caminhões correm por conta do transportador.

O valor da remuneração decorreu da análise dos recibos de salários pagos aos motoristas que prestavam serviços a autuada, registrados na Cerealista Rochinha Ltda.

No que diz respeito às notas fiscais do produtor canceladas, a autoridade fiscal observou que a contribuinte teria razão, pois foram consideradas na base de cálculo do lançamento valores oriundos de notas canceladas. Desta forma, promoveu o ajuste da base de cálculo (fls. 1205/1208).

Ademais, esclareceu que *“as retenções de 11% sobre as notas fiscais, efetuadas pela autuada, foram totalmente deduzidas nos pagamentos das GPS parte segurados nos pagamentos das GPS da Cerealista Rochinha Ltda.”*.

Concedeu prazo de 30 dias para que a contribuinte se manifestasse a respeito do relatório de diligência.

Conforme AR de fl. 1389, a contribuinte foi cientificada da diligência fiscal 23/09/2016, contudo nada apresentou.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em São Paulo/SP julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 1396/1432):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

DECADÊNCIA. SÚMULA VINCULANTE DO STF. PARECER. PGFN/CAT nº 1.617/2008. PAGAMENTO PARCIAL ANTECIPADO.

A Súmula Vinculante nº 8 do STF declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91 que tratam de prescrição e decadência, razão pela qual deve ser aplicado o prazo decadencial de cinco anos, previsto no CTN.

O Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008 aprovado pelo Sr. Ministro do Estado da Fazenda vincula a Secretaria da Receita Federal do Brasil à tese jurídica fixada (art. 42 da Lei Complementar nº 73/1993).

O recolhimento parcial antecipado enseja a aplicação do artigo 150, § 4º do CTN, enquanto que a sua ausência implica a aplicação do art. 173, I, do CTN.

AUTOS DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA.

Os Autos de Infração (AI's) encontram-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigidos nos termos da Lei.

Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INTERPOSTA PESSOA. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE.

No tocante à apuração das contribuições que custeiam os benefícios previdenciários, os fatos devem prevalecer sobre a aparência formal. Se as provas existentes nos autos convergem para posicionar a empresa autuada na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços

através de empresa interposta, obrigada está ao recolhimento das contribuições previdenciárias devidas.

ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE

A alteração do crédito tributário deve ser baseado em fatos extintivos ou modificativos, argüidos como matéria de defesa, devidamente demonstrados pelo contribuinte mediante produção de provas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

A imposição da multa qualificada mostra-se justificada quando demonstrados suficientes indícios da ação dolosa do contribuinte, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do tributo devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

NORMAS COMPLEMENTARES. FISCALIZAÇÃO. NOVOS FATOS GERADORES.

Fiscalização anterior não constitui norma complementar do Direito Tributário, por não se enquadrar prática reiteradamente observada.

COMPENSAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. RECOLHIMENTOS PARA O SIMPLES NACIONAL. IMPOSSIBILIDADE

É vedada a compensação de contribuições previdenciárias com o valor recolhido para o Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 2006.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados a seu serviço (art.22, I e II da Lei 8.212/91)

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AQUISIÇÃO DE PRODUÇÃO RURAL. SUB-ROGAÇÃO.

A contribuição do produtor rural pessoa física deve ser de 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, e ainda, 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção para o financiamento das prestações por acidente de trabalho (art. 25 c/c o art. 30, IV ambos da Lei de Custeio).

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS SEGURADOS EMPREGADOS.

A empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado empregados a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado juntamente com a contribuição a seu cargo. 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 arrecadar em desacordo com o disposto nesta lei.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

Em decorrência dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Terceiras Entidades incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei 8.212/91.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ de origem apenas excluiu do lançamento (DEBCAD's nº 51.074.013-8/Patronal e nº 51.074.015-4/Terceiros) os valores originários de notas fiscais de produtores rurais canceladas, conforme demonstrado no relatório de diligência de fls. 1200/1208.

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, devidamente intimada da decisão da DRJ em 24/05/2017, conforme AR de fls. 1452, apresentou recurso voluntário de fls. 326/340, em 22/06/2017.

Em seu recurso, basicamente reitera o alegado em sua impugnação, conforme os seguintes tópicos (as razões estão detalhadas no corpo do voto):

- i. Da decadência da constituição de ofício das competências de 01 a 04/2010;
- ii. Da nulidade do lançamento baseado em documentos ilegais;
- iii. Do erro essencial no procedimento fiscal e na eleição do sujeito passivo;
- iv. Da falta de materialização do fato gerador das contribuições incidentes sobre pagamentos aos motoristas autônomos;
- v. Da autorização legal para contratação de motoristas autônomos sem vínculo trabalhista;
- vi. Do cancelamento das contribuições exigidas sobre a aquisição de produção rural;
- vii. a modificação do critério jurídico utilizado pelas fiscalizações passadas e da observância da prática reiterada da administração;

- viii. Do não agravamento da multa diante da não caracterização de dolo na sonegação; e
- ix. Da compensação de ofício dos recolhimentos do Simples Nacional e das retenções obrigatórias com os créditos previdenciários objetos do presente lançamento

Posteriormente, em 11/03/2024, a RECORRENTE acostou a petição de fls. 1526/1527 através da qual pleiteia a redução da multa qualificada ao percentual de 100%, conforme modificação legislativa promovida pela Lei n 14.698/2023.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

I. PRELIMINARES

I.i. Decadência

Em princípio, a RECORRENTE pleiteia o reconhecimento da extinção parcial do crédito tributário em razão da decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN. Afirma que foi cientificada em 06/05/2015 (fl. 1105), estando, portanto, decadentes as competências de 01/2010 a 04/2010.

Alega que existem declarações e recolhimentos antecipados de contribuições patronais, conforme GPSs de fls. 1514/1517, de modo a atrair a regra de contagem do art. 150, §4º, do CTN.

