



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15868.720004/2016-51
ACÓRDÃO	2401-012.209 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FRIGORIFICO AVICOLA GUARANTA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

SOLIDARIEDADE PASSIVA. RESPONSABILIDADE PESSOAL.

Nos casos de fraude, simulação e prática de atos ilícitos, os mandatários, prepostos, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias e penalidades.

GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. SÚMULA CARF Nº 210.

As empresas integrantes de grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações para com a previdência social, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

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

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. CONTRIBUIÇÕES SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO HISTORICAMENTE DENOMINADA FUNRURAL. LEI N.º 10.256/2001. CONSTITUCIONALIDADE. NORMA DE SUB-ROGAÇÃO. VALIDADE. SÚMULA CARF N.º 150.

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 Resolução do Senado Federal n.º 15/2017 não se prestou a afastar exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre comercialização da produção rural de empregadores rurais pessoas físicas instituídas a partir da edição da Lei n.º 10.256/2001, tampouco extinguiu responsabilidade do adquirente pessoa jurídica de arrecadar e recolher tais contribuições por sub-rogação.

Súmula CARF n.º 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 10.256/2001.

CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A RECEITA BRUTA DECORRENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. SUB-ROGAÇÃO.

A empresa é responsável pela arrecadação, mediante desconto, e pelo recolhimento das contribuições do produtor rural pessoa física - contribuinte individual e do produtor rural pessoa física - segurado especial incidentes sobre a comercialização da produção, quando adquirir ou comercializar o produto rural recebido em consignação, independentemente dessas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. COMPROVAÇÃO SONEGAÇÃO. SIMULAÇÃO. FRAUDE. INTUITO DOLOSO. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689/2023. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA REDUZIDA A 100%.

As multas aplicadas por infrações administrativas tributárias devem seguir o princípio da retroatividade da legislação mais benéfica. Deve ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO. CÓDIGO DE FUNDAMENTO LEGAL - CFL 22. SÚMULA CARF Nº 181.

No âmbito das contribuições previdenciárias, é incabível lançamento por descumprimento de obrigação acessória, relacionada à apresentação de informações e documentos exigidos, ainda que em meio digital, com fulcro no caput e parágrafos dos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) aplicar a retroação da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96 com redação dada pela Lei nº 14.689/23, reduzindo-a ao percentual de 100%; e b) cancelar a exigência da multa por descumprimento de obrigação acessória relativa à apresentação dos arquivos digitais com omissão ou incorreção, por força da Súmula CARF nº 181.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marcio Henrique Sales Parada, Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nunez Campos e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

De acordo com o relatório já elaborado em ocasião anterior pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 1547 e ss), trata-se de Auto de Infração relativo à exigência de contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, ao adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – RAT/GILRAT, e, ainda, contribuições devidas pelos segurados empregados e contribuintes individuais, não descontadas, incidentes, em ambas as hipóteses, sobre as suas respectivas remunerações, no período compreendido pelas competências 03/2011 a 12/2013, incluindo-se o décimo terceiro salário dos anos de 2011, 2012 e 2013.

No tópico “2 Das Intimações ao Sujeito Passivo”, a fiscalização descreve contexto de intimações, solicitações e respostas do contribuinte.

No tópico “Das Irregularidades Constatadas”, sub-item “Sonegação Dolosa” a fiscalização traz considerações sobre a obrigação de prestação de informação relativa aos fatos geradores das contribuições previdenciárias. Afirma a fiscalização que o sujeito passivo recolhia as contribuições rurais, porém, agora alega que sua cobrança é indevida, por isso, no exercício pleno da sua atividade industrial frigorífica vem sonegando, deliberadamente, as informações sobre o montante mensal da produção rural adquirida de produtores - pessoas físicas (fato gerador), deixando de declará-los em GFIP, impedindo que o programa SEFIP/GFIP calculasse a contribuição legalmente exigida do produtor rural, arrecadada mediante desconto sobre o valor da compra e que devem ser destacados nas notas fiscais de entradas e recolhidos aos cofres públicos, na condição de adquirente sub-rogado. O contribuinte fundamenta sua postura em pronunciamento do Supremo Tribunal Federal – STF pelo Recurso Extraordinário nº 363.852.

Considerando que, por não estar amparado por medida liminar judicial, até a presente data, conclui-se que para se desonerar de débitos previdenciários de sua responsabilidade, o sujeito passivo optou, deliberadamente, por não declarar esses fatos geradores previdenciários em GFIP, sonegando o recolhimento das contribuições rurais. As alegações de discordância dos produtores rurais pela dedução do valor da contribuição rural mediante desconto na nota fiscal e do desagrado do sujeito passivo na condição de adquirente sub-rogado, não servem como pretexto para burlar, ignorar e descumprir a norma jurídica, principalmente, porque mesmo quando o documento fiscal do produtor destacou o valor da contribuição e/ou informou sobre a responsabilidade do adquirente, elas foram ignoradas.

Afirma que há fatos geradores rurais anteriores em 2010, cujas contribuições rurais foram recolhidas; por isso, o sujeito passivo tinha pleno conhecimento que os produtos rurais (aves vivas) foram adquiridos de produtores rurais - pessoas físicas conforme mostram as notas fiscais apresentadas, escrituradas nos Livros de Registros de Entradas de Mercadorias e contabilizadas nos Livros Diários escriturados de forma digital nas ECD's armazenadas no SPED Contábil, portanto, é patente que a omissão de informação desses fatos geradores, na verdade,

revela "animus sonegandi" e não pode ser atribuída a "simples esquecimento", "erro de preenchimento da GFIP" ou mera discordância da exação previdenciária.

A fiscalização observa, ainda, que no período fiscalizado o sujeito passivo registrou na conta 321900022 - FRETES S/MATÉRIA PRIMA inúmeros pagamentos dos serviços de transportes de aves vivas p/abate efetuados por terceiros - pessoas físicas, como confessou em resposta dada no dia 24/11/2015, porém, para sonegar a apresentação dos documentos de pagamentos, alegou não possuir a identificação completa dos prestadores – pessoas físicas, exibindo à fiscalização planilhas baseadas nas notas fiscais, com dados omissos e incompletos, sem o nome do motorista e o valor do frete correspondente. Agiu de forma dolosa para sonegar as contribuições previdenciárias exigidas sobre a remuneração a título de fretes e carretos aos motoristas autônomos (contribuintes individuais), deliberadamente, não os informando nas GFIP/SEFIP's (categoria código 15). A contabilidade mostra que os pagamentos foram efetuados pela conta caixa, portanto, em dinheiro, mesmo assim, para todo período determinado no procedimento fiscal nenhum documento idôneo (recibos de pagamentos de fretes) foi apresentado ao fisco para comprovação do alegado. É presunção do sujeito passivo imaginar que a fiscalização acredite que o frigorífico contratante não sabe quem prestou os serviços, nem documentou a quitação dos pagamentos de fretes.

Nas GFIP's examinadas até as remunerações dos honorários contábeis mensais pagos ao contabilista Fabio Luis Faria (contribuinte individual) foram sonegados, mostrando, além da intenção dolosa de retardar ou impedir o conhecimento das autoridades fazendárias apostando na decadência da cobrança, total menoscabo às normas previdenciárias, porque sequer foram computadas nas folhas mensais, como é o caso dos honorários advocatícios pagos em 04/2011 a Sergio Vicente Sanvido - CPF N° xxx.

Traz considerações sobre a figura do dolo.

No tópico "Da Multa", afirma a fiscalização que a conduta do sujeito passivo constitui sonegação por omissão dolosa dos fatos geradores em GFIP, como tipificado no inciso I do artigo 71 da Lei nº 4.502/64, dando suporte à aplicação da multa prevista no inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, duplicada na forma do § 1º do mesmo dispositivo, observado o disposto nos artigos 35 e 35-A, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, sem prejuízo da formalização da Representação Fiscal para Fins Penais.

No Capítulo "I – Auto de Infração – Contribuição Previdenciária da Empresa e do Empregador", a fiscalização detalha os fatos geradores acima elencados.

A seguir, no Capítulo "II – Auto de Infração – Contribuição Previdenciária dos Segurados", assevera a fiscalização que o sujeito passivo está sendo autuado a recolher contribuições previdenciárias devidas e não retidas de segurados empregados e contribuintes individuais.

Por fim, no Capítulo "III – Auto de Infração – Multas Previdenciárias Descumprimento de Obrigações Acessórias" traz considerações sobre a administração e

representação do sujeito passivo, bem assim, sobre a existência de grupo econômico de fato, conforme apuração feita nos autos do processo administrativo nº 15868.720176/2014-62, lavrado em 12/11/2014, entre contribuinte e as interpostas pessoas físicas individuais Fabio Yoshinori Inoue - CNPJ nº 04.947.932/0001-05 e Rosa Fernanda Marques - CNPJ nº 12.570.950/0001-30, especificamente "noteiras", com a finalidade de diluir entre elas as compras de aves para abate e reduzir os pagamentos dos tributos federais e estaduais, todas elas comandadas pelo empresário Osvaldo Teruo Shibata - CPF nº xxx.

