



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15940.720093/2015-34
ACÓRDÃO	2402-013.078 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	08 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FLORALCO ACUCAR E ALCOOL LTDA - FALIDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2011

ALEGAÇÕES DESPROVIDAS DE PROVA. ÔNUS DA PROVA.

As meras alegações desprovidas de comprovação efetiva de sua materialidade não são suficientes para ilidir a autuação fiscal.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Art. 36 da Lei nº 9.784/99.

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

Substituição Tributária. Contribuição para o SENAR. Pessoa física e segurado especial. Lei 9.528, de 1997, art. 6º. Impossibilidade de utilização do art. 30 IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.135, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, somente válida a partir de vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei 9.528, de 1997. Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992, (art. 11, § 5º, “a”). Ausência de lastro normativo que autoriza a substituição tributária até que editada a Lei nº 13.606, de 2018 (art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN). Inclusão em lista: art. 2º, VII e § 4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, e art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002. Processo Sei nº 10951.106426/2021-13.

INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. APRECIÇÃO.

À esfera administrativa não cabe conhecer de arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei ou ato normativo, matéria de competência do Poder Judiciário, por força do próprio texto constitucional.

MULTA. CONFISCO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

SOLIDARIEDADE DAS PESSOAS FÍSICAS. INEXISTÊNCIA. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE PESSOAL. INSTITUTOS JURÍDICOS DISTINTOS.

A solidariedade e a responsabilidade são hipóteses distintas e com efeitos igualmente distintos. Deve ser afastada a solidariedade, quando o lançamento não fundamenta, no plano dos fatos, como as pessoas físicas teriam infringido a lei, o contrato social ou o estatuto das pessoas jurídicas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto para cancelar os créditos relativos ao AI DEBCAD nº 51.077.972-7 (SENAR) e a sujeição passiva solidária de João Fiorentino Bertolo e José Reinaldo Bertolo. Vencido o Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria, que deu parcial provimento em menor extensão para tão somente excluir a sujeição passiva solidária de João Fiorentino Bertolo e José Reinaldo Bertolo.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (substituto integral), Gregório Rechmann Junior, João Ricardo Fahrion Nüske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Marcus Gaudenzi de Faria e Rodrigo Duarte Firmino (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 7ª Turma da DRJ/POA, consubstanciada no Acórdão 10-56.799 (p. 284), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Na origem, trata-se de Autos de Infração consubstanciados nos DEBCADs nºs 51.077.971-9 (p. 03) e 51.077.972-7 (11), com vistas a exigir as contribuições devidas (i) ao financiamento da previdência social e ao custeio do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos do Ambiente de Trabalho — GILRAT e (ii) ao SENAR, respectivamente, incidentes sobre a comercialização da produção rural na condição de sub-rogada no cumprimento das obrigações do produtor rural pessoa física, não tributadas, não declaradas e nem recolhidas.

Foi atribuída responsabilidade solidária aos sócios administradores da empresa, João Floretino Bertolo e José Reinaldo Bertolo, com base no art. 135, III, do CTN.

Cientificados do lançamento fiscal, a Contribuinte Devedora Principal e os Responsáveis Solidários apresentaram, em conjunto, a sua competente defesa administrativa (p. 268), defendendo, em síntese, os seguintes pontos:

- nulidade do lançamento fiscal *por inocorrência de qualquer ilicitude*;
- impossibilidade de manutenção do auto de infração, tendo em vista *não ser possível se auferir se na base de cálculo do GILRAT e SENAR, a Autoridade Fiscal incluiu somente a parcela que representa efetiva receita da Impugnante, ou não*;
- inconstitucionalidade da multa aplicada em face do seu caráter confiscatório; e
- ilegitimidade passiva dos sócios.

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada, nos termos do susodito Acórdão nº 10-56.799 (p. 284), conforme ementa abaixo reproduzida:

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. INFRAÇÃO À LEI. OCORRÊNCIA.

Identificada a infração à lei, é imputada ao sócio administrador a responsabilidade solidária do artigo 135, inciso III, do CTN.

MULTA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

As alegações de afronta a princípios constitucionais visando o afastamento da multa aplicada são de todo inócuas no âmbito administrativo, pois a autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, deve cumprir as determinações legais e normativas de forma plenamente vinculada.

É vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação de lei, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo algumas situações específicas não configuradas no caso em tela.

PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.