Contudo, não assiste razão à RECORRENTE em seu pleito.

Isso porque, para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a

dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

Portanto, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No presente caso, entendo por considerar aplicável regra do art. 173, I, do CTN, pois a autoridade fiscal destacou *“a intenção firme e consciente do contribuinte no sentido de suprimir tributo devido à fazenda pública federal, mediante sonegação”*, conforme art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64. Tanto que houve a lavratura de multa qualificada de 150% para os fatos geradores que dizem respeito às folhas de pagamentos em nome da Cerealista Rochinha Ltda. (levantamentos F1, F2 e S1).

Para os fatos em que não foi observada a prática de sonegação, quais sejam, empregados e motoristas sem registro, além da contribuição devida pelo produtor rural pessoa física (levantamentos F3, F4 e PR), houve a imputação da multa ordinária de 75%. Não obstante, constata-se que os lançamentos decorrentes destes fatos (em que não houve imputação da multa qualificada) ocorreram a partir de 05/2010, ou seja, de período não atingido pela decadência considerando-se a regra de contagem mais favorável ao contribuinte (a do art. 150, §4º, do CTN).

Em síntese, observa-se que o lançamento relativo às competências 01/2010 a 04/2010 abrangeu apenas fatos oriundos dos levantamentos F1, F2 e S1, para os quais a acusação de sonegação e, conseqüentemente, a lavratura da multa qualificada de 150%.

Neste sentido, conforme entendimento sedimentado pelo STJ, acima exposto, nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial é contado nos termos do art. 173, I, CTN. Este entendimento também encontra-se sumulado pelo CARF:

Súmula CARF nº 72

Aprovada pelo Pleno em 10/12/2012

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

A regra de contagem decadencial do art. 173, I, do CTN disciplina o seguinte:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

No presente caso, o lançamento se refere ao período compreendidos entre 01/2010 a 12/2012. Considerando que a ciência da RECORRENTE ocorreu em 06/05/2015 (fl. 1105), não houve a decadência de qualquer competência em litígio, pois aplicando-se a regra do art. 173, inciso I, do CTN em relação à competência mais antiga em litígio (01/2010), verifica-se que o início da contagem do prazo decadencial se deu a partir de 01/01/2011 (*“primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*) e poderia ser lançado até 31/12/2015.

Portanto, sem razão a RECORRENTE.

I.ii. Nulidade

A RECORRENTE pleiteia a nulidade do lançamento ao argumento de que nos autos do processo *“não se encontra qualquer documento formal, tais como termos de início, de intimação ou de encerramento de fiscalização, em relação à empresa Cerealista Rochinha”*. Afirma que não houve MPF em face da citada empresa e que todas as intimações foram emitidas em nome da ora RECORRENTE.

Neste sentido, alega que *“toda a base de cálculo foi retirada da folha salarial e documentos de terceiro (Cerealista Rochina ...), os quais, a despeito de estarem anexados ao Relatório Fiscal, não possuem comprovação regular de sua origem, que deveria ter ocorrido por meio de termos de fiscalização em nome desta empresa”*.

Com isso, pretende sejam *“desconsiderados todos os documentos e informações da Cerealista Rochinha que foram utilizados como prova material do lançamento e como convicção fiscal de unicidade ou terceirização ilegal, sem que tenha havido procedimento de fiscalização em relação a esta empresa formalmente comprovado no momento anterior à ciência do lançamento”*.

Contudo, não prospera o inconformismo da RECORRENTE.

No processo administrativo federal são nulos os atos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59 do Decreto nº

70.235/1972. Por sua vez, o art. 10, também Decreto nº 70.235/1972, elenca os requisitos obrigatórios mínimos do auto de infração:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...)

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Não se sustenta o inconformismo da RECORRENTE de que teria ocorrido um eventual cerceamento do direito de sua defesa eis que a autoridade fiscal utilizou documentos e informações de empresa terceira (Cerealista Rochinha Ltda.) para promover o lançamento. Isso porque a conclusão derradeira da autoridade fiscal foi no sentido de que, *“a despeito da aparente distinção formal entre o sujeito passivo deste lançamento, Rocha & Filhos Ltda. CNPJ [xxx], e a pessoa jurídica denominada Cerealista Rochinha Ltda., CNPJ [xxx], trata-se na realidade de uma única empresa Rocha & Filhos Ltda.”*.

Portanto, não há que se falar em utilização, pela autoridade fiscal, de documentos e informações de empresa terceira (Cerealista Rochinha), pois houve a constatação de que esta não existe de fato, sendo constatado, com base no princípio da primazia da realidade, que os

trabalhadores registrados formalmente na pessoa Cerealista Rochinha Ltda são empregados do sujeito passivo ROCHA & FILHOS LTDA.

Assim, não há “empresa terceira” estranha ao processo, como argumenta a RECORRENTE, sendo certo que não se encontra eivado de nulidade o presente lançamento.

Vê-se que no Relatório Fiscal foram relacionadas as bases legais para a efetuação do lançamento e demais legislações utilizadas para a apuração do cálculo do presente débito. Da mesma forma, o relatório fiscal indica a motivação do lançamento do crédito tributário e da multa aplicada, proporcionando elementos suficientes para a identificação correta da origem do presente débito.

Resta evidente que a autoridade fiscal cumpriu com o seu dever de apresentar elementos suficientes para identificar a origem do lançamento, bem como os cálculos realizados para a apuração do crédito tributário, a fim de permitir a defesa da contribuinte, estando ausente qualquer situação que impossibilite a Autuada de questionar o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

Desta maneira, restou claro que foram cumpridos os requisitos do art. 142 do CTN para a lavratura do auto de infração:

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.

Por todo o exposto, entendo que não há que se falar em nulidade do lançamento no presente caso.

II. MÉRITO

II.i. Do Erro Essencial no Procedimento Fiscal e na Eleição do Sujeito Passivo

Neste tópico, a RECORRENTE alega que a cobrança deve ser afastada por conta da eleição de sujeito passivo ilegal, pois o Relatório Fiscal identifica claramente uma situação de vedação à opção da Cerealista Rochinha ao SIMPLES NACIONAL, ligada à prestação de atividade de cessão de mão-de-obra, conforme art. 17, XII, da Lei Complementar 123/06.

Assim, aponta que o procedimento correto seria a exclusão da empresa Cerealista Rochinha do Simples e lançado as diferenças da parte patronal diretamente sobre esta pessoa jurídica.

O raciocínio da contribuinte estaria correto não fosse uma peculiaridade: a já citada constatação da autoridade fiscal de que a empresa Cerealista Rochinha Ltda. não existe de fato,

tendo sido a mesma criada unicamente para abrigar os empregados cedidos à Rocha & Filhos Ltda (sujeito passivo) a fim manter a folha de pagamento submetida à tributação favorecida do Simples Nacional e, assim, livrar a folha da contribuinte da incidência das contribuições previdenciárias.

A autoridade fiscal apresentou várias evidências que demonstram a unidade empresarial da contribuinte com a empresa Cerealista Rochinha Ltda. como, por exemplo:

- encargos com a folha de pagamentos de salários da Cerealista Rochinha Ltda. maior que a sua receita bruta declarada;
- não comprovação, pela Cerealista Rochinha Ltda., de despesas inerentes à atividade empresarial tais como energia elétrica, água, telefone, etc.;
- inexistência de empregados registrados na contribuinte ROCHA & FILHOS LTDA, apesar desta possuir uma receita bruta que supera em mais de 100 vezes o valor de sua folha salarial;
- relação de parentesco entre os sócios de cada uma das empresas;
- pagamento de despesas da pessoa jurídica Cerealista Rochinha Ltda. pelo sujeito passivo ROCHA & FILHOS LTDA.;
- Funcionamento no mesmo endereço.

Todos esses elementos convergem para o entendimento de que, a despeito da aparente distinção formal, estar-se diante de uma única empresa.

Neste sentido, carece de razão lógica a exclusão de determinada pessoa jurídica da sistemática do SIMPLES NACIONAL quando a constatação da fiscalização foi no sentido de que a citada empresa sequer existe de fato.

Importante ressaltar que a essência da simulação consiste justamente na criação de uma aparência de legalidade para dissimular a realidade subjacente. Foi exatamente esse o ponto central evidenciado pela autoridade fiscal ao longo de sua atuação: embora formalmente constituídas e registradas, a empresa interposta (Cerealista Rochinha Ltda.) era instrumentalizada com o propósito de absorver empregados da empresa fiscalizada, tudo com o intuito de manter a folha de pagamento submetida à tributação favorecida do Simples Nacional.

Como exposto, diversas foram as constatações que comprovam a existência de desvios de finalidade com abuso de personalidade jurídica, identificadas pela confusão patrimonial, endereços das sedes, conglomerado familiar, cessão de empregados, etc.

O fato de a empresa RECORRENTE não ter registrado aumento em seu quadro funcional tampouco favorece a tese defendida pela Contribuinte, ao contrário, reforça a conclusão de que as contratações de pessoal eram efetuadas por intermédio da empresa interposta Cerealista Rochinha Ltda., tributadas no regime favorecido do Simples Nacional, com o propósito de não onerar a folha de pagamento da empresa fiscalizada.

Sobre o tema, necessário esclarecer que, para o direito, o que vale não é a nomenclatura dada ao negócio jurídico, ou até mesmo a formalidade que o reveste. O que importa mesmo é a situação fática que envolve a realidade de determinado negócio jurídico, ou seja, a sua finalidade.

Sendo assim, ao verificar que empregados de uma pessoa jurídica são, na realidade, empregados de uma outra PJ, a autoridade fiscal tem a prerrogativa de fazer valer a realidade fática para cobrar as contribuições previdenciária do real sujeito passivo. Tal possibilidade decorre da competência atribuída ao fiscal para arrecadar, fiscalizar e cobrar as contribuições devidas à Seguridade Social.

A possibilidade da autoridade lançadora poder desconsiderar determinado negócio jurídico dissimulado, ante a constatação da ocorrência da relação empregatícia, decorre do princípio da primazia da realidade, que consiste em atribuir maior relevância a realização dos fatos do que os contratos formais.

Ao verificar a existência dos elementos de uma relação empregatícia, é dever da autoridade fiscal exigir as contribuições previdenciárias incidentes sobre remuneração paga a segurado empregado, sob pena de responsabilidade funcional, conforme dispõe o parágrafo único do art. 142 do CTN:

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.

Esta questão não é nova no CARF, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

TRABALHADORES VINCULADOS À EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES. DESCONSIDERAÇÃO DO VÍNCULO EXISTENTE. CARACTERIZAÇÃO DIRETAMENTE COM A EMPRESA PRINCIPAL NÃO OPTANTE PELO SIMPLES. PRIMAZIA DA REALIDADE SOBRE A FORMA. POSSIBILIDADE.

Cabe à fiscalização lançar de ofício o crédito correspondente à relação tributária efetivamente existente, desconsiderando eventual vínculo formal pactuado com pessoa jurídica interposta optante pelo Simples, desde que demonstrado que os trabalhadores, na verdade prestavam serviços à empresa principal, esta não optante pelo regime diferenciado de tributação.

(acórdão nº 2201-010.562; data de julgamento: 09/05/2023)

Embasado no relatório fiscal e apresentando todos os subsídios argumentativos de forma clara, o julgador de primeira instância explicitou os elementos fáticos que comprovam a existência de uma unicidade empresarial.

Neste ponto, reforço as minhas ponderações acima com as razões de decidir do acórdão recorrido, por concordar com seus fundamentos, para negar provimento ao pleito:

20.8. No caso, ficou constatado a utilização de mão-de-obra existente em empresa interposta, com o intuito de validar formalmente uma estrutura jurídica e comercial simulada. O que restou claro, nos autos, é que, de fato, as duas empresas operavam, na realidade, como uma única organização empresarial.

20.9. Os fatos narrados pela Fiscalização acerca da relação entre a Autuada e a empresa Cerealista Rochinha Ltda são reveladores da simulação ocorrida, decorrente da contratação de empregados mediante empresa interposta, de maneira a se beneficiar do regime de tributação favorecido das empresas de pequeno porte.

20.10. No tocante aos fatos geradores, o que está demonstrado nos autos é uma situação de fato diferente da situação jurídica, sendo que a Autuada valeu-se da empresa optante do Simples Nacional (Cerealista Rochinha Ltda) para contratação de empregados com redução indevida de tributos.

20.11. Desta forma, ao contrário do que foi alegado pela Impugnante, os autos de infração em questão foram lavrados em conformidade com o disposto no art. 142 do CTN e nos demais atos normativos que disciplinam a matéria. Salienta-se que os fatos devem prevalecer sobre a aparência formal e no caso concreto as provas existentes nos autos convergem para posicionar a empresa Autuada na condição de efetiva beneficiária do trabalho dos segurados que lhe prestaram serviços através de empresa interposta (Cerealista Rochinha Ltda), conseqüentemente, obrigada está ao recolhimento das contribuições previdenciárias devidas.

21. Argumenta, ainda que, foi descumprido pela Fiscalização o devido processo legal (arts. 75, I, 76, I, 77, III, 79, 80 e ss da Resolução CGSN nº 94/2011), sendo assim, foi distorcido o princípio da primazia da realidade, devendo ser cancelado o lançamento.

21.1. Tal argumento apresenta-se totalmente equivocado, uma vez que não se vislumbra no caso concreto qualquer elemento de prova capaz de afastar a responsabilidade da empresa, ora Autuada, e no caso concreto não se verifica a aplicação incorreta do princípio da primazia da realidade, muito menos violação ao devido processo legal, uma vez que a Impugnante teve ciência de todos os atos do processo, com oportunidade para apresentação de defesa e documentos (procedimento fiscal, defesa e diligência).

21.2. Frisa-se que durante o procedimento fiscal a Fiscalização encaminhou representação administrativa à Delegacia da Receita Federal em Florianópolis, com o objetivo de que a empresa Cerealista Rochinha Ltda, tivesse o seu CNPJ

baixado, uma vez que não existe de fato (art. 80, §1º, I da Lei nº 9.430/96), razão pela qual se entende que não houve qualquer descumprimento a Resolução CGSN nº94/2011.

Em razão do princípio da primazia da realidade, entendo como correta a consideração de que a RECORRENTE e a Cerealista Rochinha Ltda são, na verdade, uma única empresa, em virtude da ocorrência de simulação. Assim, os argumentos recursais não devem ser acolhidos.

Neste ponto, apesar de não ter sido argumento de defesa, entendo prudente trazer argumentos acerca da legitimidade da terceirização da atividade fim. Isso porque o relatório fiscal menciona ser vedada a terceirização da atividade fim, conforme Súmula TST 331, III, o que era uma realidade à época do lançamento.

Contudo, o STF fixou a tese de repercussão geral (tema 725) no sentido de ser lícita a terceirização da atividade fim, nos seguintes termos:

Tema de Repercussão Geral nº 725:

É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante.

A despeito do acima exposto, entendo que o relatório fiscal possui motivação suficiente para prevalecer, visto que a terceirização da atividade fim não foi o único fundamento utilizado pela autoridade fiscal para efetuar o lançamento. A análise dos elementos motivadores para o lançamento denota que o principal motivo para o lançamento foi a constatação de que as empresas Rocha & Filhos Ltda. e Cerealista Rochinha Ltda., são, na realidade, uma única empresa.

Desta feita, há motivação suficiente para a manutenção do lançamento, independentemente da fixação da tese de Repercussão Geral nº 725 pelo STF.

Portanto, a decisão de primeira instância não merece qualquer reparo.

II.ii. Falta de Materialização do Fato Gerador das Contribuições Incidentes sobre Pagamentos aos Motoristas Autônomos. Da Autorização Legal Para Contratação De Motoristas Autônomos sem Vínculo Trabalhista.

Neste tópico, a RECORRENTE volta a alegar que a autoridade fiscal “*deixou de fazer prova material do fato gerador das contribuições incidentes sobre os valores representados nos CRTC’s listados*”. Isso porque, no seu entendimento, a base de cálculo destes levantamentos específicos foi apurada apenas em planilha fiscal (fls. 192/199), a qual apenas relaciona o número do Conhecimento Rodoviário de Transporte de Cargas (CRTC), sem que uma cópia sequer destes documentos fiscais tenha sido juntada aos autos para fundamentar o lançamento.

Contudo, é insubsistente a tese da contribuinte na medida que a DRJ de origem determinou a baixa do processo em diligência para, dentre outras coisas, esclarecer “*os elementos*

do vínculo da relação de emprego (pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação), que a levaram a caracterizar os motoristas sem registro como segurados empregados da empresa Rocha & Filhos Ltda, com emissão de relatório complementar” (fl. 1195).

Em atenção ao disposto, a unidade de origem emitiu relatório fiscal de diligência de fls. 1200/1208, o qual complementa as informações constantes no primeiro relatório fiscal e esclarece as razões pelas quais considerou os motoristas sem registro como empregados da RECORRENTE, não como autônomos.

De acordo com a autoridade lançadora, em nenhum momento a RECORRENTE comprovou o cumprimento da legislação específica (art. 1º da Lei 7.290/84 e arts. 1º e 2º, I e II da Lei 11.442/07) para considerar os motoristas como autônomos.

Em síntese, o Transportador Autônomo de Cargas – TAC deverá: (i) comprovar ser proprietário, co-proprietário ou arrendatário de, pelo menos, 1 (um) veículo automotor de carga, registrado em seu nome no órgão de trânsito, como veículo de aluguel; e (ii) comprovar ter experiência de, pelo menos, 3 (três) anos na atividade, ou ter sido aprovado em curso específico.

Neste sentido, o transportador autônomo deve arcando com todas as despesas de manutenção, IPVA, combustível, seguros, etc. do veículo, o que não está atestado nos autos. Ao contrário, segundo o relatório complementar, *“na análise da documentação de caixa apresentada pela autuada, encontramos despesas relativas aos caminhões dirigidos pelos motoristas considerados empregados, tais como combustível, seguro e IPVA, pagas pela autuada”*.

Portanto, em razão da ausência de prova documentação que atestasse a condição de autônomo dos motoristas, a autoridade fiscal os considerou como segurados empregados da Autuada.

Sabe-se que é dever do contribuinte apresentar fatos impeditivos, modificativos e extintivos do direito de o Fisco efetuar o lançamento do crédito tributário. Dispõe neste sentido o art. 16 do Decreto 70.235/76, assim como o art. 373 do CPC, abaixo transcritos:

Decreto 70.235/76

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;

CPC

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.

Em seu recurso, a contribuinte argumenta que *“os dossiês obtidos no site do Detran/SC anexos ao processo(fls. 1384/1388), dos caminhões de placas MBS-8341 e CZX-5260, relacionados na planilha fiscal, revelam que pertenciam aos motoristas e não à empresa autuada”*. Contudo, a análise de tais documentos revela que eles não são contemporâneos aos fatos objeto do lançamento, eis que correspondem ao ano de 2016. Ou seja, referidos documentos não atestam quem era o proprietário dos veículos durante o período fiscalizado (01/01/2010 a 31/12/2012).

Portanto, não merece prosperar o inconformismo da RECORRENTE.

II.iii. Do Cancelamento Das Contribuições Exigidas Sobre a Aquisição de Produção Rural

A RECORRENTE afirma que caberia à fiscalização comprovar que as notas fiscais apuradas estariam submetidas à sistemática de recolhimento do art. 25 da Lei nº 8.212/91. Ademais, argumenta que *“todos os dispositivos que envolvem a exação foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional n° 20/98, viesse a instituir a contribuição de forma constitucional”* (fl. 1491)

Quanto ao primeiro argumento, a respeito das notas fiscais, reitero o alegado no acórdão recorrido no sentido de que *“o levantamento referente a aquisição de produto rural, trata de diferenças verificadas pela Fiscalização a partir do confronto dos livros de entrada de mercadorias, livro diário e notas fiscais de entrada com as informações declaradas em GFIP pela empresa/Autuada, conseqüentemente, entende-se correto o procedimento utilizado pela Fiscalização”* (fl. 1422).

Neste sentido, caberia ao contribuinte comprovar que as notas fiscais utilizadas como base de cálculo nesta parte do lançamento não estariam relacionadas à aquisição de produção oriunda de empregador rural pessoa física (assim como o fez em relação às notas canceladas, cujos valores foram excluídos da base de cálculo), razão pela qual não há que se cogitar a modificação do lançamento.

Quanto ao argumento de inconstitucionalidade e ilegalidade da sistemática de arrecadação prevista pelo art. 25 da Lei nº 8.212/91, melhor sorte não assiste à RECORRENTE. Este é um tema já bastante discutido neste Tribunal Administrativo, tendo jurisprudência consolidada, mormente em razão das decisões definitivas proferidas pelo STF.

O argumento central da defesa da RECORRENTE é no sentido de que, quando do julgamento do RE 596177, o STF teria declarado a inconstitucionalidade das contribuições do produtor rural pessoa física empregador incidentes sobre a comercialização de sua produção rural.

No entanto, mediante referido julgamento, o STF declarou, por unanimidade, a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que previa o recolhimento da contribuição acima referida, pois esta lei foi anterior à Emenda Constitucional 20/1998 (responsável por alterar a base de cálculo para fins de incidência da referida contribuição).

É que antes da EC 20/1998, as contribuições sociais do empregador somente poderiam incidir sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. Com o advento da referida emenda, surgiu a possibilidade de utilizar a receita como base de cálculo das contribuições sociais do empregador.

Ao apreciar o RE 596177, que teve a repercussão geral reconhecida (tem 202) conforme art. 543-B do antigo CPC, o então Relator, Ministro Ricardo Lewandowski, consignou que o RE 363852/MG, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, tratava da mesma questão e foi discutido no Plenário do STF. Neste sentido, adotou como fundamentos a decisão já manifestada no mencionado RE 363852/MG.

Assim, válido transcrever trechos do voto proferido pelo Ministro Marco Aurélio quando do julgamento do RE 363852/MG:

"(...) Forçoso é concluir que, no caso de produtor rural, embora pessoa natural, que tenha empregados, incide a previsão relativa ao recolhimento sobre o valor da folha de salários. É de ressaltar que a Lei nº 8212/91 define empresa como a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos, ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional - inciso I do artigo 15. Então, o produtor rural, pessoa natural, fica compelido a satisfazer, de um lado, a contribuição sobre a folha de salários e, de outro, a COFINS, não havendo lugar para ter-se novo ônus, relativamente ao financiamento da seguridade social, isso a partir de valor alusivo à venda de bovinos. Cumpre ter presente, até mesmo, a regra do inciso II do artigo 150 da Constituição Federal, no que veda instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. De acordo com o artigo 195, § 8º, do Diploma Maior, se o produtor não possui empregados, fica compelido, inexistente a base de incidência da contribuição - a folha de salários - a recolher percentual sobre o resultado da comercialização da produção. Se, ao contrário, conta com empregados, estará obrigado não só ao recolhimento sobre a folha de salários, como também, levando em conta o faturamento, da contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da prevista - tomada a mesma base de incidência, o valor comercializado - no artigo 25 da Lei nº 8.212/91. Assim, não fosse suficiente a duplicidade, considerado o faturamento, tem-se, ainda, a quebra da isonomia.

"(...) não há como deixar de assentar que a nova fonte deveria estar estabelecida em lei complementar."

"Ante esses aspectos, conheço e provejo o recurso interposto para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por subrogação sobre a "receita bruta proveniente da comercialização da produção rural " de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº

9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência."

Após a EC 20/98, foi editada a Lei nº 10.256/2001, que deu nova redação ao caput do art. 25 da Lei nº 8.212/91. Ou seja, a referida Lei nº 10.256/2001 foi editada quando já estava em vigor a nova redação do art. 195, I, da Constituição, dada pela EC 20/98, que passou a prever nova fonte de custeio da seguridade social, qual seja, a receita dos empregadores.

Sendo assim, é evidente que o RE 363852/MG dispõe somente acerca do art. 25 da Lei nº 8.212/91 com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.540/92 (atualizada até a Lei nº 9.528/97), ao passo que o presente lançamento se refere a fatos geradores ocorridos em 2010 a 2012, posteriores, portanto, à Lei nº 10.256/2001, que deu nova redação ao art. 25, I e II, da Lei nº 8.212/91.

Tanto é que, quando da apreciação de embargos de declaração opostos no RE 596177/RS, o STF reconheceu que não houve o exame da matéria sob o enfoque da exigência do tributo com fundamento na Lei nº 10.256/2001:

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.

Sendo assim, a decisão proferida pelo STF no RE 363.852/MG e no RE 596177/RS não é aplicável ao presente caso, que é totalmente englobado pela Lei nº 10.256/2001.

Para evitar confusão do contribuinte, importante destacar que, caso o presente lançamento se referisse a fatos anteriores à Lei nº 10.256/2001, é evidente que o RE 363.852/MG seria aplicável ao caso. No entanto, os fatos geradores ocorridos 2010 a 2012 já estavam totalmente acobertados pela Lei nº 10.256/2001, o que afasta o caso concreto do alcance da decisão proferida no RE 363.852/MG.

Neste sentido, necessário trazer nos autos a informação de que o STF realizou o julgamento de mérito do RE 718.874, que tinha por objeto tema com repercussão geral acerca da constitucionalidade da contribuição a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física, prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 10.256/2001.

Em 30/03/2017, o Plenário do STF decidiu o seguinte:

“O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 669 da repercussão geral, conheceu do recurso extraordinário e a ele deu provimento, vencidos os Ministros Edson Fachin (Relator), Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello, que negavam provimento ao recurso. Em seguida, por maioria, acompanhando proposta da Ministra Cármen Lúcia (Presidente), o Tribunal fixou a seguinte tese: “É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção”, vencido o Ministro Marco Aurélio, que não se pronunciou quanto à tese. Redator para o acórdão o Ministro Alexandre de Moraes”

Assim, por meio da apreciação pela Corte Suprema do RE 718.874, restou decidido ser constitucional a contribuição social do empregador rural pessoa física instituída pela Lei nº 10.256/2001.

Sobre o tema, transcreve-se o teor da Súmula CARF nº 150:

Súmula CARF nº 150

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2019

A inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos de subrogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei nº 10.256, de 2001.

Ademais, importante esclarecer à RECORRENTE que, não tendo sido declarada a inconstitucionalidade de qualquer dispositivo legal que fundamentou o presente lançamento, não se pode cogitar a ilegalidade/inconstitucionalidade deste, haja vista que corretamente enquadrado nas normas em vigor. Sendo assim, não se pode cogitar seja afastada a aplicação dessas normas, pois gozam de presunção de constitucionalidade.

Sendo assim, com relação às inconstitucionalidades apontadas pela RECORRENTE, esta é matéria estranha a competência deste órgão julgador administrativo, conforme Súmula nº 02 do CARF, a conferir:

Súmula CARF nº 02

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

Nesse contexto, entendo que não devem prosperar as alegações de inconstitucionalidade dos dispositivos que tratam das contribuições devidas pelo produtor rural

pessoa física empregador, haja vista que: (i) o presente lançamento é posterior à Lei nº 10.256/2001 (que não foi objeto de análise pelo STF no RE 363.852/MG ou no RE 596177/RS); e (ii) não é competência do CARF se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

Por outro lado, entendendo não merecer prosperar o lançamento da contribuição ao SENAR para o período objeto deste processo.

Conforme exposto, a questão acerca da aplicação do precedente ao caso concreto do STF encontra-se superada. Em suas razões de defesa, com base no precedente do STF, o contribuinte se insurge contra todos os aspectos que envolvem a cobrança do tributo, inclusive aqueles pertinentes à substituição tributária por sub-rogação.

Sem maiores digressões, cito o teor do Parecer SEI nº 19443/2021/ME, por meio do qual a Fazenda Nacional analisou a possibilidade de inclusão na lista de dispensa de contestação e recursos da PGFN, do tema referente à substituição tributária da contribuição ao SENAR prevista no art. 6º, da Lei nº 9.528/97, ante a impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212/91 e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.315/91, como fundamento para a substituição tributária.

Na ocasião, a Procuradora-Geral da Fazenda Nacional concluiu o seguinte:

DESPACHO Nº 66/2023/PGFN-MF

Processo nº 10951.106426/2021-13

APROVO, para os fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, o PARECER SEI Nº 19443/2021/ME (SEI nº 0839085), o qual, considerando o entendimento consolidado do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, propõe a seguinte inclusão na lista de temas com dispensa de contestação e recursos da PGFN:

1.45 – Substituição tributária

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

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

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

Referência: Parecer SEI nº 19443/2021/ME

Cientifique-se a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, bem como restitua-se o expediente à Procuradoria-Geral Adjunta de Representação Judicial para as providências cabíveis.

Brasília, 19 de abril de 2023.

Portanto, 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. Este obstáculo apenas foi superado a partir da Lei nº 13.606, de 2018.

O tema não é novo neste CARF, conforme acórdão nº 9202-010.585, de 20/12/2022, da 2ª Turma da CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. PARECER PGFN 19443/2021

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

Tendo em vista que o caso concreto se refere ao período de 2010 a 2012, anterior, portanto, à Lei nº 13.606/2018, entendo por cancelar o lançamento da contribuição ao SENAR objeto do DEBCAD nº 51.074.015-4 (Levantamento PR - PRODUTO RURAL).

II.iv. Modificação Do Critério Jurídico Utilizado Pelas Fiscalizações Passadas. Observância Da Prática Reiterada Da Administração

Neste tópico, a RECORRENTE volta a alegar que já fiscalizada anteriormente em relação às contribuições previdenciárias de 01/2006 a 11/2008 (processo nº 11516.720507/2011-51), hipótese em que *“não houve qualquer constatação de irregularidade acerca da pretensa terceirização irregular de sua atividade-fim”* (fl. 1498). Aponta que a mesma operação aqui investigada foi antes considerada regular, tanto que no processo anterior houve o lançamento *“por descumprimento de obrigação acessória, relacionada justamente à falta de retenção dos 11% sobre as faturas emitidas pela prestadora dos serviços de cessão, no caso a empresa Cerealista Rochinha”*.

Com isso, como os fatos que embasaram o presente lançamento eram os mesmos daqueles investigados no bojo do processo nº 11516.720507/2011-51, em que não houve a

acusação de descumprimentos de obrigações tributárias de qualquer ordem, entendeu que não poderia haver a modificação de critério jurídico para efetuar o presente lançamento.

Cita o art. 146 do CTN e pleiteia o afastamento da multa de ofício e dos juros, nos termos do art. 100, III, parágrafo único, do CTN.

Contudo, entendendo não merecer qualquer reparo a decisão da DRJ.

O art. 146 do CTN prevê o seguinte:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Por sua vez, o art. 149 do mesmo CTN dispõe que:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Interpreta-se que o disposto no art. 146 do CTN veda ao Fisco a introdução de modificações em lançamentos de ofício perfeitos e acabados, sem que se verifique qualquer das hipóteses do art. 149 do CTN. Em outras palavras, é defeso ao Fisco efetuar novo lançamento exclusivamente para alteração de critério jurídico para determinado período já fiscalizado, considerando a existência de lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, tudo em homenagem à certeza e segurança das relações jurídicas.

Contudo, não se sustenta a tese do contribuinte de pretender a aplicação do art. 146 do CTN eis que uma fiscalização anterior considerou regular a operação do contribuinte. Ora, o citado dispositivo teria sua aplicação caso a pretensão fosse alterar o critério jurídico do lançamento anterior, objeto do processo nº 11516.720507/2011-51, o que não é o caso.

Reitero o alegado pela DRJ de origem no sentido de que:

24.2. A Fiscalização presente trata do período de 01/2010 a 13/2012, ou seja, fato gerador posterior ao citado pela Impugnante (01/2006 a 11/2008), além do que não se vislumbra modificação de critério jurídico da forma entendida pela empresa (alteração de critério de Fiscalização pela RFB).

24.3. Em outras palavras, o disposto no art. 146 do CTN veda ao Fisco a introdução de modificações, benéficas ou não ao contribuinte, em lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, em homenagem à certeza e segurança das relações jurídicas, o que foi respeitado. Frisa-se mais uma vez, que mesmo que, eventualmente, houvesse a mudança de critério jurídico pela Administração da RFB, teria ocorrido com relação a fato gerador posterior ao exemplificado pela Autuada (01/2006 a 11/2008 – PT 11516.720507/2011-51 – doc 03).

Portanto, não prospera a tesa da contribuinte a respeito de eventual desrespeito ao art. 146 do CTN.

II.v. Do Não Agravamento da Multa Diante da Não Caracterização de Dolo na Sonegação

Em seu recurso, a contribuinte pleiteia o afastamento da multa qualificada ao argumento de que não se encontra configurado o dolo específico da alegada sonegação, na medida que:

- Os documentos ligados à empresa Cerealista Rochinha Ltda., trazidos ao presente processo, não estão amparados por nenhum pedido formal feito no curso de fiscalização regular, maculando-os por não terem origem no devido processo legal e tornando-os imprestáveis; e
- O modelo de terceirização das atividades da Recorrente, por meio de contrato de cessão de mão-de-obra com a Cerealista Rochinha, firmado em 01/02/2002 (fls. 178/179), já foi analisado pela Receita Federal em ação fiscal finalizada em 2011, que constituiu o processo nº 11516.720507/2011-51 (fls. 1158/1177), tendo sido homologado pelo agente fiscal à época.

Contudo, essas teses levantadas pela contribuinte já se encontram rebatidas neste voto, conforme razões acima, tendo concluído que não houve qualquer irregularidade com relação à apuração do lançamento com base em documentos da empresa Cerealista Rochinha Ltda. (eis que esta inexistente de fato, sendo ela e a RECORRENTE, na verdade, uma só empresa); ademais, não há que se falar em qualquer modificação de critério jurídico em afronta ao art. 146 do CTN.

Sobre a motivação para a qualificação da multa, a autoridade fiscal narra ao longo do relatório fiscal todos os fatos que converge para a conclusão de que a RECORRENTE e a empresa Cerealista Rochinha Ltda. são, na verdade, uma mesma pessoa jurídica, com a utilização desta apenas como meio para abrigar os empregados da contribuinte e, com isso, evitar a incidência da contribuição previdenciária patronal e devida a Terceiros sobre a folha de pagamento, já que a Cerealista Rochinha Ltda. era optante pelo SIMPLES NACIONAL.

Mediante este ato simulado, a autoridade fiscal observou que houve conduta dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, o que caracteriza o fato como sonegação.

Neste sentido, não havendo elementos e alegações que possam afastar a conclusão alcançada pela autoridade fiscal, não há como afastar a qualificação da multa de ofício.

Contudo, em 11/03/2024, a RECORRENTE apresentou petição de fls. 1526/1527 em que requer a redução da multa ao percentual de 100% em atenção à alteração promovida pela art. 14 da Lei nº 14.689/2023.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5.172/66), se aplica a retroação benéfica das leis nos seguintes casos:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430/96 foi alterada pela Lei nº 14.689/2023, nos seguintes termos:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (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)~~

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)

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

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Ou seja, a nova redação do art. 44 acima transcrito estabelece multa qualificada no percentual de 100% inicialmente, e que poderá ser aplicado o percentual de 150% nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

Neste sentido, evidente que a nova legislação trouxe uma penalidade menos severa ao contribuinte, de modo que é possível a retroação de seus efeitos para atingir os fatos anteriores, nos termos do art. 106 do CTN.

Portanto, entendo por aplicar as disposições constantes no art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96, ante as modificações promovidas pela Lei nº 14.689/2023, em respeito à retroatividade benigna, devendo a multa ser reduzida ao percentual de 100%.

II.vi. Compensação de Ofício dos Recolhimentos do Simples Nacional e das Retenções Obrigatórias com os Créditos Previdenciários Objetos do Presente Lançamento

Por fim, a RECORRENTE pleiteia o aproveitamento dos valores recolhidos pela empresa Cerealistas Rochinha Ltda., na sistemática do SIMPLES NACIONAL, para abater o crédito tributário de contribuições previdenciárias lançadas neste processo.

Contudo, a despeito do esforço argumentativo da contribuinte, entendo não merecer prosperar suas razões de inconformismo.

É que, pelos motivos já expostos, a autoridade fiscal desconsiderou os vínculos dos segurados empregados com a Cerealistas Rochinha Ltda. e os considerou unicamente em relação à RECORRENTE, por constatar que essa era a realidade fática. Considerou, também, que a empresa Cerealistas Rochinha Ltda. não existe de fato, tendo determinado a baixa de seu CNPJ, já que a constatação da realidade fática era que a citada empresa e a ora RECORRENTE eram uma só empresa.

Neste sentido, não há como a RECORRENTE (ROCHA & FILHOS LTDA) se beneficiar de um recolhimento efetuado por PJ distinta (Cerealistas Rochinha Ltda.), razão pela qual inaplicável o entendimento da Súmula 76 do CARF, por esta pressupor o recolhimento e aproveitamento por parte de uma mesma empresa que fora excluída do SIMPLES, o que não é o caso dos autos.

III. CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário para REJEITAR as preliminares arguidas e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para cancelar o lançamento da contribuição ao SENAR objeto do DEBCAD nº 51.074.015-4 (Levantamento PR - PRODUTO RURAL) e para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%, nos termos das razões acima.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Leonardo Nuñez Campos – Voto divergente

Em que pese o bem lançado voto do ilustríssimo conselheiro relator, peço vênias para divergir parcialmente em relação à matéria do aproveitamento do valor de contribuição previdenciária patronal recolhido pela empresa Cerealista Rochinha Ltda. na sistemática do Simples Nacional.

Embora reconheça que a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria, vem adotando o entendimento exposto pelo relator, penso de forma diversa.

No caso concreto, a empresa Recorrente utilizava-se de pessoa interposta para fraudar o recolhimento de contribuições previdenciárias enquadrada no Simples Nacional. Pleiteia o recorrente que o valor recolhido aos cofres públicos a título de contribuição previdenciária patronal no Simples Nacional seja aproveitado no cálculo do valor por si devido.

Entendo que lhe assiste razão.

O relator fundamenta o seu voto na premissa de que, sendo empresas distintas, não há como o recolhimento efetuado por uma empresa seja aproveitado pela outra.

Ocorre que a própria fiscalização adota a ideia de que as empresas se confundem. O próprio relator, em momento anterior do seu voto, afirma: *“Todos esses elementos convergem para o entendimento de que, a despeito da aparente distinção formal, **estar-se diante de uma única empresa**”*.

Assim, me parece que é o caso de aplicação da *ratio decidendi* da Súmula CARF n. 176, segundo a qual “O imposto de renda pago por sócio pessoa física, em tributação definitiva de ganho de capital, pode ser deduzido do imposto de renda exigido de pessoa jurídica em razão da requalificação da sujeição passiva [da PF para a PJ] na tributação da mesma operação de alienação de bens em direito.

Como se vê, a Primeira Turma do CSRF do CARF admite que o aproveitamento se dê entre o recolhimento efetuado por pessoas distintas.

Penso que este entendimento é o mais adequado, a fim de que se evite o enriquecimento sem causa que receberá duas vezes parte do valor devido em função da mesma relação jurídica desconsiderada.

Registro, ainda, que no caso não se trata de aplicação do instituto da compensação, mas do aproveitamento fundamentado nos §§ 2º e 3º do art. 150, art. 149, *caput*, V e VII e art. 147, *caput*, §2º do CTN, conforme bem registrado pelo Cons. Leonam Rocha de Medeiros na declaração de voto o acórdão n. 9202-011.358.

Em razão do exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário para REJEITAR as preliminares arguidas e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO apenas para cancelar o lançamento da contribuição ao SENAR objeto do DEBCAD nº 51.074.015-4 (Levantamento PR - PRODUTO RURAL), para permitir o aproveitamento da contribuição previdenciária patronal no âmbito do Simples Nacional e para reduzir a multa qualificada para o percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Leonardo Nuñez Campos