Devidamente intimado do lançamento, comparece aos autos tanto o contribuinte principal, como os responsáveis solidários Osvaldo Teruo Shibata, Rosa Fernandes Marques e Fabio Yoshinori Inoue, apresentando o instrumento de impugnação de fls. 1.192/1.223, e sua cópia reprográfica idêntica assinada às fls. 1.272/2.303, aduzindo:

- 1) Apresenta relação das contribuições exigidas pelos Autos de Infração.
- 2) A razão sobre o qual se apoiou o agente fiscal para responsabilizar os recorrentes Fábio Yoshinori Inoue – EPP e Rosa Fernanda Marques reside no seu apontamento de que essas empresas são “noteiras”, ou seja, existem apenas em função do frigorífico, com intuito de emitir notas com vistas à redução da carga tributária. Esta conclusão é açodada e contrária à realidade fática que permeia o caso em apreço; para afastar a equivocada percepção, a recorrente junta a este recurso Ata Notarial elaborada por oficial de cartório. Ao se dirigir até a empresa o Oficial constatou que há plena atividade da empresa pertencente à Sra. Rosa: esta possui ampla instalação física, possui funcionários registrados, estoques próprios, câmaras frias, documentos contábeis próprios, e até parcelamento junto ao fisco federal. Pode-se concluir que a atribuições à terceiros dos supostos ilícitos fiscais é nula de pleno direito, devendo ser rechaçada pelo julgador da presente.
- 3) A forçosa responsabilização dos sócios demonstra o insaciável apetite arrecadatário do Fisco, desprezando as limitações constitucionais ao poder de tributar, resultando em vícios insuperáveis que maculam o procedimento fiscal em apreço. Em verdade, o que se observa do auto de infração, é que o agente fiscal faz suposições vazias e imputa responsabilidade aos sócios e terceiros, sem, contudo, relacionar qualquer ato dessas pessoas com eventual fato gerador que fez nascer a obrigação tributária. A análise detida e atenta do auto revela que o agente fiscal em nenhum momento se preocupou em motivar e apontar de forma minuciosa eventual atitude dos terceiros que culminou para o não pagamento do tributo exigido: ao contrário, seu trabalho apresenta acusações infundadas, repleta de presunções, e sem o rigor técnico que o caso reclama. Cita julgado do Supremo Tribunal Federal - STF.
- 4) Destarte, necessário um breve esclarecimento acerca do surgimento da obrigação tributária, a qual decorre de uma relação jurídica composta por um sujeito ativo (credor) e um sujeito passivo (devedor), ligados por um dever jurídico, que obriga o sujeito a entregar certa quantia em dinheiro ao sujeito passivo. Faz considerações sobre os artigos 121, 128 do Código Tributário Nacional – CTN, cita doutrina. Afirmar que, quando a responsabilidade recair sobre os sócios, sócios-gerentes, diretores das

pessoas jurídicas ou outras pessoas, estaremos diante da hipótese de substituição tributária, em que referido "responsável", terceiro na relação tributária, torna-se sujeito passivo do dever de pagar o tributo, substituindo a sociedade na relação jurídica fiscal. Contudo, tal responsabilização deve obedecer a dispositivos legais e critérios.

- 5) A responsabilidade de terceiros encontra-se disposta nos artigos 134 e 135 do CTN, no entanto, direcionar-se-á a atenção especificamente ao art. 135, inciso III do CTN, que transcreve. Do dispositivo legal, salta aos olhos que a responsabilidade depende de situações imprescindíveis para sua caracterização, quais sejam, prática de atos com (i) excesso de poderes ou (ii) infração de lei, contrato social ou estatuto. No caso em tela, o agente fiscal fala em ato lavrado com excessos de poderes; todavia, não faz qualquer apontamento sobre qual ato se deu desta forma e como foi feito. Não o faz porque isto é impossível! Cita doutrina.
- 6) Resta evidente que o sócio responsável pela gestão da empresa pode até ser responsável tributário: não por ser sócio, mas na condição de gestor de bens alheios, acaba praticando atos com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, ou seja, quando, por exemplo, ocorrer à dissolução irregular da sociedade mediante o desaparecimento da firma, sem quitar os débitos existentes.
- 7) Há que se chamar a atenção para o absurdo que paira sobre o caso em tela: além de responsabilizar terceiros - sem demonstrar sua cabal vinculação à empresa e sem apontar qual a colaboração com eventual ilícito fiscal - não faz qualquer apontamento de ato que demonstrem excesso de poderes. Cita julgado do STF.
- 8) Para se ter uma ideia das ilogicidades fincadas pelo fisco, oportuno ponderar que o auditor fiscal coloca como responsável a Sra. Rosa e o Sr. Fábio, porém olvida-se de apontar qual exata colaboração com o suposto fato gerador do tributo ensejador do auto de infração. Cita outro julgado.
- 9) De outro lado, observa-se do auto de infração combatido que, para imputar a responsabilidade tributária a terceiros o agente fiscal alega existir um grupo econômico. Ainda que fosse verdade, o que se admite apenas à título de argumentação, a imposição de multa tributária pelo cometimento de infrações formais ou substanciais à lei tributária não se distingue ontologicamente de qualquer atividade punitiva do Estado. Logo, submete-se a limites inerentes ao modelo de Estado adotado em nossa Constituição. Dentre esses limites, está o princípio da pessoalidade da pena, que decorre diretamente do Estado de Direito. Isso porque a responsabilidade objetiva pressupõe uma pessoa que não é livre, que é incapaz de se auto-determinar em face dos deveres vigentes, e por isso merecedora de castigo em razão de um fato ocorrido sem o concurso de sua conduta voluntária. Logo, por fundar-se em princípio fundamental da República, esse limite não se esgota em um ramo específico do direito sancionador, como o direito penal, aplicando-se a toda atividade punitiva. Assim, a infração tributária porventura praticada por uma sociedade do grupo não pode ter sua sanção validamente imposta às outras integrantes, pelos simples fato do pertencimento ao mesmo grupo.

- 10) O fato é que, ainda que se tratasse de grupo econômico (o que não é verdade), nos grupos de sociedade, somente é possível haver nexo de causalidade entre uma conduta e uma infração tributária na medida em que uma sociedade tenha competência concreta para decidir sobre a realização de atos de outra sociedade, quer por ser a controladora, quer por integrar o órgão de direção do grupo. Caso contrário, jamais pode haver extensão da responsabilidade tributária generalizada, tal como houve no caso em apreço.
- 11) Boa parte do Auto de Infração refere-se à cobrança do tributo denominado de Funrural, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal – STF (REExt. nº 363.852), entendimento que deve ser aqui mantido. Não houve retenção dos produtores, o que afasta qualquer ato doloso com intuito de lucro. Esta nova fonte de custeio exige Lei Complementar, nos termos dos artigos 154, inciso I, e 195, § 4º da Constituição Federal de 1988. No caso, o tributo exigido foi instituído por lei ordinária, padecendo de vício de origem.
- 12) Além disso, há que se apontar a inexistência formal do fato gerador da obrigação tributária, que deve ter sua definição exclusivamente na lei. A lei que instituiu o Funrural não definiu seu fato gerador, fixando somente a sua alíquota e base de cálculo. Suprindo esta lacuna editou-se a Instrução Normativa INSS nº 60/2001, invadindo-se os limites da lei ordinária, por excesso do poder regulamentar. Invoca os artigos 114 e 97 do Código Tributário Nacional - CTN.
- 13) Há que se afastar a autuação sobre o adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – RAT/GILRAT por ser ilegal, e pelo fato da fiscalização não demonstrar o fato gerador supostamente realizado. Traz considerações sobre o adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – RAT/GILRAT. Conclui que o fato gerador do “RAT” é a efetiva exposição do segurado abrangido pelo regime de aposentadoria especial a agentes nocivos definidos no anexo IV do Decreto nº 3.048/99, exigindo-se perícia médica para a demonstração dos segurados que estejam efetivamente expostos a agentes nocivos. Não há nos autos elementos que demonstrem isto. Também não é possível caracterizar os elementos necessários à composição do “RAT” e do FAP. Cita julgado.
- 14) No que diz respeito à utilização da mesma conta contábil para registro das aquisições de aves para abate, tanto de produtores pessoas físicas como pessoas jurídicas, não houve omissão de contabilização, não podendo haver a caracterização da fraude.
- 15) Há de se chamar atenção para o fato de que, em seu trabalho, o agente fiscal não atentou, em sua integralidade, à desoneração da folha (substituição dos 20% patronal em substituição ao recolhimento de 1% sobre a receita bruta), a que o frigorífico impugnante está obrigado desde janeiro de 2013. Apenas na página 08 do auto de infração há uma rápida menção. Há de se esclarecer que as SEFIPs originais da empresa contribuinte não constavam a desoneração, mas durante a fiscalização fora entornada a retificação, mesmo sob ação fiscal. Do mesmo modo, fora informado o fiscal sobre o

assunto. Apesar disto, ao longo do arrazoado do agente fiscal, não se observa que este atentou integralmente para a desoneração da folha para o ano de 2013, devendo a par de outros pormenores, tal circunstância deve ser analisada e elidida pelos julgadores deste recurso.

- 16) Alega que a multa de ofício aplicada (150%) é indevida e desproporcional. Transcreve a Lei nº 9.430/96.
- 17) Afirma que além das hipóteses mencionadas neste dispositivo, a Lei nº 10.852/04, artigo 2º, dispõe que as multas a que se referem os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430/96, serão de 150% e de 300% respectivamente, nos casos de utilização diversa da prevista na legislação das contas correntes de depósito sujeitas ao benefício da alíquota zero de que trata o art. 8º da Lei nº 9.311/96, bem como da inobservância de normas baixadas pelo Banco Central do Brasil de que resultar falta de cobrança da CPMF devida.
- 18) Enraizados no princípio da legalidade, podemos concluir que, com exceção do que disposto no artigo 2a da lei supramencionada, apenas haverá duplicação do percentual de multa nos casos previstos nos artigos mencionados da Lei nº 4.502/64. Tais artigos conceituam a sonegação (art. 71), a fraude (art. 72), e o conluio (art. 73): o que não foi demonstrado pelo agente fiscal - e não foi porque não ocorreu nenhuma das hipóteses. Portanto, nula é a multa que incidiu sobre os impugnantes!
- 19) É certo que para agravamento das multas fiscais é indispensável a comprovação de dolo e consumação das hipóteses previstas nos arts. 71, 72, 73. Cita julgado administrativo e julgados judiciais. Ademais, ainda que se reste comprovada a ocorrência de fraude (o que não ocorreu no caso em tela), alguns tribunais pátrios têm aceitado a tese de que um valor tão elevado possui caráter confiscatório e afronta de forma integral o princípio da razoabilidade.
- 20) As multas administrativas são tipo de penalidade pecuniária que buscam compensar o possível dano causado pelo contribuinte ao Estado com a prática da infração. No entanto, se a multa é fixada em valor excessivo, suficiente para inviabilizar a vida financeira da empresa punida, tal penalidade toma caráter de ato confiscatório e se desvia da sua finalidade, impondo-se a sua anulação por parte do julgador da presente. Cita doutrina.
- 21) Alega que a multa tem caráter confiscatório. Cita julgado do Supremo Tribunal Federal – STF, cita doutrina e considerações a respeito.
- 22) Requer a nulidade ou a insubsistência do Auto de Infração, ou, subsidiariamente, o afastamento da responsabilidade solidária que recaiu sobre os terceiros.

Em cognição do feito, a DRJ entendeu por bem formular questionamentos à fiscalização, no que foi acompanhando pelos ilustres membros desta 12a. Turma de Julgamento. Assim, em sessão realizada em 11/10/2016, exarou-se a Resolução nº 3.880 (fls. 1.361/1.365).

A fiscalização prestou esclarecimentos às fls. 1.527/1.535.

Tanto o contribuinte como os responsáveis solidários foram devidamente intimados quanto ao teor tanto da Resolução como da informação fiscal dela resultante, entre 20 e 21/07/2017, conforme elementos acostados às fls. 1.536/1.543 dos autos.

Expirado o prazo de 30 dias, não houve nova manifestação do contribuinte e dos responsáveis solidários.

Em seguida, foi proferido julgamento pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 1547 e ss, cujo dispositivo considerou a **impugnação procedente em parte**, com a **manutenção parcial** do crédito tributário exigido. É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDENCIÁRIO. GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Constitui grupo econômico de fato, de forma a ensejar a imputação da responsabilidade solidária, pela existência de interesse comum, a relação existente entre contribuintes formalmente independentes que têm entre si relações de flagrante confusão patrimonial, comercial e operacional, e, ainda, gerenciamento e administração centralizados em pessoa física estranha à formação societária, configurando expediente destinado à segregação da receita bruta entre as empresas parceiras como forma de reduzir a carga tributária sobre o faturamento.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da Lei no. 8.212/91.

PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO. SUBSTITUIÇÃO PELA CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A RECEITA BRUTA. RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO.

Estando o contribuinte sujeito à contribuição patronal substitutiva sobre a receita bruta (Lei nº 12.546/2011, artigo 8o.), não há que se falar na contribuição patronal incidente sobre a sua folha de pagamento (artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91).

AQUISIÇÃO DE PRODUTO RURAL DE PESSOA FÍSICA.

É devida, pelo produtor rural pessoa física, contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.

RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE.

A empresa adquirente da produção de produtores rurais pessoas físicas fica subrogada nas obrigações de tais produtores e está obrigada a arrecadar, mediante desconto, a contribuição previdenciária por ele devida.

PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO ADICIONAL DE FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS EM RAZÃO DO GRAU DE INCIDÊNCIA DE INCAPACIDADE LABORATIVA E RISCOS AMBIENTAIS DO TRABALHO - RAT/GILRAT. CONTRIBUIÇÃO DE FINANCIAMENTO DA APOSENTADORIA ESPECIAL. DISTINÇÃO.

São distintas as contribuições devidas ao adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho - RAT/GILRAT e à aposentadoria especial. A primeira, estruturada no princípio da solidariedade financeira, é devida por todas as empresas sobre o total da remuneração paga, devida ou credita aos seus segurados empregados, indistintamente. A segunda, restrita ao financiamento da aposentadoria especial, somente tem cabimento sobre a remuneração do segurado empregado comprovadamente exposto a agente nocivo que determine a concessão da aposentadoria especial.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL. RECONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Descabe às autoridades que atuam no contencioso administrativo proclamar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal em vigor, posto que tal mister incumbe tão somente aos órgãos do Poder Judiciário.

LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. DOLO ESPECÍFICO. OMISSÃO DOS FATOS GERADORES EM GFIP. AMPLIAÇÃO DO CONTEXTO DE VERIFICAÇÃO.

A qualificação da multa de ofício depende para a sua aplicação no lançamento tributário da demonstração e prova de dolo específico por parte do sujeito passivo, no sentido de que este tenha objetivado esconder ou camuflar os fatos geradores. Não configura o dolo específico a mera omissão de fato gerador na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, mas sim a referida omissão em um contexto mais abrangente que demonstre a real intenção do contribuinte ao adotar empresas interpostas com a finalidade de sonegação de sua receita bruta.

Hipótese na qual a demonstração fática feita pela fiscalização evidencia a prática irregular da sonegação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em resumo, a decisão recorrida reconheceu parcialmente os argumentos do contribuinte quanto à aplicação da contribuição patronal substitutiva incidente sobre a receita bruta, promovendo ajustes no lançamento fiscal, mas manteve, em sua maior parte, o crédito tributário lançado, inclusive com a qualificação da multa de ofício e a imputação de responsabilidade solidária a pessoas físicas e jurídicas integrantes de grupo econômico de fato, em razão da caracterização de confusão patrimonial e administrativa, fraude e omissão dolosa dos fatos geradores em GFIP.

O contribuinte e os responsáveis solidários, por sua vez, inconformados com a decisão prolatada, interpuseram em conjunto um único Recurso Voluntário (e-fls. 1.558 e ss), alegando, em suma, o que segue:

1. Argumentam que não houve omissão dolosa nas GFIPs, tampouco fraude, simulação ou intuito de sonegação, afastando os fundamentos para a qualificação da multa de ofício.
2. Defendem que, diante da ausência de dolo ou má-fé, não se justifica a aplicação da multa agravada, devendo incidir, no máximo, a multa ordinária.
3. Os recorrentes alegam que não restou comprovada a existência de grupo econômico de fato entre as empresas autuadas, tampouco confusão patrimonial ou administrativa que justifique a solidariedade tributária.
4. A responsabilidade solidária dos sócios e empresas vinculadas foi contestada, sob o argumento de que não há elementos suficientes para responsabilização com base no art. 124 do CTN.
5. Os valores recolhidos a título de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) teriam sido corretamente calculados com base na receita efetivamente auferida, de acordo com o regime jurídico vigente.
6. A divergência quanto à base de cálculo da CPRB decorre de interpretação razoável e amparada na legislação, o que afasta qualquer intenção de fraude ou sonegação.
7. Requerem o cancelamento integral do lançamento fiscal ou, subsidiariamente, a redução do crédito tributário, com afastamento da multa qualificada e da solidariedade.

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

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Do Recurso Voluntário.

2.1. Da Responsabilidade Solidária.

Conforme narrado, o sujeito passivo principal, Frigorífico Avícola Garantã Ltda. (CNPJ 67.814.145/0001-05), foi autuado em decorrência de diversas infrações à legislação previdenciária no período de dezembro/2011 a dezembro/2013 e que resultaram no lançamento

das contribuições não recolhidas, acrescidas das correspondentes multas de ofício e juros de mora, totalizando o crédito tributário já referido.

Em decorrência dessas apurações, e considerando a forma como a empresa conduzia suas operações, a fiscalização identificou a existência de um grupo econômico de fato envolvendo o frigorífico autuado e pessoas/empresas a ele relacionadas.