O prazo para apresentação de provas no processo administrativo fiscal coincide com o prazo de que o contribuinte dispõe para impugnar o lançamento, sob pena de preclusão, salvo se comprovada alguma das hipóteses autorizadoras para juntada de documentos após esse prazo.

ADITAMENTO DAS ALEGAÇÕES DE DEFESA ADMINISTRATIVA.

A impugnação ao lançamento de débito fiscal deverá ser apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

PEDIDO DE PERÍCIA. REQUISITOS. EXIGÊNCIA.

Considera-se não formulado o pedido de perícia quando não atendidos os requisitos previstos na legislação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificados dos termos da decisão de primeira instância, a Contribuinte e os Responsáveis Solidários apresentaram, em conjunto, o competente recurso voluntário (arquivo não paginável), reiterando as razões de defesa deduzidas em sede de impugnação, nos seguintes pontos, em síntese:

- impossibilidade de manutenção do auto de infração, tendo em vista *não ser possível se auferir se na base de cálculo do GILRAT e SENAR, a Autoridade Fiscal incluiu somente a parcela que representa efetiva receita da Impugnante, ou não;*
- inconstitucionalidade da multa aplicada em face do seu caráter confiscatório; e
- ilegitimidade passiva dos sócios.

À p. 321, consta Ofício do Ministério Público Federal requerendo que, *após a constituição definitiva do crédito tributário constante do processo administrativo nº 15940.720093/2015-34, comunique a esta Procuradoria da República.*

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme se verifica do relatório supra, trata-se, o presente caso, de autuação fiscal com vistas a exigir crédito tributário consubstanciado nos DEBCADs abaixo especificados:

a) **AI DEBCAD n.º 51.077.971-9**, relativo ao lançamento da contribuição previdenciária destinada ao Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT; e

b) **AI DEBCAD n.º 51.077.972-7**, relativo ao lançamento da contribuição destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR.

Nos termos do Relatório Fiscal (p. 23), tem-se que *as contribuições em epígrafe são incidentes sobre o valor da comercialização da produção rural, quando da sua aquisição de pessoa física, sendo a empresa adquirente obrigada à arrecadação e ao recolhimento destas contribuições, na condição de sub-rogada pelas obrigações do produtor rural, pessoa física, na forma do artigo 30, inciso IV da Lei nº 8.212/91.*

Foi atribuída responsabilidade solidária aos sócios administradores da empresa, João Floretino Bertolo e José Reinaldo Bertolo, com base no art. 135, III, do CTN.

Em sua peça recursal conjunta, a Contribuinte e os Responsáveis Solidários esgrimem suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

- impossibilidade de manutenção do auto de infração, tendo em vista *não ser possível se auferir se na base de cálculo do GILRAT e SENAR, a Autoridade Fiscal incluiu somente a parcela que representa efetiva receita da Impugnante, ou não;*

- inconstitucionalidade da multa aplicada em face do seu caráter confiscatório; e

- ilegitimidade passiva dos sócios.

Passemos, então, à análise individualizada das razões recursais em destaque.

Da Impossibilidade de Manutenção do Auto de Infração

Neste ponto, os Recorrentes defendem que *não é possível se auferir se na base de cálculo do GILRAT e SENAR, a Autoridade Fiscal incluiu somente a parcela que representa efetiva receita da Recorrente, ou não.*

Sobre o tema, a DRJ destacou e concluiu que:

Ocorre que os Autos de Infração tem como fato gerador a comercialização da produção rural do produtor rural pessoa física, sendo que a base de cálculo é a receita bruta oriunda desta comercialização. A responsabilidade pelo recolhimento é da empresa adquirente, ora autuada, tendo em vista a sua **condição de sub-rogada** nas obrigações do produtor rural, pessoa física. Não se trata, portanto, da “efetiva receita da Impugnante”.

Nesse ponto cabe citar o Relatório Fiscal, na parte em que apresenta esclarecimentos acerca dos fatos geradores dos débitos e do levantamento dos valores que serviram de base de cálculo das contribuições lançadas:

11. Dentro desse esboço legal e normativo, verifica-se que a empresa que adquire produtos rurais de produtor rural pessoa física ou de segurado especial fica sub-rogada na obrigação desse produtor, devendo arrecadar e recolher a contribuição. Constata-se, também, que o fato gerador dessa contribuição é a comercialização da produção rural e, a base de cálculo, a receita bruta oriunda da comercialização.

[...]

16. Verifica-se então que somente através da análise dos elementos escriturados na contabilidade, dos valores declarados em documentos fiscais e outros documentos apresentados pelo contribuinte é possível saber o **valor das compras de produção rural de pessoas físicas**.

[...]

21. Após a identificação dos fornecedores produtores rurais pessoas físicas, verificamos ainda outras informações, tais como o endereço da propriedade rural que consta nas Notas Fiscais de Produtor Rural e os itens de mercadorias ali descritos como produto rural. A partir dessas análises e dos dados constantes nas Notas Fiscais de Entradas, construímos outra tabela, com os dados do estabelecimento adquirente, data, produto adquirido, valor, fornecedor, número da NF, além de CPF e CNPJ, a qual intitulamos "**Aquisições de Produtos Rurais Pessoas Físicas 2011**" — Anexo II.

22. Procedemos então à apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias, das prestações por acidente de trabalho e das contribuições ao SENAR devidas pela empresa, incidentes sobre a comercialização da produção rural na condição de sub-rogada no cumprimento das obrigações do produtor rural pessoa física, não tributadas, não declaradas e nem recolhidas, cujos valores podem ser observados no Relatório de Lançamentos (RL) e no Relatório Discriminativo do Débito (DD).

23. Com suporte na legislação analisada e sobre as bases de cálculo apuradas nos termos acima, foram constituídos créditos tributários através dos seguintes Autos de Infração:[...]

Como se vê, conforme destacado pelo órgão julgador de primeira instância, a base de cálculo utilizada pela autoridade administrativa fiscal restou clara e perfeitamente demonstrada no lançamento fiscal, afigurando-se improcedente, pois, a alegação de impossibilidade de manutenção do auto de infração neste particular.

Com relação, entretanto, **às contribuições devidas ao SENAR por sub-rogação**, entendo que assiste à Recorrente.

De fato, socorrendo-me aos escólios do Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, objeto do Acórdão nº 9202-011.145, tem-se que:

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

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

DESPACHO Nº 66/2023/PGFN-MF

Processo nº 10951.106426/2021-13

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

1.45 – Substituição tributária

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

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

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

Referência: Parecer SEI nº 19443/2021/ME

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

Brasília, 19 de abril de 2023.

Nota-se que o despacho acima foi posterior à interposição do recurso especial da Fazenda Nacional neste processo.

O tema não é novo nesta colenda CSRF, conforme acórdão nº 9202-010.585, de 20/12/2022:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. PARECER PGFN 19443/2021

Substituição Tributária. Contribuição para o SENAR. Pessoa física e segurado especial. Lei 9.528, de 1997, art. 6º. Impossibilidade de utilização do art. 30 IV,

da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.135, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, somente válida a partir de vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei 9.528, de 1997. Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992, (art. 11, § 5º, “a”). Ausência de lastro normativo que autoriza a substituição tributária até que editada a Lei nº 13.606, de 2018 (art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN). Inclusão em lista: art. 2º, VII e § 4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, e art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002. Processo Sei nº 10951.106426/2021-13. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

No mesmo sentido do precedente supracitado e transcrito, ora adotado como razão de decidir, é a uníssona jurisprudência desse Egrégio Conselho, conforme se infere das ementas abaixo:

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. VIGÊNCIA SOMENTE A PARTIR DA LEI Nº 13.606, DE 09/01/2018. PARECER PGFN 19.443/2021

Impossibilidade de utilização do art. 30 IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.135, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, somente válida a partir de vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei 9.528, de 1997. Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992, (art. 11, § 5º, “a”). Ausência de lastro normativo que autoriza a substituição tributária até que editada a Lei nº 13.606, de 2018 (art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN). Inclusão em lista: art. 2º, VII e § 4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, e art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002. Processo Sei nº 10951.106426/2021-13.

(Acórdão nº 2201-011.564, Rel. Conselheiro Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, de 07 de março de 2024)

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

Substituição Tributária. Contribuição para o SENAR. Pessoa física e segurado especial. Lei 9.528, de 1997, art. 6º. Impossibilidade de utilização do art. 30 IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.135, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária, somente válida a partir de vigência da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que incluiu o parágrafo único no art. 6º da Lei 9.528, de 1997. Decreto nº 566, de 10 de junho de 1992, (art. 11, § 5º, “a”). Ausência de lastro normativo que autoriza a substituição tributária até que editada a Lei nº 13.606, de 2018 (art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN). Inclusão em lista: art. 2º, VII e § 4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, e art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002. Processo Sei nº 10951.106426/2021-13.

(Acórdão nº 9202-011.091, Rel. Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes, de 18 de dezembro de 2023)

CONTRIBUIÇÕES AO SENAR. SUB-ROGAÇÃO. VIGÊNCIA SOMENTE A PARTIR DA LEI Nº 13.606, DE 09/01/2018. PARECER PGFN 19.443/2021. ART. 98 DO RICARF.

Nos termos da alínea 'b' do parágrafo único do regimento interno do CARF, a dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, deve ser observada pelas turmas julgadoras do CARF. Deve ser dado provimento ao recurso que discute tema incluído em lista de dispensa de contestar e recorrer, tratado no Parecer PGFN nº 19.443/2011, qual seja a impossibilidade de utilização do art. 30, IV, da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e do art. 3º, §3º, da Lei nº 8.135, de 23 de dezembro 1991, como fundamento para a substituição tributária das contribuições devidas ao Senar pelas pessoas jurídicas que comercializam produtos rurais adquiridos de produtores rurais pessoas físicas e segurados especiais, cujo lastro normativo que autoriza a substituição tributária somente aconteceu com a edição da Lei nº 13.606, de 2018 (art. 121, parágrafo único, II, e art. 128 do CTN).

(Acórdão nº 2202-010.751, Rel. Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, de 08 de maio de 2024)

Como se vê, o tema restou assim pacificado sem possibilidade de reversão do entendimento, situação que se enquadra nas previsões do art. 19, VI, b, c/c art. 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002, e do art. 2º, VII, e §4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, que dispensa a apresentação de contestação, o oferecimento de contrarrazões, a interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos.

Destaque-se que o referido parecer foi aprovado pela Procuradora-Geral da Fazenda Nacional em 19 de abril de 2023, com fundamento no art. 19 c/c art. 19-A, caput e inciso III da Lei 10.522, de 2002, razão pela qual deve ser aplicado ao caso dos autos.

Assim, impõe-se o cancelamento do DEBCAD nº 51.077.972-7, referente às contribuições destinadas ao SENAR (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural), sub-rogadas, incidentes sobre as aquisições de produção rural de pessoa física.

Da Inconstitucionalidade da Multa de Ofício – Caráter Confiscatório

Os Recorrentes defendem que as “penalidades” exigidas nos montantes de R\$ 1.342.087,91 e R\$ 127.817,90 se revestem de caráter confiscatório.

Neste ponto, o órgão julgador de primeira instância esclareceu e concluiu que:

Esclareça-se, inicialmente, que os valores (R\$ 1.342.087,91 e R\$ 127.817,90) indicados na peça impugnatória não se referem apenas ao valor das multas aplicadas, mas também ao valor das contribuições não recolhidas e juros, conforme demonstrado a seguir:

a) **R\$ 1.342.087,91** (um milhão, trezentos e quarenta e dois mil, oitenta e sete reais e noventa e um centavos), referente ao AI Debcad nº 51.077.971-9,

corresponde ao somatório do **valor principal** das **contribuições previdenciárias** de R\$ 640.102,47, **Juros** de R\$ 221.908,57 e **Multa de Ofício** de R\$ 480.076,87.

b) **R\$ 127.817,90** (cento e vinte e sete mil, oitocentos e dezessete reais e noventa centavos), referente ao Auto de Infração Debcad nº 51.077.972-7, corresponde ao somatório do **valor principal** da **contribuição destinada ao SENAR** de R\$ 60.962,14, **Juros** de R\$ 21.134,15 e **Multa de Ofício** de R\$ 45.721,61.

Quanto às multas de ofício integrantes dos AIs em referência, Debcad nº 51.077.971-9 e Debcad nº 51.077.972-7, foram aplicadas no **percentual mínimo de 75%** (setenta e cinco por cento), previsto no artigo 44, inciso I da Lei n. 9.430, de 27.12.96, com redação da MP nº 449 de 04.12.2008, convertida na Lei n. 11.941, de 27.05.2009.

Não há que se falar, portanto, em redução da multa aplicada ao patamar mínimo previsto em lei.

Quanto às alegações de afronta a princípios constitucionais visando o afastamento da multa aplicada são de todo inócuas no âmbito administrativo, pois a autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, deve cumprir as determinações legais e normativas de forma plenamente vinculada. Assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem perquirir acerca dos efeitos que gerou.

Ademais disso, outro aspecto que também deve ser salientado é que a vedação do confisco insere-se como cláusula integrante das limitações ao poder de tributar, ou seja, o art. 150, IV, da Constituição Federal, que prescreve comando destinado ao legislador, para que este não crie tributo que supere as forças patrimoniais do contribuinte, subtraindo-lhe, indevidamente, os recursos de que necessita à sua manutenção. O mesmo ocorre com os demais princípios invocados, que são dirigidos ao legislador pois orientadores da feitura da lei.

Outrossim, nos termos do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, que rege o contencioso administrativo fiscal federal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo algumas situações específicas não configuradas no caso em tela.

Pelas razões expostas, as multas aplicadas devem ser mantidas.

Não há qualquer reparo a ser feito no r. *decisium* neste ponto.

De fato, quanto à alegação recursal de que a multa de ofício ofende o princípio constitucional da “proibição do confisco”, insculpido no art. 150, inciso V, da Carta Republicana, esclarecemos que tal princípio é dirigido ao legislador, visando orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Não observado esse princípio, a lei deixa de integrar o mundo jurídico, por inconstitucional.

Por sua vez, a multa em questão está prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27/12/96, que assim dispõe, em sua redação vigente ao tempo dos fatos:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Desse modo, independente do seu *quantum*, a multa em análise decorre de lei e deve ser aplicada pela autoridade tributária sempre que for identificada a subsunção do caso concreto à norma punitiva, haja vista o disposto no art. 142, § único, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66:

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

Sendo assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade tributária aplicá-la, sob pena de responsabilidade funcional.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade, trazemos à baila o seguinte enunciado de Súmula deste Conselho, de observância obrigatória no presente julgamento:

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

Razão não assiste aos Recorrentes, portanto, neste ponto.

Da Ilegitimidade Passiva dos Sócios

Neste ponto, os Recorrentes defendem que *a responsabilidade dos sócios da empresa pelos débitos tributários por ela contraídos é solidária e subsidiária, de forma que deve ocorrer somente quando comprovada a prática de atos contrários aos seus deveres na função, ou contrários à lei ou contrato social, e que não foram autorizados ou ratificados pelos demais sócios.*

Inicialmente cumpre destacar que, nos termos do Enunciado de Súmula CARF nº 172, tem-se que *a pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado.*

Neste espeque, resta claro e evidente que a Contribuinte Devedora Principal não tem legitimidade para contestar a sujeição passiva solidária atribuída aos seus sócios-dirigentes.

Todavia, considerando o recurso voluntário ora em análise foi interposto em conjunto pela Contribuinte com os Responsáveis Solidários, impõe-se o conhecimento dessa alegação de defesa, já que estes possuem legitimidade para impugnar a sujeição passiva solidária que lhes foi imputada.

Feito tal esclarecimento inicial, passa-se ao exame da matéria.

O CTN, em seu art. 121, parágrafo único, prevê duas espécies de sujeitos passivos: (i) o contribuinte, ou sujeito passivo direto, que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação; (ii) e o responsável, ou sujeito passivo indireto, o qual, sem revestir a condição de contribuinte, está obrigado por expressa previsão legal. Veja-se:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No tocante ao responsável, o art. 128 do Código preleciona que sua obrigação deve necessariamente decorrer de sua vinculação com o fato gerador.

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

Já o solidariamente obrigado, de outro vértice, é aquele que tem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou aquele expressamente designado por lei, *ex vi* dos incs. I e II do art. 124. A sua ligação com o fato gerador (interesse comum) é muito mais forte do que a do responsável (mera vinculação) e melhor seria designá-lo de contribuinte solidário.

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.

Muito embora se denomine o solidariamente obrigado como responsável solidário, fato é que o Código, até por sua tipologia e pela disposição de seus artigos, estabelece uma clara diferenciação entre o responsável e o solidariamente obrigado. Com efeito, a solidariedade é tratada nos arts. 124 e 125, enquanto a responsabilidade é regradada em capítulo próprio (CAPÍTULO V Responsabilidade Tributária), e nos arts. 128 e seguintes.

Destarte, conquanto a solidariedade tenha o efeito de responsabilizar/obrigar o sujeito ao pagamento do crédito tributário (sob o ponto de vista obrigacional, o Código Civil, em seu art. 391, exemplificativamente preceitua que pelo inadimplemento das obrigações "*respondem*" todos os bens do devedor), é iniludível que o CTN distinguiu as figuras (a) do contribuinte, (b) do responsável e (c) do solidariamente obrigado.

É importante frisar, ademais, que a solidariedade pressupõe o interesse comum na obrigação principal (e veja-se que não se trata de mero interesse, mas sim de interesse comum na própria obrigação principal), ou a expressa indicação em lei, ao passo que a responsabilidade tributária reclama a mera vinculação com o fato gerador da respectiva obrigação. Não há como confundir-se o interesse comum com a simples vinculação, de forma que as hipóteses legais são indubitavelmente distintas.

Quanto ao art. 135, a responsabilidade é pessoal do agente, porque a obrigação tributária é resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Tal responsabilidade, sem qualquer sombra de dúvida, e muito diferentemente do que ocorre com a solidariedade, somente pode ocorrer em caso de ato ilegal praticado pelo agente, pois a regra só a admite em caso de atos praticados (repita-se) com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Forte doutrina, a propósito, entende que "*em confronto com o artigo anterior, verifica-se que esse dispositivo exclui do pólo passivo da obrigação a figura do contribuinte (que, em princípio, seria a pessoa em cujo nome e por cuja conta agiria o terceiro), ao mandar que o executor do ato responda pessoalmente*".

Em suma, o art. 124, inc. I, trata da solidariedade fundada no interesse comum das pessoas no fato gerador, ao passo que o art. 135, inc. III, fundamenta a responsabilidade pessoal resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Enquanto a solidariedade, a propósito, não necessariamente decorre de um ato ilícito, a responsabilidade do art. 135 pressupõe um ato de tal natureza, como se conclui de uma simples leitura do seu *caput*.

No caso em análise, tem-se que a Fiscalização, em um único parágrafo, assim fundamentou a responsabilidade atribuída aos sócios-diretores da Sociedade:

25. Ademais, pelo fato dos sócios administradores João Fiorentino Bertolo e José Reinaldo Bertolo terem exercido a administração ou gerência da sociedade com a prática de atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, devem responder solidariamente pelas dívidas tributárias, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

II— os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Como se vê, a autoridade administrativa fiscal não logrou demonstrar em que medida o ato considerado como infração à lei foi praticado pelos sócios administradores da Companhia ou com o conhecimento, anuência destes.

A propósito, poder-se-ia indagar no presente caso: quem, de fato, cometeu o ato ilegal? Foram os sócios administradores aqui arrolados como sujeitos passivos solidários? Foi o contador da empresa? Algum responsável, gerente, diretor da área contábil, financeira e/ou tributária da Companhia? Os sócios administradores tinham conhecimento deste procedimento? Caso positivo, há alguma prova neste sentido (depoimento, e-mail, etc)?

Neste espeque, considerando que nos termos do art. 135, III, do CTN, a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias decorre de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos e que, no caso em análise, a Fiscalização não logrou demonstrar a conduta ilegal praticada pela pessoa física dos sócios administradores, impõe-se o provimento do apelo recursal neste particular, afastando a sujeição passiva solidária atribuída a João Fiorentino Bertolo e José Reinaldo Bertolo.

Registre-se pela sua importância que o entendimento aqui alcançado é perfilhado pela jurisprudência administrativa, não apenas deste Egrégio Conselho, mas também de órgão julgadores de primeira instância, conforme se infere, por exemplo, dos precedentes abaixo mencionados / transcritos, cujos recursos voluntários foram recentemente julgados (em razão de outras matérias) por este Colegiado:

Processo nº 10855.724427/2016-75

Acórdão nº 07-39.510 – 6ª Turma da DRJ/FNS

SÓCIO-ADMINISTRADOR. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FALTA DE COMPROVAÇÃO

É incabível a imputação de responsabilidade tributária a sócio da pessoa jurídica fiscalizada quando não resta comprovada nos autos, em relação à impugnante, a prática de atos com excesso de poderes, infração de lei e/ou contrato social dos quais teria resultado a obrigação tributária correspondente ao crédito tributário exigido, requisito este indispensável para a subsunção da espécie na hipótese legal descrita pela autoridade autuante.

(...)

Da Responsabilidade Solidária

Quanto à responsabilidade tributária imputada aos sócios da empresa, XXXXXXXXXXXXXXX, XXXXXXXXXXXXXXX e XXXXXXXXXXXXXXX acolho as contrarrazões

encaminhadas pelos impugnante, posto que não se encontra comprovado nos autos a prática de atos com excesso de poderes, infração de lei e/ou contrato social dos quais teria resultado a obrigação tributária correspondente ao crédito tributário exigido, requisito este indispensável para a subsunção da espécie na disposição legal vertida pelo inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional que estabelece o seguinte:

(...)

No caso, cita a fiscalização que teria restado comprovado que os sócios administradores adotaram uma conduta típica de quem tem por escopo a sonegação dos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, ao descumprir de forma deliberada as suas obrigações, principais e acessórias, perante o fisco, sujeitando-se à imputação da responsabilidade solidária, posto que agiu de forma intencional ao tentar esconder da fiscalização o total dos tributos devidos, mediante a prática de entrega de declarações previstas na legislação tributária, com informações incorretas.

No entanto, em análise dos fatos apontados, a autoridade lançadora não especifica de forma clara quais seriam os atos praticados com excessos de poderes, pelos sócios no exercício da administração da empresa.

Assim, o que ampara a imputação da responsabilidade em relevo, decorre efetivamente do fato de a empresa fiscalizada não ter atendido às intimações fiscais para que apresentasse esclarecimentos necessários à fiscalização tributária, relativo as divergências apuradas entre a massa salarial contida na DIRF e a registrada na folha de pagamento da empresa.

Veja-se, portanto, que **se tratam de atos omissivos praticados e obrigações tributárias descumpridas pela empresa fiscalizada, sujeito de obrigações e direitos que, aliás, não se confunde com a personalidade dos sócios. O não pagamento das contribuições constitui-se em infração à lei tributária praticada pela pessoa jurídica. O não-atendimento à intimação fiscal também constitui infração à lei por descumprimento de obrigação acessória praticada pela pessoa jurídica. É, enfim, a pessoa jurídica o sujeito passivo do qual, na condição de contribuinte, se exige o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias pertinentes às contribuições em relevo, ainda que, a rigor, esta só possa fazê-lo por meio de seus prepostos, dirigentes ou representantes.**

Para que a responsabilidade tributária sob apreço pudesse ser imputada a terceiros, in casu, os sócios da empresa fiscalizada, far-se-ia necessária a comprovação, nos autos, de que a pessoa natural praticou os atos descritos pela autoridade atuante, o que, todavia, a fiscalização não logrou fazer.

(grifei e destaquei)

Processo nº 10580.724987/2018-69

Acórdão nº 108-037.893 – 32ª Turma/DRJ08

(...)

DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

A fiscalização imputou a responsabilidade solidária com fulcro no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN, aos diretores do contribuinte, XXXXXXX e XXXXXXXXXXX. Eis a fundamentação adotada:

(...)

Com a devida vênia, ousou divergir do entendimento da fiscalização.

A fiscalização não descreve sequer um ato pelo qual se possa reconhecer a prática de atos com excesso de poder ou violação da lei ou do contrato social. Com efeito, entendo que a simples não inserção de fatos geradores na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, embora configure situação típica de cabimento do Auto de Infração (artigo 44 da Lei nº 9.430/96), **não implica por si só a presunção de que a omissão dos fatos geradores se deu dolosamente e tampouco que esta omissão tenha partido do poder de comando inerente aos sócios administradores.**

Aliás, não obstante não seja lícito ao contribuinte simplesmente tecer uma alegação de inconstitucionalidade ou mesmo de não incidência tributária para se exonerar do pagamento dos tributos devidos, é fato que a questão da incidência de contribuições sobre a comercialização da produção rural por pessoa física, estando o seu adquirente pessoa jurídica sub-rogado na referida obrigação, tem sido ao longo dos anos uma celeuma jurídica notável. Como se disse, **embora isto não justifique a não declaração dos fatos geradores, este fato já é motivo ao lançamento, não havendo a demonstração de que os sócios administradores realizaram qualquer ato outro que justifique a imputação.**

Outrossim, dado o princípio *universitas distat at singuli*, a infração relativa à não declaração em Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF foi cometida pela pessoa jurídica Boi Dourado Comércio de Carnes Ltda, e não há indício de que as pessoas físicas tenham contribuído diretamente para a sua ocorrência. São contextos diversos a atuação das pessoas físicas, de um lado, e, de outro, a atuação irresponsável sob o ponto de vista tributário da pessoa jurídica.

A fiscalização, venia concessa, não demonstra qualquer infração que tenha sido cometida pelos representantes da pessoa jurídica ou ainda, o chamado ato ultra vires societatis, capaz, portanto, de ensejar a responsabilidade solidária por uma infração. Ao contrário, parte da simples relação de poder gerencial e administrativo para a atribuição da responsabilidade solidária por uma omissão ou conduta irregular sob o ponto de vista tributário, que se resolve pela simples lavratura do respectivo Auto de Infração.

É importante destacar que o CTN parte da distinção de responsabilidade entre a pessoa jurídica e as pessoas dos diretores, gerentes ou seus representantes. Tal

distinção encontra seu fundamento de validade na lógica premissa segundo a qual, uma vez constituída a pessoa jurídica, tendo existência real no mundo jurídico, acaba por assumir um plexo de direitos e obrigações absolutamente distinto dos direitos e obrigações peculiares às pessoas físicas e jurídicas que compõe o seu quadro societário. Com efeito, ao manifestarem sua affectio societatis, as pessoas físicas ou jurídicas vertem parcelas patrimoniais próprias à constituição e consolidação do capital social do novo ente que se forma, provendo-o com recursos financeiros suficientes para, ao menos, em tese, satisfazer suas obrigações, legitimando-o à existência financeira própria. Dessa maneira, a distinção de responsabilidades e, de conseguinte, a limitação da responsabilidade dos sócios impõe-se como regra lógica.

Contudo, o tempo mostrou que a mente humana é fecunda na criação de formas de desvirtuamento dos fenômenos naturais. Neste contexto, verificou-se uma gama de atos praticados com subversão da lógica inerente à distinção de personalidade, agindo muitos sócios com manifesta intenção de se locupletar à custa da personalidade jurídica, escondendo seu patrimônio pelo manto da pessoa jurídica. Eis, então, que o ordenamento passou a prever situações em que, não obstante o fenômeno da personificação, haveria a atribuição de responsabilidade ao sócio que agiu de forma indevida, prevendo casos específicos onde tal situação ocorreria. O artigo 135 do CTN é um caso.

Especificamente, com relação aos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica, o caput do artigo 135 do CTN é expresso ao condicionar a atribuição de responsabilidade dos mesmos às obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos. Disto decorre que a responsabilidade solidária não é abrangente ao ponto de colocar o sócio, gerente ou representante, como solidário em relação a toda e qualquer obrigação tributária, e em virtude de todo e qualquer ato indevido ou ilegal que ele pratique, mas somente em relação àquela obrigação tributária que decorra especificamente de uma conduta específica e indevida, ou seja, com excesso de poderes, violação à lei, ao contrato ou ao estatuto. Pressupõe-se, portanto, um ato ilícito gerador de uma obrigação tributária, com evidente nexos causal objetivo entre a causa (ato ilícito) e o efeito (obrigação tributária).

Assim, no caso dos autos, não há notícia de que tenha havido condutas específicas, comissivas ou omissivas, por parte dos responsáveis solidários, no sentido de camuflar, encobrir, dissimular ou de qualquer outra forma indevida, com violação do contrato social ou da lei, criar ou modificar uma obrigação tributária da qual decorra um crédito tributário. O que houve foi o descumprimento de obrigação tributária acessória pela pessoa jurídica, daí advindo o respectivo lançamento de ofício.

A responsabilidade dos administradores, no que pertine à sistemática do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional - CTN, com a devida vênia, resulta de

atos que ultrapassem a gestão ordinária, e resultem em ato de gravidade que se ponha como necessário e suficiente não somente o lançamento tributário, mas também a imposição de uma responsabilidade individual deles.

Convém trazer os ensinamentos de Kiyoshi Harada (in Direito Financeiro e Tributário. 14ª edição. São Paulo: Atlas, 2005. pg. 491):

Na prática é comum o equívoco na interpretação do inciso III, imputando-se a responsabilidade tributária aos sócios, gerentes e diretores de pessoas jurídicas de direito privado pelo não-recolhimento de créditos tributários regularmente constituídos, inclusive os escriturados pelo contribuinte pessoa jurídica. Trata-se de grave equívoco. Nos expressos termos do caput do artigo 135, somente obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei, como, por exemplo, contrabando ou descaminho, acarretam a responsabilização pessoal do sócio ou administrador. O atraso no pagamento de crédito fiscal regularmente constituído não configura infração do art. 135, III, do CTN, pois esse crédito não resulta de infração legal, contratual ou estatutária, nem de ato praticado com excesso de poderes.

(...)

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, cancelando o DEBCAD nº 51.077.972-7 e afastando a sujeição passiva solidária de João Fiorentino Bertolo e José Reinaldo Bertolo.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior