



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13161.723281/2019-90
ACÓRDÃO	2101-002.900 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	A L C - AMÉRICA LATINA CEREAIS LTDA. E OUTROS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2017

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. TERMOS DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

É dever do contribuinte recolher as contribuições previdenciárias sobre a comercialização da produção rural. O agente fiscal em constatando o fato gerador do tributo tem o dever de lavrar o auto de infração da obrigação tributária nos termos da legislação previdenciária vigente à época dos fatos.

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO RURAL. FUNRURAL E SENAR. SUB-ROGAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA ADQUIRENTE. SÚMULA CARF N.º 150.

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.

Nos termos da Súmula CARF nº 150, a inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos de sub-rogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei nº 10.256, de 2001.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF 02.

O Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais- CARF não é competente para tratar sobre inconstitucionalidade de Lei tributária, nos termos da Súmula CARF 02.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. SÚMULA CARF 210.

A possibilidade da responsabilização tributária por solidariedade entre integrantes de um "grupo econômico", seja ela "de direito" ou "de fato" tem fundamento nos incisos I e II do artigo 124 do Código Tributário Nacional (por expressa determinação legal), que nos leva ao inciso IX do artigo 30 da Lei 8.212/1991, nos casos em que se constata a "confusão patrimonial" (interesse comum no fato gerador).

Nos termos da Súmula CARF 210 as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 135 DO CTN. SÓCIO ADMINISTRADOR. EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO.

Nos termos do art. 135 do CTN, responde pelos tributos devidos pela pessoa jurídica extinta o administrador de fato, por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, o que resta caracterizado pela comprovação dos autos.

DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA. FISCO E INTERESSADO. FRAUDE. DOLO, SIMULAÇÃO OU CONLUÍO. IMPROCEDÊNCIA.

Para caracterização dos artigos 71 a 73, da Lei 4.502/64, o fisco deve apontar os elementos que podem caracterizar o ilícito tributário, diante de ocorrência de dolo, simulação ou conluio.

A prova nesse caso deve ser atribuída a quem acusa o ilícito praticado, diante do que dispõe o artigo 9º do Decreto 70.235/72, onde a autuação deverá estar instruída com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação da fraude fiscal praticada.

Portanto, ocorrendo as características de fato e de direito, a acusação do ilícito e a multa qualificada devem mantidas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário, não acolhendo as alegações de inconstitucionalidade de lei, e no mérito, negar provimento.

Assinado Digitalmente

Wesley Rocha – Relator

Assinado Digitalmente

Antônio Sávio Nastureles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cléber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, João Mauricio Vital (suplente convocado), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antônio Sávio Nastureles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de crédito lançado em desfavor de A L C - AMÉRICA LATINA CEREAIS LTDA., tendo sido julgada improcedente a impugnação apresentada.

Segundo consta do relatório fiscal, foram lavradas autuações para apurar saldos não recolhidos de contribuições sociais devidas pela empresa acima identificada no período de 01/2014 a 12/2017, no valor do crédito fiscal de R\$ 26.985.437,84, em razão de Contribuições Sociais Previdenciárias a cargo da empresa, cota patronal, valores decorrentes de GILRAT, bem como multa de ofício e juros demora. Também está sendo exigido apuradas as seguintes contribuições devidas os Terceiros, *SENAT, SENAR, SEST, na quantia total de R\$ 2.718.063,52, atualizados até a data do lançamento.*

Houve aplicação de multa de ofício qualificada.

A exigência decorre da sub-rogação da empresa adquirente na comercialização de produtos rurais de produtor rural pessoa física de que trata o inciso IV do Art. 30 da Lei nº 8.212/91, a partir de 10.256/01.

A contribuinte principal e demais solidárias arroladas como responsáveis, A L C - AMERICA LATINA CEREAIS LTDA., MABOL COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA., C G G CENTRAL GERAL DE GRÃOS LTDA., ALAMIR BOLFE E LUCIANO MARUYAMA, inconformados com a decisão de piso, interpuseram conjuntamente Recurso Voluntário nas e-fls. 795 e seguintes, alegando, em apertada síntese, o seguinte:

- i)* inexistência de responsabilidade pelo pagamento das contribuições previdenciárias previstas nos incisos *i e ii* do art. 25 da lei n. 8.212/91 e das contribuições RAT E SENAR;
- ii)* ausência de retenção e repasse. mero descumprimento de dever instrumental. impossibilidade de atribuição de reponsabilidade tributária pelo pagamento das contribuições sociais previdenciárias devidas por terceiros. alteração ilegal da sujeição passiva;
- iii)* da ausência de requisitos para configurar a responsabilidade solidária dos sócios gerentes pelo art. 135, inciso III, do CTN;
- iv)* inaplicabilidade da qualificação da multa de ofício (150%);

Diante dos fatos narrados, é o breve relatório.

VOTO

Conselheiro, Wesley Rocha - Relator

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo e de competência desta Turma. Assim, passo a analisá-lo.

MÉRITO

DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DA EXIGÊNCIA FISCAL E DO LANÇAMENTO PROPRIAMENTE DITO

Os recorrentes alegam a inexistência de uma norma válida que institua a sub-rogação dos adquirentes no Funrural, no caso, os Recorrentes, acaso devido pelos empregadores rurais pessoas físicas que lhes forneceram produtos agropecuários, o que impõe o reconhecimento da nulidade material do auto de infração investivado.

O tema já contém diversos precedentes e está sumulado ao presente caso, salvo novo entendimento do poder judiciário.

Conforme se constata do relatório fiscal, a acusação fiscal se dá em razão dos artigos 25 e o 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, em razão de comercialização da produção rural de produtor rural pessoa física não oferecida à tributação, havendo, portanto, exigência do FUNRURAL e ao SENAR, bem como também GILRAT sobre essas operações.

Inicialmente, cabe destacar que a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a descontar a contribuição social substitutiva do empregador rural pessoa física destinada à Seguridade Social, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, que por fatores históricos se convencionou

denominar de FUNRURAL, no prazo estabelecido pela legislação, contado da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física. Elas ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física produtora rural, nos termos e nas condições estabelecidas pela legislação, obrigando-se ao desconto e, posterior, recolhimento, presumindo-se efetivado oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável.

São constitucionais as contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas, instituídas após a publicação da Lei n.º 10.256/2001, bem assim a atribuição de responsabilidade por sub-rogação a pessoa jurídica adquirente de tais produtos.

A atribuição de responsabilidade tributária por sub-rogação a adquirente pessoa jurídica da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas e segurados especiais, no que diz respeito ao recolhimento da contribuição ao SENAR, encontra amparo no § 3.º do art. 3.º da Lei n.º 8.315/1991. O Decreto n.º 790/1993 não criou obrigação tributária não prevista em lei, mas prestou-se exclusivamente a regulamentar o § 3.º do art. 3.º da Lei n.º 8.315/1991.

Nesse aspecto a interessada aduz que, *i)* a **Resolução do Senado Federal nº. 15/2017 suspendeu a execução do disposto nos art. 25, Incisos I e II, e 30, IV, da Lei 8.212/91**, que justamente instituiu a obrigação legal do empregador rural e da sub rogação para o adquirente da produção rural; *ii)* que da leitura dos dispositivos citados, é possível perceber que **a Lei 10.256/01 nada dispôs quanto à base de cálculo e a alíquota da contribuição ao Funrural, tampouco sobre a sub rogação** *iii)* Indica que a **Constituição Federal na data da promulgação da Lei 9.528/97 não estabelecia a receita** como materialidade para a incidência de contribuição social, consoante o disposto no art. 195 da CF vigente à época; *iv)* alega que os dispositivos da **Lei 9.528/97** que estabeleceram a base de cálculo, a alíquota e **a obrigação legal da sub rogação do adquirente** sobre a receita bruta da comercialização não eram compatíveis com o texto constitucional, pois o legislador ordinário não detinha competência para fazer incidir contribuição social sobre a receita bruta da comercialização da produção rural; *v)* a Lei nº 10.256/2001 **não alterou a redação dos incisos I e II do Art. 25 na redação dada pela Lei 9.528/97**, declarada inconstitucional – e em duas oportunidades - pela Suprema Corte; *vi)* alega que ao contrário do que fez quanto aos incisos do art. 25, – salvo raríssimo *obiter dictum*, dispensável por natureza, **o STF não alterou no RE nº. 718.874-RG/RS as suas afirmações anteriores sobre a inconstitucionalidade dos arts. 25, I e II da Lei 8212/91 e 30, IV da Lei 8212/91**, cuja redação é da Lei 9.528/97. E isso pela simples razão de que **a Lei nº 10.256/2001**, ali discutida, **nada diz sobre alíquotas aplicáveis, tampouco sobre a sub-rogação, que, aliás, só foram tratados exhaustivamente na novel lei 13.606/2018.**

Pois bem. As contribuições sociais previdenciárias lançadas, referente ao período de 01/01/2012 a 31/12/2014, inclusive o décimo terceiro, encontram fundamento de validade no art. 25, incisos I e II c/c o art. 30, incisos III e IV da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei

10.256/01, editada já na vigência da Emenda Constitucional nº 20/98, conforme transcrição, *in verbis*:

Lei 8.212/1991:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea 'a' do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001)

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). [vigente na época do fato gerador lançado];

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

§ 1º O segurado especial de que trata este artigo, além da contribuição obrigatória referida no caput, poderá contribuir

facultativamente, na forma do art. 21 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 22.12.92)

§ 2º A pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 contribui, também, obrigatoriamente, na forma do art. 21 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 22.12.92)

§ 3º Integram a produção, para os efeitos deste artigo, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem, torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.540, de 22.12.92)

§ 10. Integra a receita bruta de que trata este artigo, além dos valores decorrentes da comercialização da produção relativa aos produtos a que se refere o § 3o deste artigo, a receita proveniente: (Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008).

I – da comercialização da produção obtida em razão de contrato de parceria ou meação de parte do imóvel rural; (Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008).

II – da comercialização de artigos de artesanato de que trata o inciso VII do § 10 do art. 12 desta Lei; (Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008).

III – de serviços prestados, de equipamentos utilizados e de produtos comercializados no imóvel rural, desde que em atividades turística e de entretenimento desenvolvidas no próprio imóvel, inclusive hospedagem,

alimentação, recepção, recreação e atividades pedagógicas, bem como taxa de visitação e serviços especiais; (Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008).

IV – do valor de mercado da produção rural dada em pagamento ou que tiver sido trocada por outra, qualquer que seja o motivo ou finalidade; e (Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008).

V – de atividade artística de que trata o inciso VIII do § 10 do art. 12 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008).

§ 11. Considera-se processo de beneficiamento ou industrialização artesanal aquele realizado diretamente pelo próprio produtor rural pessoa física, desde que não esteja sujeito à incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI. (Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008).

(...)

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

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

Com isso, a contribuinte é responsável tributário pelo pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre as aquisições de produtos rurais dos Segurados Especiais e Produtores Rurais Pessoa Física.

A base de cálculo e alíquota estão descritas na norma vigente, e descritas na autuação, e indicadas também no relatório fiscal.

Portanto, sem razão o contribuinte ao alegar que não haveria alíquota ou base de cálculo devida.

A decisão sobre a constitucionalidade do FUNRURAL se deu em sede de repercussão geral, pelo Recurso Extraordinário (RE) 718.874/RS, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, fixando 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.

Até porquê, o RE nº 363.852/MG e RE nº 596.177/RS não alcançam os fatos geradores ocorridos após o advento da Lei 10.256/2001, como é o caso dos autos, e a Resolução do Senador nº 15/2017, que teria suspenso a execução dos incisos I e II do art. 25 da Lei nº 8.212/91, no que à contribuição social do produtor rural pessoa física, não foi objeto dos citados processos do STF, e, portanto, não podem estar abarcada pela Resolução nº 15 do Senado.

Por outro lado, no tocante à matéria da sub-rogação o STF possui em sua pauta de julgamento a [ADI 4.395](#) que trata da contribuição incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção do empregador rural pessoa física, **e visa analisar a constitucionalidade da sub-rogação às empresas adquirentes, e no julgamento, do RE 816.830,** trata sobre a constitucionalidade da incidência da contribuição destinada ao SENAR sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural.

Contudo, ainda não houve deliberação contrária sobre essas matérias. **Portanto, ainda deve ser aplicado o entendimento vigente, da Súmula CARF nº 150, que impõe que a inconstitucionalidade declarada por meio do RE 363.852/MG não alcança os lançamentos de sub-rogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei nº 10.256, de 2001.**

Nesse sentido, os acórdãos Precedentes: 2401-005.593, 9202-006.636, 2201-003.486, 2202-003.846, 2201-003.800, 2301-005.268, 9202-005.128, 9202-003.706 e 9202-004.017.

Assim, ao menos nesse momento, a autuação deve ser mantida.

Da Sub-rogação

Apenas a título complementar a fundamentação quanto a essa matéria, e no que diz respeito à contribuição ao quanto ao SENAR, transcrevo o voto do respeitado Conselheiro João Bellini Júnior, que assim se manifestou no Acórdão 2301005.357 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária de 07 de junho de 2018:

"(...)

*Preceitua o art. 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 2015 (Ricarf) que **as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemáticas, respectivamente, da repercussão geral e dos recursos repetitivos (arts. 1.036 a 1.041 da Lei 13.105, de 2015), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.***

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

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543B e 543C 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. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)".

Tal norma excetua o princípio do livre convencimento, que vem veiculado pelo art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972:

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

Tal questão – a constitucionalidade do instituto da sub-rogação veiculada pelo art. 30, IV, da Lei 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei 9.528, de 1997 – foi objeto do Recurso Extraordinário 718.874, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 30/03/2017, apreciando o tema 669 da repercussão geral.

Restou decidido serem constitucionais, na égide da Lei 10.256, de 2001, tanto a norma que prevê a imposição tributária (art. 25 da lei 8.212, de 1991) bem como a norma que determina a responsabilidade tributária/sub-rogação (art. 30, IV, da lei 8.212, de 1991). Logo, tal decisão deve ser reproduzida por este CARF.

Eis os preceitos normativos em questão:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art.

22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de:

(...)

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

(...)

IV a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam subrogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10.12.97)

Passo a demonstrar o julgamento da questão pelo Supremo Tribunal Federal, bem como as razões pelas quais entendeu ser constitucional a norma.

Primeiramente, demonstro que a matéria foi debatida no Recurso Extraordinário 718.874, como se evidencia dos seguintes votos:

Voto do Min. Edson Facchin, relator:

'No mesmo sentido, deve-se declarar inconstitucional o artigo 30, IV, da Lei 8.212/91, para excluir a expressão "pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12". Isso porque a dogmática fiscal não permite a imputação de responsabilidade tributária a terceiros pelo pagamento de tributo manifestamente inconstitucional. (Grifou-se.)

(...)

Ademais, por arrastamento, deve-se declarar parcialmente inconstitucional o artigo 30, IV, da Lei 8.212/91, apenas no que toca à expressão "da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12". Isso porque a dogmática fiscal não permite a imputação de responsabilidade tributária a terceiros pelo pagamento de tributo manifestamente inconstitucional'. (Grifou-se.)

Voto do Min. Gilmar Mendes, voto-vogal:

'O objeto do presente recurso extraordinário é a constitucionalidade da redação atual dos artigos 12, incisos V e VII; 25, incisos I e II; e 30, inciso IV, da Lei 8.212/91, bem como de toda sucessão de normas alteradoras que afetaram esses dispositivos, ou seja: Lei 8.540/92; Lei 8.870/94; Lei 9.528/97 e Lei 10.256/2001'.

Voto Min. Luís Roberto Barroso:

15. Por sua vez, a Lei 10.256/01 modificou a redação do caput do art. 25 da Lei 8.212/1999 e, aproveitando a disciplina dos incisos I e II, que permaneceu válida e em vigor para cobrança do seguro especial, recriou a contribuição com base no produto da comercialização da produção para o empregador rural pessoa física. Vale mais uma vez lembrar que a Corte no julgamento do RE 363.852 de forma clara declarou "a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/1992, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/1991, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arriada na Emenda Constitucional nº 20/1998, venha a constituir a contribuição". (Grifou-se.)

Voto Min. Luiz Fux:

No art. 30, inciso IV, por sua vez, a Lei nº 8.212/91 instituiu hipótese de responsabilidade tributária, relegando ao adquirente, consignatário ou à cooperativa, a obrigação de recolhimento da referida contribuição do seguro especial incidente sobre a receita da comercialização da produção.

Confira-se a redação original do dispositivo:

(...)

O intuito da referida previsão constitucional e legislativa foi justamente o de permitir a integração dos produtores pessoas físicas em regime de economia familiar à Seguridade Social, já que a cobrança de contribuição mensal, nos moldes da contribuição normal do art. 195, I, poderia provocar a sua inviabilidade

econômica, excluindo diversos trabalhadores do sistema previdenciário. Atribuiu, ainda, a responsabilidade pelo pagamento da referida contribuição ao adquirente da produção, como mais uma forma de garantia do segurado especial..

Ocorre que o artigo 25 da Lei 8.212/91 – e igualmente o inciso IV, do art. 30 – foi sucessivamente alterado, entre 1991 e 2001, por três leis: a Lei 8.540/92, a Lei 9.528/97 e a Lei 10.256/01, a fim de expandir a incidência da referida contribuição originalmente prevista apenas para o segurado especial – assim entendido como o produtor, pessoa física, que exerce suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados –, também para o produtor rural pessoa física – assim entendido como aquele que exerce atividade rural por conta própria, com o auxílio de empregados, com o objetivo de substituir a cota patronal que este recolhe na condição de equiparado a empregador. **Destaque-se que se expandiu a incidência e igualmente a hipótese de responsabilidade do adquirente, que passou a ter de recolher também a contribuição sobre a receita relativa ao produtor rural pessoa física, além da relativa ao segurado especial.**

E é justamente aí que se inicia a controvérsia ora posta sob análise da Corte.

(...)

Ou seja, a referida lei instituiu uma contribuição sobre a receita bruta da comercialização da produção de pessoa física, diversa do segurado especial, **inserindo ainda a expressão “da pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12” no inciso IV, do art. 30, da Lei 8.212/91, criando também uma hipótese de responsabilidade relativa à recém criada contribuição, cuja obrigação de recolhimento ficou a cargo do adquirente da produção, nos moldes do que já ocorria com o segurado especial.**

Confira-se:

(...)

Posteriormente, a Lei 9.528/97 modificou o caput do art. 25, para incluir a expressão “empregador rural pessoa física” e a redação dos incisos I e II sem, no entanto, modificar-lhes o conteúdo prescritivo. O artigo passou a ter a seguinte redação:

(...)

O mesmo foi feito em relação à hipótese de responsabilidade do inciso IV, do art. 30: (Grifou-se.)

Assim, examinadas as questões postas em julgamento, inclusive o instituto da sub-rogação, veiculado no art. 30, IV, da Lei 8.212, de 1991, o Plenário do STF decidiu conhecer e dar provimento ao recurso extraordinário da União. Após, 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.

O referido instituto da sub-rogação – que nada mais é do que responsabilidade tributária da sociedade adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa, pelas contribuições sociais previdenciárias devidas pelo produtor rural pessoal física e pelo segurado especial – que havia sido considerado, face à legislação anterior, examinada nos RE 363.842 e 596.177, inconstitucional por arrastamento (sendo inconstitucional a norma que impõe o tributo, também o é a que define a responsabilidade), foi considerado constitucional, também por arrastamento: sendo constitucional a norma que impõe o tributo, também o é a que define a responsabilidade. Veja-se os seguintes trechos dos votos vencedores do julgado em apreço:

Min. Gilmar Mendes 4.6) Art. 12, incisos V e VII, e 30, IV, da Lei 8.212/1991 (...)

O art. 30, por sua vez, trata das normas destinadas à arrecadação e ao recolhimento das contribuições sociais.

A norma institui hipótese de responsabilidade tributária, destinada a instrumentalizar a arrecadação do tributo previsto no art. 25 da Lei 8.212/1991, tanto do segurado especial quanto do empregador rural pessoa física.

Assim, ao entregar o produtor rural sua produção a qualquer das entidades econômicas ali indicadas – empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa –, passam estas à condição de responsável pelo pagamento do tributo, mediante aplicação da alíquota prevista no art. 25 da lei ao montante da produção adquirido.

É evidente a relação que o art. 30, IV, mantém com a disposição do art. 25. Apenas a inconstitucionalidade deste contaminaria aquele.

Por isso, uma vez reconhecida a constitucionalidade da contribuição do empregador rural pessoa física, com base na receita de sua produção, não há razão para declarar a invalidade da hipótese de sub-rogação prevista no art. 30. (Grifou-se.)

Frisa-se, ademais, que no julgamento dos RE 363.842 e 596.177 houve apenas a declaração da invalidade da aplicação, para o empregador rural pessoa física, das normas impositivas relativas à contribuição prevista no art. 25 da Lei 8.212, de 1991, sem redução de texto. Nas palavras do Min. Fux:

(...) a declaração de inconstitucionalidade dos incisos do art. 25 da Lei 8.212/91 pelo STF, em sede de controle difuso, nos já mencionados RE's 363.842 e 596.177, **não retirou os referidos dispositivos do ordenamento jurídico, mas apenas declarou a invalidade de sua aplicação para o empregador rural pessoa física**, no período anterior à EC 20/98 e às alterações promovidas pela Lei 10.256/01. (Grifo-use.)

É certo que, no julgamento do primeiro Recurso Extraordinário, constou da proclamação a declaração da “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 nº 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97”, sem ressalva, portanto, quanto à situação do segurado especial. No entanto, esse mesmo dispositivo do julgado limitou a declaração de inexistência de relação tributária à situação dos empregadores, pessoas naturais”, produtores rurais (RE 363.852). Assim, com um mínimo de interpretação, percebe-se que não houve a declaração de inconstitucionalidade de todo o texto do artigo.

O Min. Gilmar Mendes, demonstrando que não houve, no julgamento dos RE 363.842 e 596.177, a declaração de inconstitucionalidade de todo o texto do artigo 25 da Lei 8.212, de 1991, mas apenas da expressão “do empregador rural pessoa física”, sendo que todo o demais o texto dessa Lei se manteve íntegro, asseverou:

É certo que, no julgamento do primeiro Recurso Extraordinário, constou da proclamação a declaração da “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 nº 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97”, sem ressalva, portanto, quanto à situação do segurado especial. No entanto, **esse mesmo dispositivo do julgado limitou a declaração de inexistência de relação tributária à situação dos empregadores, pessoas naturais**”, produtores rurais (RE 363.852). **Assim, com um mínimo de interpretação, percebe-se que não houve a declaração de inconstitucionalidade de todo o texto do artigo.**

(...)

(...) O texto normativo não se confunde com a norma jurídica.

Para encontrarmos a norma, para que possamos afirmar o que o direito permite, impõe ou proíbe, é preciso descobrir o significado dos termos que compõem o texto e decifrar, assim, o seu sentido linguístico. De um mesmo texto legal, podem ser extraídas várias normas.

(...)

No entanto, a **única fração do texto legal passível de supressão por força da inconstitucionalidade é a expressão “do empregador rural pessoa física”, constante do caput. A vigência do restante é indispensável para extração da norma tributária do segurado especial.**

Ou seja, **mesmo que a inconstitucionalidade resida nos incisos, não seria possível a redução em seu texto. A única redução possível residia na expressão mencionada no caput.** (Grifou-se.)

No mesmo sentido o Min. Dias Toffoli, para o qual, “no julgamento do RE nº 363.852/MG, Relator o Ministro Marco Aurélio, o Tribunal Pleno, levando em consideração, dentre outros, aqueles dispositivos, concluiu ser inconstitucional tão somente a norma relativa à contribuição devida pelo produtor rural pessoa física empregadora incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção”. (Grifos no original)”.

Ademais a decisão de piso foi bastante didática quanto o tema:

Especificamente, os principais dispositivos da legislação tributária (conceito dado pelo disposto no CTN artigo 96 e artigo 100), foram indicados (nos formulários de autuação e no relatório fiscal) como fundamentos normativos da obrigação tributária do sujeito passivo, objeto do lançamento, são os reproduzidos a seguir:

Lei nº 8.212/1991:

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

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

Lei nº 9.528 de 10/12/1997:

Art. 6º A contribuição do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei

no 8.212, de 24 de julho de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), criado pela Lei no 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de zero vírgula dois por cento, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural.

Lei nº 11.457, de 16/3/2007:

Art.2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita

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

[...]

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

[...]

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

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

Tais dispositivos estavam em vigor no ordenamento jurídico pátrio no período de ocorrência dos fatos geradores (de 01/2016 a 12/2016) e vinculam a autoridade administrativa tributária (que efetua o lançamento tributário e que julga eventual impugnação contra esse lançamento), por força do que dispõe o CTN, artigo 142, combinado com o disposto na Lei nº 8.112/1990, artigo 116, inciso III.

Assim, a decisão citada pela recorrente não possui força vinculante a essa demanda. Portanto, a autuação deve ser mantida.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO

Foi aplicado a responsabilidade tributária solidária por grupo econômico de fato, com base no art.124 do CTN, nos incisos I, interesse comum, conforme pormenorizado do Relatório Fiscal e II, designadas por Lei, no caso art.30, IX da lei 8.212/91.

Os recorrentes alegam que são juridicamente incompatíveis os dispositivos que fundamentam a atribuição de reponsabilidade tributária solidária, tanto entre as pessoas jurídicas,

tendo em vista a inexistência de interesse comum, bem como a não configuração de grupo econômico de fato, quanto entre as empresas e os sócios representantes, uma vez que a responsabilidade tributária desses últimos é pessoal e exclusiva, de forma a não conviver no polo passivo com a pessoa jurídicas representada.

Da leitura do relatório fiscal, foi usado como fundamento da caracterização do grupo econômico de fato as disposições constantes do inciso IX, do artigo 30, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, assim transcrito:

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

(...)

IX as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei";

Tal dispositivo é repetido pelo art. 222 do Regulamento da Previdência Social (Decreto nº. 3.048, de 06/05/1999):

Art. 222. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, bem como os produtores rurais integrantes do consórcio simplificado de que trata o art. 200-A, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes do disposto neste Regulamento (redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001).

Nos termos do Art. 494 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, há a caracterização de grupo econômico quando:

"494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Art. 495. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, serão cientificadas da ocorrência".

E também pela Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18/12/2003, vigente à época do lançamento:

"Em face deste arcabouço legal, identificada a existência de "grupo econômico de qualquer natureza" (portanto, inclusive os "de fato"), é exigível a contribuição previdenciária de qualquer de seus integrantes, por força da responsabilidade solidária".

O Código Tributário Nacional também prevê expressamente essa possibilidade, no art. 124, *in verbis*:

Art. 124 São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II- as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Quanto a solidariedade estabelecida entre a autuada e as pessoas jurídicas Mabol Comércio de Cerais Ltda, AL Empreendimentos Imobiliários Ltda, C G G Central Geral de Grãos Ltda, a fiscalização apurou o seguinte:

“65. De plano, conforme demonstrado acima, as empresas A L C - AMÉRICA LATINA CEREAIS LTDA e MABOL COMERCIO DE CEREAIS LTDA, possuem a mesma estrutura e logística. (Os mesmos sócios, gestores, CNAE, telefone, mesma atividade, responsáveis legais, os sócios da empresa ALC estão na GFIP da empresa MABOL, e subentende-se que se utilizam dos mesmos empregados, já que as GFIPs da A L C estão como sem movimento, mesmo auferindo alta receita de vendas).

66. A empresa MABOL COMERCIO DE CEREAIS LTDA (70.390.869/0001-75) sofreu autuação pela RFB, Processo: 10166-721.573/2017-98, por não haver declarado e recolhido contribuições previdenciárias, o que confere o caráter de reiteração manifesta e intencional de não declaração e recolhimentos das contribuições previdenciárias, como faz também na empresa A L C - AMÉRICA LATINA CEREAIS LTDA, objeto desta autuação.

67. A partir dessa data de autuação da empresa MABOL, os sócios ALAMIR BOLFE, CPF:525.895.019-00; LUCIANO MARUYAMA, CPF: 802.709.991-91, passaram a constituir as seguintes novas sociedades: AL Empreendimentos Imobiliários LTDA CNPJ:28.924.588/0001-99, e C G G -CENTRAL GERAL DE GRAOS LTDA, CNPJ:21.080.995/0001-18. E, dessa forma, podem desvincular a atividade da sociedade das autuações sofridas e manter essas autuações nos CNPJs antigos”.

No recurso apresentado, as recorrentes alegam que há solidariedade para com as referidas obrigações tributárias, uma vez que a acusação de grupo econômico e que tal fato não teria ocorrido.

O relatório fiscal de e-fls. 52/105, descreve diversos elementos para constatar a relação e interesse das empresas envolvidas, a exemplo de: mesmos sócios e diretores; mesmo número do telefone cadastrado é o mesmo para todas as empresas; mesma atividade e ramo desenvolvidos; mesmo endereço da empresa principal; das declarações transmitidas por essas empresas à RFB, é possível ver os tipos de relacionamentos entre elas e os sócios, como, por exemplo, todas possuem o mesmo representante legal, o mesmo aparelho transmissor de declarações à RFB, uma é cliente/transportadora da outra; inclusive, até o mesmo recurso foi apresentado em conjunto pelo mesmo patrono, ainda que louvável a intenção de evitar repetição de argumentos e recursos, tornando o processo extenso, observa-se que as contratações foram unificada.

Ademais, a Súmula CARF 210 assim dispõe:

Súmula CARF 210: As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

Assim, a possibilidade da responsabilização tributária por solidariedade entre integrantes de um "grupo econômico", seja ela "de direito" ou "de fato" tem fundamento nos incisos I e II do artigo 124 do Código Tributário Nacional (por expressa determinação legal), que nos leva ao inciso IX do artigo 30 da Lei 8.212/1991, nos casos em que se constata a "confusão patrimonial" (interesse comum no fato gerador).

RESPONSABILIDADE POR ATOS PRATICADOS PELOS SÓCIOS ADMINISTRADORES

Com relação aos sócios-administradores, representantes de pessoas jurídicas, foi imputada responsabilidade em razão de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, no que dispõe o artigo 135, inciso III, do CTN.

Os responsáveis recorrentes alegam que a responsabilidade de que trata o art. 135, inciso III do CTN é de natureza pessoal e exclusiva, razão pela qual jamais poderia ser estabelecido um vínculo de solidariedade entre a pessoa jurídica representada e o sócio representante. Isso se justifica na medida em que o referido dispositivo visa proteger a pessoa jurídica "*de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*" por seus "*diretores, gerentes ou representantes*",

Contudo, apurou-se no Relatório Fiscal que estas empresas foram criadas pelos Srs. Almir Bolfe e Luciano Maruyama com o intuito de dificultar a cobrança de suas dívidas tributárias constituídas, o que motivou, inclusive, Representação Fiscal pra Fins Penais.

Conforme se verifica do relatório fiscal:

"(...) Os sócios das empresas A L C - AMERICA LATINA CEREAIS LTDA e MABOL COMERCIO DE CEREAIS LTDA, em tese, fragmentaram a estrutura da empresa em dois CNPJs. (Possuem os mesmos sócios, gestores, CNAE, telefone, mesma atividade, responsáveis legais, os sócios da empresa ALC estão na GFIP da empresa MABOL, e subentende-se que utilizam dos mesmos empregados, já que as GFIPs da ALC estão como sem movimento, mesmo auferindo alta receita de vendas).(...)

Saliente-se também, conforme demonstrado alhures, que as empresas mencionadas constituem um mesmo grupo econômico onde há vinculação gerencial, coincidência de sócios e administradores, bem como a confusão patrimonial pelo uso da mesma estrutura e logística.

A decisão de piso apurou ainda que, os administradores, de forma consciente, após a autuação de uma das solidárias- Mabol Comércio de Cerais Ltda, fragmentaram a estrutura da empresa em dois CNPJ com os mesmos sócios, gestores, CNAE, telefone, mesma atividade, responsáveis legais e utilizando os mesmos empregados, com fins de criar mais obstáculos na apuração dos valores devidos ao fisco.

Portanto, a solidariedade dos sócios-administradores deve ser mantida.

DA MULTA QUALIFICADA E DOS INDÍCIOS DE FRAUDE

A conduta do sujeito passivo elencada neste Relatório Fiscal, caracterizou as hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, *in verbis*:

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

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa 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 imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72".

Em conteúdo didático, produzido pelo jurista Fábio Piovezan Bozza, que já foi Conselheiro deste Tribunal, verifica-se que: "*dolo, fraude ou simulação, refere-se a um conjunto de vícios produzidos intencionalmente pelo contribuinte que, de má-fé, cria uma situação falsa ou de mera aparência e inebria o julgamento do Fisco sobre uma relação tributária já existente, de modo a eliminá-la, reduzi-la ou postergá-la*" (in *Planejamento Tributário e Autonomia Privada*. Série doutrina tributária v. XV. São Paulo: Quartier Latin, 2015, página 199).

Cumprido esclarecer que, quando há a acusação de uma simulação, existe a *distribuição do ônus da prova*. Nesse sentido, é o que diz o disposto no artigo 9º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os

termos, depoimentos, laudos e **demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito**". Grifou-se.

Em que pese o ônus da prova dos fatos constitutivos do direito ser do interessado/contribuinte, percebe-se que com o dispositivo acima citado o legislador quis que nos casos de caracterização de ilícitos houvesse uma espécie de "distribuição do ônus da prova", a fim de que a fiscalização tivesse também que suportar o encargo de comprovar com elementos indispensáveis a ação do ilícito ocorrido.

Portanto, cabe à fiscalização indicar elementos que indicam a caracterização do ilícito, apurando o *consilium fraudis*, no que diz respeito ao *animus fraudulento*, ou também o *animus simulandi* por parte da contribuinte e interessados.

De outro lado, é responsabilidade do Contribuinte fazer prova em contrário da apuração fiscal que identificou a ocorrência do ilícito fiscal.

Contudo, foi comprovado nos autos por fatos jurídicos a responsabilidade tributária dos administradores, que por ação ou omissão montaram estrutura empresarial com intuito de lesar o fisco, o que se diferencia da responsabilidade pela ocorrência do fato gerador, que afastaria a inclusão dos sócios e/ou administradores no polo passivo da relação jurídica-tributária com o fisco, o que não é o caso dos autos.

Nesse sentido, o dispositivo citado acima, indica a necessidade da fiscalização na descrição dos elementos de comprovação da prática do ilícito apurado, necessários para a verificação da intenção dolosa, de simular ou agir em conluio, que é caso dos autos.

Com isso, verifica-se da apuração da fiscalização que existem indícios suficientes para concluir pela manutenção da multa qualificada de 150% na presente autuação, por fraude contra a administração pública fazendária.

DA MULTA APLICADA E JUROS

A recorrente alega não ser devida a multa aplicada.

Contudo, não há previsão legal para afastar a aplicação de juros e multa, diante da manutenção da obrigação principal.

DO ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

Alegou a recorrente ser possível a análise de inconstitucionalidade de lei no âmbito do processo administrativo fiscal. Contudo, este Conselho não é legitimado a analisar matérias Constitucionais, conforme se depreende do art. 26-A, do Decreto 70.235-72, *in verbis*:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Não obstante, a súmula 02 do CARF dispõe que o CARF "*não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*".

Assim, a jurisprudência deste Conselho é antiga sobre o tema e não permite o debate sobre constitucionalidade de Lei tributária.

Portanto, em razão incompetência do Tribunal em relação a esta ou a qualquer outra matéria alegada no recurso como inconstitucional ou ilegal, não conheço dessa parte do recurso.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente das alegações apresentadas no Recurso Voluntário dos interessados, não acolhendo as alegações de inconstitucionalidade de Lei, e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Wesley Rocha

Conselheiro Relator