Conforme descrito no Relatório Fiscal, verificou-se flagrante confusão patrimonial, comercial e operacional entre o Frigorífico Avícola Guarantã e empreendimentos vinculados ao Sr. Osvaldo Teruo Shibata. Em especial, apurou-se que duas firmas individuais – registradas em nome de Rosa Fernandes Marques e Fabio Yoshinori Inoue – atuavam como extensões das atividades do frigorífico, com gerenciamento centralizado de fato na pessoa do Sr. Osvaldo.

Constatou-se que essas empresas aparentemente independentes eram usadas para escoar parte da receita do frigorífico e realizar operações complementares, de forma a segregar a receita bruta entre as empresas “parceiras” e, assim, reduzir a carga tributária sobre o faturamento do grupo.

Diante disso, a autoridade lançadora entendeu presentes os pressupostos do “interesse comum” de que trata o art. 124, I, do CTN e incluiu as referidas firmas individuais (de Rosa e Fabio) no polo passivo do lançamento como responsáveis solidárias pelo crédito constituído.

Simultaneamente, em face das evidências de atuação direta e irregular do Sr. Osvaldo na administração do negócio, este foi também incluído como responsável, com fulcro no art. 135, III, do CTN.

Em suas razões recursais, o contribuinte e os corresponsáveis reiteraram os argumentos já expendidos na fase impugnatória, alegando, em síntese, inexistir fundamento para a responsabilidade tributária de terceiros no caso.

Sustentaram que Osvaldo Shibata não exerceu poderes de gerência formais e que a simples falta de recolhimento de tributos não configura infração legal apta a responsabilizá-lo pessoalmente nos termos do art. 135, III, do CTN.

Insistem que não houve demonstração cabal de excesso de poderes ou infração legal praticada por Osvaldo no desempenho de suas funções, asseverando que a fiscalização não identificou nenhum ato específico que configure gestão temerária ou além dos limites legais.

Alegam, ainda, que a decisão recorrida se equivocou ao atribuir-lhes responsabilidade solidária sem comprovar um nexo concreto entre as atividades destas firmas individuais e o fato gerador das contribuições devidas.

Argumentaram, outrossim, que Rosa Marques e Fabio Inoue não detinham relação jurídica com a empresa autuada capaz de ensejar “interesse comum” no fato gerador do tributo, afirmando não haver prova de que tivessem colaborado para o eventual inadimplemento.

Pois bem!

A legislação tributária pátria estabelece, de forma excepcional, hipóteses em que terceiros, além do contribuinte direto, podem ser chamados a responder pelo crédito tributário. No caso em exame, foram invocados dois fundamentos legais distintos e complementares: o art. 124, inciso I, do CTN, que trata da responsabilidade solidária por interesse comum no fato gerador, e o art. 135, inciso III, do CTN, que trata da responsabilidade pessoal de diretores e gerentes por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei.

Passo à análise individualizada de cada coobrigado à luz desses dispositivos, consoante as provas coligidas nos autos.

2.1.1. Da Responsabilidade Solidária atribuída ao Sr. Osvaldo Teruo Shibata (arts. 135, III e 124, I, do CTN).

No que se refere ao Sr. Osvaldo Teruo Shibata, reputo correta a manutenção de sua responsabilidade no polo passivo do crédito tributário, motivo pelo qual, endosso a argumentação tecida pela decisão recorrida.

A meu ver, os elementos fáticos comprovados revelam que o Sr. Osvaldo Teruo Shibata atuou, de fato, como gestor e administrador de todas as atividades do grupo econômico, comandando as operações do frigorífico autuado e das empresas a ele vinculadas.

Importante frisar que, embora no período da autuação o Sr. Osvaldo não figurasse formalmente como sócio-gerente do Frigorífico Avícola Garantã (a empresa estava registrada em nome de sua ex-esposa, Sra. Cleusa, e de sua irmã, Sra. Lucy), ele exercia poderes de gerência de fato, com amplo controle sobre o negócio, em flagrante desconformidade com o contrato social vigente.

Conforme consignado no acórdão recorrido, ficou demonstrado que o Sr. Osvaldo possuía procurações e autorizações que lhe conferiam poderes para movimentar contas bancárias e assumir obrigações em nome da empresa, sem amparo contratual. Inclusive, a Sra. Rosa Fernandes Marques outorgou procuração ao Sr. Osvaldo para que este administrasse conta-corrente de titularidade dela relacionada aos negócios do frigorífico.

Entendo, pois, que restou cabalmente comprovado que o Sr. Osvaldo praticou atos com infração à lei e em detrimento do patrimônio social da empresa autuada. A fiscalização identificou que, por ordens diretas de Osvaldo Shibata, foram realizados diversos pagamentos sem causa a terceiros, isto é, desembolsos de recursos do frigorífico sem comprovação de prestação correspondente. Dentre esses pagamentos indevidos, incluem-se valores direcionados ao próprio Osvaldo e a seus familiares, como despesas da atividade rural particular dele quitadas com verbas da pessoa jurídica, e pagamentos em favor de sua companheira, Sra. Rosa, e até mesmo de uma filha comum do casal. Tais operações irregulares configuram evidente desvio de finalidade e confusão patrimonial, concedendo benefícios particulares ao Sr. Osvaldo em detrimento dos interesses da sociedade empresarial. Em outras palavras, o recorrente utilizou-se do caixa da

empresa para satisfazer obrigações e gastos pessoais, mascarando essas retiradas por meio de artifícios contábeis (lançamentos em contas de ativo fictício, como “imobilizado em andamento”, conforme apontado no relatório fiscal).

Não bastasse, verificou-se que o Sr. Osvaldo desviou recursos da autuada para cobrir dívidas de sua outra atividade particular (avicultura) junto a terceiros. A título de exemplo, o acórdão recorrido relata que foram feitos pagamentos, com recursos do frigorífico, para quitar débitos de Osvaldo junto a empresas como Via Rio Preto Abatedouro Ltda. ME, dentre outras, as quais forneciam insumos à sua granja pessoal. Ou seja, o dinheiro da pessoa jurídica serviu para pagar contas da pessoa física Osvaldo, caracterizando confusão entre o patrimônio empresarial e o patrimônio do sócio de fato. Essa conduta não apenas lesou a empresa (que teve seu caixa exaurido em proveito alheio), mas também configura infração à lei societária – pois fere deveres fiduciários básicos de um administrador, como o de lealdade e de separação das esferas pessoal e social – e infração à legislação tributária, já que tais manobras visavam igualmente ocultar fatos geradores de contribuições (por exemplo, distribuindo recursos sem a correspondente incidência de encargos trabalhistas/previdenciários, ou suprimindo receitas tributáveis).

Diante desse quadro, entendo configurados, no caso do Sr. Osvaldo, todos os requisitos ensejadores de sua responsabilização tributária, tanto solidária quanto pessoal, nos termos da lei. Primeiramente, aplica-se ao recorrente o disposto no art. 135, inciso III, do CTN, que atribui responsabilidade pessoal aos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas pelos créditos tributários decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A conduta do Sr. Osvaldo amolda-se perfeitamente a essa hipótese: como exposto, ele agiu como administrador de fato, extrapolando os poderes outorgados (que formalmente nem possuía) e infringindo tanto disposições contratuais da sociedade (ao assumir a gerência sem ser sócio-gerente de direito), quanto normas legais (ao violar deveres de administrador e dilapidar patrimônio social em proveito próprio).

No presente caso, não se trata de mero descumprimento de obrigação fiscal por dificuldades financeiras ou erro escusável, mas de um conjunto articulado de atos dolosos praticados pelo administrador, com o propósito de burlar a incidência das contribuições devidas e esvaziar os recursos da empresa.

Portanto, resta caracterizada a infração de lei a que alude o art. 135, III, do CTN, configurando o liame subjetivo de responsabilidade pessoal do administrador em relação ao crédito tributário.

Some-se a isso que, no caso em apreço, o Sr. Osvaldo também se enquadra na hipótese do art. 124, inciso I, do CTN, que prevê serem solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum no fato gerador da obrigação tributária.

Embora, tecnicamente, a responsabilidade pessoal do art. 135 já seja suficiente para mantê-lo vinculado ao crédito, não se pode ignorar que Osvaldo Shibata, além de

administrador de fato, era também beneficiário direto dos esquemas que levaram à falta de pagamento das contribuições. Havia indubitavelmente um interesse econômico comum dele no sucesso da conduta omissiva: cada real não recolhido aos cofres públicos redundava em vantagem para suas empresas e sua família. Conforme verificado, o recorrente era simultaneamente produtor rural que fornecia à empresa (sendo o maior fornecedor de aves do frigorífico) e sócio oculto desta, de modo que tinha participação em ambas as pontas do fato gerador.

E, conforme bem pontuado pela decisão recorrida:

[...] Ora, não há uma responsabilidade solidária generalizada, mas, ao contrário, ficou evidente a confusão administrativa e patrimonial entre as empresas integrantes do grupo econômico, justamente em relação aos poderes de comando relativos a cada uma delas, todas agindo sob as ordens e comando do Sr. Osvaldo Teruo Shibata. Ademais, não se duvide da responsabilidade das titulares das firmas individuais, uma vez que, ao aceitar o comando e o poder decisório do Sr. Osvaldo Teruo Shibata, assumiram a responsabilidade pelas consequências tributárias decorrentes dos seus atos.

A propósito, são valiosas as lições de Carlos Jorge Sampaio Costa¹, ao afirmar que: “Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica”.

Por todo o exposto, conclui-se que o Sr. Osvaldo Teruo Shibata deve permanecer responsável pelo crédito tributário em questão. Sua responsabilização decorre (a) do art. 135, III, do CTN, pela prática de atos com infração de lei e contrato social na condução da empresa, sendo, portanto, pessoalmente responsável pelos tributos resultantes de tais atos ilícitos; e (b) do art. 124, I, do CTN, dada sua posição de verdadeiro interessado comum no fato gerador das contribuições suprimidas, integrante de grupo econômico beneficiado pelo inadimplemento.

Em síntese, o Sr. Osvaldo Shibata atuou simultaneamente como gerente de fato infiel e sócio oculto beneficiário, razão pela qual responde integralmente pelas obrigações tributárias ora exigidas, em solidariedade com a pessoa jurídica autuada.

2.1.2. Da Responsabilidade Solidária atribuída à Sra. Rosa Fernandes Marques (art. 124, I, do CTN).

No que se refere à Sra. Rosa Fernandes Marques, reputo correta a manutenção de sua responsabilidade no polo passivo do crédito tributário, motivo pelo qual, endosso a argumentação tecida pela decisão recorrida.

Conforme visto, Rosa Marques foi identificada pela fiscalização como participante ativa do grupo de empresas vinculado ao frigorífico autuado, caracterizando-se como uma das pessoas que tinha interesse comum nos fatos geradores dos tributos exigidos.

¹ COSTA, Carlos Jorge Sampaio. Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador, in Revista de Direito Tributário nº 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 304.

Em primeiro lugar, destaca-se a relação pessoal e empresarial estreita entre Rosa e Osvaldo Shibata. Consta dos autos que ela é companheira (convivente em união estável) do Sr. Osvaldo, vínculo esse que reforça em parte a comunhão de interesses entre ambos. Mais que isso, Rosa foi utilizada como interposta pessoa em operações financeiras do frigorífico: a fiscalização detectou que contas bancárias em nome de Rosa Fernandes Marques eram utilizadas para movimentar recursos pertencentes, em realidade, ao Frigorífico Avícola Garantã. Em outras palavras, dinheiro da empresa autuada transitava por contas de titularidade de Rosa, evidenciando a intenção de dissociar os recursos de sua origem (a pessoa jurídica) e eventualmente ocultá-los do fisco. Essa situação configura exemplo claro de confusão patrimonial e operacional entre a empresa e a pessoa física Rosa, indicando que esta última servia de instrumento para viabilizar a evasão de parte da receita do frigorífico.

O conjunto probatório reforça a conclusão apontada pela fiscalização: identificaram-se pelo menos três contas-correntes registradas em nome da Sra. Rosa Marques (em diferentes bancos, como Bradesco, Santander e Nossa Caixa) que recebiam e guardavam recursos financeiros provenientes das atividades do contribuinte. Verificou-se, ainda, a existência de uma procuração mediante a qual Rosa outorgou poderes ao Sr. Osvaldo Teruo Shibata para movimentar uma dessas contas bancárias em nome dela. Ou seja, na prática, o Sr. Osvaldo administrava também as contas de Rosa, deixando claro que tais contas funcionavam como extensão das contas da própria empresa. Essa triangulação (empresa → conta de Rosa → destino final) permitia que o grupo, comandado por Osvaldo, gerisse fluxos financeiros paralelos, à margem da contabilidade oficial do frigorífico.

Conforme consta nos autos, apurou-se que a Sra. Rosa Fernandes Marques exerceu atividades empresariais intimamente ligadas ao frigorífico, de modo que por meio de sua empresa individual, atuava como distribuidora exclusiva dos produtos do frigorífico, sendo que parte significativa das vendas ao mercado consumidor eram intermediadas por Rosa. Ficou evidenciado, inclusive, que pagamentos de clientes que deveriam ser feitos ao frigorífico eram direcionados à pessoa de Rosa Marques – possivelmente como forma de quitar créditos que o frigorífico tinha com a firma de distribuição dela, ou simplesmente para desviar receitas antes que ingressassem no caixa da empresa autuada. Em outras palavras, ao invés de o comprador final pagar diretamente ao frigorífico pelas mercadorias, pagava à Sra. Rosa (sua distribuidora), e esta, teoricamente credora por prestar serviços de distribuição, ficava com os valores. Esse arranjo retardava ou impedia que a receita efetiva das vendas integrasse a contabilidade do frigorífico, prejudicando a incidência das contribuições sobre a receita bruta e possivelmente outras obrigações fiscais. Trata-se de um artifício que beneficiava simultaneamente a empresa de Rosa (que auferia renda) e o frigorífico/Osvaldo (que diminuía seu faturamento tributável).

Adicionalmente, a fiscalização registrou que o frigorífico realizou pagamentos diretos à Sra. Rosa Fernandes Marques a título de supostos serviços de distribuição prestados pela sua firma individual. Mesmo que à primeira vista se tratasse de relação comercial comum (empresa pagando fornecedor/prestador), o contexto revelou que Rosa era parte do mesmo

círculo familiar e empresarial de Osvaldo, de modo que essas transações internas apenas realocavam recursos dentro do grupo econômico informal, sem contraprestação real equivalente, servindo ao propósito maior de reduzir a carga tributária global.

Frente a todo o exposto, resta claro que a Sra. Rosa Fernandes Marques detinha interesse comum nas situações que geraram as obrigações tributárias ora exigidas. Ela não era uma terceira estranha ou distante, mas sim parte integrante do esquema operacional e financeiro do contribuinte. Sua firma individual e suas contas bancárias foram utilizadas ativamente em conjunto com as atividades da empresa autuada, de maneira complementar e coordenada.

Em termos jurídicos, pode-se afirmar que Rosa atuou como sócia de fato do empreendimento: mesmo sem figurar no contrato social do frigorífico, ela contribuiu para o empreendimento e dele se beneficiou, compartilhando com Osvaldo Shibata o propósito de sucesso econômico (ainda que à margem da lei). Essa condição satisfaz o conceito de “interesse comum” do art. 124, I, do CTN.

Por fim, registro que a legislação previdenciária corrobora essa conclusão ao prever a responsabilidade solidária de integrantes de grupos econômicos. O art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91 (incluído pela Lei nº 9.528/97) estabelece que empresas que integrem grupo econômico, de qualquer natureza, respondem solidariamente pelas obrigações previdenciárias. Ainda que Rosa Marques seja pessoa física equiparada à empresa individual, a situação fática configurada – grupo econômico de fato – permite enquadrá-la como integrante do grupo e, portanto, alcançada pela referida norma legal de solidariedade, independentemente até regra geral do CTN.

A propósito, cumpre destacar que a caracterização da solidariedade relativamente ao cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária independe da demonstração de efetivo interesse comum entre os sujeitos passivos solidários que integram o grupo econômico de qualquer natureza, à luz da Súmula CARF nº 210.

Súmula CARF nº 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.

E, conforme bem pontuado pela decisão recorrida:

[...] Ora, não há uma responsabilidade solidária generalizada, mas, ao contrário, ficou evidente a confusão administrativa e patrimonial entre as empresas integrantes do grupo econômico, justamente em relação aos poderes de comando relativos a cada uma delas, todas agindo sob as ordens e comando do Sr. Osvaldo Teruo Shibata. Ademais, não se duvide da responsabilidade das titulares das firmas individuais, uma vez que, ao aceitar o comando e o poder decisório do Sr. Osvaldo Teruo Shibata, assumiram a responsabilidade pelas consequências tributárias decorrentes dos seus atos.

A propósito, são valiosas as lições de Carlos Jorge Sampaio Costa², ao afirmar que: “Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica”.

Diante do exposto, entendo pela manutenção da responsabilidade tributária da Sra. Rosa Fernandes Marques, na qualidade de terceira interessada comum no fato gerador, integrante de grupo econômico de fato com o contribuinte principal. Ficou demonstrado que ela participou ativamente das operações que deram origem aos tributos em litígio, de modo consciente e em comunhão de objetivos com o administrador Osvaldo, o que a torna legitimamente coobrigada no cumprimento da obrigação tributária.

2.1.3. Da Responsabilidade Solidária Atribuída ao Sr. Fabio Yoshinori Inoue (art. 124, I, do CTN).

No que se refere Sr. Fabio Yoshinori Inoue, reputo correta a manutenção de sua responsabilidade no polo passivo do crédito tributário, motivo pelo qual, endosso a argumentação tecida pela decisão recorrida.

Embora a participação de Fabio possa à primeira vista parecer menos evidente que a de Rosa, os autos revelam que ele igualmente integrava o esquema do grupo econômico comandado por Osvaldo Shibata, atendendo, assim, aos requisitos do interesse comum no fato gerador.

Fabio Inoue é pessoa ligada por laços familiares a Osvaldo Shibata: ele é sobrinho de Osvaldo e filho da Sra. Lucy Leico Shibata Inoue, esta última irmã de Osvaldo e uma das sócias formais do frigorífico autuado. Ou seja, Fabio faz parte do núcleo familiar que controlava, de fato, as empresas em questão. Não surpreende, pois, que seu nome tenha sido utilizado para constituir uma das empresas individuais “de fachada” envolvidas no grupo econômico. Consta que Fabio Yoshinori Inoue era titular da firma individual “Fabio Yoshinori Inoue – ME” (CNPJ 04.947.932/0001-05), sediada no mesmo endereço (inclusive no mesmo lote industrial, apenas sala distinta) em Guarantã/SP que a empresa de Rosa – um indício físico da proximidade entre as operações de ambas.

Essa firma de Fabio foi identificada como outra empresa aparentemente independente, porém controlada de fato por Osvaldo, com características de “noteira” (emissor de notas fiscais inidôneas ou interpostas) utilizadas para reduzir a carga tributária do frigorífico. Em outras palavras, a empresa de Fabio integrava o mesmo *modus operandi* em que se inseria a empresa de Rosa: servia para emitir notas ou registrar parte das vendas/atividades, de maneira paralela à empresa principal, fragmentando as receitas e os negócios.

O Relatório Fiscal relata que Osvaldo Shibata criou as firmas individuais “Fabio Yoshinori Inoue – ME” e “Rosa Fernanda Marques – ME” com características de “noteiras” para reduzir o pagamento de tributos do frigorífico. Ou seja, Fabio foi deliberadamente inserido como

² COSTA, Carlos Jorge Sampaio. Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador, in Revista de Direito Tributário nº 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 304.

empreendedor individual para compor o arcabouço do grupo econômico informal. Ademais, evidências apontam que a empresa de Fabio atuava no segmento de comércio atacadista de carnes, tal como a de Rosa, o que indica que possivelmente assumia parte das vendas ou distribuição dos produtos do frigorífico (talvez em outra região ou divisão de mercado), sempre com o intuito de segregar receitas. Não se trata de conjectura desarrazoada: ficou comprovado que havia transferência constante de recursos financeiros do frigorífico para pagar despesas da atividade rural de Osvaldo e para contas bancárias de interesses pessoais dele, inclusive para contas vinculadas a Rosa e Fabio.

Embora a maior parte da documentação destaque o papel de Rosa, não se pode ignorar que a firma de Fabio Inoue também foi destinatária de fluxos e fez parte da confusão patrimonial generalizada. Ambos, Fabio e Rosa, eram empresários individuais, ligados à família Shibata, com empresas constituídas no mesmo local e período, sem autonomia real, servindo aos desígnios do líder do grupo.

É razoável compreender, portanto, que Fabio tinha pleno conhecimento e anuência em relação a esse arranjo, colocando sua empresa à disposição para as finalidades pretendidas (sejam emissão de notas, circulação de valores, etc.). Tal como Rosa, Fabio atuou na prática como um sócio de fato/coligado do frigorífico, partícipe do mesmo esforço de ocultação e repartição de atividades tributáveis.

Sob o prisma jurídico, Fabio Yoshinori Inoue enquadra-se perfeitamente na figura da pessoa com interesse comum no fato gerador, nos moldes do art. 124, I, do CTN. O fato gerador das contribuições em discussão – por exemplo, a comercialização de produção rural ou o pagamento de remunerações – tinha ele como um dos interessados, pois sua empresa intermediava ou participava dessas operações. Sem a colaboração de Fabio e de sua empresa, o esquema de evasão montado por Osvaldo Shibata não teria obtido o mesmo êxito, já que cada empresa “satélite” cumpria um papel de fragmentar parte do movimento econômico. Desse modo, pode-se afirmar que Fabio interveio nos atos que levaram à falta de recolhimento tributário, de forma análoga ao que fez Rosa.

A argumentação recursal de Fabio Inoue limitou-se a negar sua vinculação com a empresa autuada, alegando ser terceiro sem relação com os débitos. Todavia, a vasta gama de evidências documentais contraria tal alegação. Conforme enumerado no acórdão de primeira instância, houve identificação de diversas circunstâncias fáticas que comprovam a existência do grupo econômico de fato e a participação de Fabio nele, tais como: identidade ou forte relacionamento entre os sócios das empresas (parentesco próximo), atividades complementares entre as firmas, centralização das decisões em Osvaldo, e confusão de movimentações financeiras.

A propósito, cumpre destacar que a caracterização da solidariedade relativamente ao cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária independe da demonstração de efetivo interesse comum entre os sujeitos passivos solidários que integram o grupo econômico de qualquer natureza, à luz da Súmula CARF nº 210.

Súmula CARF nº 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.

E, conforme bem pontuado pela decisão recorrida:

[...] Ora, não há uma responsabilidade solidária generalizada, mas, ao contrário, ficou evidente a confusão administrativa e patrimonial entre as empresas integrantes do grupo econômico, justamente em relação aos poderes de comando relativos a cada uma delas, todas agindo sob as ordens e comando do Sr. Osvaldo Teruo Shibata. Ademais, não se duvide da responsabilidade das titulares das firmas individuais, uma vez que, ao aceitar o comando e o poder decisório do Sr. Osvaldo Teruo Shibata, assumiram a responsabilidade pelas consequências tributárias decorrentes dos seus atos.

A propósito, são valiosas as lições de Carlos Jorge Sampaio Costa³, ao afirmar que: “Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica”.

Portanto, entendo por manter a responsabilização solidária de Fabio Yoshinori Inoue pelos créditos tributários em litígio, com fulcro no art. 124, I, do CTN. Restou caracterizado que Fabio integrava o grupo econômico informal liderado por Osvaldo Shibata, ostentando interesse comum nas operações geradoras das contribuições não recolhidas.

2.2. Do Mérito.

Em relação ao mérito, os recorrentes renovam a alegação de inconstitucionalidade da contribuição sobre a comercialização da produção rural, insistindo que a fiscalização não poderia cobrar tributo fundado em lei que afrontaria a Constituição, invocando novamente o precedente do STF que declarou a inconstitucionalidade de dispositivo legal pretérito acerca do Funrural.

Reiteram, igualmente, a tese de que a contribuição adicional ao SAT/RAT não poderia ser exigida sem prova de efetiva exposição a riscos ambientais que justificassem aposentadoria especial, argumentando que a fiscalização confundiu institutos jurídicos diversos.

Em relação à multa de ofício, os recorrentes sustentam que a penalidade de 150% configura sanção desproporcional e confiscatória, violando princípios constitucionais.

Pleiteiam, subsidiariamente, a desqualificação da multa para 75%, sob o argumento de não ter havido dolo, fraude ou má-fé, mas tão somente inadimplemento involuntário.

³ COSTA, Carlos Jorge Sampaio. Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador, in Revista de Direito Tributário nº 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 304.

Finalmente, no tocante às obrigações acessórias, o recurso apenas menciona que deveriam ser afastadas as penalidades impostas, sem desenvolver argumentos específicos para cada penalidade aplicada.

Pois bem!

De início, cumpre destacar que boa parte dos argumentos trazidos pelos recorrentes se limitam a questionar a ilegalidade/inconstitucionalidade das exigências objeto do presente lançamento, sendo que já está sumulado o entendimento segundo o qual falece competência a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária:

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

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

Esclarecido o ponto acima, cumpre pontuar que já está sumulado no âmbito deste Conselho, o entendimento segundo o qual 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. É de se ver o teor da Súmula CARF nº 150, *in verbis*:

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 sub-rogação da pessoa jurídica nas obrigações do produtor rural pessoa física que tenham como fundamento a Lei nº 10.256, de 2001.

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.

(Vinculante, conforme **Portaria ME nº 410**, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Cumpre esclarecer que a discussão sobre a 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 foi objeto de julgamento na data de 30.03.2017, quando a Suprema Corte analisou o RE 718.874, com repercussão geral reconhecida.

Naquela ocasião, por maioria de votos, ficou assentada pelo STF a tese de que “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”.

Vale dizer que, mais recentemente, por maioria de votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) rejeitou oito embargos de declaração, com efeitos modificativos, apresentados contra decisão proferida no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 718.874, que reconheceu a constitucionalidade da cobrança da contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (Funrural) pelos empregadores rurais pessoas físicas⁴.

Conforme noticiado no sítio do próprio STF⁵:

[...] os embargos foram apresentados por produtores rurais e suas entidades representativas, sob o argumento de que há contradição de entendimento entre aquele julgamento e o decidido também pelo Plenário em 2010, quando o STF desobrigou o empregador rural de recolher ao Funrural sobre a receita bruta de sua comercialização (RE 363852).

Os produtores destacaram que a Resolução 15/2017 do Senado Federal suspendeu a execução dos dispositivos legais que garantiam a cobrança do Funrural, declarados inconstitucionais por decisão definitiva do STF no julgamento do RE 363852. Assim, pediram a suspensão da cobrança da contribuição ao fundo ou, subsidiariamente, a modulação de efeitos da decisão que considerou a cobrança constitucional, para definir a partir de quando deverá ser cobrada.

Contudo, de acordo com o relator, ministro Alexandre de Moraes, não houve, no julgamento do recurso, declaração de inconstitucionalidade da Lei 10.256/2001 ou alteração de jurisprudência que ensejasse a modulação dos efeitos. Para o ministro, o que se pretende nos embargos é um novo julgamento do mérito. Para o ministro, não procede o argumento dos embargantes de que no julgamento questionado não teriam sido aplicados os precedentes firmados no julgamento dos REs 363853 e 596177. Segundo o relator, os precedentes foram afastados porque tratavam da legislação anterior sobre a matéria, e não da lei questionada no RE 718874.

A respeito do pedido de aplicação da Resolução 15/2017 do Senado Federal, o ministro destacou que a norma não se refere à decisão proferida no RE 718874. O artigo 52, inciso X, da Constituição Federal, só permite a suspensão de norma por parte do Senado quando esta for declarada inconstitucional pelo Supremo. Não é o caso dos autos, uma vez que a Lei 10.256/2001 foi considerada constitucional.

⁴ Notícias STF: Rejeitados embargos contra decisão sobre contribuição de empregador pessoa física ao Funrural. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=379330>>. Acesso em: 10/09/2018.

⁵ Notícias STF: Rejeitados embargos contra decisão sobre contribuição de empregador pessoa física ao Funrural. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=379330>>. Acesso em: 10/09/2018.

No voto do Ministro Alexandre de Moraes, também foram rechaçados os argumentos do *bis in idem* com a Cofins e da quebra da isonomia. É ver os seguintes trechos:

O RE 596.177 manteve a inconstitucionalidade formal (necessidade de lei complementar), mas reconheceu a inexistência de *bis in idem* não autorizado pela Constituição, uma vez que, enquanto sujeito passivo da contribuição prevista nas Leis 8.540/92 e 9.528/97, o empregador rural pessoa física não era contribuinte da COFINS, como bem destacado pelo voto do Ilustre Relator, Ministro RICARDO LEWANDOWSKI: conforme se verifica dos fundamentos que serviram de base para o *leading case*, ainda que se afastasse a duplicidade de contribuição a cargo do produtor rural pessoa física empregador por inexistência de previsão legal de sua contribuição para a COFINS, não se poderia desconsiderar a ausência de previsão constitucional para a base de incidência da contribuição social trazida pelo art. 25, I e II, da Lei 8.212/1991, a reclamar a necessidade de instituição por meio de lei complementar.

Da mesma maneira, em sede de embargos de declaração, no RE 596.177, expressamente foi afastado o fundamento de quebra de isonomia, tendo sido destacado: por não ter sido 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.

Não bastasse isso, a nova redação do caput do artigo 25 da Lei 8.212/91, dada pela Lei 10.256/01, expressamente, afastou a possibilidade de maior carga tributária em relação ao empregador rural pessoa física, pois estabeleceu que: A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição a contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22.....

No mesmo sentido foi o voto do Ministro Luiz Fux:

Com relação à Isonomia, igualmente não vislumbro qualquer inconstitucionalidade, visto que a ideia de submeter o empregador rural pessoa física a uma tributação diferenciada é a mesma do segurado especial, pois reconhece as dificuldades e especificidades das atividades no campo, permitindo a participação dos trabalhadores rurais na Seguridade Social.

Nesse ponto, ao preconizar a igualdade dos cidadãos sob nosso ordenamento jurídico, o legislador constituinte não vedou o tratamento desigual que porventura poderia ser empregado a determinada parcela do corpo social em situações específicas.

Muito pelo contrário. O Princípio da Isonomia, como fundamento legítimo do Estado Democrático de Direito, ao lado da liberdade, comporta duas dimensões, a saber: formal, ao preconizar a impossibilidade de concessão de privilégios na aplicação da lei, e material, ao requerer discriminações positivas na lei voltadas à superação de desigualdades fáticas, natural ou historicamente estabelecidas, como é o caso do trabalho no campo em relação ao trabalho urbano.

O tratamento desigual em circunstâncias específicas milita em prol da própria Isonomia, com o escopo de que sejam alcançados determinados objetivos para toda uma parcela da sociedade. Nessas situações, portanto, a adoção de medidas diferentes para alguns destes indivíduos, não só se faz necessária, como atende ao desígnio constitucional em todas as suas dimensões.

Por fim, em relação à suposta ocorrência de bis in idem na espécie, além de tal argumento já ter sido rechaçado por esta Corte no julgamento do RE 596.177, é preciso novamente frisar que o produtor rural pessoa física não é contribuinte da COFINS, cuja incidência recai tão somente sobre as pessoas jurídicas e as elas equiparadas, nos termos da legislação federal.

Ex positis, acompanho a divergência, no sentido dar provimento ao recurso extraordinário da União, reconhecendo a constitucionalidade da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física, tal como prevista pela Lei 10.256/01.

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

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

Mais recentemente, referido acórdão foi divulgado em 11/09/2018, e publicado no DJE nº 191, com a seguinte ementa:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE OU OMISSÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REDISCUSSÃO DE QUESTÕES DECIDIDAS PARA OBTENÇÃO DE CARÁTER INFRINGENTE. INAPLICABILIDADE DA RESOLUÇÃO 15/2017 DO SENADO FEDERAL QUE NÃO TRATA DA LEI 10.256/2001. NÃO CABIMENTO DE MODULAÇÃO DE EFEITOS PELA AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.

1. Não existentes obscuridades, omissões ou contradições, são incabíveis Embargos de Declaração com a finalidade específica de obtenção de efeitos modificativos do julgamento.
2. A inexistência de qualquer declaração de inconstitucionalidade incidental pelo Supremo Tribunal Federal no presente julgamento não autoriza a aplicação do artigo 52, X da Constituição Federal pelo Senado Federal.
3. A Resolução do Senado Federal 15/2017 não se aplica a Lei nº 10.256/2001 e não produz qualquer efeito em relação ao decidido no RE 718.874/RS.

4. A inexistência de alteração de jurisprudência dominante torna incabível a modulação de efeitos do julgamento. Precedentes.

5. Embargos de Declaração rejeitados

(STF - OITAVOS EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 718.874 RIO GRANDE DO SUL)

Assim, a Suprema Corte reconheceu que a Lei nº 10.256/2001 afastou a inconstitucionalidade da exação questionada, vez que foi editada posteriormente à Emenda Constitucional nº 20/1998, que deu nova redação ao inciso I do art. 195 da Constituição Federal.

Cabe observar que a contribuição devida na forma do dispositivo legal mencionado deve ser obrigatoriamente recolhida pela empresa adquirente do produto rural, na condição de sub-rogada, para esse fim, nas obrigações do produtor rural pessoa física ou segurado especial, conforme previsão contida no inciso IV do artigo 30 da Lei nº 8.212/1991, na redação da Lei 9.528/1997, não desobrigando a empresa urbana.

Dessa forma e conforme já assinalado anteriormente, a constitucionalidade da exigência em epígrafe foi confirmada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), tratando-se, portanto, de matéria prejudicada.

Em relação às alegações dos recorrentes acerca da inconstitucionalidade do Funrural, ante a inexistência de sub-rogação da empresa adquirente nas obrigações do produtor rural pessoa física, acato as conclusões trazidas pelo Parecer RFB COSIT nº 19/2017 e pelo Parecer PGFN/CRJ nº 1.447/2017, ambos convergentes no sentido da regularidade tanto das contribuições previstas no art. 25, I e II da Lei nº 8.212/1991, quanto da obrigação de retenção contida no art. 30, IV do mesmo diploma:

[...] Diante do contido no Parecer RFB/COSIT n.º 19, de 26/09/2017, e no Parecer PGFN/CRJ nº 1.447/2017, vinculantes para a Administração Pública, nos termos do art. 44 da LC 73/93, combinado com o art. 48 da Lei 11.457/2007, tem-se que a interpretação tanto das contribuições previstas nos incisos I e II do art. 25, quanto da obrigação das empresas adquirentes de retê-las, conforme inciso IV do art. 30, ambos da Lei nº 8.212/91, são perfeitamente exigíveis desde a vigência da Lei nº 10.256/01.

(...)

Do exposto, conclui-se que as contribuições lançadas nos períodos de 01/2015 a 12/2016, por sub-rogação, sob responsabilidade da impugnante, nos termos do inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91, tem respaldo em legislação válida e vigente, devendo-se tanto a autoridade lançadora quanto a julgadora observá-la, uma vez que a atividade da autoridade administrativa é vinculada, nos termos do artigo 142 do CTN, a seguir transcrito.

Enquanto vigente, na ausência da revogação de um ato normativo, ou de decisão suspensiva ou anulatória de cunho administrativo ou judicial, sua força cogente impõe a

observação obrigatória por parte da autoridade fiscal, com fulcro no art. 142, parágrafo único do CTN.

Acrescente-se que a CSRF também já deliberou e tem assentado o entendimento no sentido da legalidade da sub-rogação. É de se ver:

CSRF – 2ª Seção- 2ª Turma – Acórdão 9202-006.636 – Mar/2018 PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO RURAL. SUBROGAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA DA PESSOA JURÍDICA ADQUIRENTE. São devidas pelo produtor rural pessoa física empregador 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 subrogação a que está legalmente obrigado.

CSRF – 2ª Seção- 2ª Turma – Acórdão 9202-007.846 – Mai/2019 PRODUTOR RURAL. SUB-ROGAÇÃO DA EMPRESA ADQUIRENTE. A empresa adquirente de produtos rurais fica sub-rogada nas obrigações da pessoa física produtora rural pelo recolhimento da contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização de sua produção, nos termos e nas condições estabelecidas na legislação previdenciária vigente.

Por oportuno, registre-se o conhecimento deste colegiado acerca da tramitação do ADI nº 4395 no STF, que trata especificamente do tema relativo à constitucionalidade do FUNRURAL e respectivo modelo de sub-rogação do recolhimento aos adquirentes de produtos rurais de pessoas físicas. Todavia, referido processo ainda não alcançado definitividade típica da coisa julgada.

Para além do exposto, o recurso também questiona a cobrança da contribuição adicional relativa aos Riscos Ambientais do Trabalho – RAT (também denominada GIL-RAT), sob o argumento de que a fiscalização não comprovou a exposição dos empregados a agentes insalubres ou perigosos. Contudo, tal argumento decorre de uma confusão conceitual por parte do recorrente e não prospera.

A contribuição do RAT – prevista no art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212/1991 – é devida por todas as empresas, variando seu percentual conforme a atividade econômica preponderante e o grau de risco ocupacional a ela atribuído (grau leve, médio ou grave, com alíquota correspondente de 1%, 2% ou 3%, sujeita ao ajuste pelo Fator Acidentário de Prevenção – FAP). Essa exação tem natureza geral e objetiva: destina-se ao financiamento de benefícios previdenciários decorrentes de acidentes do trabalho e situações de incapacidade laborativa relacionadas ao ambiente laboral, independentemente de haver, no caso concreto, empregados em condições de insalubridade passível de aposentadoria especial. Em outros termos, a contribuição RAT incide pelo simples fato de a empresa possuir empregados e desenvolver determinada atividade sujeita a um grau de risco, não requerendo nenhuma prova específica de que determinado segurado esteve exposto a agente nocivo.

Diversa, em contrapartida, é a hipótese da contribuição adicional para financiamento da aposentadoria especial, prevista no §6º do art. 57 da Lei nº 8.213/1991. Esta sim exige a efetiva exposição do trabalhador a agentes nocivos de modo permanente, uma vez que se trata de custear o benefício previdenciário de natureza especial (aposentadoria após 15, 20 ou 25 anos de trabalho sob condições insalubres). Nessa hipótese, a empresa paga uma contribuição extra de 6%, 9% ou 12% sobre a remuneração do empregado exposto, conforme o grau de risco, mas somente se houver realmente trabalhadores em atividades insalubres amparadas por aposentadoria especial.

No presente caso, importa frisar: a autuação fiscal não está cobrando contribuição de aposentadoria especial do art. 57 da Lei 8.213/91, mas sim a contribuição ordinária do art. 22, II da Lei 8.212/91 (SAT/RAT) incidente sobre a folha de salários de todos os empregados. A distinção é fundamental. A exigência do RAT independe de comprovação de agente nocivo, pois não se trata de hipótese excepcional, e sim da regra geral aplicada a qualquer empresa conforme sua atividade. Como bem salientou a decisão recorrida:

[...] O Auto de Infração posto em julgamento cobra a contribuição adicional do artigo 22, inciso II da Lei nº 8.212/91, e não a do artigo 57 da Lei de Benefícios, razão pela qual não se mostra necessário qualquer atividade probatória inerente à demonstração dos agentes nocivos e à exposição efetiva dos segurados a eles, como pretende o contribuinte.

Em suma, a pretensão do contribuinte de condicionar o RAT à prova de insalubridade confunde-se com uma situação que não se aplica ao presente caso.

Os recorrentes também dedicam boa parte de suas razões recursais à impugnação da multa de ofício aplicada, pleiteando seja ela afastada ou ao menos reduzida de 150% para 75%. Suas alegações se assentam em dois pilares: (a) suposta inconstitucionalidade ou natureza confiscatória da multa qualificada de 150%, e (b) ausência de dolo ou fraude que justificasse a qualificação, configurando, segundo a defesa, apenas um caso de falta de pagamento ordinária.

A esse respeito, ao contrário do que arguido pelos recorrentes, reputo legítima a aplicação da multa qualificada.

No caso presente, não procede a alegação de ausência de dolo; ao contrário, restou claramente caracterizada a intenção de suprimir o pagamento das contribuições, enquadrando-se a situação na hipótese de fraude qualificada. A meu ver, a conduta apurada não se trata de mera inadimplência ou equívoco involuntário, mas sim de um planejamento consciente e deliberado para elidir a incidência de contribuições.

Conforme já discorrido na parte relativa à responsabilidade dos sócios, há evidências de que o contribuinte intencionalmente deixou de cumprir obrigações tributárias mediante expedientes fraudulentos, como a omissão de informações, falta de retenção de contribuições devidas e outras irregularidades deliberadas. O próprio relato fiscal aponta

inúmeros fatos que denotam a simulação e omissão deliberada de dados necessários à apuração das contribuições, o que caracteriza, na forma da lei, a hipótese de sonegação/fraude.

Ademais, falece competência legal à autoridade julgadora de instância administrativa para se manifestar acerca da legalidade das normas legais regularmente editadas segundo o processo legislativo estabelecido, tarefa essa reservada constitucionalmente ao Poder Judiciário, podendo apenas reconhecer inconstitucionalidades já declaradas pelo Supremo Tribunal Federal, e nos estritos termos do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997 (Súmula CARF nº 2).

Apenas cabe ser observado, no caso concreto, a superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o percentual da Multa Qualificada, reduzindo-a a 100%, por força da nova redação do art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN.

Dessa forma, acolho em parte o pleito recursal no tocante à multa de ofício, unicamente para adequar o seu percentual a 100% do tributo devido, em observância à legislação superveniente. Ressalto que esta redução decorre de comando legal cogente, não implicando desqualificação da conduta ou reconhecimento de menor gravidade da infração, mas apenas o cumprimento do dever de aplicar a lei nova de efeito retroativo benéfico. Mantém-se, quanto ao mais, a natureza qualificada da infração e todos os demais efeitos da multa de ofício, alterando-se apenas o percentual punitivo.

E, ainda, o recurso questiona genericamente a imposição das obrigações acessórias, não demonstrando qualquer fato modificativo ou impeditivo capaz de ensejar o seu afastamento, conforme muito bem enfrentado pela decisão recorrida. **Apenas faço uma singela retificação no lançamento, eis que a autuação inclui penalidade por descumprimento de obrigação acessória, relativa à apresentação dos arquivos digitais com omissão ou incorreção, nos termos do artigo 11, §§ 3o. e 4o da Lei nº 8.218/91 (multa aplicada no valor de R\$ 25.901,21), obrigação acessória que não encontra respaldo legal no presente caso.**

Ainda que os recorrentes não tenham desenvolvido argumentos específicos sobre esse ponto em suas razões, cumpre analisar a legalidade de tal exação, até mesmo em atenção ao princípio da verdade material, levando em consideração que, após a decisão de primeira instância, sobreveio importante consolidação jurisprudencial no CARF acerca desse tema, e que consistiu na edição da Súmula CARF nº 181, a qual dispõe que:

Súmula CARF nº 181

No âmbito das contribuições previdenciárias, é incabível lançamento por descumprimento de obrigação acessória, relacionada à apresentação de informações e documentos exigidos, ainda que em meio digital, com fulcro no caput e parágrafos dos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991.

Dessa forma, entendo que deve ser cancelada a exigência da multa por descumprimento de obrigação acessória relativa à **apresentação dos arquivos digitais com**

omissão ou incorreção, por força do enunciado sumular mencionado, o qual deve ser observado por este Colegiado.

Já no tocante à controvérsia inicialmente suscitada quanto à apuração da CPRB, cumpre esclarecer que restou devidamente solucionada ainda na primeira instância, por meio de diligência e retificação do lançamento. A autoridade lançadora reviu os cálculos da contribuição substitutiva sobre a receita bruta, especialmente no tocante à proporcionalidade aplicada, o que foi acatado pela decisão recorrida.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de: (i) reduzir a **multa de ofício qualificada** ao patamar de 100%, em razão da superveniência da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que deu nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, nos termos do art. 106, II, “c”, do CTN; (ii) cancelar a exigência da multa por descumprimento de obrigação acessória relativa à apresentação dos arquivos digitais com omissão ou incorreção, por força da Súmula CARF nº 181.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite