



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

Processo nº 16004.001667/2008-95
Recurso nº 002.457 Voluntário
Acórdão nº 2302-002.457 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de abril de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOA CFL 68
Recorrente FRIGO VALE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES LTDA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 03/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ART. 32, IV DA LEI Nº 8212/91.

Constitui infração às disposições inscritas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8212/91 a entrega de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural), sujeitando o infrator à multa prevista na legislação previdenciária.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AIOP. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, I DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN.

Todas as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores apurados pela fiscalização houveram por ocorridas em período ainda não vitimado pelo decurso do prazo decadencial.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL, JULGAMENTO
ADMINISTRATIVO LIVRE CONVENCIMENTO.

O julgador não é obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão. Cabe a ele decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FASE PREPARATÓRIA DO LANÇAMENTO. NATUREZA INQUISITIVA. CONTRADITÓRIO INEXISTENTE.

O procedimento administrativo do lançamento é inaugurado por uma fase preliminar, oficiosa, de natureza eminentemente inquisitiva, na qual a autoridade fiscal promove a coleta de dados e informações, examina documentos, procede à auditoria de registros contábeis e fiscais e verifica a ocorrência ou não de fato gerador de obrigação tributária aplicando-lhe a legislação tributária.

Dada à sua natureza inquisitorial, tal fase de investigação não se submete ao crivo do contraditório nem da ampla defesa, direito reservados ao sujeito passivo somente após a ciência do lançamento, com o oferecimento de impugnação, quando então se instaura a fase contenciosa do procedimento fiscal.

AUTO DE INFRAÇÃO. INVESTIGAÇÃO DE DOLO OU CULPA DO SUJEITO PASSIVO. DESNECESSIDADE.

É juridicamente irrelevante para a caracterização da legalidade, legitimidade e procedência da autuação o exame do elemento subjetivo da conduta do Sujeito Passivo que haja desaguado no descumprimento das obrigações acessórias previdenciárias que deram ensejo à lavratura do Auto de Infração correspondente.

PERÍCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

A perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE E LEGALIDADE. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA.

Tendo em vista o consagrado atributo da presunção de veracidade que caracteriza os atos administrativos, gênero do qual o lançamento tributário é espécie, opera-se a inversão do encargo probatório, repousando sobre o notificado o ônus de desconstituir o lançamento ora em consumação. Havendo um documento público com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor desta presunção.

PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DE SUA PRODUÇÃO. LEI Nº 10.256/2001.

A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social e ao financiamento das prestações por acidente do trabalho, é de 2% e 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, respectivamente, nos termos do art. 25 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. PESSOAS FÍSICAS. VERDADEIROS DONOS DA PESSOA JURÍDICA CONSTITUIDA EM NOME DE TERCEIROS.

Comprovado nos autos os verdadeiros sócios da pessoa jurídica, pessoas físicas, acobertados por terceiras pessoas ("laranjas") que apenas emprestavam o nome para que eles realizassem operações em nome da pessoa jurídica, da qual tinham ampla procuração para gerir seus negócios e suas contas correntes bancárias, fica caracterizada a hipótese prevista no art. 124, I, do Código Tributário Nacional, pelo interesse jurídico comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

AIOP. AFERIÇÃO INDIRETA. ÔNUS DA PROVA. IMPUGNAÇÃO SEM ESTEIO EM PROVAS MATERIAIS.

A recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, assim como a constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento de que a contabilidade da empresa não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, constituem-se motivo justo, bastante, suficiente e determinante para Fisco lance de ofício, mesmo que por aferição indireta de sua base de cálculo, a contribuição previdenciária que reputar devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. O Recurso pautado unicamente em alegações verbais, sem o amparo de indício de prova material, não desincumbe o Recorrente do ônus probatório imposto pelos §§ 3º e 6º, *in fine*, do art. 33 da Lei nº 8.212/91, eis que alegar sem provar é o mesmo que nada alegar.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI Nº 8212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A à Lei nº 8.212/91.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, 'c' do CTN, sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser recalculada, tomando-se em consideração as disposições da Medida Provisória nº 449/2008, mais precisamente o art. 32-A, inciso II, que na conversão pela Lei nº 11.941 foi renumerado para o art. 32-A, inciso I da Lei nº 8.212/91. Os conselheiros Juliana Campos de Carvalho Cruz e Manoel Coelho Arruda Junior divergiram, votando pelo provimento do recurso. O conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior apresentará Declaração de Voto.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente Substituta.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente Substituta de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Bianca Delgado Pinheiro, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/12/2002 a 28/02/2005

Data da lavratura do AIOA: 03/12/2008.

Data da Ciência do AIOA: 24/12/2008.

Trata-se de auto de infração decorrente do descumprimento de obrigações acessórias previstas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, lavrado em desfavor do Recorrente, em virtude de a empresa ter informado em GFIP encontrar-se enquadrada no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, apesar de haver sido excluída do Simples, mediante o Ato Declaratório Executivo nº 07, de 17 de janeiro de 2008, a fl. 57, com efeitos a contar de 1º de janeiro de 2003, e de não haver declarado nas GFIP os valores relativos à aquisição de produção rural de pessoas físicas, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 61/87.

CFL - 68

Apresentar a empresa GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural) – Art. 284, II na redação do Dec.4.729, de 09/06/2003.

A multa foi aplicada em conformidade com a cominação prevista no §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91 c.c. art. 284, II do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06/05/1999, atualizado conforme Portaria Interministerial MPS/MF nº 77, de 11/03/2008 (DOU de 12/03/2008), correspondendo a 100% (cem por cento) do valor das contribuições sociais previdenciárias devidas ou do valor que seria devido no período em que houvesse a substituição tributária e que não foram declaradas, sendo limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91, conforme Relatório Fiscal e Demonstrativo do Valor da Multa a fls. 30/32.

Informa a Fiscalização que a empresa FRIGO VALE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES LTDA ME houve-se por constituída, em 23/03/1998, pelos "sócios" Carlos Roberto Alves (cunhado do Sr. Nivaldo Fortes Peres) e Hypólito Rodrigues Júnior, o qual foi substituído na empresa, em 04/06/2004, pela Sra. Nilce Fortes Peres Alves, irmã do Sr. Nivaldo Fortes Peres.

Extrai-se dos Autos que a Frigo Vale adquire gado de pecuaristas e passam para as empresas "noteiras" (Pereira, Pereira Comércio de Carnes e Derivados Ltda e Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda) a relação do abate, que consiste no total de gado que será abatido no mesmo dia. As "noteiras" emitem a nota fiscal de remessa para abate e passam o número da remessa da nota para que sejam feitas as devoluções, isto é, emitidas as notas fiscais de simples devolução da Frigo Vale para a *Noteira*.

Em seguida, a Frigo Vale envia o faturamento à Noteira, isto é, a relação de venda da carne resultante do abate. O funcionário do frigorífico vai à empresa Noteira buscar as notas fiscais de venda emitidas pela *Noteira* em nome dos clientes da Frigo Vale, que são açougues e supermercados.

Ato seguinte, um funcionário da Frigo Vale se dirige à empresa "Noteira" levando as notas fiscais de retorno originais e as notas fiscais do produtor rural. Com base nestas notas, são emitidas as notas fiscais de entrada de produtor.

O Relatório Fiscal lista as pessoas físicas e jurídicas solidariamente responsáveis pelos tributos lançados, integrantes do grupo econômico de fato denominado "Grupo Nivaldo", discorrendo na sequência acerca da "Operação Grandes Lagos", deflagrada pela Polícia Federal por solicitação da Receita Federal, com vistas à apuração de fraudes à administração tributária, havendo sido constatada a participação do Sr. Nivaldo Fortes Peres (CPF 785.735.998-04) como "cabeça" do grupo ("Grupo Nivaldo"), responsável pela criação de diversas empresas paralelas em nome de interpostas pessoas ("laranjas") com o objetivo de desviar o faturamento das empresas lícitas do grupo.

A empresa autuada, Frigo Vale Indústria e Comércio de Carnes Ltda – ME, houve-se por excluída do SIMPLES, conforme Ato Declaratório Executivo nº 07, de 17 de janeiro de 2008, com efeitos a partir de 01/01/2003.

De acordo com o Relatório Fiscal, também estão à frente na condução dos negócios do "Grupo Nivaldo" os Srs. Luciano da Silva Peres (CPF 217.280.068-64), Rodrigo da Silva Peres (CPF 276.282.428-12), Maria Helena La Retondo (CPF 029.175.818-59), José Roberto Giglio (CPF 070.679.248-39), Pedro Giglio Sobrinho (CPF 085.082.218-19) e Antonio Giglio Sobrinho (CPF 075.677.458-60).

Consoante relato da fiscalização, integram o "Grupo Nivaldo" as seguintes pessoas jurídicas: Sebo Sol Indústria de Sub Produtos de Bovinos Ltda EPP (CNPJ

07.330.898/0001-05), Agro Rio Preto Representações Comerciais Ltda (CNPJ 03.577.919/0001-30), Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda (CNPJ 05.038.080/0001-98), Comercial de Carnes e Derivados Valentim Gentil Ltda (CNPJ 01.996.600/0001-96), Fortes Empreendimentos Rio Preto Ltda (CNPJ 00.588.243/0001-92), Sol Importadora e Exportadora de Couros Ltda (CNPJ 03.577.891/0001-31), C M G Transportes Rio Preto Ltda (CNPJ 05.750.774/0001-53), FEISP Ltda (CNPJ 04.519.455/0001-79), Viena Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda (CNPJ 59.638.999/0001-41), R P M C Comércio de Carnes e Derivados Ltda (CNPJ 62.067.129/0005-06), Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda (CNPJ 60.006.251/0001-05), América Industrial e Comercial Ltda (CNPJ 04.305.053/0001-71), Agroalto Industrialização e Distribuição Ltda (CNPJ 04.816.026/0001-63), Mega Distribuidora de Gorduras Ltda (CNPJ 06.204.954/0001-00), Valentim Gentil Abatedouros de Bovinos e Suínos Ltda (CNPJ 06.951.738/0001-10).

Constatado o interesse comum na situação que constitui o fato gerador das obrigações tributárias ora lançadas, o crédito tributário ora em constituição houve-se por lançado, por solidariedade, em nome dos integrantes do grupo econômico em tela, conforme descrito nos parágrafos precedentes, com fundamento no art. 124, I do CTN, sendo, por tal razão, lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária em relação a todas as pessoas jurídicas e físicas acima referidas, as quais se houveram por devidamente notificadas do vertente lançamento.

Irresignados com a autuação, ofereceram impugnação administrativa a Fortes Empreendimentos Imobiliários São Paulo Ltda, a fls. 92/109; Frigo Vale Indústria e Comércio de Carnes Ltda - ME, a fls. 154/164; Maria Helena La Retondo, a fls. 165/182, Sol Importadora e Exportadora de Couros Ltda, a fls. 220/225; CMG Transportes Rio Preto Ltda, a fls. 227/240; José Roberto Giglio, a fls. 295/323; Sebo Sol Indústria de Sub Produtos de Bovinos Ltda – EPP; a fls. 324/331; Antonio Giglio Sobrinho, a fls. 332/365; Pedro Giglio Sobrinho, a fls. 717/744; Luciano da Silva Peres, a fls. 745/763, Rodrigo da Silva Peres, a fls. 804/822; Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda, a fls. 863/890 e Nivaldo Fortes Peres, a fls. 891/911.

Os demais devedores solidários não se manifestaram nos autos do processo.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP lavrou decisão administrativa textualizada no Acórdão a fls. 1071/1096, julgando procedente o lançamento fiscal em debate e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Devidamente cientificados da decisão de 1ª Instância, conforme Termos de Intimação, Editais e Avisos de Recebimento a fls. 1098/1126, e inconformados com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, apresentaram Recurso Voluntário Maria Helena la Retondo, a fls. 1127/1142; Fortes Empreendimentos Imobiliários São Paulo Ltda, a fls. 1154/1186; Rodrigo da Silva Peres, a fls. 1303/1335; Luciano da Silva Peres, a fls. 1451/1483; Nivaldo Fortes Peres, a fls. 1600/1632; Sebo Sol Indústria de subprodutos de Bovinos Ltda, a fls. 1749/1756; Pedro Giglio Sobrinho, a fls. 1758/1787; Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda, a fls. 1822/1835; Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda, a fls. 1842/1876; José Roberto Giglio, a fls. 1788/1820; Antonio Giglio Sobrinho, a fls. 1878/1927 e Frigo Vale Indústria e Comércio de Carnes Ltda – ME, a fls. 2285/2303, respaldando suas inconformidades em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Decadência parcial das obrigações tributárias;

- Que, por se tratar de auto de infração decorrente de descumprimento de obrigação acessória, não há que se falar em responsabilidade solidária, conforme o art. 137, II do CTN;
- Que deve incidir ao caso a retroatividade da lei mais benéfica ao infrator;
- Que dos fatos narrados não se chega à conclusão de que a Frigo Vale é o sujeito passivo da obrigação, não havendo nexos, nem provas, entre os fatos narrados e a conclusão de que esta teria cometido as infrações descritas;
- Que a Frigo Vale, em nenhum momento, foi incluída no Mandado de Procedimento Fiscal, não foi cientificada em qualquer fase do procedimento, somente vindo a ter conhecimento do procedimento com a notificação do Auto;
- Que o Relatório Fiscal carece de elementos caracterizadores de grupo econômico e, conseqüentemente, do instituto da solidariedade;
- Que a fiscalização acusa a Frigo Vale de ter se utilizado de "notas fiscais frias", "emitidas por empresas de fachadas", "em nome de laranjas", mas não faz prova de tais acusações. Aduz que prestava serviços de abate de gado para terceiros e não comercialização dos produtos;
- Nulidade do Acórdão, por preterição do direito de defesa, em razão de não ter sido deferida produção de prova pericial;
- Nulidade do processo, por impedimento da autoridade administrativa, porque antes da ação fiscal, em 08/10/2008, os Srs. Luciano da Silva Peres e Rodrigo da Silva Peres, filhos do recorrente, representaram à Corregedoria-Geral da Receita Federal pela instauração de sindicância contra os AFRFB Jeferson de Lima Garcia, Paulo César Martinasso e Valmir da Cruz, com o objetivo de apurar supostas infrações disciplinares;
- Que o Auto de Infração foi lavrado por servidores desprovidos de competência para fiscalizar o Recorrente, pois o auditor fiscal só pode utilizar as suas prerrogativas de fiscalizar e de praticar o lançamento de ofício, quando instaurado procedimento fiscal regular, o qual se dá por meio de mandado de procedimento fiscal;
- Que não havendo procedimento que confira à autoridade administrativa poderes para desconsiderar os negócios jurídicos praticados pelo referido contribuinte, o PAF é nulo de pleno direito;
- Que as provas reunidas pela fiscalização não demonstram o interesse comum do Recorrente com os fatos geradores dos tributos lançados;
- Nulidade das provas. Aduz que as informações obtidas pela autoridade administrativa com fundamento nos MPF-D nº 081.0700-2008-00444-0 e

MPF-F nº 081.9000-2008-04691-2 devem ser excluídas do auto de infração;

- Que a Autoridade administrativa não possui competência para determinar a quebra de sigilo bancário. Apenas a autoridade judiciária competente pode proferir tal decisão;
- Que a base de cálculo foi apurada incorretamente, tomando como base o valor integral das notas fiscais, adquiridas destas empresas terceiras, que não se presta à aferição direta do tributo;
- Nulidade do Auto de Infração por erro na identificação do sujeito passivo. Aduz inexistir correlação entre a autuada e a Sebo Sol Indústria Subprodutos de bovinos Ltda, não havendo que se cogitar de interesse comum entre elas;
- Que, por se tratar de obrigação acessória, onde o caráter subjetivo em relação ao fato gerador do tributo lançado é indissociável, deve estar evidenciado o dolo do agente para a imputação da solidariedade;
- Que parte das contribuições lançadas refere-se ao FUNRURAL, declarado inconstitucional pelo Colendo Supremo Tribunal Federal;
- Que não há motivação para a imputação de solidariedade a Pedro Giglio Sobrinho, fato que eiva de ilegalidade o procedimento fiscal;
- Que inexistente na legislação tributária qualquer dispositivo que atribua responsabilidade direta a pessoas que não tenham qualquer participação societária ou gerencial na empresa;
- Que se houvesse vinculação entre o devedor solidário e o principal, por interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, esta deveria ser provada pela fiscalização e não apenas aduzida;
- Que o Recorrente não foi incluído no Mandado de Procedimento Fiscal, não foi cientificado em qualquer fase do procedimento, somente vindo a ter conhecimento do procedimento com a cientificação do Termo de Sujeição Passiva. Aduz não ter tido a chance de carrear aos autos qualquer prova que pudesse afastar a imputação de responsabilidade pelas obrigações tributárias da empresa autuada;
- Que a imputação de solidariedade passiva a Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda baseia-se em suposições, ante a inexistência de provas;
- Que o Auto de Infração, no aspecto da responsabilidade do Recorrente, é inconsistente e baseia-se em prova ilícita, nula de pleno direito, posto que não foi submetida ao crivo do contraditório e da ampla defesa, bem como viola o princípio da presunção de inocência, além do órgão autuador não ter produzido prova da responsabilidade na fase administrativa, ônus que lhe competia;

- Que não há motivação para a imputação de solidariedade a Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda, fato que eiva de ilegalidade o procedimento fiscal;
- Cerceamento de defesa, pois a fiscalização somente deu conhecimento do procedimento ao Recorrente com a notificação do Termo de Sujeição Passiva Solidária já concluído, após o encerramento de todos os trabalhos fiscais de apuração e lançamento, consubstanciado no Auto de Infração lavrado contra a empresa fiscalizada;
- Que a empresa Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda nada tem a ver com a empresa autuada, não participa de seu capital social, sua atividade é completamente diferente, os sócios das duas não são os mesmos e que a sua responsabilização tributária solidária pelos débitos lançados contra a empresa autuada é absurda. Aduz não haver qualquer interesse comum na situação que constitua o fato que constitui a obrigação tributária;
- Que não há provas a revelarem o interesse comum de José Roberto Giglio na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária cuja responsabilidade lhe foi atribuída por solidariedade, fato que eiva de ilegalidade o procedimento fiscal. Aduz que o Recorrente não tem vínculo com a Autuada, nem sequer era seu mandatário, não tendo nenhum interesse nos resultados das vendas efetuadas pela empresa, inexistindo hipótese de enquadramento no dispositivo do art. 124, I do CTN;
- Que a decisão recorrida não apreciou as preliminares arguidas por Antonio Giglio em sua impugnação, nem houve a consideração dos elementos probatórios produzidos pelo Recorrente;
- Que o Sr. Antonio Giglio é parte ilegítima para figurar como responsável solidário da obrigação tributária em foco, pois jamais foi sócio de fato ou "laranja", seja da empresa autuada, seja das demais empresas, "grupos" ou pessoas a elas ligadas;
- Que não pode prevalecer o agravamento da multa em relação ao Sr. Antonio Giglio;
- Que é inaplicável a inserção de juros sobre a multa, posto que a lei é clara ao determinar que os juros só incidem sobre o principal;

Os demais devedores solidários não ofereceram recurso voluntário em face da decisão de 1ª Instância.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

A intimação definitiva consumou-se em 14 de junho de 2011. Havendo sido os instrumentos de recurso voluntário apresentados em data anterior à data de expiração do prazo normativo, há que se reconhecer suas tempestividades.

1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO.

Alega o Recorrente haver nulidade das provas obtidas pela autoridade administrativa com fundamento nos MPF-D nº 081.0700-2008-00444-0 e MPF-F nº 081.9000-2008-04691-2, sendo requerido que tais informações sejam excluídas do auto de infração.

Argumenta ainda o Recorrente ter havido cerceamento do seu direito de defesa, em razão de lhe estarem sendo cobrados valores sem a correspondente informação do índice de juros e multa praticados.

Houve-se ainda por alegado que a imputação de solidariedade passiva a Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda, CNPJ nº 05.038.080/001-98, baseou-se em suposições, ante a inexistência de provas.

Tais alegações, todavia, não poderão ser objeto de deliberação por esta Corte Administrativa eis que as matérias nelas aventadas não foram oferecidas à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, não integrando, por tal motivo, a decisão ora guerreada.

Com efeito, compulsando as Peças Impugnatórias ao Auto de Infração em julgamento, verificamos que as alegações acima postadas inovam o Processo Administrativo Fiscal ora em apreciação. Tais matérias não foram, nem mesmo indiretamente, abordadas pelo Impugnante em sede de defesa administrativa em face do lançamento tributário que ora se discute.

Os alicerces do Processo Administrativo Fiscal encontram-se fincados no Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16, III estipula que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em plena sintonia com tal preceito normativo processual, o art. 17 dispõe de forma hialina que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada legalmente como não impugnada.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/07/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 17/07/

2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI, As

sinado digitalmente em 20/08/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Impresso em 11/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

As disposições inscritas no art. 17 do Dec. nº 70.235/72 espelham, no Processo Administrativo Fiscal, o princípio processual da impugnação específica retratado no art. 302 do Código de Processo Civil, assim redigido:

Código de Processo Civil

Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:

I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;

II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;

III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.

Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.

Deflui da normatividade jurídica inserida pelos comandos insculpidos no Decreto nº 70.235/72 e no Código de Processo Civil, na interpretação conjunta autorizada pelo art. 108 do CTN, que o impugnante carrega como fardo processual o ônus da impugnação específica, a ser levada a efeito no momento processual apropriado, *in casu*, no prazo de defesa assinalado expressamente no Auto de Infração, observadas as condições de contorno assentadas no relatório intitulado IPC – Instruções para o Contribuinte.

Nessa perspectiva, a matéria específica não expressamente impugnada em sede de defesa administrativa será considerada como verdadeira, precluindo processualmente a oportunidade de impugnação ulterior, não podendo ser alegada em grau de recurso.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário, a qual exclui das partes a faculdade discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito já se operou a preclusão.

De outro eito, cumpre esclarecer, eis que pertinente, que o Recurso Voluntário consubstancia-se num instituto processual a ser manejado para expressar, no curso do processo, a inconformidade do sucumbente em face de decisão proferida pelo órgão julgador *a quo* que lhe tenha sido desfavorável, buscando reformá-la. Não exige o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato a conclusão de que o recurso pressupõe a existência de uma decisão precedente, dimanada por um órgão julgador postado em posição processual hierarquicamente inferior.

Não se mostra despiciendo frisar, eis que pertinente, que o efeito devolutivo do recurso não implica a revisão integral do lançamento à instância revisora, mas, tão somente, a devolução da decisão proferida pelo órgão *a quo*, a qual será revisada pelo Colegiado *ad quem*.

Assim, não havendo a decisão vergastada se manifestado sob determinada questão do lançamento, eis que não expressamente impugnada pelo sujeito passivo, não há que se falar em reforma do julgado em relação a tal questão, eis que a respeito dela nada consta no acórdão hostilizado. É gravitar em torno do nada.

Nesse contexto, à luz do que emana, com extrema clareza, do Direito Positivo, permeado pelos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, que todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Além disso, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, as matérias não expressamente contestadas pelo impugnante em sede de defesa ao lançamento tributário são juridicamente consideradas como não impugnadas, não se instaurando qualquer litígio em relação a elas, sendo processualmente inaceitável que o Recorrente as resgate das cinzas para inaugurar, em segunda instância, um novo *front* de inconformismo em face do lançamento que se opera.

O conhecimento de questões inovadoras, não levadas antes ao conhecimento do Órgão Julgador Primário, representaria, por parte desta Corte, negativa de vigência ao preceito insculpido no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, provimento este que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Por tais razões, as matérias abordadas nos primeiros parágrafos deste tópico não poderão ser conhecidas por este Colegiado.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço parcialmente.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS

2.1.1. DO LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/07/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 17/07/

2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI, As

sinado digitalmente em 20/08/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Impresso em 11/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

De início, não se mostra verborrágico enfatizar que, consoante jurisprudência assente nos tribunais superiores, o julgador não é obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu no caso presente.

Por outro viés, a leitura das razões de fato e de direito dispostas no processo não se presta a satisfazer a tese defendida pelo contribuinte ou pela sua ótica, tampouco àquelas esposadas pelo Fisco, sendo imperioso, outrossim, que o julgador se atenha à *mens lege*, tão somente.

Nesse sentido:

O Tribunal de origem não precisaria refutar, um a um, todos os argumentos elencados pela parte ora agravante, mas apenas decidir as questões postas. Portanto, ainda que não tenha se referido expressamente a todas as teses de defesa, as matérias que foram devolvidas à apreciação da Corte a quo estão devidamente apreciadas.

É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.

Ressalte-se, ainda, que cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

Nessa linha de raciocínio, o disposto no art. 131 do Código de Processo Civil: "Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento." (AgRg no REsp nº 1.130.754, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 13.04.2010).

Ou ainda:

"o magistrado não é obrigado a responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem é obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados " (REsp 684.311/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 18.4.2006).

Tais considerações esvaziam completamente a alegação de que a decisão recorrida não teria apreciado as preliminares arguidas por Antonio Giglio em sua impugnação, nem teria havido a consideração dos elementos probatórios produzidos pelo Recorrente.

consistentes e suficientes para a formação da convicção que possibilita a prolação do presente Voto. A identificação de todos os lançamentos bancários por perícia na forma pretendida pelos impugnantes é prescindível, vez que a fiscalização já analisou tais elementos e os trouxe aos autos de forma individualizada e com a devida valoração quanto às operações relevantes para a realização do lançamento fiscal na forma como o mesmo se deu, tudo conforme se discorrerá nos tópicos adiante”.

Corroborando o entendimento acima esposado, igualmente não vislumbramos a necessidade de perícia. O processo encontra-se instruído com todos os elementos de prova necessários para a formação da convicção da Autoridade Julgadora.

Chamamos a atenção para o fato de o Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil ser, por força de lei, a autoridade pública competente para apreciar toda a documentação do sujeito passivo, aqui inserida sua escrita contábil, movimentação financeira, conjuntura cadastral, etc., e dela extrair eventuais débitos previdenciários não devidamente adimplidos em suas épocas próprias, circunstância que mostra ser despicienda a chamada de eventual perito, para auditar, em paralelo à autoridade em foco, o objeto do seu dever de ofício.

A fiscalização, em conjunto com a Polícia Federal, demonstrou e comprovou a existência de organização criminosa constituída para fraudar a administração tributária, a configuração de grupo econômico de fato e a ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias cujo montante tributário não se houve por recolhido aos cofres públicos nos prazos e forma fixadas na legislação.

Por tais razões, considero ser desnecessária a instauração da perícia pretendida pelo Recorrente, com fulcro no preceito inscrito no art. 18, *in fine*, do Decreto nº 70.235/72.

2.1.3. DA FASE OFICIOSA DO LANÇAMENTO

Também se revela à calva de fundamentação o argumento de que o Auto de Infração não foi submetido ao crivo do contraditório e da ampla defesa.

Cabível neste ponto o esclarecimento de que o processo administrativo fiscal é precedido de uma fase inquisitiva, na qual a autoridade fiscal pratica todos os atos de ofício de sua competência, aplicando a legislação tributária à situação de fato, cujo resultado pode ou não desaguar na formalização de lançamento tributário. Nessa fase preliminar, conhecida como oficiosa ou não contenciosa, a autoridade administrativa procede à coleta de informações, dados e elementos de prova, ao exame de documentos, à auditoria dos registros contábeis e fiscais, tendentes ao apuro de eventual ocorrência de fatos geradores de obrigação tributária principal e/ou acessória.

Sublinhe-se que, tanto as provas coletadas diretamente pela fiscalização quanto às aquelas obtidas por intermédio dos trabalhos complementares de investigação não se submetem, nesta fase do procedimento, ao crivo do contraditório e da ampla defesa, direito constitucional este que se abrirá ao sujeito passivo com a notificação do lançamento, momento processual próprio em que o Notificado, desejando, pode impugnar os termos do lançamento, oportunidade em que se instaura a fase contenciosa do Processo Administrativo Fiscal, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235/72, quando então o contribuinte tem ao seu inteiro

dispor o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Tal compreensão é corroborada pelos termos consignados no inciso LV do art. 5º da Constituição Federal que assegura aos litigantes, nos processos judiciais e administrativos, o contraditório e a ampla defesa, sendo certo que só se há que falar em litígio após a impugnação do lançamento, se assim desejar o Autuado, uma vez que, ao tomar ciência de eventual lançamento tributário, o notificado tem a faculdade de nada contestar, anuindo com a exigência fiscal, vindo a pagar ou a parcelar o que lhe está sendo exigido (caso em que não é instaurada a fase contraditória) ou, exercendo o direito de defesa e do exercício do contraditório, poderá impugnar o lançamento, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento fiscal.

Constituição Federal de 1988

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

*LV - aos **litigantes**, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; (grifos nossos)*

Como visto, verifica-se que o Auto de Infração em relevo foi lavrado em harmonia com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente fiscal demonstrado, de forma clara e precisa, os fatos geradores das contribuições previdenciárias devidas e os períodos a que se referem, constando ainda no Auto de Infração em relevo, a qualificação do Autuado e seu CNPJ, o local, a data e a hora da sua lavratura, a descrição do fato jurígeno tributário, as disposições legais infringidas e a penalidade aplicada, a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, bem como a assinatura da Autoridade Lançadora e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Não se pode perder de vista, igualmente, que os procedimentos de investigação levados a efeito na operação Grandes Lagos foram conduzidos em conjunto pela Polícia Federal, pela Secretaria da Receita Previdenciária e pela Secretaria da Fazenda Estadual em São José do Rio Preto/SP, sob os olhares da Justiça Federal – 1ª Vara Federal de Jales - 24ª subseção Judiciária de São Paulo, que deferiu a quebra do sigilo bancário das pessoas físicas e jurídicas envolvidas, no período de 2002 a 2006, expediu mandados de busca e apreensão de documentos e expediu ofícios requisitórios à Secretaria da Receita Federal e à Secretaria da Receita Previdenciária para fiscalizar os contribuintes - as pessoas jurídicas e físicas - envolvidas no esquema de sonegação, dando origem aos procedimentos de busca e retenção de documentos e arquivos magnéticos com informações contábeis e fiscais, trabalhistas e

previdenciárias, necessárias à constituição dos créditos, tudo em fiel consonância com as disposições inscritas no art. 198 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104/2001)

§1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp nº 104/2001)

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

§2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

§3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:
(Incluído pela Lcp nº 104/2001)

I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

III – parcelamento ou moratória. (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

Daí a improcedência da alegação dos devedores solidários de não terem sido incluídos no Mandado de Procedimento Fiscal e de não terem sido cientificados de qualquer fase do procedimento, somente vindo a ter conhecimento do procedimento com a cientificação do Termo de Sujeição Passiva.

O contribuinte do tributo – devedor principal – houve-se devidamente cientificado do início da ação fiscal e de todos os procedimentos levados a efeito pela autoridade fazendária durante o desenvolvimento regular da fiscalização.

De acordo com o rito do Processo Administrativo Fiscal, fixado no Decreto nº 70.235/72, a partir da notificação do lançamento abre-se ao sujeito passivo a oportunidade de contestar a exigência fiscal e, nesse caso, instaurar a fase contenciosa do procedimento, momento esse dedicado pela Lei para o exercício do direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa.

Nesse cenário, improcedente também se mostra a alegação de não ter tido a chance de carrear aos autos qualquer prova que pudesse afastar a imputação de responsabilidade pelas obrigações tributárias da empresa autuada.

Como não?

Todos os devedores solidários foram devidamente cientificados do lançamento, tendo a partir de então, no rito do devido processo legal, a oportunidade de, no prazo normativo, impugná-lo, mediante defesa formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, a teor do art. 15 do Decreto nº 70.235/72.

Inexiste, pois, qualquer vício na formalização do débito a amparar a alegação de nulidade tão veementemente erguida pelo Recorrente.

2.2. DA DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

Súmula Vinculante nº 8 - “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

Constituição Federal de 1988

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, urgem serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

Código Tributário Nacional - CTN

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/07/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 17/07/

2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI, As

sinado digitalmente em 20/08/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Impresso em 11/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Conforme detalhadamente explicitado e fundamentado no Acórdão nº 2302-01.387 proferido nesta 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, na Sessão de 26 de outubro de 2011, nos autos do Processo nº 10240.000230/2008-65, convicto encontra-se este Conselheiro de que, após a implementação do sistema GFIP/SEFIP, o lançamento das contribuições previdenciárias não mais se enquadra na sistemática de lançamento por homologação, mas, sim, na de lançamento por declaração, nos termos do art. 147 do CTN.

De outro eito, mas vinho de outra pipa, pelas razões expendidas nos autos do Processo Administrativo Fiscal referido nos parágrafos anteriores, entende este relator que o lançamento tributário encontra-se perfeito e acabado na data de sua lavratura, representada pela assinatura da Autoridade Fiscal lançadora, figurando a ciência do contribuinte como atributo de publicidade do ato e condição de eficácia do lançamento perante o sujeito passivo, mas, não, atributo de sua existência. Nada obstante, o entendimento dominante nesta 2ª Turma Ordinária, em sua composição permanente, espousa a concepção de que a data de ciência do contribuinte produz, como um de seus efeitos, a demarcação temporal do *dies a quo* do prazo decadencial.

Ocorre, todavia, que o entendimento majoritário desta 2ª Turma Ordinária, em sua escalação titular, se inclina à tese de que ao lançamento de contribuições previdenciárias cujos fatos geradores somente poderiam ter sido apurados mediante ação fiscal, aplicar-se-ia o regime da decadência assentado no art. 173 do CTN. Nenhum outro.

Por outro viés, consoante o entendimento prevalecente neste Colegiado, em relação às rubricas em que reste comprovada a existência de recolhimentos antecipados, deve ser aplicado o preceito inscrito no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, excluindo-se o crédito tributário não pela decadência, mas, sim, pela homologação tácita.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Diante de tal cenário, o entendimento deste que vos relata mostra-se isolado neste Colegiado. Dessarte, em atenção aos clamores da eficiência exigida pela *Lex Excelsior*, curvo-me ao entendimento majoritário desta Corte Administrativa, em respeito à *opinio iuris* dos demais Conselheiros.

No caso presente, relata a Autoridade Lançadora que o presente lançamento refere-se a contribuições da Empresa, destinadas ao financiamento da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, relativas a fatos geradores não declarados em GFIP, em virtude de sua exclusão do regime tributário do Simples através do Ato Declaratório Executivo nº 7/2008, bem como as contribuições sobre remunerações dos sócios administradores, e ainda contribuições sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural de pessoas físicas, cujas contribuições são sub-rogadas à pessoa jurídica adquirente.

Dessai dos autos que os fatos geradores objeto do vertente lançamento somente poderiam ter sido apurados mediante ação fiscal, eis que a empresa se apresentava, formalmente, como optante do SIMPLES, camuflando com tal artifício toda a sorte de fatos geradores apurados pela fiscalização, circunstância que implica a incidência do preceito inscrito no inciso I do art. 173 do CTN.

Por outro viés, a ação fiscal houve-se por realizada em decorrência da denominada "Operação Grandes Lagos", deflagrada pela polícia federal, por solicitação da Receita Federal, que desbaratou uma organização criminosa criada para fraudar a administração tributária, utilizando-se das mais variadas formas, máxime mediante a criação de empresas paralelas, constituídas em nome de laranjas, e pela aquisição de notas frias, adquiridas de um grupo de "noteiros", que constituiu uma metodologia própria de sonegação, qual seja, constituíam empresas, em destaque a Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda, apenas para fornecer documentos fiscais para acobertar as operações de compra de gado para abate, venda de carne, transporte de carne e bovinos para abate. Essas vendas de notas fiscais eram feitas tanto para pessoas físicas (Taxistas) como para pessoas jurídicas, que se utilizavam dessas notas transferindo dessa maneira todos os encargos referentes às operações para as empresas Noteiras.

Tal condição de fraude, conforme comprovado pela operação Grandes Lagos, afasta peremptoriamente a incidência, ao caso, do normativo assentado no §4º do art. 150 do CTN em razão da comprovada ocorrência de dolo de sonegação, fraude e simulação.

Nessas condições, somente com a deflagração de procedimento de auditoria fiscal nas dependências da empresa é que tais contribuições previdenciárias poderiam ser

apuradas, conjuntura fática que atrai ao caso a incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN.

Cumpre focalizar, neste comenos, a questão pertinente ao *dies a quo* do prazo decadencial relativo à competência dezembro de cada ano calendário.

O art. 37 da Lei Orgânica da Seguridade Social prevê o lançamento de ofício de contribuições previdenciárias sempre que a fiscalização constatar o atraso total ou parcial no recolhimento das exações em apreço.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.

De outro canto, o art. 30 do mesmo Diploma Legal, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, estabelece como obrigação da empresa de recolher as contribuições previdenciárias a seu encargo e aquelas descontadas dos segurados obrigatórios do RGPS a seu serviço até o dia 02 do mês seguinte ao da competência.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - a empresa é obrigada a:

a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

No caso da competência *dezembro*, até que se expire o prazo para o recolhimento, diga-se, o dia 02 de janeiro do ano seguinte, não pode a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício, eis que o sujeito passivo ainda não se encontra em atraso com o adimplemento da obrigação principal. Trata-se de concepção análoga

ao o princípio da *actio nata*, impondo-se que o prazo decadencial para o exercício de um direito potestativo somente começa a fluir a contar da data em que o sujeito ativo dele detentor pode, efetivamente, exercer-lo. Dessarte, a deflagração do aludido lançamento, referente ao mês de dezembro, somente pode ser perpetrada a contar do dia 03 de janeiro do ano seguinte.

Nesse contexto, a contagem do prazo decadencial assentado no inciso I do art. 173 do CTN relativo à competência dezembro do ano xx somente terá início a partir de 1º de janeiro do ano xx + 2.

Pacificando o entendimento acerca do assunto em realce, o Superior Tribunal de Justiça assentou em sua jurisprudência a interpretação que deve prevalecer, espancando definitivamente qualquer controvérsia ainda renitente, conforme dessai em cores vivas do julgado dos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

No caso vertente, o prazo decadencial relativo às obrigações tributárias nascidas na competência dezembro de 2002 tem seu *dies a quo* assentado no dia 1º de janeiro de 2004, o que implica dizer que a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos nessa competência poderia ser objeto de lançamento até o dia 31 de dezembro de 2008, inclusive.

Diante de tal cenário, tendo sido a ciência da NFLD em debate realizada aos 24 dias do mês de dezembro de 2008, os efeitos o lançamento em questão alcançariam com a mesma eficácia constitutiva todas as obrigações tributárias exigíveis a contar da competência dezembro/2002, inclusive, nos termos do art. 173, I do CTN, excluídos os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano.

Pelo exposto, consoante o entendimento majoritário deste Sodalício, não demanda áurea mestria concluir que as obrigações tributárias objeto do presente lançamento, em sua integralidade, não se houveram ainda por finadas pela algozaria do instituto da decadência tributária.

2.3. DO PROCEDIMENTO FISCAL

A denominada "Operação Grandes Lagos", deflagrada pela polícia federal, por solicitação da Receita Federal, desbaratou uma organização criminoso criada para fraudar a administração tributária, que vinha atuando na região de São José do Rio Preto havia muitos anos, tendo em vista que seria praticamente impossível para a Receita Federal identificar todas as pessoas físicas e jurídicas envolvidas, sem um trabalho de inteligência da Polícia Federal, inclusive com interceptações telefônicas. Decorridos meses de investigação, a Polícia Federal, com autorização da Justiça Federal, efetuou mais de uma centena de prisões e procedeu à busca e apreensão de documentos nas empresas envolvidas na fraude.

Após a deflagração da operação Grandes Lagos, houve determinação judicial para que todas as pessoas físicas e jurídicas envolvidas no caso fossem fiscalizadas pela Receita Federal do Brasil, motivo pelo qual houve-se por instituída uma equipe especial de fiscalização pela Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª Região Fiscal para conduzir os trabalhos relativos à citada operação.

Inaugurando o procedimento administrativo no âmbito da RFB, foi expedido Mandado de Procedimento Fiscal Nº 09376899F00 a fl. 49, nomeando a equipe fiscal acima aludida para proceder na empresa Frigo Vale Indústria e Comércio de Carnes Ltda auditoria fiscal previdenciária visando à verificação do cumprimento das obrigações previdenciárias e para outras entidades e fundos sobre: rendimentos pagos, devidos ou creditados a todos os segurados, comercialização de produtos rurais, contribuição devidas por adquirente na condição de sub-rogado, verificação do cumprimento das obrigações previdenciárias sobre GFIP, tomador de serviços terceirizados - retenção na cessão de mão-de-obra e empreitada, tomador de serviços terceirizados, responsabilidade solidária, prestador de serviços terceirizados, retenção na cessão de mão-de-obra e empreitada, assim como a verificação de informações econômico-fiscais do contribuinte.

Na sequência do procedimento, houve-se por expedido o Mandado de Procedimento Fiscal Nº 09426531F00, a fl. 55, determinando à equipe fiscal nele assinalada a verificação do cumprimento das obrigações relativas às Contribuições Sociais administradas pela RFB, conforme determina o art. 2º da Lei nº 11.457/2007, e àquelas relativas a terceiros, conforme determina o artigo 3º da mesma lei; a verificação do cumprimento das obrigações previdenciárias e para outras entidades e fundos - rendimentos pagos, devidos ou creditados a segurados empregados; A verificação do cumprimento das obrigações previdenciárias e para outras entidades e fundos - rendimentos pagos, devidos ou creditados a segurados contribuintes individuais; A verificação do cumprimento das obrigações previdenciárias e para outras entidades e fundos - conciliação GFIP; A verificação do cumprimento das obrigações previdenciárias e para outras entidades e fundos - comercialização de produtos rurais - contribuições devidas por adquirente na condição de sub-rogado; A verificação do cumprimento das obrigações previdenciárias e para outras entidades e fundos - comercialização de produção - contribuições próprias e a verificação de informações econômico-fiscais do contribuinte, por determinação Judicial através do Ofício 078/2006-GAB-JCS-Processo 2006.61.24.001666-2 da 1ª Vara Federal de Jales.

Os MPF suso citados foram recebidos pela Sra. Nilce Fortes Peres, sócia proprietária, em 15/02/2007 e 11/10/2007, respectivamente, o que torna teratológica a alegação de que a Frigo Vale, em nenhum momento, foi incluída no Mandado de Procedimento Fiscal,

não foi cientificada em qualquer fase do procedimento, somente vindo a ter conhecimento do procedimento com a notificação do Auto, deixando-nos a impressão de que o patrono da causa sequer passou os olhos pelo processo de que ora se cuida.

Também se revela carente de fundamento a alegação de que o Auto de Infração foi lavrado por servidores desprovidos de competência para fiscalizar o Recorrente, sendo alegado que o auditor fiscal só poderia utilizar as suas prerrogativas de fiscalizar e de praticar o lançamento de ofício, quando instaurado procedimento fiscal regular, o qual se dá por meio de mandado de procedimento fiscal.

Serviriam os MPF a fls. 10 e 16 e prorrogações posteriores?

2.4. DA QUEBRA DE SIGILO BANCARIO

Sustenta o Recorrente que a Autoridade administrativa não possui competência para determinar a quebra de sigilo bancário. Apenas a autoridade judiciária competente pode proferir tal decisão.

... e o Recorrente está coberto de razão. Com efeito, a determinação de quebra de sigilo bancário efetuada isoladamente pela Autoridade Administrativa já nasce, *ab ovo*, com o estigma da nulidade.

Ocorre, todavia, que no presente caso, a quebra de sigilo bancário não se deu por determinação de autoridade administrativa, mas, sim, por determinação da Justiça Federal, conforme consignado no Relatório Fiscal:

Em 2006, a Polícia Federal instaurou Inquérito Policial para investigação dos fatos que chegaram ao seu conhecimento sobre organizações criminosas estabelecidas na região de Jales - SP para a prática de crimes contra a ordem tributária, apropriação indébita e sonegação fiscal previdenciária e estelionato contra a Fazenda Pública.

Após exaustiva investigação, houve-se por constituído o processo judicial, procedendo-se à representação ao Poder Judiciário para a expedição dos mandados de busca e apreensão em locais suspeitos com o intuito de obter provas dos ilícitos praticados, deflagrando-se a operação denominada "GRANDES LAGOS", executada pela autoridade policial federal, que apurou a existência de núcleos de empresa e pessoas físicas constituídos com o objetivo de sonegar tributos e evitar demanda judicial de natureza fiscal e trabalhista mediante a criação de empresas "de fachada", cujos sócios eram arregimentados para serem, no jargão policial, "laranjas", de modo a proteger de sequestros nas execuções fiscais o patrimônio dos verdadeiros sócios e das empresas lícitas em seu nome (plantas e instalações frigoríficas em São José do Rio Preto, Fernandópolis-SP e Campina Verde-MG), com uso de dissimulados e precários contratos de arrendamento.

Em seguida, o Poder Judiciário Federal em Jales expediu ofícios requisitórios ao fisco (Receita Federal e Receita Previdenciária) para fiscalizar os contribuintes - as pessoas jurídicas e físicas - envolvidas no esquema de sonegação, dando origem aos procedimentos de busca e retenção de documentos e arquivos magnéticos com informações contábeis e fiscais; trabalhistas e previdenciárias, necessárias à constituição dos créditos.

A fiscalização previdenciária, à época, ligada à Secretaria da Receita Previdenciária, procedeu à retenção dos elementos colhidos na sede das empresas fiscalizadas, através da lavratura de Auto de Apreensão, Guarda e Devolução de Documentos - AGD.

Posteriormente, atendendo a solicitação do fisco federal, a Justiça Federal em Jales expediu novos mandados de busca e apreensão, os quais foram executados em 2007. Na sequência, a Justiça Federal – 24ª Subseção Judiciária do Estado de São Paulo - deferiu a quebra do sigilo bancário das pessoas físicas e jurídicas, do período de 2002 a 2006, determinando às instituições financeiras o fornecimento de documentos e informações solicitados pela Delegacia da Receita Federal em São José do Rio Preto.

Portanto, os procedimentos de investigação levados a efeito na operação Grandes Lagos foram conduzidos em conjunto pela Polícia Federal, pela Secretaria da Receita Previdenciária e pela Secretaria da Fazenda Estadual em São José do Rio Preto/SP, sob os olhares da Justiça Federal – 1ª Vara Federal de Jales - 24ª subseção Judiciária de São Paulo, que deferiu a quebra do sigilo bancário das pessoas físicas e jurídicas envolvidas, no período de 2002 a 2006, expediu mandados de busca e apreensão de documentos e expediu ofícios requisitórios à Secretaria da Receita Federal e à Secretaria da Receita Previdenciária para fiscalizar os contribuintes - as pessoas jurídicas e físicas - envolvidas no esquema de sonegação, dando origem aos procedimentos de busca e retenção de documentos e arquivos magnéticos com informações contábeis e fiscais, trabalhistas e previdenciárias, necessárias à constituição dos créditos, tudo em fiel consonância com as disposições inscritas no art. 198 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104/2001)

§1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes: (Redação dada pela Lcp nº 104/2001)

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça; (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa. (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

§2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

§3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:
(Incluído pela Lcp nº 104/2001)

I – representações fiscais para fins penais; (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

III – parcelamento ou moratória. (Incluído pela Lcp nº 104/2001)

Quanto à alegação de que a Vara Federal de Jales não possuía competência para determinar a quebra de sigilo bancário do Autuado, cumpre alertar ao Recorrente que a instância administrativa não possui competência para apreciar e julgar os conflitos de competência dos órgãos judiciais, matéria essa que deve ser arguida ao próprio Poder Judiciário competente, de acordo com a distribuição de competências consignada na CF/88 e nas leis que regem a matéria em debate.

Afinal, com fundamento em qual dispositivo legal/constitucional poderia este Colegiado declarar, com eficácia jurídica, a incompetência da Vara Federal de Jales? O Recorrente saberia responder?

2.5. DAS DEMAIS ALEGAÇÕES DE NULIDADE

Alega-se em sede de Recurso Voluntário a nulidade do processo, por impedimento da autoridade administrativa, porque antes da ação fiscal, em 08/10/2008, os Srs. Luciano da Silva Peres e Rodrigo da Silva Peres representaram à Corregedoria-Geral da Receita Federal pela instauração de sindicância contra os AFRFB Jeferson de Lima Garcia, Paulo César Martinasso e Valmir da Cruz, com o objetivo de apurar supostas infrações disciplinares.

Mais uma vez ressobra a impressão de que o patrono do Recorrente não leu os autos do processo.

Em primeiro lugar, a aludida representação à Corregedoria Geral da Receita Federal deu-se em 08/10/2008, enquanto que a ação fiscal na empresa autuada teve seu início em 15/02/2007, mediante a entrega e ciência do MPF Nº 09376899F00 a fl. 49, ou seja, quase 20 meses antes da aventada Representação, e não depois como assim expõe o calendário utilizado pelo Recorrente.

Em segundo lugar, a mencionada Representação pugnava pela instauração de sindicância contra os AFRFB Jeferson de Lima Garcia, Paulo César Martinasso e Valmir da Cruz, com o objetivo de apurar supostas infrações disciplinares. Ocorre que tais servidores não integravam a equipe fiscal que desenvolveu os procedimentos de fiscalização na empresa autuada, a qual era constituída pelos AFRFB Denize Berguerand Xavier, Jorge Luiz Miranda, Lima, Sidney Antonio Tinti e Valdir Mariano Oliveira, não havendo que se falar em impedimento destes.

Em terceiro lugar, alerte-se que a mera entrega à Corregedoria de representação não implica, *ipso facto*, impedimento do representado. Para que isso ocorra, é necessário que a Corregedoria Geral acolha a representação formula e instaure o competente processo administrativo em desfavor do Representado para a devida apuração dos fatos, circunstância essa não comprovada pelo Recorrente.

Inexiste, pois, qualquer vício na formalização do débito a amparar a alegação de nulidade tão veementemente erguida pelo Recorrente.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpra de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho.

3.1. DA CONSTITUCIONALIDADE DA EXAÇÃO

Argumenta o Autuado que parte das contribuições lançadas refere-se ao FUNRURAL, declarado inconstitucional pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, devendo assim também ser declarado, incidentalmente, pelo CARF.

Razão não lhe assiste

Inauguramos este tópico com a lembrança de um princípio de Direito simples, mas de fundamental importância: Toda lei nasce com a presunção *iuris tantum* de constitucionalidade, produzindo os efeitos *erga omnes* que lhe forem típicos, até ser expressamente declarada inconstitucional pelo STF.

3.1.1. DO ORDENAMENTO JURÍDICO

Entende-se por Ordenamento Jurídico Positivo o conjunto de regras e normas de conduta, caracterizadas pela coercitividade e imperatividade, oriundas das diversas estirpes de diplomas normativos adotados pelo Estado, visando a regular a vida em sociedade.

O Ordenamento Jurídico, portanto, é formado por um complexo de normas de conduta, as quais lhe são introduzidas por intermédio de um leque de diplomas normativos – Constituição, Leis, Decretos, Instruções Normativas, etc. -, produzidos pelos Poderes competentes, consoante opção política de cada Nação.

Todavia, a norma jurídica não se confunde com o instrumento normativo que lhe introduziu no Ordenamento. Tratam-se de institutos jurídicos totalmente distintos. Para ilustrar tal raciocínio, tomemos exemplificativamente a lei ordinária. No caso brasileiro, ao ser

promulgada e sancionada, ao cabo do processo legislativo desenhado nos artigos 59 a 69 da CF/88, a lei cumpre e realiza sua primazia que é a de introduzir no Ordenamento Jurídico as normas em si encartadas, as quais se desprendem, então, do texto legal passando a ter existência própria - um ser etéreo e imaterial -, figurando o texto legal apenas como uma fonte de interpretação e de referência da norma nele carregada.

Uma vez inserida no ordenamento jurídico, a norma passa a impor ao seu público alvo um *dever ser*, uma conduta devida a ser observada pelo grupo de pessoas sob sua égide, até que uma outra norma de mesmo *pedigree* a retire do Sistema Jurídico mediante revogação expressa, ou de maneira tácita, por dispor de forma distinta sobre a mesma matéria.

3.1.2. DA CONTRIBUIÇÃO DO PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA

A norma jurídica encartada no art. 25 da Lei nº 8.212/91, em sua redação originária, estatuiu a contribuição previdenciária, à alíquota de 3% incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, do segurado especial referido no inciso VII do art. 12 desse mesmo Diploma legal, assim compreendidos **o produtor rural**, o parceiro rural, o meeiro rural e o arrendatário rural, o pescador artesanal e o assemelhado, **que exerçam essas atividades individualmente ou em regime de economia familiar**, ainda que com auxílio eventual de terceiros, bem como seus respectivos cônjuges ou companheiros e filhos maiores de quatorze anos ou a eles equiparados, desde que trabalhem, comprovadamente, com o grupo familiar respectivo.

Ao mesmo tempo, os incisos III e IV da suso citada Lei de Custeio da Seguridade Social **instituíram** como obrigação acessória da empresa adquirente ou consignatária da produção rural do segurado especial ou a cooperativa **a reter**, mediante desconto, em razão de sub-rogação, e a recolher aos cofres públicos a contribuição referida no aludido art. 25 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

*VII - como segurado especial: o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro, o pescador artesanal e o assemelhado, que exerçam essas atividades **individualmente** ou em regime de economia familiar, ainda que com auxílio eventual de terceiros, bem como seus respectivos cônjuges ou companheiros e filhos maiores de quatorze anos ou a eles equiparados, desde que trabalhem, comprovadamente, com o grupo familiar respectivo.*

*§1º Entende-se como regime de economia familiar a atividade em que o trabalho dos membros da família é indispensável à própria subsistência e é exercido em condições de mútua dependência e colaboração, **sem a utilização de empregados**.*

Art. 25. Contribui com 3% (três por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção o segurado especial referido no inciso VII do art. 12.

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

III – O adquirente, o consignatário ou a cooperativa são obrigados a recolher a contribuição de que trata o art. 25, até o 5º dia útil do mês seguinte ao da operação de venda ou consignação da produção, ou no dia imediatamente anterior caso não haja expediente bancário naquele dia, na forma estabelecida em regulamento;

IV – O adquirente, o consignatário ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;

Conforme detalhadamente demonstrado, a norma inserida no ordenamento jurídico pela Lei nº 8.212/91 instituiu a contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física, **que laborasse individualmente ou em regime de economia familiar sem empregados**, à alíquota de 3% incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, e transferiu para o adquirente, consignatário ou à cooperativa, mediante sub-rogação, a responsabilidade pelo recolhimento de tal contribuição.

Ainda sob a égide da CF/88, em sua redação originária, a Lei nº 8.540/92 revogou tacitamente as normas jurídicas representadas pelos artigos 12, V, 'a', 25 e 30, IV da Lei nº 8.212/91, dentre outras, fazendo excluir do conceito de segurado equiparado a autônomo a pessoa física que explorasse a extração mineral. Criou também a contribuição destinada ao custeio da Seguridade Social a cargo da pessoa física produtora rural que se utilizasse de empregados, incidente sob a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural à alíquota de 2% , além de reduzir de 3% para 2% a contribuição social do segurado especial, aqui incluído o produtor rural pessoa física que não se utilizasse de empregados.

A citada lei nº 8.540/92 fez inserir no ordenamento pátrio norma jurídica que criou a contribuição, a cargo do empregador rural pessoa física e do segurado especial, à ordem de 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização das suas produções, para financiamento das prestações por acidente do trabalho, além de elastecer a responsabilidade e a sub-rogação do adquirente, consignatário e da cooperativa previstas, respectivamente, nos incisos III e IV do art. 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social, fazendo-a alcançar as operações de mesma natureza realizadas com as pessoas físicas produtoras rurais que se utilizassem de empregados.

Constituição Federal de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como equiparado a trabalhador autônomo, além dos casos previstos em legislação específica:

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 22.12.92);

Art. 25. A contribuição da pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada a Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 22/12/92)

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 22/12/92)

II – um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para o financiamento das prestações por acidente do trabalho. (inciso acrescentado pela Lei nº 8.540, de 22/12/92)

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

(...)

IV - O adquirente, o consignatário ou a cooperativa ficam subrogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 22/12/92)

A lei nº 9.528/97, fruto da conversão da Medida Provisória nº 1.523-9, de 27/06/97, e de reedições subsequentes, sem lhe modificar o conteúdo e a essência do revisitado art. 25 da Lei nº 8.212/91, alterou-lhe a redação anterior, nos seguintes termos:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada a Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 9.528/97)

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528/97)

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para o financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528/97)

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

(...)

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei nº 9.528/97)

Mas não parou por aí a lei nº 9.528/97. Fez mais. Na mesma tacada legislante, o legislador ordinário, por intermédio do art. 6º do documento legal em realce, instituiu a contribuição social a cargo do empregador rural pessoa física e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea 'a' do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91, destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, à alíquota de 0,1% incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, *in verbis*.

Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997.

Art. 6º A contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR, criado pela Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, é de 0,1% incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural.

3.1.3. DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

Ocorre que, em 03/02/2010, o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, e nos termos do voto do Relator, Ministro Marco Aurélio, deu provimento ao Recurso Extraordinário nº 363.852 / MG para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a *Receita Bruta proveniente da comercialização da produção rural* de **empregadores**, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, V e VII, 25, I e II e 30, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação atualizada pela Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98 viesse a instituir a contribuição em foco.

Em seu voto condutor, salientou o ministro nas palavras que se vos seguem:

“A regra, dada à previsão da alínea “b” do inciso I do referido artigo 195, é a incidência da contribuição social sobre o faturamento, para financiar a seguridade social instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, a obrigar

não só as pessoas jurídicas, como também aquelas a ela equiparadas pela legislação do imposto sobre a renda - artigo 1º da citada lei complementar. Já aqui surge duplicidade contrária à Carta da Republica, no que, conforme o artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, o produtor rural passou a estar compelido a duplo recolhimento, com a mesma destinação, ou seja, o financiamento da seguridade social - recolhe, a partir do disposto no artigo 195, inciso I, alínea 'b', a COFINS e a contribuição prevista no referido artigo 25. Vale frisar que, no artigo 195, tem-se contemplada situação única em que o produtor rural contribui para a seguridade social mediante a aplicação de alíquota sobre o resultado de comercialização da produção, ante o disposto no §8º do citado artigo 195 - a revelar que, em se tratando de produtor, parceiro, meeiro e arrendatários rurais e pescador artesanal bem como dos respectivos cônjuges que exerçam atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, dá-se a contribuição para a seguridade social por meio de aplicação de alíquota sobre o resultado da comercialização da produção. A razão do preceito é única: não se ter, quanto aos nele referidos, a base para a contribuição estabelecida na alínea 'a' do inciso I do artigo 195 da Carta, isto é, a folha de salários. Daí a cláusula contida no §8º em análise '... sem empregados permanentes...'.

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

O tema ora em discussão por pouco não foi objeto de julgamento quando apreciada a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.103-1/DF. O Tribunal deixou de adentrar a questão ante a **falta de pertinência temática, porque ajuizada a ação pela**

Confederação Nacional da Indústria. Todavia, foi adiante quanto ao § 2º do artigo 25 da Lei nº 8.870/94, que tinha a seguinte redação:

(...)

Pois bem, concluiu-se pelo surgimento de uma nova base de cálculo, ficando assim redigida a ementa:

(...)

Assentou o Plenário que o §2º do artigo 25 da Lei nº 8.870/94 fulminado ensejara fonte de custeio sem observância do §4º do artigo 195 da Constituição Federal, ou seja, sem a vinda à balha de lei complementar.

O enfoque serve, sob o ângulo da exigência desta última, no tocante à disposição do artigo 25 da Lei nº 8.212/91. É que, mediante lei ordinária, versou-se a incidência da contribuição sobre a proveniente da comercialização pelo empregador rural, pessoa natural. Ora, como salientado no artigo de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, houvesse confusão, houvesse sinonímia entre o faturamento e o resultado da comercialização da produção, não haveria razão para a norma do §8º do artigo 195 da Constituição Federal relativa ao produtor que não conta com empregados e exerça atividades em regime de economia familiar. Já estava ele alcançado pela previsão imediatamente anterior do inciso I do artigo 195 da Constituição. Também sob esse prisma, procede a irresignação, entendendo-se que comercialização da produção é algo diverso de faturamento e este não se confunde com receita, tanto assim que a Emenda Constitucional nº 20/98 inseriu, ao lado do vocábulo "faturamento", no inciso I do artigo 195, o vocábulo "receita". Então, não há como deixar de assentar que a nova fonte deveria estar estabelecida em lei complementar. O mesmo enfoque serve a rechaçar a óptica daqueles que vislumbram, no artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.212/91, a majoração da alíquota alusiva à citada contribuição que está prevista na Lei Complementar nº 70/91.

Ante esses aspectos, conheço e provejo o recurso interposto para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a "receita bruta proveniente da comercialização da produção rural" de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência.

Dessai do voto condutor do Min. Marco Aurélio que os vícios de constitucionalidade presentes na legislação guerreada consistiram na **quebra da isonomia**

entre o produtor rural pessoa física que utilizasse mão de obra assalariada e aquele que não se utilizasse de empregados, e na **duplicidade** de recolhimento sobre o faturamento a que estaria sujeito o empregador rural pessoa física, já que a Norma Constitucional insculpida no art. 195, I da CF/88, em sua regulamentação inata, apenas previa a criação de contribuições previdenciárias a incidir sobre a folha de salário, sobre o faturamento e sobre o lucro.

Ponderou o Ministro Relator que o empregador rural pessoa física estaria sujeito a triplo recolhimento, a saber, a contribuição sobre a folha de salários (art. 22 da Lei nº 8.212/91), sobre o faturamento (COFINS – Lei Complementar nº 70/91) e sobre a receita bruta da comercialização da produção rural (art. 25 da Lei nº 8.212/91) enquanto que o produtor rural pessoa física estaria sujeito, apenas, às duas últimas.

O voto condutor em destaque fundamentou-se na concepção adotada pelo Eminente Relator, um pouco hesitante, é certo, de que o conceito de *faturamento* não se confundiria com o de *receita bruta da comercialização*, tampouco um se encontraria inserido no outro. Concluiu então o Ministro que “*comercialização da produção é algo diverso de faturamento e este não se confunde com receita, tanto assim que a Emenda Constitucional nº 20/98 inseriu, ao lado do vocábulo "faturamento", no inciso I do artigo 195, o vocábulo "receita". Então, não há como deixar de assentar que a nova fonte deveria estar estabelecida em lei complementar*”.

Nesse contexto, a Suprema Corte conheceu e proveu o “*recurso interposto para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate*”. Para tanto, houve-se por declarada a “*inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, 12, incisos V e VII¹, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição*”.

Não escapa do conhecimento daqueles que militam no Ramo do Direito que em 15 de dezembro de 1998 foi promulgada pelo Congresso Nacional a Emenda Constitucional nº 20 que, dentre outras providências, fez introduzir no Sistema Jurídico Brasileiro novo regramento constitucional relativo ao Sistema de Previdência Social, promovendo profundas modificações nas normas antes referenciadas ao art. 195 da CF/88, *ad litteris et verbis*:

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

¹ Em realidade, a Lei nº 8.540/92 não promoveu qualquer modificação no inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91, mas, tão somente, no inciso V desse mesmo dispositivo legal.

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Em razão das modificações estruturais promovidas pela EC nº 20/98, o legislador ordinário costurou novo modelito legal consubstanciado na Lei nº 10.256/2001, ajustando a legislação previdenciária ao novel manequim constitucional, fazendo inserir no ordenamento pátrio normas de caráter cogente disciplinando a contribuição previdenciária a cargo do segurado especial assim como a do empregador rural pessoa física.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

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

Em suma, honrou a norma legal acima referida instituir as contribuições a cargo do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, e a cargo do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea 'a' do inciso V e no inciso VII do art. 12 desse mesmo diploma legal, às alíquotas de 2% e 0,1% incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, destinadas à Seguridade Social e ao financiamento das prestações por acidente do trabalho, respectivamente.

Mostra-se alvissareiro salientar, de molde a afugentar qualquer resquício de dúvida, que a inserção no ordenamento jurídico da norma legal referida nos parágrafos precedentes poderia ter sido realizada de dois modos distintos: (a) Pela regulamentação integral no próprio corpo da Lei nº 10.256/2001; (b) Pela alteração do texto legal atualizado da lei de regência da matéria, diga-se, art. 25 da Lei nº 8.212/91.

Insuflado pelos ventos da consolidação que dimanam do art. 13, *caput* e §1º da Lei Complementar nº 95/98, a qual dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, pautou-se o legislador infraconstitucional pela integração de todas as normas atinentes à matéria em debate num único diploma legal, optando assim pela introdução da norma tributária no ordenamento mediante a alteração parcial do texto vigente do art. 25 da Lei nº 8.212/91, à época com as modificações decorrentes da Lei nº 9.528/97, conforme expressamente previsto no art. 12, III da suso comentada LC nº 95/98.

Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998

Art. 12. A alteração da lei será feita:

I - mediante reprodução integral em novo texto, quando se tratar de alteração considerável;

II – mediante revogação parcial; (Redação dada pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)

III - nos demais casos, por meio de substituição, no próprio texto, do dispositivo alterado, ou acréscimo de dispositivo novo, observadas as seguintes regras:

(...)

Art. 13. As leis federais serão reunidas em codificações e consolidações, integradas por volumes contendo matérias conexas ou afins, constituindo em seu todo a Consolidação da Legislação Federal. (Redação dada pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)

§1º A consolidação consistirá na integração de todas as leis pertinentes a determinada matéria num único diploma legal, revogando-se formalmente as leis incorporadas à consolidação, sem modificação do alcance nem interrupção da força normativa dos dispositivos consolidados. (Parágrafo incluído pela Lei Complementar nº 107, de 26.4.2001)

Nesse cenário, ao promover a Lei nº 10.256/2001 as alterações necessárias ao texto do art. 25 da Lei nº 8.212/91, e mantendo inalterado o texto dos dispositivos da lei anterior que seriam repetidos pela norma posterior, *in casu*, os incisos I e II do mesmo art. 25 em tela, fez o Congresso Nacional, com a anuência do Presidente da República, inserir no Sistema Jurídico Nacional norma de estirpe legal que, ao mesmo tempo em que revogou tacitamente, por dispor de forma diversa, a exação tributária introduzida pela Lei nº 9.528/97, instituiu as contribuições a cargo do empregador rural pessoa física e a cargo do segurado especial, às alíquotas de 2% e 0,1% incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, destinadas à Seguridade Social e ao financiamento das prestações por acidente do trabalho, respectivamente, norma essa que se mantém vigente e eficaz até a data presente, não tendo ela sofrido qualquer sequele decorrente de declaração de inconstitucionalidade promovida em sede controle concentrado, exclusivo do STF.

Teve a virtude a norma ora em comento de sanear todos os vícios de inconstitucionalidade apontados pelo Pretório Excelso no RE 363.852/MG.

- 1- A isonomia houve-se por restabelecida eis que a norma aviada no art. 25 da Lei nº 8.212/91 instituiu a contribuição do empregador rural pessoa física incidente receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22 do pergaminho legal em trato. Assim, tanto o empregador rural pessoa física quanto o segurado especial não se encontram sujeitos à contribuição previdenciária sobre a folha de salários.
- 2- A alínea ‘a’ do inciso I do art. 195, com a redação dada pela EC nº 20/98 passa a prever a contribuição social do empregador incidente sobre a receita.

- 3- Estando a fonte de custeio compreendida na hipótese genérica e abstrata encartada no inciso I do art. 195 da CF/88, na redação dada pela EC nº 20/88, as contribuições para a seguridade social podem ser instituídas mediante lei ordinária, *in casu*, a Lei nº 10.256/2001, não se aplicando, aqui o disposto no art. 154, I da Constituição da República. Tal questão já foi bater às portas da Suprema Corte Constitucional que pacificou o entendimento em torno da matéria em debate, conforme dessai dos seguintes julgados assim ementados:

“CONFORME JÁ ASSENTOU O STF (RREE 146733 E 138284), AS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL PODEM SER INSTITUÍDAS POR LEI ORDINÁRIA, QUANDO COMPREENDIDAS NAS HIPÓTESES DO ART. 195, I, CF, SÓ SE EXIGINDO LEI COMPLEMENTAR, QUANDO SE CUIDAR DE CRIAR NOVAS FONTES DE FINANCIAMENTO DO SISTEMA (CF, ART. 195, PAR. 4º)” (RE 150.755, Redator para o acórdão o Ministro Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, DJ 20.8.1993).

“AS CONTRIBUIÇÕES DO ART. 195, I, II, III, DA CONSTITUIÇÃO, NÃO EXIGEM, PARA A SUA INSTITUIÇÃO, LEI COMPLEMENTAR. APENAS A CONTRIBUIÇÃO DO §4º DO MESMO ART. 195 É QUE EXIGE, PARA A SUA INSTITUIÇÃO, LEI COMPLEMENTAR, DADO QUE ESSA INSTITUIÇÃO DEVERÁ OBSERVAR A TÉCNICA DA COMPETÊNCIA RESIDUAL DA UNIÃO (C.F., ART. 195, §. 4º; C.F., ART. 154, I)” (RE 138.284, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 28.8.1992)

Assim, a contar da vigência da Lei nº 10.256/2001, editada sob o manto constitucional aberto pela Emenda Constitucional nº 20/98, passam a ser devidas as contribuições sociais a cargo do empregador rural pessoa física, às alíquotas de 2% e 0,1% incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, nos termos assinalados no art. 25 da Lei nº 8.212/91, com a redação que lhe foi introduzida pela Lei nº 10.256/2001.

No caso presente, o período de apuração situa-se de 01/12/2002 a 28/02/2005, ou seja, em período integralmente coberto pela regência da Lei nº 10.256/2001, não havendo que se falar em inconstitucionalidade da exação, pois esta decorre diretamente da norma tributária inserida no ordenamento pelo diploma legal suso referido, e não pelas regras consignadas nas leis nº 8.540/92 e 9.528/97, estas, sim, declaradas inconstitucionais pelo STF.

3.1.4. DA SUB-ROGAÇÃO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/07/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 17/07/

2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI, As

sinado digitalmente em 20/08/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Impresso em 11/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Por derradeiro, mas não menos importante, resta-nos apreciar a questão atávica à sub-rogação do adquirente, do consignatário ou da cooperativa pelo cumprimento das obrigações do empregador rural pessoa física e do segurado especial assentadas no art. 25 da Lei nº 8.212/91.

Verifica-se no voto condutor acima revisitado, que a matéria atinente à sub-rogação em momento algum foi discutida no julgamento do Supremo Sodalício. Com efeito, o Supremo não se pronunciou acerca de nenhum vício de inconstitucionalidade a macular a sub-rogação, até porque esta foi expressamente prevista na própria *Lex Excelsior*.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Assim proclamou o Min. Marco Aurélio, *ad litteris et verbis*:

“Ante esses aspectos, conheço e provejo o recurso interposto para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural” de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência.”

Olhando com os olhos de ver, o Min. Marco Aurélio não declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91, mas, tão somente, a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92, o qual, dentre outras tantas providências, *“deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91”*.

Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992

Art. 1º A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a vigorar com alterações nos seguintes dispositivos:

Art. 12.

V -.....

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com

auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua;

b) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral - garimpo -, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua;

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada e de congregação ou de ordem religiosa, este quando por ela mantido, salvo se filiado obrigatoriamente à Previdência Social em razão de outra atividade, ou a outro sistema previdenciário, militar ou civil, ainda que na condição de inativo;

d) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por sistema próprio de previdência social;

e) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por sistema de previdência social do país do domicílio;

Art. 22.

§5º O disposto neste artigo não se aplica à pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 desta Lei.

Art. 25. A contribuição da pessoa física e do segurado especial referidos, respectivamente, na alínea "a" do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de:

I - dois por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho.

§1º O segurado especial de que trata este artigo, além da contribuição obrigatória referida no "caput", poderá contribuir, facultativamente, na forma do art. 21 desta Lei.

§2º A pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12, contribui, também, obrigatoriamente, na forma do art. 21 desta Lei.

§3º Integram a produção, para os efeitos deste artigo, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem, torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos.

§4º Não integra a base de cálculo dessa contribuição a produção rural destinada ao plantio ou reflorescimento, nem sobre o produto animal destinado a reprodução ou criação pecuária ou

granjeira e a utilização como cobaias para fins de pesquisas científicas, quando vendido pelo próprio produtor e quem a utilize diretamente com essas finalidades, e no caso de produto vegetal, por pessoa ou entidade que, registrada no Ministério da Agricultura, do Abastecimento e da Reforma Agrária, se dedique ao comércio de sementes e mudas no País.

§ 5º (VETADO)

(...)

Art. 30.

IV - o adquirente, o consignatário ou a cooperativa ficam subrogados nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;

X - a pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e o segurado especial são obrigados a recolher a contribuição de que trata o art. 25 desta Lei no prazo estabelecido no inciso III deste artigo, caso comercializem a sua produção no exterior ou, diretamente, no varejo, ao consumidor."

Ora, caros leitores, o fato de o art. 1º da Lei nº 8.540/92 ter sido declarado, na via difusa, inconstitucional, não implica *ipso facto* que todas as modificações legislativas por ele introduzidas sejam tidas por inconstitucionais. A pensar assim, seria inconstitucional a fragmentação da alínea 'a' do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91, nas alíneas 'a' e 'b' do mesmo dispositivo legal, sem qualquer modificação em sua essência, assim como a renumeração das alíneas 'b', 'c' e 'd' do mesmo inciso V acima citado para 'c', 'd' e 'e', respectivamente, sem qualquer modificação de texto.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como equiparado a trabalhador autônomo, além dos casos previstos em legislação específica: (Vide Lei nº 8.540, de 1992).

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora a atividade agropecuária, pesqueira ou de extração mineral — ~~garimpeiro em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua;~~ (Redação dada pela Lei nº 8.398/92).

b) ~~o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada e de congregação ou de ordem religiosa, este quando por ela mantido, salvo se filiado obrigatoriamente à Previdência Social em razão de outra atividade, ou a outro sistema previdenciário, militar ou civil, ainda que na condição de inativo;~~

c) ~~o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por sistema próprio de previdência social;~~

d) ~~o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda~~

~~que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por sistema de previdência social do país do domicílio;~~

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 1992).

b) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral garimpo, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua; (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 1992).

c) o ministro de confissão religiosa e o membro de instituto de vida consagrada e de congregação ou de ordem religiosa, este quando por ela mantido, salvo se filiado obrigatoriamente à Previdência Social em razão de outra atividade, ou a outro sistema previdenciário, militar ou civil, ainda que na condição de inativo; (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 1992).

d) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por sistema próprio de previdência social; (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 1992).

e) o brasileiro civil que trabalha no exterior para organismo oficial internacional do qual o Brasil é membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo quando coberto por sistema de previdência social do país do domicílio; (Incluído pela Lei nº 8.540, de 1992).

... E o que falar, então, sobre a constitucionalidade do Inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91, o qual, embora citado pelo Sr. Min. Marco Aurélio, sequer se houve por tocado pelo art. 1º da Lei nº 8.540/92. Seria, assim, o Inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91 inconstitucional simplesmente e tão somente porque fora citado pelo Min. Marco Aurélio em seu voto? Não nos parece ser essa a melhor exegese do caso em debate.

Venhamos e convenhamos !

Adite-se que o inciso IX do art. 93 da CF/88 determina, taxativamente, que todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário, aqui incluído por óbvio o STF, devem ser públicos, e fundamentadas todas as suas decisões, sob pena de nulidade. Ora ... No julgamento do RE 363.852/MG inexistia qualquer menção, ínfima que seja, a possíveis vícios de inconstitucionalidade na sub-rogação encartada no inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91.

Constituição Federal de 1988

Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios:

(...)

IX- todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados

atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45/2004)

Aliás, o vocábulo “*sub-rogação*” assim como a referência ao “*inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91*” somente são mencionados na conclusão do Acórdão, ocasião em que o Sr. Min. Relator desobriga os recorrentes do RE 363.852/MG da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural” de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, e que é declarada inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 8.540/92, o qual deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97.

“Ante esses aspectos, conheço e provejo o recurso interposto para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural” de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência.”
(grifos nossos)

Nessa vertente, não havendo no Acórdão do RE 363.852/MG qualquer referibilidade, a mínima que seja, a eventuais vícios de constitucionalidade atávicos ao instituto da sub-rogação ora em foco, forçoso reconhecer que, ou o julgamento acima tratado é nulo, por falta de fundamentação, com fulcro no art. 93, IX da CF/88, ou naquele julgamento não se houve por declarado qualquer vício de inconstitucionalidade na sub-rogação estatuída no inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91, mas, tão somente, mera menção no texto da conclusão do Acórdão em tela. Se nos antolha ser esta última a melhor interpretação do dispositivo do Acórdão do RE 363.852/MG.

A uma, porque não foi apontado qualquer vício de inconstitucionalidade no instituto da sub-rogação em relevo.

A duas, porque se a sub-rogação em tela fosse considerada inconstitucional, também teria que ser declarado inconstitucional o inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91 em sua redação originária, que também trata da sub-rogação do adquirente, do consignatário ou da cooperativa nas obrigações do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 da Lei nº 8.212/91.

Decerto, se partíssemos de uma interpretação literal do dispositivo do voto do Ministro Relator, haveríamos de concluir que a sub-rogação em relação ao segurado especial ainda permaneceria de observância obrigatória pelo adquirente, pelo consignatário e pela cooperativa, eis que tal obrigação houve-se por estatuída diretamente pela Lei nº 8.212/91, em

sua redação de origem, não tendo sido atingida pela declaração de inconstitucionalidade em realce.

A três, porque o art. 128 do CTN estatui, de maneira isenta de dúvidas, que 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.

Código Tributário Nacional - CTN

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.

A quatro, porque a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições de que trata o art. 25 da Lei nº 8.212/91 foi determinada ao adquirente, ao consignatário e à cooperativa, expressamente, pelo inciso III do art. 30 da Lei nº 8.212/91, o qual não foi igualmente atingido, sequer de raspão, pelos petardos da declaração de inconstitucionalidade aviada no RE nº 363.852/MG, permanecendo tal obrigação tributária ainda vigente e eficaz, mesmo em relação ao empregador rural pessoa física após a publicação da Lei nº 10.256/2001, produzindo todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528/97).

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528/97).

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

(...)

III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25, até o dia 2 do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de estas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528/97)

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento; (Redação dada pela Lei 9.528/97)

É certo que o disposto no inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91 já seria bastante e suficiente para impingir ao adquirente, consumidor, consignatário e à cooperativa o dever jurídico de recolher as contribuições incidentes sobre a comercialização de produção rural.

Mas o Legislador Ordinário foi mais seletivo:

- a) Isolou, propositadamente, no inciso III do art. 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social, a obrigação tributária do adquirente, do consumidor, do consignatário e da cooperativa de recolher a contribuição de que trata o art. 25 dessa mesma lei, no prazo normativo, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, outorgando ao Regulamento da Previdência Social a competência para dispor sobre a forma de efetivação de tal obrigação acessória.
- b) Acomodou no inciso IV do art. 30 da Lei nº 8.212/91, de maneira genérica, a sub-rogação do adquirente, do consumidor, do consignatário e da cooperativa nas demais obrigações, de qualquer naipe, do empregador rural pessoa física e do segurado especial decorrentes do art. 25 desse Diploma Legal, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física.

Da análise dos dispositivos legais acima selecionados, restou visível que a obrigação da empresa adquirente, consumidora, consignatária e a cooperativa pelo recolhimento das contribuições previstas no art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001, decorre não da norma inscrita no inciso IV do art. 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social, mas, sim, do preceito assentado no inciso III desse mesmo dispositivo legal, em atenção ao princípio jurídico da especialidade na solução dos conflitos aparentes de normas jurídicas, que faz com que a norma específica prevaleça sobre aquela editada de maneira genérica, princípio eternizado no brocardo latino “*lex specialis derogat generali*”.

A cinco, porque o próprio dispositivo do Acórdão do RE 363.852/MG declara a “*inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial*”.

Salta aos olhos que a sanatória da inconstitucionalidade vislumbrada pela Suprema Corte depende, tão somente, da promulgação de legislação nova, arrimada na EC nº

20/98, que institua a contribuição então viciada. Tais exigências houveram-se por integralmente supridas com a promulgação da Lei nº 10.256, de 09 de julho de 2001, sob cuja égide ocorreram todos os fatos geradores contidos no presente lançamento tributário.

Não há, portanto, qualquer exigência de legislação nova para instituir nova hipótese de sub-rogação, tampouco para adequá-la a este ou aquele preceito constitucional. O dispositivo em foco restringe-se, apenas, à contribuição social viciada. Ou seja, tudo em perfeita sintonia com a fundamentação do Acórdão em debate, o qual versou, tão somente, sobre os vícios de inconstitucionalidade da contribuição social em si considerada, ignorando, completamente, a sub-rogação em tela.

Avulta, de todo o exposto, que o provimento permeado no Acórdão do STF em tela visou a desobrigar o recorrente do RE 363.852/MG da retenção e do recolhimento da contribuição social sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural” de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, ou do seu recolhimento por sub-rogação, não por defeito jurídico no instituto da sub-rogação, mas, sim, por vício de inconstitucionalidade da própria exação em si considerada.

Nessa vertente, sendo a contribuição em xeque considerada pelo STF como inconstitucional, na via difusa, esta não poderia ser exigida do Recorrente naquela demanda judicial nem diretamente nem por sub-rogação.

Por outro viés, mas trigo de outra safra, conforme muito bem interpretado pelo Mestre Fabio Zambitte Ibrahim, citado pelo Min. Carlos Veloso no julgamento do Recurso Extraordinário RE 393.946/MG – Informativo STF nº 368, de outubro de 2004, a obrigação de retenção e recolhimento de tributo “*é um facere, isto é, uma prestação positiva imposta a determinada pessoa, no interesse da arrecadação de exações devidas*”.

Nesse sentido salientou o Relator, no julgamento ora no placar:

“A Constituição autoriza coisa maior: a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. C.F., art. 150, §7º. E o Código Tributário Nacional, art. 128, prescreve que, “Sem prejuízo do disposto neste Capítulo (Capítulo V - Responsabilidade Tributária), 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.”

Ora, tratando-se de obrigação tributária acessória, assim entendidas aquelas que têm por objeto prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, nos termos do art. 113, II do CTN, estas podem ser validamente instituídas mediante qualquer documento normativo que integre o conjunto

denominado *Legislação Tributária*, do qual são espécies as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, estando enquadrada nesse rol as Instruções Normativas expedidas pelos órgãos competentes, a teor dos artigos 96 e 100 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Imerso nessa Ordem Constitucional e Legal, em 06 de maio de 1999, o Presidente da República, no uso das atribuições que lhe conferem o inciso IV do art. 84 da Constituição Federal e o Inciso III do art. 30 da Lei nº 8.212/91, e de acordo com a Emenda Constitucional nº 20/98, fez editar o Decreto nº 3.048/1999, aprovando o Regulamento da Previdência Social, ainda hoje em vigor, cujos artigos 200, 200-A e 216 instituíram a obrigação acessória da empresa adquirente, consumidora, consignatária ou da cooperativa, na condição de sub-rogada, a arrecadar, mediante desconto e a recolher as contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta oriunda da comercialização da produção devidas pelo produtor rural pessoa física e pelo segurado especial.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620/93)

I - a empresa é obrigada a:

(...)

*III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25, até o dia 2 do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de estas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, **na forma estabelecida em regulamento**; (Redação dada pela Lei 9.528/97) (grifos nossos)*

Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99

Art. 200. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam o inciso I do art. 201 e o art. 202, e a do segurado especial, incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, é de: (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

I- dois por cento para a seguridade social; e

II- zero vírgula um por cento para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

(...)

§4º Considera-se receita bruta o valor recebido ou creditado pela comercialização da produção, assim entendida a operação de venda ou consignação.

§5º Integram a produção, para os efeitos dos incisos I e II do caput, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, socagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem e torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos.

(...)

§7º A contribuição de que trata este artigo será recolhida:

I- Pela empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa, que ficam sub-rogadas no cumprimento das obrigações do produtor rural pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do caput do art. 9º e do segurado especial, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com estes ou com intermediário pessoa física, exceto nos casos do inciso III; (grifos nossos)

II- pela pessoa física não produtor rural, que fica sub-rogada no cumprimento das obrigações do produtor rural pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do caput do art. 9º e do

segurado especial, quando adquire produção para venda, no varejo, a consumidor pessoa física; ou

III- pela pessoa física de que trata alínea "a" do inciso V do caput do art. 9º e pelo segurado especial, caso comercializem sua produção com adquirente domiciliado no exterior, diretamente, no varejo, a consumidor pessoa física, a outro produtor rural pessoa física ou a outro segurado especial.

§8º O produtor rural pessoa física continua obrigado a arrecadar e recolher ao Instituto Nacional do Seguro Social a contribuição do segurado empregado e do trabalhador avulso a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, nos mesmos prazos e segundo as mesmas normas aplicadas às empresas em geral.

Art. 200-A. Equipara-se ao empregador rural pessoa física o consórcio simplificado de produtores rurais, formado pela união de produtores rurais pessoas físicas, que outorgar a um deles poderes para contratar, gerir e demitir trabalhadores rurais, na condição de empregados, para prestação de serviços, exclusivamente, aos seus integrantes, mediante documento registrado em cartório de títulos e documentos. (Incluído pelo Decreto nº 4.032/2001)

*§1º O documento de que trata o **caput** deverá conter a identificação de cada produtor, seu endereço pessoal e o de sua propriedade rural, bem como o respectivo registro no Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária ou informações relativas à parceria, arrendamento ou equivalente e à matrícula no INSS de cada um dos produtores rurais. (Incluído pelo Decreto nº 4.032/2001)*

§2º O consórcio deverá ser matriculado no INSS, na forma por este estabelecida, em nome do empregador a quem hajam sido outorgados os mencionados poderes. (Incluído pelo Decreto nº 4.032/2001)

Art. 200-B. As contribuições de que tratam o inciso I do art. 201 e o art. 202, bem como a devida ao Serviço Nacional Rural, são substituídas, em relação à remuneração paga, devida ou creditada ao trabalhador rural contratado pelo consórcio simplificado de produtores rurais de que trata o art. 200-A, pela contribuição dos respectivos produtores rurais. (Incluído pelo Decreto nº 4.032/2001)

Art. 216. A arrecadação e o recolhimento das contribuições e de outras importâncias devidas à seguridade social, observado o que a respeito dispuserem o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal, obedecem às seguintes normas gerais:

I - A empresa é obrigada a:

(...)

III- a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que

trata o art. 200 no prazo referido na alínea "b" do inciso I, no mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção rural, independentemente de estas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com o intermediário pessoa física; (grifos nossos)

IV- o produtor rural pessoa física e o segurado especial são obrigados a recolher a contribuição de que trata o art. 200 no prazo referido na alínea "b" do inciso I, no mês subsequente ao da operação de venda, caso comercializem a sua produção com adquirente domiciliado no exterior, diretamente, no varejo, a consumidor pessoa física, a outro produtor rural pessoa física ou a outro segurado especial;

V- o produtor rural pessoa física é obrigado a recolher a contribuição de que trata o inciso II do caput do art. 201 no prazo referido na alínea "b" do inciso I; (Revogado pelo Decreto nº 3.452/2000)

(...)

§5º O desconto da contribuição e da consignação legalmente determinado sempre se presumirá feito, oportuna e regularmente, pela empresa, pelo empregador doméstico, pelo adquirente, consignatário e cooperativa a isso obrigados, não lhes sendo lícito alegarem qualquer omissão para se eximirem do recolhimento, ficando os mesmos diretamente responsáveis pelas importâncias que deixarem de descontar ou tiverem descontado em desacordo com este Regulamento.

Sintonizado nessa mesma frequência, a Suprema Lei reservou aos Ministros de Estado a competência para expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos.

Constituição Federal de 1988

Art. 87. Os Ministros de Estado serão escolhidos dentre brasileiros maiores de vinte e um anos e no exercício dos direitos políticos.

Parágrafo único. Compete ao Ministro de Estado, além de outras atribuições estabelecidas nesta Constituição e na lei:

I - exercer a orientação, coordenação e supervisão dos órgãos e entidades da administração federal na área de sua competência e referendar os atos e decretos assinados pelo Presidente da República;

II - expedir instruções para a execução das leis, decretos e regulamentos; (grifos nossos)

III - apresentar ao Presidente da República relatório anual de sua gestão no Ministério;

IV - praticar os atos pertinentes às atribuições que lhe forem outorgadas ou delegadas pelo Presidente da República.

Art. 3º As atribuições de que tratam os arts. 1º e 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, na forma da

legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei.

Nessa prumada, almejando conferir o detalhamento necessário à obrigação tributária ora em foco, em 14 de julho de 2005, a então Secretaria da Receita Previdenciária editou a Instrução Normativa SRP nº 3/2005, cujos artigos 92, V e 259 deram contornos de executoriedade à obrigação acessória da empresa adquirente, inclusive se agroindustrial, consumidora, consignatária ou da cooperativa, na condição de sub-rogada, para arrecadar, mediante desconto e recolher as contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta oriunda da comercialização da produção devidas pelo produtor rural pessoa física e pelo segurado especial.

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 92. A empresa é responsável:

(...)

V - pela arrecadação, mediante desconto, e pelo recolhimento da contribuição do produtor rural pessoa física e do segurado especial incidente 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 o intermediário pessoa física, conforme disposto no art. 259;

Art. 259. As contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta oriunda da comercialização da produção são devidas pelo produtor rural, sendo a responsabilidade pelo recolhimento:

I - do produtor rural, pessoa física, e do segurado especial, quando comercializarem a produção diretamente com adquirente domiciliado no exterior, observado o disposto no art. 245, com outro produtor rural pessoa física, com outro segurado especial ou com consumidor pessoa física, no varejo;

II - do produtor rural pessoa jurídica, quando comercializar a própria produção rural;

III - da agroindústria, exceto a de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e a de avicultura, quando comercializar a produção própria e a adquirida de terceiros, industrializada ou não, a partir de 1º de novembro de 2001;

IV - da empresa adquirente, inclusive se agroindustrial, consumidora, consignatária ou da cooperativa, na condição de sub-rogada nas obrigações do produtor rural, pessoa física, e do segurado especial;

V - dos órgãos públicos da administração direta, das autarquias e das fundações de direito público que ficam sub-rogados nas obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial, quando adquirirem a produção rural, ainda que para consumo, ou comercializarem a recebida em consignação, diretamente dessas pessoas ou por intermediário pessoa física;

VI - da pessoa física adquirente não-produtora rural, na condição de sub-rogada no cumprimento das obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial, quando adquirir produção para venda no varejo, a consumidor pessoa física.

(...)

§ 3º A empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa deverá exigir do produtor rural pessoa jurídica a comprovação de sua inscrição no CNPJ.

§ 4º A falta de comprovação da inscrição de que trata o §3º deste artigo acarreta a presunção de que a empresa adquirente, consumidora, consignatária ou a cooperativa tenha comercializado a produção com produtor rural pessoa física ou com segurado especial, ficando a adquirente, consumidora, consignatária ou cooperativa sub-rogadas na respectiva obrigação, conforme previsto no inciso IV do caput, cabendo-lhe o ônus da prova em contrário.

§5º A responsabilidade da empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou da cooperativa prevalece quando a comercialização envolver produção rural de pessoa física ou de segurado especial, qualquer que seja a quantidade, independentemente de ter sido realizada diretamente com o produtor ou com o intermediário, pessoa física, exceto no caso previsto no inciso I do caput.

§6º A entidade beneficente de assistência social, ainda que isenta das contribuições patronais, na condição de adquirente, consumidora ou de consignatária, sub-roga-se nas obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial.

§7º O desconto da contribuição legalmente autorizado sempre se presumirá feito, oportuna e regularmente, pela empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou pela cooperativa, a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar qualquer omissão para se eximir do recolhimento, ficando ela diretamente responsável pela importância que eventualmente deixar de descontar ou que tiver descontado em desacordo com as normas vigentes.

E não se desdenhe do poder normativo do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99. Atente-se que os Incisos II, IV e VI, 'a' do art. 84 da Constituição da República afloram como fontes jurídicas de onde dimana a competência do Presidente da República para o exercício da direção superior da Administração Pública Federal, com o auxílio dos Ministros de Estado, e o poder presidencial para sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução, bem assim como dispor sobre a organização e o funcionamento da máquina do Executivo Federal.

Constituição Federal de 1988

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

II - exercer, com o auxílio dos Ministros de Estado, a direção superior da administração federal;

(...)

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

(...)

VI - dispor, mediante decreto, sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32/2001)

a) organização e funcionamento da administração federal, quando não implicar aumento de despesa nem criação ou extinção de órgãos públicos;

Depreende-se do exposto que o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99, decorre da competência constitucional do Presidente da República - agente político da mais elevada estatura - ocupante do arquétipo fundamental de Poder, o qual, nestas circunstâncias, exerce o seu poder constitucional para formar a vontade superior do Estado, na ordenação estrutural do Poder Executivo Federal.

Assentado que o Regulamento da Previdência Social encontra-se dotado de normatividade em grau necessário e suficiente à partilha *interna corporis* das atribuições do Ministério da Previdência Social, deflui daí que, de acordo com as normas administrativas em realce, as empresas adquirentes, consumidoras ou consignatárias ou as cooperativas encontram-se agilhoadas às obrigações tributárias de arrecadar, mediante desconto, e de recolher aos cofres públicos a contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial incidente sobre a comercialização da produção, quando adquirir ou comercializar o produto rural recebido em consignação, independentemente de essas operações haverem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física.

3.1.5. DA REPERCUSSÃO GERAL

Adentrando o epílogo desta narrativa, mostra-se oportuno descortinar a questão atinente à repercussão geral pertinente à matéria.

O art. 62-A do CARF, aprovado pela Portaria nº 256/2009 do Ministro de Estado da Fazenda, é dirigente no sentido de que, nos julgamentos dos recursos no âmbito desse Conselho, os membros do Colegiado devem reproduzir as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal na sistemática prevista no art. 543-B do Código de Processo Civil, o qual trata da análise da repercussão geral.

Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria nº 256, de 22 de junho de 2009, do Ministro de Estado da Fazenda.

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

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

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

Código de Processo Civil

Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo.

(Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§1º Caberá ao Tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§2º Negada a existência de repercussão geral, os recursos sobrestados considerar-se-ão automaticamente não admitidos. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§3º Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§4º Mantida a decisão e admitido o recurso, poderá o Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno, cassar ou reformar, liminarmente, o acórdão contrário à orientação firmada. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§5º O Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal disporá sobre as atribuições dos Ministros, das Turmas e de outros órgãos, na análise da repercussão geral. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

Realmente, no caso presente, a Suprema Corte Constitucional, no julgamento da **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário RE 596.177 RG/RS**, reconheceu a existência de Repercussão Geral relativa à contribuição social previdenciária a cargo do empregador rural pessoa física, incidente sobre a comercialização da sua produção, nos termos do art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação dada a partir da lei nº 8.540/92, cuja ementa se vos segue.

RE 596.177 RG/RS - RIO GRANDE DO SUL
REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI
Julgamento: 17/09/2009
Publicação DJe-191 PUBLIC 09-10-2009

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/91, NA REDAÇÃO DADA A PARTIR DA LEI 8.540/92. RE 363.852/MG, REL. MIN. MARCO AURÉLIO, QUE TRATA DA MESMA MATÉRIA E CUJO JULGAMENTO JÁ FOI INICIADO PELO PLENÁRIO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Não se manifestaram os Ministros Cármen Lúcia, Cezar Peluso, Joaquim Barbosa e Menezes Direito.

Avulta de forma hialina do julgamento aludido no parágrafo precedente que a matéria objeto da repercussão geral refere-se, única e exclusivamente, à contribuição social previdenciária a cargo do empregador rural pessoa física, incidente sobre a comercialização da sua produção, nos termos do art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação dada a partir da lei nº 8.540/92, não portando o julgado acima transcrito qualquer referibilidade, a mínima que seja, à matéria atávica à sub-rogação abordada neste tópico.

Considerando que os efeitos do julgamento do RE 363.852/MG, referido no **RE 596.177 RG/RS**, proferido sob o rito do controle difuso de constitucionalidade, circunscrevem-se às partes vinculadas à demanda judicial, deflui que os dispositivos supostamente contaminados permanecem vigentes e eficazes no ordenamento jurídico, produzindo, em relação às partes estranhas ao Recurso Extraordinário nº 363.852/MG, todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos.

Assim, não se houve por riscada, de maneira alguma, a sub-rogação do adquirente, do consignatário ou da cooperativa nas obrigações do produtor rural pessoa física e do segurado especial pelo cumprimento das obrigações fixadas no art. 25 da Lei nº 8.212/91. Tal sub-rogação permanece vigente e eficaz.

Dessarte, considerando que os Conselheiros desta Turma, por força do Regimento Interno do CARF, devem reproduzir a decisão do STF proferida na sistemática da repercussão geral, e considerando que a questão impregnada de repercussão geral não ultrapassou os limites da análise da constitucionalidade da exação previdenciária em foco, não abarcando a questão da sub-rogação, exsurge não poderem os membros desta Corte Administrativa afastar a aplicação ou deixar de observar as disposições do art. 30, IV da Lei nº 8.212/91, mesmo na redação lhe foi outorgada pela Lei nº 9.528/97, uma vez que o dogma da sub-rogação foi mantido em apartado da questão levada à repercussão geral, não vinculando, por conseguinte, o julgamento deste Colegiado.

Regimento Interno do CARF

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

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Nessas circunstâncias, cai por terra qualquer alegação ainda renitente, porventura, de inconstitucionalidade da sub-rogação em foco.

3.1.6. DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS

Vencidas tais digressões, revela-se auspicioso expender algumas ressalvas necessárias acerca do julgamento do Recurso Extraordinário nº 363.852 / MG acima comentado:

- a) Equivocou-se o Min. Marco Aurélio, no que foi acompanhado por unanimidade, ao assentar no voto condutor, em aposto, que o art. 1º da Lei nº 8.540/92 - declarado inconstitucional - teria dado nova redação ao inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91, o qual trata do *segurado especial*. Em realidade, tanto a Lei nº 8.540/92 quanto a Lei nº 9.528/97 não promoveram qualquer modificação na disciplina jurídica relativa ao segurado especial, cujo regramento permanece, sem solução de continuidade, regido pela regra jurídica inserida pelo art. 12, VII da Lei nº 8.212/91, o qual não sofreu qualquer sequele de inconstitucionalidade.

Repise-se que, a inconstitucionalidade declarada ateu-se ao art. 1º da Lei nº 8.540/92, e não ao art. 12, VII da Lei nº 8.212/91.

- b) Os vilões da novela ora em exibição foram protagonizados pela quebra da isonomia entre o produtor rural pessoa física que utilizasse mão de obra assalariada e aquele que não se utilizasse de empregados, e pela duplicidade de recolhimento sobre o faturamento a que estaria sujeito o empregador rural pessoa física. A norma relativa à sub-rogação em momento algum foi abordada no julgamento, desempenhando papel de figurante na trama em tela, havendo sido declarada a sua inconstitucionalidade por arraste, eis que incluída no texto do art. 1º da Lei nº 8.540/92, este sim, declarado inconstitucional pelo STF.

Todavia, tratando-se de obrigação tributária acessória, o dever instrumental de reter e recolher as contribuições devidas pelos empregadores rurais pessoas físicas pode ser instituído mediante qualquer espécie normativa encartada no conceito de *legislação tributária*, o que de fato veio a se suceder com a edição da IN SRP nº 3/2005, mediante seus artigos 92 e 259.

Por outro lado, a matéria objeto da repercussão geral referiu-se, única e exclusivamente, à contribuição social previdenciária a cargo do empregador rural pessoa física, incidente sobre a comercialização da sua produção, nos termos do art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação dada a partir da lei nº 8.540/92, não portando qualquer referibilidade à questão pertinente à sub-rogação. Assim, havendo sido a inconstitucionalidade em apreço declarada na sistemática do controle difuso, os dispositivos inquinados permanecem vigentes e eficazes no ordenamento jurídico não podendo este Colegiado negar-lhe vigência.

- c) A obrigação da empresa adquirente, consumidora, consignatária ou da cooperativa pelo recolhimento da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física não foi atacada pela declaração de

inconstitucionalidade veiculada no RE nº 363.852/MG, permanecendo vigente e eficaz, produzindo todos os efeitos que lhe são típicos.

- d) A inconstitucionalidade declarada pela Suprema Corte atingiu, tão somente, as normas infraconstitucionais assentadas no inciso V do art. 12, incisos I e II do art. 25 e inciso IV do art. 30, todos da Lei nº 8.212/91, introduzidas no ordenamento jurídico pelo art. 1º da Lei nº 8.540/92, assim bem como as normas legais aviadas na Lei nº 9.528/97 as quais, revogando tacitamente os dispositivos insculpidos nos incisos I e II do art. 25 e inciso IV do art. 30, todos Lei nº 8.212/91, lhe conferiram nova postura legislativa.

Assim, considerando que a declaração não modulada de inconstitucionalidade varre do ordenamento jurídico, operando *ex tunc*, os efeitos produzidos pela norma declarada inconstitucional, ter-se-á que reconhecer que os dispositivos da lei nº 8.212/91 tacitamente revogados pelas duas leis supervenientes acima atacadas jamais perderam seu assento na plateia normativa pátria, eis que a suposta revogação ora aludida não se houve por confirmada.

Registre-se, por relevante, que em relação aos dispositivos em apreço, tanto a Lei nº 8.540/92, como a Lei nº 9.528/97, apenas revogam as disposições em sentido contrário. Assim, não mais existindo disposições contrárias, permanecem vigentes e eficazes as normas introduzidas no ordenamento jurídico pelos aludidos dispositivos da Lei nº 8.212/91.

- e) A regra tributária carreada pela Lei nº 10.256/2001 saneou os vícios de inconstitucionalidade apontados pelo STF no RE 363.852/MG. Ademais, tal norma não se houve por alcançada pela inconstitucionalidade declarada no RE nº 363.852/MG, permanecendo vigente e eficaz, produzindo todos os efeitos de estilo, de molde que, a contar da data de sua vigência, passam a ser devidas as contribuições previdenciárias a cargo do empregador rural pessoa física, nos termos assentados no art. 25 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 10.256/2001.
- f) Possuindo a lei presunção *iuris tantum* de constitucionalidade, não sendo as normas tributárias que regem a contribuição para o SENAR abraçadas expressamente pelo Pretório Excelso na declaração de inconstitucionalidade aviada no RE 363.852/MG, conclui-se que a contribuição social em foco permanece sendo devida pelas empresas a que se refere o art. 3º da lei nº 8.315/91, sem qualquer solução de continuidade.

Assim, temos que:

- 1) No horizonte temporal compreendido entre 23/12/92 - data da publicação da Lei nº 8.540/92 - até 29/11/99 – data da publicação da Lei nº 9.876/99 – o produtor rural pessoa física, proprietário ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de **prepostos e com auxílio de empregados**, utilizados a qualquer título,

ainda que de forma não contínua, manteve-se regulamentado pela norma inscrita no art. 12, V, 'a' da Lei nº 8.212/91, em sua redação originária, na qualidade de equiparado a trabalhador autônomo.

- 2) O segurado especial, aqui incluído o produtor rural pessoa física que opera sem empregados, permanece regido *ab initio* pelo inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91.
- 3) No período compreendido entre 23/12/92 - data da publicação da Lei nº 8.540/92 - até 01/11/2001 - data da vigência da Lei nº 10.256/2001, a contribuição previdenciária do segurado especial manteve-se regulamentada pelo art. 25 da Lei nº 8.212/91, em sua redação de berço, à alíquota de 3% (três por cento) incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.
- 4) A contar de 01/11/2001 - data da vigência da Lei nº 10.256/2001, a contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física e a do segurado especial passaram a ser devidas às alíquotas de 2% e 0,1% incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, destinadas à Seguridade Social e ao financiamento das prestações por acidente do trabalho, respectivamente, nos termos assinalados no art. 25 da Lei nº 8.212/91, na redação que lhe foi conferida pela Lei nº 10.256/2001;
- 5) Permanecem sendo devidas as contribuições para o SENAR, sem qualquer solução de continuidade, nos termos da Lei nº 8.315/91 e alterações posteriores;
- 6) A sub-rogação e a responsabilidade pelo desconto e recolhimento das contribuições previdenciárias devidas pela pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e pelo segurado especial permanece de observância obrigatória pela empresa adquirente, consumidora, consignatária ou da cooperativa.

Revela-se improcedente, portanto, a alegação de inconstitucionalidade arguida pelo Recorrente, uma vez que a contribuição para o SENAR não se houve por abraçada pela declaração de inconstitucionalidade veiculada no RE 363.852/MG. Ademais, os fatos geradores que constituem o presente lançamento houveram por ocorridos já sob a égide da Lei nº 10.256/2001, a qual não foi sequer arranhada pela declaração de inconstitucionalidade veiculada no RE 363.852/MG, conforme exaustivamente demonstrado.

3.2. DO GRUPO ECONÔMICO

Mostra-se alvissareiro reprisar, a fim de nocautear qualquer dúvida ainda renitente, que a responsabilidade direta pelas obrigações decorrentes do vertente Auto de Infração é da empresa autuada e que a responsabilidade solidária das pessoas arroladas no

presente Auto de Infração decorreu, única e exclusivamente, da constatação pela fiscalização da existência de grupo econômico de fato.

Com efeito, no capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as obrigações tributárias, dentre outras.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, ao tratar da responsabilidade tributária, o CTN honrou prescrever, com propriedade, que a lei pode atribuir a terceira pessoa vinculada ao fato gerador a responsabilidade pelo crédito tributário, *ad litteris et verbis*:

Código Tributário Nacional - CTN

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.

No ramo do Direito Tributário, o instituto da solidariedade alicerçou suas escoras no art. 124 do CTN, o qual reconheceu a existências de duas modalidades de solidariedade aplicáveis ao direito tributário, a saber, a solidariedade de fato, verificada entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e a solidariedade legal, a qual se avulta nas hipóteses taxativamente previstas na lei.

Código Tributário Nacional - CTN

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.

Em ambos os casos acima ponteados, o CTN honrou estatuir que o instituto da solidariedade tributária não se confunde com o da subsidiariedade, eis que excluiu expressamente, de maneira peremptória, o benefício de ordem.

Como é cediço, a solidariedade não se presume. Ela decorre da vontade das partes, ou diretamente de disposição legal, como é o presente caso.

Nesse viés, com fundamento de validade nos dispositivos constitucional e legal revisitados, o legislador ordinário honrou dispor no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91 que as empresas integrantes de grupo econômico, de qualquer natureza, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações tributárias inseridas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 30 ...

*IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza **respondem entre si, solidariamente**, pelas obrigações decorrentes desta Lei; (grifos nossos)*

Nesse sentido, assim dispõe a Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, sob cuja égide se deu a autuação em exame:

Instrução Normativa SRP Nº 03, de 14/07/2005:

Art. 748. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Art. 749. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212, de 1991, serão cientificadas da ocorrência.

§1º Na cientificação a que se refere o caput, constará a identificação da empresa do grupo e do responsável, ou representante legal, que recebeu a cópia dos documentos constitutivos do crédito, bem como a relação dos créditos constituídos.

§2º É assegurado às empresas do grupo econômico, cientificadas na forma do §1º deste artigo, vista do processo administrativo fiscal.

Tal regulamentação não discrepa das disposições encartadas na Instrução Normativa INSS/DC nº 100/2003, sendo, aliás, desta, mero espelho normativo.

Instrução Normativa INSS/DC nº 100, de 18/12/2003

Art. 778. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Art. 779. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do art.

30, inciso IX, da Lei nº 8.212, de 1991, serão científicas da ocorrência.

§1º Na identificação a que se refere o caput, constará a identificação da empresa do grupo e do responsável, ou representante legal, que recebeu a cópia dos documentos constitutivos do crédito, bem como a relação dos créditos constituídos.

§2º É assegurado às empresas do grupo econômico, científicas na forma do § 1º deste artigo, vista do processo administrativo fiscal.

A caracterização do grupo econômico legal decorre da conformação fixada no §2º do art. 2º do Decreto-Lei nº 5.452/43 - CLT.

Consolidação das Leis do Trabalho - CLT

Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

(...)

§2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a **direção, controle ou administração** de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas. (grifos nossos)

Registre-se, por relevante, que a jurisprudência pátria, hodiernamente, evoluiu de uma interpretação meramente gramatical do §2º do art. 2º da CLT para o reconhecimento do grupo econômico, ainda que não haja subordinação a uma empresa controladora principal. Admite, portanto, mesmo nas ordens do Poder Judiciário, a configuração de grupo econômico de fato, também denominado "*grupo composto por coordenação*", em que as empresas atuam horizontalmente, no mesmo plano, participando todas do mesmo empreendimento independente do controle jurídico, com base apenas na organização comum da atividade econômica, conforme dessa dos julgados a seguir ementados, perfeitamente aplicáveis ao caso em apreciação:

GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO.

Consoante a melhor doutrina, a personalidade jurídica é o substrato da autonomia dos sujeitos plúrimos que constituem o grupo empresarial, podendo-se dizer que a autonomia é uma das facetas do grupo econômico, o que, antes de caracterizá-lo, constitui-se em nota marcante de sua definição.

Quanto à exigência de controle pelo acionista majoritário, tal entendimento encontra-se superado pela doutrina e jurisprudência. Admite-se, hoje, a existência de grupo econômico independente do controle e fiscalização pela chamada empresa líder.

Evoluiu-se de uma interpretação meramente literal do artigo 2º, §2º, da CLT, para o reconhecimento do grupo econômico, ainda que não haja subordinação a uma empresa controladora principal. É o denominado "*grupo composto por coordenação*".

em que as empresas atuam horizontalmente, no mesmo plano, participando todas do mesmo empreendimento.

No direito do Trabalho impõe-se, com maior razão, uma interpretação mais elástica da configuração do grupo econômico, devendo-se atentar para a finalidade de tutela ao empregado perseguido pela norma consolidada (artigo 2º, §2º, da CLT). Grupo Econômico - Caracterização. (TRT-RO-19827/97 - 4ª T. - Rel. Juiz Ronan Neves Cury - Publ. MG 22.07.98).

GRUPO ECONÔMICO.

Empresas que embora tenham situação jurídica distinta, são dirigidas pelas mesmas pessoas, exercem suas atividades no mesmo endereço e uma delas presta serviços somente à outra, formam um grupo econômico, a teor das disposições trabalhistas, sendo solidariamente responsáveis pelos legais direitos do empregado de qualquer delas. (TRT 3ª Região. 2T—RO/1551/86 Rel. Juiz Édson Antônio Fiúza Gouthier).

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CARACTERIZAÇÃO.

O §2.º do art. 2º da CLT deve ser aplicado de forma mais ampla do que seu texto sugere, considerando-se a finalidade da norma, e a evolução das relações econômicas nos quase sessenta anos de sua vigência. Apesar da literalidade do preceito, podem ocorrer, na prática situações em que a direção, o controle ou a administração não estejam exatamente nas mãos de uma empresa, pessoa jurídica. Pode não existir uma coordenação, horizontal, entre as empresas, submetidas a um controle geral, exercido por pessoas jurídicas ou físicas, nem sempre revelado nos seus atos constitutivos, notadamente quando a configuração do grupo quer ser dissimulada. Provados fartamente, o controle e a direção por determinadas pessoas físicas que, de fato, mantém a administração das empresas, sob um comando único, configurado está o grupo econômico, incidindo a responsabilidade solidária. (TRT/15ª REGIÃO. Decisão Nº 061975/2005-PATR., Relatora: MARIANE KHAYAT, publicado em 19/12/2005)

O grupo econômico de fato se caracteriza, portanto, pela reunião de várias pessoas, físicas ou jurídicas, cada uma com personalidade jurídica e patrimônio formalmente distintos e próprios, que combinam efetivamente recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou para participar de atividades ou empreendimentos comuns, conforme assim preconizado no inciso I do art. 124 do CTN.

No caso da responsabilidade solidária de fato prevista no inciso I do art. 124 do CTN, assentado que a expressão *interesse comum* utilizada pelo legislador acomoda um conceito jurídico indeterminado, mostra-se alvissareiro procedermos a uma exegese mais atenta do texto legal de molde a se determinar o real conteúdo e o alcance da norma *in abstracto*.

Autores de nomeada de há muito prelecionam que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam os “*sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible*”.

A respeito do tema, o eminente Paulo de Barros Carvalho (*in* Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220) fez verter sucintas palavras, não obstante profícuas, conforme se vos seguem: “... *o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador*”.

Na mesma linha de raciocínio segue o escólio de Rubens Gomes de Sousa sobre a matéria, em sua renomada obra Compêndio de Legislação Tributária, Edições Financeiras, 3ª ed., pag. 67, *in verbis*: “*São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras pessoas, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem a tributação*”.

O entendimento acima esposado não se atrita com o magistério do mestre Hugo de Brito Machado (*in* Curso de Direito Tributário, Ed. Melhoramentos, 27ª edição, 2006, p.165), que preleciona: “... *o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação, cuja presença cria a solidariedade, não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico. Interesse que decorre de uma situação jurídica*”

No caso vertente, os fatos concretos e documentos que caracterizam o Grupo Econômico ora em debate encontram-se descritos, de maneira bem detalhada, nos Anexos que integram o Auto de Infração nº 37.128.801-0, lavrado na mesma ação fiscal, compondo um conjunto de mais de 30 volumes, formados por mais de 9.000 (nove mil) páginas de relatórios, depoimentos e documentos comprobatórios.

Conforme consignado no Termo de Descrição dos Fatos a fls. 9340/9342 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04, a denominada "Operação Grandes Lagos" foi deflagrada pela polícia federal, por solicitação da Receita Federal, visando a desbaratar uma organização criminosa criada para fraudar a administração tributária que vinha atuando na região de São José do Rio Preto havia muitos anos, tendo em vista que seria praticamente impossível para a Receita Federal identificar todas as pessoas físicas e jurídicas envolvidas, sem um trabalho de inteligência da Polícia Federal, inclusive com interceptações telefônicas. Após meses de investigação, a Polícia Federal, com autorização da justiça, efetuou

mais de cem prisões e procedeu à busca e apreensão de documentos nas empresas envolvidas na fraude, conforme excerto do relatório da Polícia Federal adiante transcrito:

“Desde pelo menos o ano de 2001, a Receita Federal e o INSS vêm recebendo denúncias de um mega-esquema de sonegação fiscal envolvendo frigoríficos estabelecidos na região dos Grandes Lagos, no interior do Estado de São Paulo, sobretudo nos municípios de Jales e Fernandópolis. Segundo as denúncias, o grupo atuaria na região há pelo menos quinze anos.

A partir destas denúncias, a Receita e o INSS iniciaram vários procedimentos fiscais contra várias empresas e pessoas físicas ligadas ao esquema. Finalizadas as fiscalizações, foram lançados os tributos, que atingem centenas de milhões de reais. No entanto, invariavelmente, quando a Fazenda Pública buscava cobrar os tributos devidos, verificava quem nem as empresas, nem seus sócios, possuíam qualquer patrimônio em seu nome para honrá-las. No curso dos trabalhos de fiscalização, tanto a Receita Federal quanto o INSS se depararam com evidências de que as pessoas que constavam do quadro societário destas empresas eram apenas "laranjas", que se reportavam a um nível hierárquico superior. Os auditores suspeitaram que as empresas fiscalizadas haviam sido constituídas com a única finalidade de sonegar tributos.

Diante da dificuldade de comprovar o vínculo entre os verdadeiros sócios e as empresas abertas em nome de "laranjas" para a prática de crimes contra a ordem tributária, e dadas as evidências da existência de uma verdadeira organização criminosa por trás destas empresas, no final do ano de 2005 a Receita Federal solicitou formalmente o apoio da Polícia Federal em Jales/SP, para que as investigações fossem aprofundadas, de modo a se identificar com precisão todo o esquema, para que os nomes dos infratores pudesse ser levado à julgamento pela Justiça”.

Conforme demonstrado no Termo de Descrição dos Fatos, a fls. 9339/9531 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04, o grupo Nivaldo, de propriedade dos empresários Nivaldo Fortes Peres, Luciano da Silva Peres, Rodrigo da Silva Peres, Maria Helena La Retondo, José Roberto Giglio, Pedro Giglio Sobrinho e Antônio Giglio Sobrinho, estruturou uma organização criando diversas empresas em nome de "laranjas" para movimentar parte do seu faturamento, e utilizando-se dos "serviços" de diversos profissionais (advogados, contadores, gerentes de Bancos, etc.) para viabilizar e ou ocultar as operações necessárias à obtenção do fim almejado: a sonegação dos tributos em proveito de seus sócios de fato.

Conforme descrito no item 10.1 do Relatório Fiscal do vertente Auto de Infração, a identificação das Empresas ostensivas e paralelas, dos sócios de direito, interpostas pessoas (laranjas) em cada uma delas, bem como dos Sócios de Fato, além de identificados nos relatórios mencionados no item 10.1, se encontram no Termo de Conclusão Fiscal e documentos, no ANEXO I (Processo nº 16004.001550/2008-04), bem como nos demais relatórios que integram o Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04, com especial destaque ao Termo de Descrição dos Fatos, a fls. 9339/9531, que reúne todas as

provas e evidências da existência do Grupo Econômico de fato doravante denominado *GRUPO NIVALDO*, que discrimina todos os documentos produzidos e anexados a este Processo Administrativo Fiscal.

O item 9.2 do Relatório Fiscal, a fls. 72 e seguintes, replica os itens 4.2.18, 4.2.19 e 4.5.10 do Termo de Conclusão Fiscal do ANEXO I (Processo nº 16004.001550/2008-04), demonstrando, não somente a existência de interesse comum entre as empresas e pessoas físicas envolvidas (sócios de fato), como também o mecanismo com que as fraudes eram cometidas.

O Sr. Carlos Roberto Alves é cunhado de Nivaldo Fortes Peres, havendo sido utilizado como "laranja" na empresa Frigo Vale Indústria e Comércio de Carnes Ltda. Possui movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados, tendo sido autuado pela Receita Federal relativamente ao exercício de 2002, consoante dossiê a fls. 4160/4174 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04.

A fiscalização apurou que, nos anos-calendário de 2003 a 2005, a movimentação em suas contas bancárias pertenceu, de fato, ao Frigorífico Frigo Vale, havendo sido verificada uma intensa transferência de recursos de suas contas bancárias para as contas da Frigo Vale, conforme demonstrativo a fl. 296 do Relatório Fiscal e cópias de documentos a fls. 4175/4237 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04.

Apurou-se que volumes consideráveis de recursos financeiros foram depositados nas suas contas bancárias, os quais foram supridos pelas empresas integrantes do grupo Nivaldo, mormente a Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda e a Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda, conforme cópias dos cheques e fitas do caixa a fls. 4086/4159 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04.

Foram também comprovados que diversos depósitos supridos pela conta nº 4.100-9, da Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo, e pela conta nº 7.303-2, da Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda, foram creditados nas contas bancárias da Frigo Vale, conforme demonstrativo a fl. 103/104 do Relatório Fiscal e cópias a fls. 4175/4237 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04.

Tais constatações demonstram que recursos financeiros migravam entre as contas dos integrantes do grupo Nivaldo, muitas vezes por intermédio de contas de titularidade de "laranjas".

O emprego de *Laranjas* na titularidade fictícia de empresa do Grupo Nivaldo se mostra presente na Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda, cujos sócios Elizeu Machado Filho e Gilberto Soriano Lopes não possuíam recursos financeiros que justificassem a titularidade de uma empresa que movimentou mais de 233 milhões de reais nos anos calendários de 2003 a 2006.

O Sr. Elizeu Machado, detentor de 95% das cotas, sequer sabia os clientes de sua empresa, ou os bancos em que possuía conta, o faturamento mensal e o lucro da empresa, a origem e qualificação do seu sócio, etc., demonstrando não possuir conhecimento técnico e gerencial para administrar uma empresa de tamanho porte.

Quanto à integralização do capital da empresa, digam-se, irrisórios R\$ 47.500,00 (95% do capital), o cheque por ele emitido jamais se houve por compensado, restando comprovado que ele não possuía recursos suficientes para a integralização de sua cota-parte, eis que movimentou, em todo o ano de 2002, a quantia de R\$ 37.696,81.

Para a integralização do capital da Rio Preto, os recursos depositados foram supridos por outra empresa do Grupo Nivaldo, Comercial de Carnes e Derivados Valentim Gentil Ltda.

O próprio sócio minoritário declara que emprestou seu nome para a constituição do frigorífico Rio Preto Abatedouro em troca de emprego de encarregado do Departamento Pessoal, e que não possuía recursos financeiros para a integralização de sua cota-parte (R\$ 2.500,00), os quais foram supridos, igualmente, pela empresa Comercial de Carnes e Derivados Valentim Gentil Ltda, conforme demonstrado no Termo de Descrição dos Fatos a fls. 9341/9345 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04.

E diga o depoimento prestado pelo Sr. Gilberto Soriano Lopes à fiscalização:

“Que nunca integralizou nenhum recurso na Rio Preto Abatedouro, mormente o recurso de R\$ 2.500,00 citado no Contrato Social da empresa. Esclarece o declarante que não tinha condições financeiras para gerir, administrar ou ser proprietário de qualquer empresa. Para emprestar seu nome à Rio Preto Abatedouro recebia como recompensa o emprego de encarregado do departamento pessoal. Informa que nunca viu a sua DIRPF, não sabendo informar o que foi declarado, nem quem fez suas declarações. O declarante afirma, peremptoriamente, que nunca prestou serviços a quaisquer pessoas físicas, sendo que sua única fonte de renda era a prestação de serviços feitas à Norte Riopretense (até março de 2002) e ao Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda (após maio de 2002). Após mostrar as DIRPF relativas aos anos calendário de 2002 e 2003, o declarante confirma que não são corretas as informações contidas nas referidas declarações, tendo em vista que nunca recebeu rendimentos de pessoa física.”

Concluiu a fiscalização: *“No depoimento prestado pelo Sr. Elizeu ficou claro o modus operandi do grupo: deslocar o faturamento das demais empresas paralelas do grupo (Sol Importadora e Exportadora de Couros Ltda, que beneficiava o couro, e Sebo Sol Indústria de Sub Produtos de Bovinos Ltda, responsável pela industrialização do sebo e farinha de osso/carne) para o Rio Preto Abatedouro, mediante a simulação de contratos de prestação de serviços. Como a empresa Rio Preto Abatedouro (e também os seus "laranjas") não possuía patrimônio para honrar os seus débitos tributários, não havia risco em assumir qualquer receita tributária, já que não iriam pagar mesmo, pois não havia o risco de constrição de qualquer bem”.*

Com efeito, a fiscalização apurou que a Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda movimentou, ao longo dos anos-calendário de 2003 a 2006, o montante de R\$ 233.338.957,87 através de 16 (dezesseis) contas bancárias, de 5 (cinco) instituições financeiras diferentes, 11 (onze) das quais foram movimentadas por procuração. Apesar de toda essa movimentação financeira a Rio Preto Abatedouro recolheu à Fazenda cerca de R\$ 500.000,00 de tributos, cifra que correspondem a apenas 0,21% dos valores movimentados. Daí a

incompatibilidade entre a movimentação financeira apurada e os valores dos tributos recolhidos

Verificou a fiscalização que tal empresa houve-se por constituída com o objetivo principal de fraudar a administração tributária, já que tanto ela (capital social integralizado de R\$ 50.000,00), como os seus sócios "laranjas" não possuíam patrimônio necessário e suficiente para recolher os tributos incidentes nas operações comerciais praticadas.

Constatou a fiscalização que a maioria dos recursos do grupo Nivaldo passou por esta empresa, tida pela fiscalização como sendo o grande caixa do grupo, e que dela saiu grande parte dos recursos utilizados na aquisição de imóveis de propriedade do Sr. Nivaldo, conforme demonstrado no item 7.2.1. do Termo de Descrição dos Fatos, a fls. 9423/9442 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04.

A fiscalização verificou que a contabilidade do Rio Preto Abatedouro era imprestável, tendo em vista que os lançamentos efetuados na conta "Bancos" foram escriturados por partidas mensais e o frigorífico não apresentou os Livros Auxiliares que identificassem e individualizassem os lançamentos, conforme item 10.1.2. do Termo de Descrição dos Fatos a fl. 9519 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04.

Além disso, muitas contas bancárias não foram contabilizadas (item 10.1.3., a fls. 9519/9521 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04), cabendo ressaltar que a contabilidade das empresas integrantes do grupo apresentam vícios que impedem a verificação das operações internas efetuadas. Ademais, cite-se que muitas empresas integrantes do grupo Nivaldo já informaram que não possuem os livros Diário e Razão relativos aos anos-calendário de 2003 a 2006.

Quanto aos titulares de fato, a fiscalização fez coligir aos autos robusto conteúdo probatório que apontam o Sr. Nivaldo Fortes Peres como o *cabeça* do grupo, responsável direto pelas operações nucleares e vitais de um conglomerado de empresas, algumas em nome de *laranjas*, e imóveis rurais estimados em mais de cinquenta milhões de reais, conforme documentação a fls. 3430/3461 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04, grupo esse que apresenta movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados nas DIRPF, consoante se extrai do item 7.2.7. do Termo de Descrição dos Fatos a fls. 9463/9464 do mesmo Processo Administrativo Fiscal antes citado.

Luciano da Silva Peres e Rodrigo da Silva Peres são filhos do Sr. Nivaldo e com este atuam na condução das operações do grupo, mas em posição hierarquicamente inferior. Realizaram diversas operações imobiliárias com o Sr. Nivaldo (supridas pelas empresas "paralelas"), bem como diversas operações societárias com as empresas ostensivas do grupo (FEISP Ltda, Viena Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda, Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda, Fortes Empreendimentos Rio Preto Ltda).

Luciano é sócio proprietário das empresas Feisp Ltda e Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda, conforme documentos a fls. 3462/3480 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04. Conforme destacado no item 7.2.1.3. a fls. 9425/9430 do citado Processo, adquiriu o imóvel rural denominado Fazenda Guará utilizando recursos oriundos das empresas paralelas Sol Importadora e Exportadora de Couros Ltda (R\$ 567.500,00) e Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda (R\$ 200.000,00), mediante a simulação de operação de distribuição de lucros da empresa Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda, que foi a justificativa utilizada, em sua DIRPF/2006, para comprovar a origem dos recursos utilizados na compra do imóvel. Não bastasse o fato de os recursos terem origem na empresa paralela do grupo, o valor declarado da operação também foi subfaturado, eis que o valor informado foi inferior a 1/3 do valor efetivo de mercado.

O Sr. Rodrigo da Silva Peres é sócio proprietário das empresas Portal Brasil Participações e Administração Ltda, Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda e Feisp Ltda. Também apresenta movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados na DCPMF a fls. 3482/3486 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04 e na declaração de ajuste anual a fls. 3487/3509 do processo ora referido.

Conforme relatado no item anterior, adquiriu imóvel rural com recursos da empresa paralela (Sol Importadora e Exportadora de Couros Ltda), bem como efetuou diversas operações imobiliárias e societárias com integrantes do grupo.

A Sra. Maria Helena la Retondo foi admitida como funcionária da Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda em out/1989 e é hoje cônjuge do Sr. Nivaldo.

A fiscalização constatou que diversos imóveis urbanos e rurais de propriedade do Sr. Nivaldo foram transferidos, em 2004 e 2005, para a Sra. Maria Helena, sendo que tais bens não foram pagos pela adquirente. O Sr. Nivaldo apenas declara o crédito que dela tem a receber, conforme fls. 3513/3527 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04.

Note-se que consoante Declaração de Ajuste Anual, o total de rendimentos em 2004 foi da ordem de R\$ 45.524,00 enquanto que o volume de bens adquiridos no mesmo período ultrapassou a casa de R\$ 180.000,00, e no exercício de 2005, avançou mais R\$ 130.000,00, sendo que o rendimento por ela auferido no mesmo período não passou de R\$ 33.00,00.

Por outro viés, o débito com o Sr. Nivaldo que em dezembro/2003 era nulo, em dezembro/2004 subiu para R\$ 171.500,00 e em dezembro/2005 passou a R\$ 301.500,00, assim permanecendo em dezembro/2006.

O Sr. Sílvio Giglio foi o fundador da empresa Sebo Sol Ltda, antiga denominação da empresa Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda, e era o patrão do Sr. Nivaldo, na época, contador da empresa em apreço.

A fiscalização apurou a existência de sociedade de direito e de fato na empresa Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda, entre as famílias PERES (Nivaldo e seus filhos) e GIGLIO (José Roberto, Cláudia Maria, Pedro Giglio Sobrinho e Antônio Giglio Sobrinho) sendo que este último, atualmente, não faz mais parte da sociedade.

O Sr. Jose Roberto Giglio é um dos filhos do Sr. Sílvio Giglio, e participa ativamente de todas as operações praticadas pelo grupo Nivaldo, sendo uma espécie de "braço direito" do Sr. Nivaldo na condução da empresa Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda, tendo realizado diversas operações de compra e venda de veículos, bem como diversas operações societárias com as empresas ostensivas e paralelas do grupo Nivaldo, as quais também se revelaram, em sua maioria, operações simuladas.

Verificou a fiscalização que o Sr. José Roberto Giglio, em sociedade com seu irmão Sr. Pedro Giglio Sobrinho, adquiriu da empresa FEISP Ltda os imóveis rurais localizados em Votuporanga/SP com recursos decorrentes de suposta distribuição de lucros da empresa Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda.

Isso é que é *negócio da China* ... Adquire-se, em 2002, 418 mil cotas de uma empresa por 534 mil reais (para pagamento em 31/12/2004) e em 2005 recebe-se um lucro distribuído, por essas mesmas cotas, de mais de 670 mil reais, sem haver sido pago qualquer centavo pela sua aquisição. Cite-se que o valor de aquisição das citadas cotas, que deveria ser quitado em dez/2004, somente em 2005 sofreu uma redução de R\$ 12.500,00, e mesmo assim, decorrente de compensação de um suposto crédito cedido por Pedro Giglio.

Entretanto, a fiscalização demonstrou que os recursos utilizados na aquisição da Fazenda São Pedro (R\$ 3.000.000,00) originaram-se da venda da Fazenda Boa Sorte, que a empresa Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda efetuou à empresa Malibu Confinamento de Bovinos Ltda. Ou seja, os R\$ 3.000.000,00 não tiveram como origem a alegada distribuição de lucros.

Há mais. Conforme assinalado a fls. 3528/3568 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04, o Sr. José Roberto Giglio possui movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados nas Declarações do Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF - fls. 3528/3568 do citado PAF.

Os bens mobiliários e imobiliários circulam entre os membros da família, em contrapartida de dívidas impossíveis de serem pagas se forem considerados os rendimentos dos adquirentes. O patrimônio do Sr. Jose Roberto elevou-se em mais de 553 mil reais em 2002, por conta da aquisição das cotas de capital da empresa Sebo Sol Ltda e da empresa Viena Empreendimentos imobiliários Rio Preto Ltda de Claudia Maria Giglio, enquanto que os rendimentos auferidos nesse mesmo ano foram da ordem de 12 mil reais. Como pagar tal despesa?

Pedro Giglio Sobrinho, por seu turno, faz parte do contrato social das empresas Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda, Fabril Paulista Perfumaria Ltda e Giglio S A Indústria e Comércio.

Apresenta movimentação financeira incompatível com os rendimentos declarados nas Declarações do Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF, nos exercícios de 2002 e 2003, conforme documentos a fls. 3569/3579 e 3623/3645 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04.

A fiscalização constatou o recebimento de vultosos recursos oriundos de contas bancárias da Mega Distribuidora de Gorduras Ltda (contas nºs 13979, ag. 2298, Banco Bradesco; e 1042375, ag. 773, Banco Unibanco), conforme documentos a fls. 3580/3619 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04.

Antônio Giglio Sobrinho, apesar de não figurar como sócio de nenhuma empresa ostensiva do grupo Nivaldo, eis que vendeu a sua participação na Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda, também recebeu recursos supridos pela empresa Mega Distribuidora de Gorduras Ltda, conforme demonstrado a fls. 3692/3733 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04, além de ter realizado movimentação financeira e possuírem bens incompatíveis com os rendimentos declarados, como assim demonstram a DCPMF e Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda a fls. 3734/3761 processo fiscal acima citado.

Sob esta óptica, podem ser extraídos dos trabalhos fiscais inúmeras constatações: A fiscalização constatou o repasse à Frigo Vale de valores da conta bancária do Sr. Nivaldo, conforme demonstrado a fls. 8998/9001 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04.

Os procedimentos fiscais demonstraram a existência de trabalhadores registrados em nome da Distribuidora São Paulo - empresa "noteira" com estreito relacionamento com o Grupo Nivaldo - que efetivamente eram empregados da Frigo Vale.

Mas não é só, há mais:

A apreensão nas dependências da Sebo Sol Indústria de Subprodutos de Bovinos Ltda de documentos como talões de cheque com folhas em branco, recibos de pagamento e bloquitos de cobrança de outras empresas participantes do esquema como a Sol Empreendimentos Imobiliários, CMG, Sol Importadora e Exportadora e Mega Distribuidora de Gorduras, conforme auto de deslacreção, constatação, análise e relacração de material apreendido, a fls. 4865/4892 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04, revela a ligação entre as diversas pessoas jurídicas, corroborando a constatação fiscal de que se trata de um grupo econômico de fato.

A empresa Sol Importadora e Exportadora teve seu "sócio de direito" Paulo Bueno de Camargo, remunerado mensalmente com recursos provenientes de outras empresas do grupo, notadamente a Rio Preto Abatedouro (inclusive mediante a utilização de conta corrente da "noteira" Distribuidora São Paulo), conforme planilha relacionada pela fiscalização às fls. 6.272/6.273 do Anexo I do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04, tendo sido constatado, ainda, o recebimento pela Sol Importadora e Exportadora de recursos do próprio Sr. Nivaldo, provenientes de operações realizadas com terceiros, conforme fls. 6.292 do aludido Anexo I.

Conforme Detalhado no item 4.5.6. a fls. 9378 do Processo Fiscal nº 16004.001665/2008-04, a empresa Mega Distribuidora de Gorduras Ltda movimento, nos anos-calendário de 2004 a 2006, R\$ 29.483.861,64 e declarou neste período o total de R\$ 287.560,41. Ou seja, movimentou 102 vezes o valor declarado, tendo recolhido aos cofres Públicos valores irrisórios.

A empresa Mega Distribuidora de Gorduras remunera, mensalmente, os Srs. Pedro e Antonio Giglio Sobrinho, conforme delineado nos itens 4.1.6. e 4.1.7. do Termo de Descrição dos Fatos.

Quanto a este particular, o Sr. Antonio Giglio Sobrinho afirma que o recebimento de recursos provenientes da empresa Mega Distribuidora de Gorduras se deu em virtude do mesmo ser sócio da Fabril Paulista Perfumaria e tais valores representaram pagamentos com recursos de terceiros, de adiantamentos mensais de dividendos ou distribuição de lucros desta empresa. Todavia, não promoveu o Sr. Antonio Giglio a juntada de qualquer indício de prova material de tais alegações, tal como a contabilidade da Fabril Paulista Perfumaria, com a escrituração da mencionada distribuição de lucros, capaz de comprovar a alegada origem de tais recursos.

Além disso, o Sr. Antonio Giglio Sobrinho não incluiu tais rendimentos em suas declarações do Imposto de Renda Pessoa Física.

Consta nas fichas cadastrais da Mega, como referências bancárias, as empresas Giglio S.A Indústria e Comércio e Fabril Paulista Perfumaria S.A, ambas de propriedade da família GIGLIO, e das quais fazem parte os Srs. Pedro Giglio e Antônio Giglio

Sobrinho, havendo sido apurado diversos depósitos efetuados pela Mega nestas empresas, conforme documentos a fls. 3646/3691 do PAF nº 16004.001665/2008-04.

Verificou-se, ainda, que em algumas fichas cadastrais da Mega Distribuidora de Gorduras consta como endereço comercial o mesmo endereço da Fabril Paulista Perfumaria Ltda.

Aliado a tais constatações, durante o procedimento de busca e apreensão na empresa Sebo Sol, houveram-se por apreendidos diversos boletos de cobrança tendo como cedente a empresa Mega Distribuidora de Gorduras Ltda.

Mas não acaba aqui. Houve-se por constatado que a Mega foi também utilizada pela família Peres, já que os recursos sacados de suas contas, após a deflagração da operação *Grandes Lagos* foram depositados em contas de empresas “paralelas” ou foram utilizados nas liquidações de obrigações do grupo Nivaldo, conforme perfilado no item 7.3.8. do Termo de Descrição dos Fatos, a fls. 9490/9500 do Processo Fiscal nº 16004.001665/2008-04.

Verifica-se do exame dos comprovantes de depósito a fls. 6336 e seguintes do PAF nº 16004.001665/2008-04 uma intensa transferência de recursos financeiros entre as empresas do grupo:

A empresa Sol Empreendimentos Imobiliários recebeu o repasse de recursos de outras integrantes do grupo - Sol Importadora e Exportadora, Agro Rio Preto, CMG e Sebo Sol; A empresa FEISP adquiriu imóvel rural com recursos provenientes das empresas Rio Preto Abatedouro de bovinos Ltda e Sol Importadora e Exportadora e teve tributos liquidados com recursos da Companhia de Carnes Valentim Gentil;

Por sua vez, a Sol Importadora e Exportadora forneceu recursos para que a Sol Empreendimentos Imobiliários adquirisse imóvel rural. Verificou-se que o Sr. Paulo Bueno de Camargo prestava serviços à Sol Importadora e Exportadora, mas recebia remuneração da Rio Preto Abatedouro.

Já a Sol Importadora e Exportadora recebia recursos provenientes da Rio Preto Abatedouro e da CMG, a Agro Rio Preto da Rio Preto Abatedouro e a CMG da Agro Rio Preto e da Rio Preto Abatedouro.

Do exame de fichas cadastrais de instituições bancárias, fl. 9396 do Processo nº 16004.001665/2008-04, verificou-se que os Srs. João Francisco Fernandes (sócio de direito da Sebo Sol), Carlos Alberto Ortega Marques (sócio de direito da CMG), José Roberto Giglio, Gilberto Giraldo R. J. Gouveia (sócio de direito da Agro Rio Preto) e as empresas CMG, Agro Rio Preto, Sol Empreendimentos Imobiliários e Cia de Carnes Valentim Gentil, dentre outros, indicaram o mesmo número telefônico, a saber, (17) 3224-6477, reforçando a constatação da ligação entre todos eles.

Verificou-se que de 09 a 12 de março de 1998 diversas pessoas físicas e jurídicas com participação no grupo abriram contas na mesma agência bancária - agência 2825 - do Banco Bradesco. Posteriormente alguns destes contribuintes foram utilizados como interpostas pessoas, tendo sido abertas, em seus nomes, empresas "paralelas", conforme elencado no item 6.3.2. do Termo de Descrição dos Fatos a fl. 9399 e item 6.3.3. a fl. 9400 todos do Processo nº 16004.001665/2008-04.

Verificou-se a realização de numerosas operações bancárias envolvendo várias pessoas físicas e jurídicas participantes do grupo em datas coincidentes, no mesmo caixa e em curtos intervalos de tempo, muitas vezes sequenciais, conforme demonstrado no item 7.3.1. a fls. 9464/9474 do Processo nº 16004.001665/2008-04, sufragando a compreensão de vinculação existente entre elas.

Verificou-se o pagamento de despesas pessoais dos Srs. Pedro Giglio Sobrinho, José Roberto Giglio e de sócios na condição de interpostas pessoas das empresas Agro Rio Preto (Edemir Egídio) e Sebo Sol (João Francisco Fernandes) com recursos provenientes da Rio Preto Abatedouro, consoante demonstrativo a fls. 9487/9488 do PAF do PAF nº 16004.001665/2008-04.

A fiscalização apurou que recursos sacados da conta bancária do Sr. Nivaldo foram utilizados para pagamento de despesas das empresas FEISP e Viena Empreendimentos, quando o Sr. Nivaldo já não era mais sócio desta, conforme fls. 9505 e seguintes do Processo Fiscal nº 16004.001665/2008-04. Viu-se, também, que parte do saque de R\$ 161.000,00 efetuado junto à conta bancária do Sr. Nivaldo (c/c nº 28.477-7) foi utilizada na aquisição do cheque administrativo nº 006350 (valor igual a R\$ 40.000,000) depositado na conta da Frigo vale - fls. 8998/9011 do PAF nº 16004.001665/2008-04.

Verificou-se que o Sr. Rodrigo da Silva Peres adquiriu gado bovino com recursos oriundos da Rio Preto Abatedouro, junto a Sra. Ireni Luiz Barcelos, conforme item 7.3.10.6 a fl. 9508 da PAF acima referido.

Constatou-se também intensa migração entre os trabalhadores das diversas empresas do grupo, movimentando-se das empresas ostensivas para aquelas constituídas em nome de interpostas pessoas (item 6.4. a fls. 9401/9404 do processo em remessa), bem como a coincidência de endereços entre diversas dessas empresas, conforme ilustrado no item 6.5. a fls. 9404/9405 do PAF sempre citado.

Apurou-se que o Sr. Luciano da Silva Peres firmou instrumento contratual declarando-se proprietário de imóvel formalmente pertencente a Elizeu Machado Filho, sócio de direito da Rio Preto Abatedouro, conforme consignado a fl. 9433 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04.

Foi apreendida na Distribuidora São Paulo, empresa "noteira", fls. 4751/4783 do Processo nº 16004.001665/2008-04, agenda na qual constam inúmeras ligações de "Nivaldo (Sebo Sol)" para "Macaúba", inclusive com o registro de que o Sr. Nivaldo, havia procurado por Macaúba pessoalmente, o que revela não só a ligação do Sr. Nivaldo com a pessoa jurídica constituída em nome de interpostas pessoas (nesse caso a Sebo Sol), mas principalmente, deste com o Sr. "Macaúba", que como se verifica nos autos, se trata da principal figura no esquema de venda de notas fiscais frias utilizadas para lastrear operações realizadas por outras pessoas físicas e jurídicas, por intermédio de empresas que tinham como atividade a venda dessas notas e por isso foram qualificadas como "noteiras".

A Sra. Ana Cláudia Valente Fioravante, responsável pela emissão de notas fiscais na empresa Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda, afirmou em Termo de Declarações a fls. 4242/42454 do PAF em referência que o Sr. Nivaldo é o verdadeiro proprietário da Rio Preto Abatedouro:

“Com relação ao código 16, o cliente era pessoa do sr. Nivaldo, proprietário do frigorífico Rio Preto Abatedouro, também conhecido como frigorífico Viena. Neste caso, a declarante

preenchia todas as notas (entradas, saídas e remessa pra abate) na própria Distribuidora São Paulo”.

Também no Auto de Qualificação e Interrogatório a fls. 4245/4248 do Processo Administrativo Fiscal nº 16004.001665/2008-04, a Sra. Ana Fioravante assevera que *“QUE as firmas de NIVALDO também são clientes. São elas, SEBO SOL e a SOL COUROS; QUE a RIOPRETO também tira nota com a distribuidora São Paulo, sendo certo que era de propriedade de Nivaldo, não sabendo informar a quem pertence atualmente”;*

A Sra. Monique de Medeiros Vendas, que também trabalhou na Distribuidora São Paulo, desde 2002, no Auto de Qualificação e Interrogatório a fls. 4249/4254 do processo acima mencionado, revela a relação entre o Sr. Nivaldo e as empresas Sebo Sol e Rio Preto Abatedouro, nos termos que se vos seguem:

“Questionada se entrava em contato com o frigorífico Rio Preto Abatedouro, respondeu que entrava em contato com a Renata, sabendo afirmar que quem fazia as notas (faturista) era Neto e Lien, sendo que quando 'Macaúba' pedia para ligar e entrar em contato com Nivaldo, ele não estando, entrava em contato diretamente com a Renata. Questionada se o frigorífico Rio Preto Abatedouro é o antigo frigorífico Viena, respondeu que sim.”

Também Maria dos Santos Medeiros, no Auto de Qualificação e Interrogatório, a fls. 4255/4259 do processo nº 16004.001665/2008-04, desvenda o *modus operandi* do esquema de fraudes ora em debate, nesses termos:

“Questionada se a Distribuidora São Paulo vende as notas fiscais que emite a empresas e pessoas físicas, respondeu que a distribuidora cobra uma "taxa" pela emissão de notas fiscais que embasam operações de terceiros, isso ocorre da seguinte forma: os frigoríficos que são "clientes" da Distribuidora São Paulo adquirem gado de pecuaristas. Quando um frigorífico adquire o gado do produtor, "é passado para a distribuidora relação do abate", que consiste no total de gado que será abatido no mesmo dia. A Distribuidora São Paulo emite a nota fiscal de remessa para abate e passa o número da remessa ou/o fax da nota para que sejam feitas as devoluções", isto é, emitidas as notas fiscais de simples/devolução do frigorífico para a Distribuidora São Paulo. Em seguida, já à tarde, o frigorífico envia, em geral via fax, o faturamento à Distribuidora, isto é, a venda da carne resultante do abate. O funcionário do frigorífico vai à distribuidora São Paulo "buscar o faturamento", isto é, as notas fiscais de venda emitidas pela Distribuidora São Paulo em nome dos clientes dos frigoríficos, que são açougues e supermercados. No dia seguinte, um funcionário do frigorífico se dirige à Distribuidora São Paulo levando as notas fiscais de retorno originais e as notas fiscais do produtor rural. Com base nestas notas, Ana Cláudia Valente Fioravante emite as notas fiscais de entrada de produtor.

(...)

Neste momento a autoridade policial exhibe à interroganda o fluxograma que consta da fl. 130 dos autos. Após examiná-lo devidamente em conjunto com o seu advogado, a interroganda

afirma que ele ilustra com precisão o processo que ocorre em sua empresa, pois o açougue ou supermercado que adquire a carne do frigorífico paga ao próprio frigorífico pelo produto, apesar de a nota fiscal de venda ser emitida pela Distribuidora São Paulo. O mesmo ocorre com relação ao produtor rural, que recebe o pagamento do frigorífico que adquiriu as reses, apesar de as notas do produtor e a nota de entrada do gado serem emitidas pela Distribuidora São Paulo.

(...)

Questionada se a Distribuidora São Paulo exerce controle acerca do que os frigoríficos dizem abater e vender, respondeu que não, que a Distribuidora São Paulo emite as notas fiscais de acordo com as informações que são passadas por fax, mas não se confere se o gado abatido, de fato, corresponde ao que é informado, "o que é passado para Ana Cláudia ela faz".

(...)

Questionada sobre o que a Distribuidora São Paulo faz, se não abate gado, nem distribui carne, respondeu que ela apenas "emite notas".

(...)

Questionada sobre o envio de notas fiscais em branco da Distribuidora São Paulo a outras empresas, respondeu que isso é feito "para facilitar o faturamento porque o frigorífico é longe, fora de Rio Preto". Todas estas notas são registradas posteriormente, no final do mês. A empresa que as emite as registra num sistema e gera um arquivo computacional, que é enviado à interroganda por e-mail, que, por sua vez, "mistura o arquivo" da empresa com o da Distribuidora São Paulo, "para fazer um arquivo só". São enviadas notas fiscais em branco às empresas Paulo Manzini, de Campinas, são enviadas algumas notas para o Rio Preto Abatedouro, apesar de este ficar localizado em São José do Rio Preto, porque às vezes o couro sai de madrugada da empresa, e a Distribuidora São Paulo não está em aberto.

(...)

Questionada sobre qual a relação de Macaúba com as pessoas a seguir relacionadas, respondeu: [...] b) Nivaldo Fortes Peres, tem relacionamento com Macaúba pois é o dono do Rio Preto Abatedouro/Frigorífico Viena, e, nesta condição, é um dos principais clientes da Distribuidora São Paulo, adquirindo notas fiscais da empresa;

(...)

Questionada sobre as empresas relacionadas adiante e seu papel no esquema, respondeu: [...] c) Sebo Sol é uma empresa de Nivaldo Fortes Peres que já adquiriu notas fiscais da Distribuidora São Paulo".

A Sra. Medeiros afirma que também a Frigo Vale indústria e Comércio de Carnes Ltda adquire notas fiscais da Distribuidora São Paulo.

A prova dos autos não deixa dúvidas de que diversas empresas do grupo tinham como sócios pessoas que não tinham sequer condições financeiras para tanto, tampouco conhecimento técnico para administrá-las. Eram, na realidade, pessoas colocadas a frente das empresas, com o objetivo de manter seus verdadeiros donos no anonimato.

Também as empresas criadas para figurar como contribuintes de direito, concentrando a responsabilidade tributária direta por toda a sorte de fatos geradores de contribuições previdenciárias, foram constituídas com capital social irrisório (R\$ 10.000,00, no caso da Frigo Vale), se comparado com o volume de operações do grupo, de maneira que qualquer eventual execução fiscal resultaria improficua, como murros n'água, ante a ausência total de patrimônio próprio.

Os depoimentos tomados pela fiscalização, bem como pela Polícia Federal, bem demonstram isso.

As provas constantes dos autos são eloquentes, precisas e convergentes. Eloquentes, porque revelam, de maneira detalhada, todo o mecanismo arquitetado pelos seus idealizadores para a consecução dos fins pretendidos, consubstanciados no proveito das pessoas ora arroladas, em detrimento da arrecadação tributária; Precisas, porque delas avulta, de maneira inequívoca, a participação intensiva e essencial dos integrantes das famílias Giglio e Peres na condução das operações representativas de fatos geradores de contribuições previdenciárias e na direção das empresas interpostas, como seus verdadeiros donos, acobertados por “laranjas”; e são convergentes porque todas as provas documentais, depoimentos e indícios conduzem a essa mesma ilação.

Do exame da documentação coligida aos autos pela fiscalização, ante todos os elementos de prova então presentes, avulta existir entre a empresa autuada e os demais devedores solidários não apenas um mero interesse econômico, mas, com precisão, um interesse jurídico, haja vista que todas as pessoas físicas e jurídicas arroladas pela fiscalização envolveram esforços significativos na atividade empresarial comum do grupo, e na realização da situação jurídica que constitui o fato gerador da obrigação principal objeto deste lançamento, de onde se extrai a solidariedade entre eles, por força do preceito inscrito no inciso I do art. 124 do CTN.

Nessas circunstâncias, são solidárias as pessoas que realizaram conjuntamente a situação que constitui o fato gerador, ou as que, em comum com outras pessoas, possuam relação econômica com o ato, fato ou negócio que deu origem à tributação, a teor do inciso I do art. 124 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

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.

Pintado nessas cores o quadro fático em questão, concluiu a fiscalização, com acerto, que a situação assim retratada caracterizava-se grupo econômico de fato, em razão da existência de interesse comum na construção e situação que constituiu os fatos geradores das contribuições previdenciárias patronais em destaque, sendo então o lançamento lavrado não somente em nome do Frigo Vale indústria e Comércio de Carnes Ltda, mas, também, por

solidariedade passiva tributária, em nome das demais pessoas consignadas nos Termos de Sujeição Passiva Solidária constantes destes autos.

Com acerto, a responsabilidade pelo crédito tributário ora lançado alcança as pessoas físicas arroladas pela fiscalização, eis que figuram como as principais interessadas no sucesso do negócio e no proveito econômico das operações realizadas e, efetivamente, figuravam os verdadeiros donos das pessoas jurídicas constituídas em nome de interpostas pessoas ("laranjas"), atuando de forma intensiva e ostensiva na condução dos negócios realizados pelas empresas em análise.

A questão ora em pauta já exigiu o pronunciamento do Conselho de Contribuintes, que se manifestou de forma contundente pelo responsabilidade solidária das pessoas físicas na condição de verdadeiras sócias da pessoa jurídica, com fundamento no artigo 124, I do CTN, conforme se extrai do seguinte julgado.

Processo nº : 13603.002869/2003-01

Recurso nº : 148917

Sessão de : 16 DE AGOSTO DE 2006

Acórdão nº : 107-08692

Ementa:

(...)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - Comprovado nos autos os verdadeiros sócios da pessoa jurídica, pessoas físicas, acobertados por terceiras pessoas (laranjas) que apenas emprestavam o nome para que eles realizassem operações em nome da pessoa jurídica, da qual tinham ampla procuração para gerir seus negócios e suas contas-correntes bancárias, fica caracterizada a hipótese prevista no art. 124, I do Código Tributário Nacional, pelo interesse comum na situação que constituía o fato gerador da obrigação principal.

(...)

Pelas razões ora expendidas, podemos asselar categoricamente que a pessoa física, que embora não constante do quadro societário da empresa, efetivamente se apresente como sua proprietária, e a pessoa jurídica que mantenha interesse jurídico capaz de caracterizar o grupo econômico de fato, respondem solidariamente por possuir interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária aqui em debate.

Uma vez verificada nos autos a situação descrita no parágrafo anterior, resta escoreito o procedimento fiscal que desaguou nos "Termos de Sujeição Passiva Solidária" lavrados.

Em conclusão, a prerrogativa da fiscalização - albergada no sistema jurídico vigente - de desconsiderar atos ou negócios jurídicos formalmente constituídos em desacordo com a realidade, somada ao farto conjunto fático e probatório amealhado pelos trabalhos fiscais com a demonstração robusta da ocorrência da situação descrita no Relatório Fiscal - em que se verifica a relação dos impugnantes com as atividades desenvolvidas pela empresa Frigo Vale - o qual não foi elidido, legitimam os procedimentos fiscais e o consequente lançamento do crédito tributário na forma como verificado.

Dessarte, ante os fatos e conexões comprovados à farta e de forma contundente pela fiscalização, vislumbra-se de maneira insofismável o interesse jurídico dos devedores solidários na situação concreta que constitui o fato gerador da obrigação tributária ora exigida, cuja presença ostensiva faz nascer, por força do preceito insculpido no art. 124 do CTN, a responsabilidade solidária pelo cumprimento da obrigação principal objeto do vertente lançamento.

3.3. DOS JUROS E DA MULTA DE MORA

Ponderou o Sr. Antonio Giglio que, em relação a ele, não pode prevalecer o agravamento da multa.

... E ele está corretíssimo. Não há razão para que a multa seja agravada.

Ocorre que no presente lançamento não houve agravamento de multa.

Com efeito, a multa de mora impingida ao sujeito passivo pelo não recolhimento, no prazo e na forma fixados na legislação tributária, obedeceu criteriosamente à memória de cálculo estabelecida no art. 35, II da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.876/99, conforme demonstrado na folha de rosto do Auto de Infração a fl. 02 e no relatório Instruções para o Contribuinte, a fl. 03.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

I- para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:

- a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*

II- Para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

- a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).*
- d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social -*

CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:

a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876/99).

Quanto à alegação de ser inaplicável a inserção de juros sobre a multa, em razão de a lei determinar que os juros devem incidir somente sobre o principal, a razão, mais uma vez, acompanha o Recorrente.

De fato, a lei somente autoriza a incidência de juros moratórios sobre o montante da obrigação principal, jamais sobre a parcela correspondente à penalidade pecuniária de cunho moratório.

Ocorre que, no caso presente, os juros moratórios incluídos no lançamento foram computados, tão somente, sobre o montante consolidado da obrigação principal, de acordo com o mecanismo assinalado no art. 34 da Lei nº 8.212/91, mas não sobre a parcela correspondente à multa moratória, como assim demonstrou ter calculado o Recorrente.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável.

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.

3.4. DA CARACTERIZAÇÃO DO DOLO OU CULPA

Argumenta o Recorrente que, por se tratar de obrigação acessória, onde o caráter subjetivo em relação ao fato gerador do tributo lançado é indissociável, deve estar evidenciado o dolo do agente para a imputação da solidariedade.

Razão não lhe assiste.

A investigação do elemento subjetivo da conduta infracional se mostra totalmente desnecessária à imputação da responsabilidade por infrações à legislação tributária, uma vez que esta ostenta natureza eminentemente objetiva.

Fincamos os alicerces sobre os quais será erigida a *opinio juris* que ora se esculptura nos dispositivos concretados no art. 113 do CTN, em excerto rememorado adiante para a melhor compreensão de seus fundamentos.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Da mera leitura dos preceitos legais comandados na *Codex* Tributário, avulta que a legislação que disciplina a espécie ora discutida, não impôs, como pressuposto para a aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação tributária, qualquer interdependência com o elemento subjetivo da conduta do Sujeito Passivo.

Ao contrário, dispôs expressamente que tal obrigação surge com a ocorrência do fato gerador *ipso facto*. Mesmo em relação às obrigações acessórias, o simples fato de sua inobservância revela-se bastante, suficiente e determinante para convolar a obrigação deste naipe em principal, relativamente à penalidade pecuniária imposta pelo seu descumprimento.

Em reforço a tal assertiva, ilumine-se a expressão legislativa empregada no texto do art. 136 do Pergaminho Fiscal, o qual, obstando o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato, irradia, com extrema clareza e intensidade, a natureza objetiva da infração *sub examine*.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Do marco primitivo da fundamentação legal acima delineada advêm os preceitos norteadores da atividade fiscal neste comenos atacada, inseridos no art. 92 da Lei nº 8.212/91, cujo enunciado, na formatação exigida pelo §3º do art. 113 do CTN, assenta-se firme no sentido de que a mera constatação de infração a qualquer dispositivo estampado na Lei Orgânica da Seguridade Social sujeitará o responsável ao pagamento de penalidade pecuniária, variável em sua origem, independentemente de qualquer perquirição a respeito da subjetividade da conduta do infrator.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 92. A infração de qualquer dispositivo desta Lei para a qual não haja penalidade expressamente cominada sujeita o responsável, conforme a gravidade da infração, a multa variável de Cr\$ 100.000,00 (cem mil cruzeiros) a Cr\$ 10.000.000,00 (dez milhões de cruzeiros), conforme dispuser o regulamento.

Categoricamente, assela-se nas leis que disciplinam as obrigações tributárias acessórias a desnecessidade de se demonstrar o elemento subjetivo da conduta do Sujeito Passivo que venha a desaguar no descumprimento das obrigações instrumentais nas situações aqui abordadas, sendo juridicamente irrelevante para caracterizar a legalidade, legitimidade e procedência da lavratura do correspondente Auto de Infração a investigação da boa-fé, do dolo ou da culpa do infrator.

Outrossim, a imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, sendo esta de natureza eminentemente objetiva, independe do cumprimento ou não de qualquer obrigação principal eventualmente a ela associada, sendo, por conseguinte, irrelevante, que o obrigado tenha procedido corretamente ao recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes.

3.5. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Que, por se tratar de auto de infração decorrente de descumprimento de obrigação acessória, não há que se falar em responsabilidade solidária, conforme o art. 137, II do CTN.

Razão não lhe assiste.

O Recorrente chama à regência o dispositivo inscrito no inciso II do art. 137 do CTN, o qual é aplicável, tão somente, às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar do tipo, o que não ocorre no caso presente.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Conforme destacado no item 3.4. supra, a imputação de penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação acessória objeto do vertente lançamento possui natureza objetiva, sendo irrelevante para a sua caracterização a investigação do dolo, culpa ou boa-fé do agente infrator, circunstância que afasta peremptoriamente a incidência do preceito invocado pelo Recorrente, eis que esse exige como elementar do tipo o dolo específico do agente infrator.

Cumprir notar que, nos termos do §3º do art. 113 do CTN, a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento objetivo de obrigação tributária acessória converte-se em obrigação principal e, nessa condição, passa a trilhar o caminho que lhe é reservado pela lei.

Atente-se que todos os devedores solidários arrolados pela fiscalização têm interesse jurídico na situação que constitui o fato gerador da imputação ora em estudo. De fato, da omissão dos fatos geradores na GFIP perpetrado pelo Autuado depende todo o mecanismo da fraude à administração tributária apurada pela Fiscalização e pela Polícia Federal na operação Grandes Lagos.

Cumprir notar que o inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91 estatui, de forma expressa, que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da Lei de Custeio da Seguridade Social.

3.6. DA BASE DE CÁLCULO

Argumentou-se que a base de cálculo foi apurada incorretamente, tomando como base o valor integral das notas fiscais, adquiridas destas empresas terceiras, que não se presta à aferição direta do tributo.

A razão, no entanto, caminha em sentido contrário.

No capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, a Carta Constitucional outorgou à Lei Complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as obrigações tributárias, dentre outras.

Constituição Federal, de 03 de outubro de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Nessa vertente, no exercício da competência que lhe foi outorgada pelo Constituinte Originário, o CTN honrou prescrever, com propriedade, a distinção entre as duas modalidades de obrigações tributárias, *ad litteris et verbis*:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. (grifos nossos)

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (grifos nossos)

As obrigações acessórias, consoante os termos do Diploma Tributário, consubstanciam-se deveres de natureza instrumental, consistentes em um fazer, não fazer ou permitir, fixados na legislação tributária, na abrangência do art. 96 do CTN, em proveito do interesse da administração fiscal no que tange à arrecadação e à fiscalização de tributos.

No plano infraconstitucional, no que pertine às contribuições previdenciárias, a disciplina da matéria em relevo ficou a cargo da Lei nº 8.212/91, a qual fez inserir na Ordem Jurídica Nacional uma diversidade de obrigações acessórias, criadas no interesse da arrecadação ou da fiscalização das contribuições previdenciárias, sem transpor os umbrais limitativos erguidos pelo CTN.

Com efeito, a estrutura normativa dos tributos em geral aponta no sentido de que a sua base de cálculo, em princípio, deve ser apurada com base em documentos do Sujeito Passivo que registrem, de forma precisa, os montantes pecuniários correspondentes a cada hipótese de incidência prevista nas leis de regência correspondentes. Para tanto, exige o art. 32 da Lei de Custeio da Seguridade Social que a empresa, mensalmente, elabore folhas de pagamento, lance em títulos próprios de sua contabilidade todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, informe ao Fisco Federal, mediante GFIP, todos os citados fatos geradores e outras informações de interesse do INSS, etc.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de

contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

No que pertine à elaboração das folhas de pagamento, ouvimos em alto e bom som das normas assentadas no Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99 que a folha de pagamento deve ser elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, devendo, necessariamente, discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado; agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade; destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais e indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

Cite-se que tal documento deve ser mantido pela empresa à disposição da fiscalização, observadas as normas estabelecidas pelos órgãos competentes, até que ocorra a decadência das obrigações tributárias a eles associadas ou deles decorrentes.

De outro canto, mas ária de outra ópera, a lei ordena que sejam lançados mensalmente em títulos próprios da contabilidade, de forma discriminada, todos os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos.

Mostra-se auspicioso destacar que a contabilidade tem como uma de suas finalidades assegurar o controle do patrimônio e fornecer as informações sobre a composição e variações patrimoniais, bem como o resultado das atividades econômicas envolvidas, visando a atender, de forma uniforme, às exigências das leis e regulamentos dos órgãos públicos. Na atualidade ela cumpre, igualmente, o papel de instrumento gerencial, que se utiliza de um sistema de informações para registrar as operações da organização, elaborar e interpretar relatórios que mensurem os resultados, e fornecer informações necessárias à tomada de decisões no processo de gestão, planejamento, execução e controle.

Contudo, a razão maior para a uniformização dos princípios gerais da contabilidade é a configuração de um sistema de informações tributárias, através do qual o fisco possa sindicat os fatos geradores ocorridos e apurar os tributos devidos, fiscalizar a regularidade do seu recolhimento, para, assim, traçar as diretrizes da política tributária.

Registre-se, por relevante, que os registros contábeis devem ser feitos de modo preciso, com esteio em documentação idônea, a qual deve ser conservada em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, bem como a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, a teor do art. 4º do Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969.

Engana-se aquele que acredita serem os livros contábeis exigíveis apenas pela legislação comercial. A legislação Tributária é aquela que mais impõe modulações e padrões aos lançamentos contábeis e à estruturação e formalização dos livros, não sendo por outro motivo também conhecidos como “Livros Fiscais”. No tocante à escrituração contábil, a não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária sujeita o contribuinte ao pagamento de penalidades pecuniárias a lhe serem impostas mediante o competente Auto de Infração.

Quanto as GFIP, exige a lei, taxativamente, que nela sejam declarados todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias além de outras informações de interesse da autarquia previdenciária federal, haja vista que as informações constantes nesse documento servirão como base de cálculo das contribuições devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, bem como comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários.

A legislação tributária determina, igualmente, que as operações de compra e venda de mercadorias, assim como a prestação de serviços, sejam fielmente registradas em notas fiscais, devendo tais documentos ser mantido à disposição da fiscalização, até que ocorra a decadência das obrigações tributárias a eles associadas ou deles decorrentes.

No âmbito das contribuições sociais previdenciárias, a Lei nº 8.212/91 atribuiu à fiscalização previdenciária a prerrogativa de examinar toda a contabilidade da empresa, não podendo lhe ser oposta qualquer disposição legal excludente ou limitativa do direito de examinar os livros, arquivos, documentos ou papéis comerciais ou fiscais.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados. (grifos nossos)

§2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não discrepam dos mandamentos encartados no Código Tributário Nacional - CTN, cujo art. 195 aponta, inflexivelmente, para o mesmo norte:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Avulta nesse panorama que as prestações adjetivas ordenadas na legislação tributária têm por finalidade precípua permitir à fiscalização a sindicância ágil, segura e integral dos fatos jurídicos tributários ocorridos nas dependências jurídicas do sujeito passivo, motivo pelo qual se exige que a escrituração de tais documentos seja:

- a) Mensal, em razão do critério de apuração das contribuições previdenciárias ser por competência.
- b) Em títulos próprios, que propicie uma fácil e rápida identificação pelos agentes fiscais das contas contábeis onde se encontram registrados os fatos geradores de contribuições previdenciárias.
- c) De forma discriminada, de molde a se identificar as rubricas integrantes da base de incidência das contribuições previdenciárias, eis que, a cada uma delas corresponde uma alíquota própria a ser empregada no cômputo da contribuição devida.
- d) Que individualize o montante das quantias descontadas dos segurados, as contribuições a cargo da empresa, bem como os totais por esta recolhidos, de maneira que a fiscalização possa verificar a correção das importâncias descontadas dos segurados e os montantes a cargo destes e os devidos pela empresa vertidos aos cofres públicos.

Não se mostra demasiado enaltecer que o registro dessas informações na contabilidade, nas folhas de pagamento, nas GFIP e nas notas fiscais/faturas não é uma faculdade da empresa, mas, sim, uma obrigação tributária a ela imposta diretamente, com a força de império da lei formal, gerada nas Conchas Opostas do Congresso Nacional, segundo o trâmite gestacional plasmado nos artigos 61 a 69 da nossa Lei Soberana.

Não se deve perder de vista, igualmente, que as folhas de pagamento, a GFIP e os livros contábeis equiparam-se a documentos públicos e que o seu preenchimento com informações incorretas ou omissas constitui-se crime de falsidade ideológica, na forma prevista no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal Brasileiro.

Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal**Falsificação de documento público**

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§1º - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular. (grifos nossos)

§3º Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifos nossos)

§4º Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no §3º, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) (grifos nossos)

Falsidade ideológica

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: (grifos nossos)

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Parágrafo único - Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, ou se a falsificação ou alteração é de assentamento de registro civil, aumenta-se a pena de sexta parte.

Excepcionalmente, nas ocasiões em que o conhecimento fiel dos fatos geradores ocorridos na empresa, pelo exame dos documentos acima referidos, não for viável, o ordenamento jurídico admite o emprego meios indiretos para a apuração da base de cálculo das contribuições sociais devidas.

No caso em exame, dentre muitas outras irregularidades apontadas pela fiscalização, a empresa não incluiu nas suas folhas de pagamento todas as remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço; não lançou, mês a mês, em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, tampouco declarou nas GFIP correspondentes todos os dados relacionados aos

fatos geradores de contribuição previdenciária ocorridos sob sua responsabilidade tributária, criou empresas de fachada, em nome de terceiros “*laranjas*”, com capital social ínfimo para suportar toda a carga tributária que lhe era, irregularmente, atribuída; Promoveu a aquisição de notas fiscais frias, de empresas “*noteiras*”, para ocultar operações reais com animais para o abate; Ocultou receita visando a se enquadrar na condição de empresa optante do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, etc.

A não observância das obrigações tributárias exigidas pela legislação de regência frustrou os objetivos da lei, prejudicando a atuação ágil e eficiente dos agentes do fisco, que se viram impelidos a despender uma energia investigatória suplementar na apuração dos fatos geradores em realce, não somente nos documentos suso destacados, mas, igualmente, em outras fontes de informação, tais como as notas fiscais adquiridas das empresas “*noteiras*” Pereira e Pereira Comércio de Carnes Ltda e Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda, etc.

Nessas circunstâncias, a apresentação deficiente de qualquer documento ou informação assim como a constatação, pelo exame da escrituração contábil ou de qualquer outro documento da empresa, de que a contabilidade não registra o movimento real das remunerações dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, é motivo justo, bastante, suficiente e determinante para que a fiscalização inscreva de ofício a importância reputada como devida, mesmo que mediante a apuração de sua base de cálculo por aferição indireta, cabendo à empresa autuada o ônus da prova em contrário, a teor do permissivo legal encartado nos parágrafos 3º e 6º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

§1º É prerrogativa do Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e do Departamento da Receita Federal-DRF o exame da contabilidade da empresa, não prevalecendo para esse efeito o disposto nos arts. 17 e 18 do Código Comercial, ficando obrigados a empresa e o segurado a prestar todos os esclarecimentos e informações solicitados.

(...)

*§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de **qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente**, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, **inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.** (grifos nossos)*

(...)

§6º Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos

segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário. (grifos nossos)

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não discrepam dos mandamentos encartados no Código Tributário Nacional - CTN, cujo art. 148 aponta, inflexivelmente, para o mesmo norte.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Tivesse a empresa cumprido, com o devido rigor, as obrigações acessórias impostas pela legislação, os fatos geradores teriam sido apurados diretamente nas folhas de pagamento, nas GFIP, na escrituração contábil ou nas notas fiscais. Mas assim não ocorreu. A não observância das formalidades exigidas pela legislação tributária quebrou o mecanismo idealizado pelo legislador ordinário para a apuração ágil e precisa dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, obrigando os agentes fiscais a investigar uma miríade de outros documentos e títulos diversos e genéricos da contabilidade, para a captação dos fatos jurídicos tributários de sua competência, no cumprimento efetivo do seu dever de ofício.

Cite-se por relevante que no procedimento de apuração da matéria tributável por arbitramento, vale-se a Autoridade Fiscal de outros elementos de sindicância que não aqueles documentos assinalados pela lei como adequados ao registro lapidado dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, tais como as folhas de pagamento, GFIP e os Livros Fiscais.

Tais elementos podem ser os mais diversos. Alguns dos critérios de aferição indireta a serem empregados pela fiscalização nas hipóteses autorizadas pela lei encontram-se positivados na legislação previdenciária, ostentando natureza meramente procedimental interna, não interferindo, de maneira alguma, *extra muros*, eis que não vinculam nem impõem obrigações, de qualquer espécie, aos contribuintes. A abrangência de seus comandos, advirta-se, restringe-se, tão somente, ao critério de apuração indireta das bases de cálculo de contribuições previdenciárias, nada mais.

Em outros casos, como se deu ocorrer no presente, a fiscalização tem que buscar outros parâmetros de aferição os mais diversos imagináveis, de molde a construir hipoteticamente o arcabouço substancial da matéria tributável, tendo por alicerce, tão somente, o princípio da razoabilidade.

No caso de que ora se cuida, a autoridade fiscal procedeu à apuração dos fatos geradores com base nas declarações prestadas pelo Autuado em suas GFIP (levantamentos FP1 e CI1), nos valores registrados nas notas fiscais vendidas pela "noteira" Pereira, Pereira Comercio de Carnes e Derivados Ltda, nas quais constava como local de abate "Frigo Vale" (levantamento PR1) e nos valores registrados nas notas fiscais vendidas pela "noteira" Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda, em que constava como local de abate "Frigo Vale" (Levantamento PR2).

Nessa perspectiva, conforme expressamente estatuído na lei, não concordando o sujeito passivo com o valor aferido pela Autoridade Lançadora, compete-lhe, ante a refigurada distribuição do ônus da prova, que lhe é avesso, demonstrar por meios idôneos que tais montantes não são condizentes com a realidade.

Mostra-se zeloso, neste momento, trazer a lume que os atos administrativos, assim como seu conteúdo, gozam de presunção legal *iuris tantum* de legalidade, legitimidade e veracidade.

Na arguta visão de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, a presunção de veracidade e legitimidade consiste na "*conformidade do ato à lei. Em decorrência desse atributo, presumem-se, até prova em contrário, que os atos administrativos foram emitidos com observância da lei*" (Direito Administrativo, 18ª Edição, 2005, Atlas, São Paulo). Ainda de acordo com a citada autora, "*A presunção de veracidade diz respeito aos fatos. Em decorrência desse atributo, presumem-se verdadeiros os fatos alegados pela Administração.*" (op. cit. pág. 191). Dessarte, a aplicação da presunção de veracidade tem o condão de inverter o ônus da prova, cabendo ao particular comprovar de forma cabal a inocorrência dos fatos descritos pelo agente público, ou circunstância que exima sua responsabilidade administrativa, nos termos dos art. 333, inciso I do Código de Processo Civil.

Deflui da interpretação sistemática dos dispositivos encartados nos artigos 19, II da CF/88 e 364 do CPC que os fatos consignados em documentos públicos carregam consigo a presunção de veracidade atávica aos atos administrativos, ostentando estes fé pública, a qual não pode ser recusada pela Administração Pública, devendo ser admitidos como verdadeiros até que se produza prova válida em contrário.

Constituição Federal de 1988

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - recusar fé aos documentos públicos;

(...)

Código de Processo Civil

Art. 364. O documento público faz prova não só da sua formação, mas também dos fatos que o escrivão, o tabelião, ou o funcionário declarar que ocorreram em sua presença.

A Suprema Corte de Justiça já irradiou sem em seus arestos a interpretação que deve prevalecer na pacificação do debate em torno do assunto, sendo extremamente convergente a jurisprudência dela promanada, como se pode verificar nos julgados a seguir alinhados, cujas ementas rogamos vênha para transcrevê-las.

Documento assinado digitalmente em 17/07/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 17/07/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI, Assinado digitalmente em 20/08/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Impresso em 11/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

AgRg no RMS 19918 / SP

Relator(a) Ministro OG FERNANDES

Órgão Julgador T6 - SEXTA TURMA

Data da Publicação/Fonte: DJe 31/08/2009

MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO CONTRA ATO ADMINISTRATIVO CASSATÓRIO DE APOSENTADORIA. CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO SOBRE A QUAL PENDE INCERTEZA NÃO RECEPCIONADA PELO TRIBUNAL DE CONTAS DO MUNICÍPIO.

EXTINÇÃO DO MANDAMUS DECRETADO POR MAIORIA. VÍNCULO FUNCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE COMPROVAÇÃO ATRAVÉS DOS ARQUIVOS DA PREFEITURA. MOTIVO DE FORÇA MAIOR. INCÊNDIO. EXISTÊNCIA DE CERTIDÃO DE TEMPO DE SERVIÇO EXPEDIDA PELA PREFEITURA ANTES DO SINISTRO. DOCUMENTO PÚBLICO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

1. Esta Corte Superior de Justiça possui entendimento firmado no sentido de que o documento público merece fé até prova em contrário. No caso, o recorrente apresentou certidão de tempo de serviço expedida pela Prefeitura do Município de Itobi/SP - a qual comprova o trecho temporal de 12 anos, 3 meses e 25 dias relativos ao serviço público prestado à referida Prefeitura entre 10/3/66 a 10/2/78 - que teve firma do então Prefeito e Chefe do Departamento Pessoal e foi reconhecida pelo tabelião local.

2. Ademais, é incontroverso que ocorreu um incêndio na Prefeitura Municipal Itobi/SP em dezembro de 1992.

3. Desse modo, a certidão expedida pela Prefeitura de Itobi, antes do incêndio, deve ser considerada como documento hábil a comprovar o tempo de serviço prestado pelo recorrente no período de 10/3/66 a 10/2/78, seja por possuir fé pública - uma vez que não foi apurada qualquer falsidade na referida certidão -, seja porque, em virtude do motivo de força maior acima mencionado, não há como saber se os registros do recorrente foram realmente destruídos no referido sinistro.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

EResp 265552 / RN

Relator(a) Ministro JOSÉ ARNALDO DA FONSECA

Órgão Julgador S3 - TERCEIRA SEÇÃO

Data da Publicação/Fonte: DJ 18/06/2001 p. 113

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. PREVIDENCIÁRIO. REVISÃO DE BENEFÍCIO. LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA. PLANILHA APRESENTADA PELO INSS EM QUE CONSTA PAGAMENTO ADMINISTRATIVO DAS DIFERENÇAS RECLAMADAS. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE.

"As planilhas de pagamento da DATAPREV assinadas por funcionário autárquico constituem documento público, cuja veracidade é presumida." (REsp 183.669)

O documento público merece fê até prova em contrário. Recurso que merece ser conhecido e provido para excluir da liquidação as parcelas constantes da planilha, apresentada pelo INSS e não impugnada eficazmente pela parte ex-adversa, prosseguindo a execução por eventual saldo remanescente.

Embargos conhecidos e acolhidos.

Nessa prumada, existindo no mundo jurídico um ato administrativo comprovado por documento público, passa a militar em favor do ente público a presunção de legitimidade e veracidade das informações nele assentadas. Como prerrogativa inerente ao Poder Público, presente em todos os atos de Estado, a presunção de veracidade subsistirá no processo administrativo fiscal como meio de prova hábil a comprovar as alegações do órgão tributário, cabendo à parte adversa demonstrar, ante a sua natureza relativa, por meio de documentos idôneos, a desconformidade com a realidade dos assentamentos em realce.

Configurando-se o Auto de Infração como um documento público representativo de Ato Administrativo formado a partir da manifestação da Administração Tributária, levada a efeito através de agentes públicos, não há como se negar a veracidade do conteúdo.

Registre-se que, de acordo com os princípios basilares do direito processual, incumbe ao autor o ônus de comprovar os fatos constitutivos do Direito por si alegado, e à parte adversa, a prova de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

No caso em foco, encontra-se o direito creditório do fisco plenamente consignado, com todos os seus elementos, no Relatório Fiscal do Auto de Infração e nos demais relatórios e documentos que integram o lançamento em pauta. A fiscalização apurou a ocorrência de infração a obrigações tributárias principais e acessórias fixadas expressamente na Lei de Custeio da Seguridade Social e constatou, demonstrando por intermédio de documentos apresentados pela própria empresa fiscalizada ou decorrentes da operação Grandes Lagos, autorizada pela Justiça Federal, a configuração de grupo econômico de fato e de esquema criminoso constituído com o desiderato único de fraudar a administração tributária e a arrecadação de tributos, circunstâncias que motivaram a lavratura do presente Auto de Infração, por responsabilidade solidária, em nome de todas as empresas integrantes do grupo.

Dessarte, fulguram os assentamentos consignados no lançamento como bastantes e suficientes para fazer prova do fato afirmado pela fiscalização, em razão da debatida presunção de veracidade dos Atos Administrativos.

O Órgão Julgador de 1ª Instância já havia asserido no aresto recorrido o reconhecimento da existência do Grupo Econômico de fato apontado pela fiscalização, assim como a ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias não registrados na documentação da empresa ou dissimulados, cujas argumentações impugnatórias houveram-se por rejeitadas em virtude da não comprovação material dos fatos alegados pelos Impugnantes.

Nada obstante, retornam a carga os Recorrentes para infirmar, tão somente, que não integram o grupo econômico em questão, sem, no entanto, ornamentar tal afirmativa com qualquer alicerce demonstrativo ou meio de prova apto a contrapor a pletora documental acostada pelo Fisco, não logrando sucesso, assim, em ilidir a imputação de solidariedade que lhe fora infligida pela Fiscalização.

A defesa por negativa geral não se apruma com a dinâmica do Processo Administrativo Fiscal cujo mecanismo de contradita às autuações do fisco exige que o sujeito passivo instrua o instrumento de bloqueio à imputação fiscal com todos os motivos de fato e de direito em que se fundamentar a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de rechear a peça de defesa com todas as provas documentais garantidoras de seu direito, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em lei.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 302 do CPC, que não admite a contestação pela simples negativa geral, ressalvados o curador especial, ao advogado dativo e ao Ministério Público, entendendo que impugnação assim formulada equivaleria a uma não contestação, ensejando a revelia e seus efeitos. O ordenamento jurídico pátrio impõe ao sujeito passivo o ônus de manifestar-se precisamente sobre cada um dos fatos alegados, pois aqueles não refutados serão considerados como verdadeiros, passando a ser fato incontroverso.

Nesse contexto, mesmo ciente de que suas impugnações houveram sido refutadas pela Autoridade Julgadora *a quo* em razão da carência da comprovação material do Direito alegado, os Recorrentes quedaram-se inertes no sentido de suprir a falta em destaque, não fazendo acostar aos autos as demonstrações documentais e os elementos de prova aptos a contrapor o conjunto probatório trazido à balha pela fiscalização, apoiando-se única e exclusivamente na substancialidade etérea das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, gravitando ao redor dos reais motivos ensejadores do lançamento tributário que ora se opera, não logrando se desincumbir, dessarte, do ônus que lhe era avesso.

Assim, havendo um documento público devidamente fundamentado e com presunção de veracidade não impugnado eficazmente pela parte contrária, o desfecho há de ser em favor dessa presunção. Ostentando, todavia, tal presunção eficácia relativa, esta admite prova em sentido contrário a ônus da parte interessada, encargo este não adimplido pelos Recorrentes, que não lograram afastar a fidedignidade do teor do Auto de Infração em debate.

Nesse sentido remansa a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se depreende dos seguintes julgados:

MS 12756 / DF

Relator(a) Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA

S3 - TERCEIRA SEÇÃO

Data da Publicação/Fonte: DJe 08/05/2008

MANDADO DE SEGURANÇA. ADMINISTRATIVO. PROCURADOR FEDERAL. PROMOÇÃO. PRESUNÇÃO DE VERACIDADE DOS CONTRACHEQUES E FOLHA DO SISTEMA SIAPE. RETIFICAÇÃO DOS ATOS DE PROMOÇÃO DO IMPETRANTE. EFEITOS RETROATIVOS DESDE A DATA EM QUE DEVERIA SER PROMOVIDO NAS CATEGORIAS APROPRIADAS.

1. Têm presunção de veracidade contracheques e folha do Sistema SIAPE apresentados por procurador federal que pretende ser promovido com base no enquadramento funcional previsto naqueles documentos públicos. Ausência de

apresentação de prova, pelo impetrado, que afastasse a fé pública dos referidos documentos.

2. Segurança concedida. Retroativos a partir da data em que deveriam ter ocorrido as promoções do impetrante.

REsp 1059007 / SC

Relator(a) Ministro FRANCISCO FALCÃO

Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA

Data da Publicação/Fonte: DJe 20/10/2008

ESTATUTO DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE. ARTIGO 258 DA LEI Nº 8.069/90. AUTO INFRACIONAL LAVRADO POR COMISSÁRIO DE INFÂNCIA. DOCUMENTO PÚBLICO. FÉ PÚBLICA. ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO IURIS TANTUM. ÔNUS DA PROVA DO ADMINISTRADO.

I - O auto de infração lavrado por Comissário da Infância, em decorrência do descumprimento do artigo 258 da Lei nº 8.069/90, constitui-se em documento público, merecendo fé pública até prova em contrário.

II - O ato administrativo goza de presunção iuris tantum, cabendo ao administrado o ônus de provar a maioria da pessoa que se encontrava no estabelecimento comercial recorrido, haja vista a legitimidade do auto infracional.

III - Recurso especial provido.

Dada à reconfiguração do ônus probante imposta pelo §§ 3º e 6º, *in fine*, do art. 33 da Lei nº 8.212/91, tem o Recorrente que demonstrar e comprovar ou o recolhimento das contribuições devidas ou que os fatos imputados pela fiscalização não se configuram como fatos geradores de contribuições previdenciárias ou que estes escapam à sua responsabilidade tributária.

Diante desse quadro, não se revela possível a esta Corte Administrativa o provimento do pleito ora requerido pela empresa em epígrafe, em razão da carência de conjunto probatório robusto que dê esteio ao direito por si alegado. Alegar sem nada provar é o mesmo que nada alegar.

Nesse contexto, não havendo o sujeito passivo produzido qualquer indício de prova material com pujança bélica poderosa o suficiente a desintegrar os sólidos fundamentos do presente lançamento, este há de ser mantido.

3.7. DA RETROATIVIDADE BENIGNA

Urge ser destacado que no Direito Tributário vigora o princípio *tempus regit actum*, conforme expressamente estatuído pelo art. 144 do CTN, de modo que o lançamento tributário é regido pela lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Código Tributário Nacional - CTN

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/07/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 17/07/

2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI, As

sinado digitalmente em 20/08/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Impresso em 11/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Nessa perspectiva, dispõe o código tributário, *ad litteram*, que o fato de a norma tributária haver sido revogada, ou modificada, após a ocorrência concreta do fato jurígeno impositivo, não se constitui motivo legítimo, tampouco jurídico, para se desconstituir o crédito tributário correspondente.

O princípio jurídico suso invocado, no entanto, não é absoluto, sendo excepcionado pela superveniência de lei nova, nas estritas hipóteses em que o ato jurídico tributário, ainda não definitivamente julgado, deixar de ser definido como infração ou deixar de ser considerado como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo, ou ainda, quando a novel legislação lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ocorre, no entanto, que as normas jurídicas que disciplinavam a cominação de penalidades decorrentes da não entrega de GFIP ou de sua entrega contendo incorreções foram alteradas pela Lei nº 11.941/2009, produto da conversão da Medida Provisória nº 449/2008. Tais modificações legislativas resultaram na aplicação de sanções que se mostraram mais benéficas ao infrator que aquelas então derogadas.

Nesse panorama, a supracitada Lei federal revogou os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, fazendo introduzir no bojo desse mesmo Diploma Legal o art. 32-A, *ad litteris et verbis*:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da

declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no §3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009). (grifos nossos)

§1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

§2º Observado o disposto no §3º deste artigo, as multas serão reduzidas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

§3 A multa mínima a ser aplicada será de: (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

Originariamente, a conduta infracional consistente em apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores era punível com pena pecuniária correspondente a cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo 4º do art. 32 da Lei nº 8.212/91. A Medida Provisória nº 449/2009, convertida na Lei nº 11.941/2009, alterou a memória de cálculo da penalidade em tela, passando a impor a multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omissas, mantendo inalterada a tipificação legal da conduta punível.

A multa acima delineada será aplicada ao infrator independentemente de este ter promovido ou não o recolhimento das contribuições previdenciárias correspondentes, a teor do inciso I do art. 32-A acima transcrito, fato que demonstra tratar-se a ora discutida imputação, de penalidade administrativa motivada, unicamente, pelo descumprimento de obrigação instrumental acessória. Assim, a sua mera inobservância consubstancia-se infração e implica a imposição de penalidade pecuniária, em atenção às disposições estampadas no art. 113, §3º do CTN.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN RFB nº 1.027/2010, que assim dispôs em seu art. 4º:

Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010

Art. 4º A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, passa a vigorar acrescida do art. 476-A:

Art. 476-A. No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 17/07/2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 17/07/

2013 por ARLINDO DA COSTA E SILVA, Assinado digitalmente em 15/08/2013 por LIEGE LACROIX THOMASI, As

sinado digitalmente em 20/08/2013 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR

Impresso em 11/09/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

I - até 30 de novembro de 2008, deverá ser aplicada a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), cuja análise será realizada pela comparação entre os seguintes valores:

a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

II - a partir de 1º de dezembro de 2008, aplicam-se as multas previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§2º A comparação de que trata este artigo não será feita no caso de entrega de GFIP com atraso, por se tratar de conduta para a qual não havia antes penalidade prevista.

Óbvio está que os dispositivos selecionados encartados na IN RFN nº 1.027/2010 extravasaram o campo reservado pela CF/88 à atuação dos órgãos administrativos, que não podem ultrapassar o âmbito da norma que rege a matéria ora em relevo, tampouco inovar o ordenamento jurídico.

Para os fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP nº 449/2008, não vislumbramos existir motivo para serem somadas as multas por descumprimento da obrigação principal e com aquelas decorrentes da inobservância de obrigações acessória, para, em seguida, se confrontar tal somatório com o valor da multa calculada segundo a metodologia descrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, para, só então, se apurar qual a pena administrativa se revela mais benéfica ao infrator.

Entendo que o exame da retroatividade benigna deve se adstringir ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação acessória, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na novel legislação pelo descumprimento da mesma obrigação acessória, não havendo que se imiscuir com a multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária principal. *Lé com lé, cré com cré.*

A análise da lei mais benéfica não pode superar tais condições de contorno pois, como já afirmado alhures, trata-se de obrigação acessória que é absolutamente independente de qualquer obrigação principal.

Note-se que o princípio *tempus regit actum* somente será afastado quando a lei nova cominar ao FATO PRETÉRITO, *in casu*, o descumprimento de determinada obrigação acessória, penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Dessarte, nos termos do CTN, para fins de retroatividade de lei nova, é incabível a comparação entre (a) o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 e das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32, ambos da Lei nº 8.212/991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e (b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, acrescido pela Lei nº 11.941/2009, inexistindo regra de hermenêutica que nos autorize a extrair dos documentos normativos acima revisitados interpretação jurídica que admita a comparação entre a multa derivada do somatório previsto na alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da IN RFB nº 971/2009 e o valor da penalidade prevista na alínea 'b' do inciso I do mesmo dispositivo legislativo suso aludido, para fins de retroatividade de lei tributária mais benéfica.

De outro eito, mas trigo de outra safra, o art. 97 do CTN estatui que somente a lei formal pode dispor sobre a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos e tratar de hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

Mostra-se flagrante que a alínea 'a' do inciso I do art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, acrescentado pela IN RFB nº 1.027/2010, é tendente a excluir,

sem previsão de lei formal, penalidade pecuniária imposta pelo descumprimento de obrigação acessória nos casos em que a multa de ofício, aplicada pelo descumprimento de obrigação principal, for mais benéfica ao infrator. Tal hipótese não se enquadra, de forma alguma, na situação de retroatividade benigna prevista pelo art. 106, II, 'c' do CTN, pois emprega como parâmetros de comparação penalidades de natureza jurídica diversa, uma pelo descumprimento de obrigação principal e a outra, pelo de obrigação acessória.

Há que se reconhecer que as penalidades acima apontadas são autônomas e independentes entre si, pois que a aplicação de uma não afasta a incidência da outra e vice-versa. Nesse contexto, não se trata de retroatividade da lei mais benéfica, mas, sim, de dispensa de penalidade pecuniária estabelecida mediante Instrução Normativa, favor tributário que somente poderia emergir da lei formal, a teor do inciso VI, in fine, do art. 97 do CTN.

É mister ainda destacar que o art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela Medida Provisória nº 449/2008, apenas se refere ao lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 dessa mesma Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, não produzindo qualquer menção às penalidades administrativas decorrentes do descumprimento de obrigação acessória, assim como não o faz o remetido art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

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

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

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

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

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Assim, em virtude da total independência e autonomia entre as obrigações tributárias principal e acessória, o preceito inscrito no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008, não projeta qualquer efeito sobre os Autos de Infração lavrados em razão exclusiva de descumprimento de obrigação acessória associada às Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.

Uma vez que a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória encontra-se prevista em lei, somente o Poder Legislativo dispõe de competência para dela dispor. A legislação complementar, na forma de Instrução Normativa emanada do Poder Executivo, é pai pequeno no terreiro, não podendo dispor autonomamente de forma contrária a diplomas normativos de mais graduada estatura na hierarquia do ordenamento jurídico, *in casu*, a lei formal, e assim extrapolar os limites de sua competência concedendo anistia para exclusão de crédito tributário, em flagrante violação às disposições insculpidas no §6º do art. 150 da CF/88, o qual exige lei em sentido estrito.

Vislumbra-se inaplicável, portanto, a referida IN RFB nº 1.027/2010, por ser flagrantemente ilegal. Como demonstrado, é possível a aplicação da multa isolada em GFIP, mesmo que o sujeito passivo haja promovido, tempestivamente, o exato recolhimento do tributo correspondente, conforme assentado no art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

Nesse contexto, afastada por ilegalidade a norma estatuída pela IN RFB nº 1.027/2010, por representar a novel legislação encartada no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 um benefício ao contribuinte, verifica-se a incidência do preceito encartado na alínea 'c' do inciso II do art. 106 do CTN, devendo ser observada a retroatividade benigna, sempre que a multa decorrente da sistemática de cálculo realizada na forma prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212/91 cominar ao Sujeito Passivo uma penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência da infração.

Assim, tratando-se o presente caso de hipótese de entrega de GFIP contendo informações incorretas ou com omissão de informações, deverá ser aplicada a penalidade prevista no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, se esta se mostrar mais benéfica ao Recorrente.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO PARCIALMENTE do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, devendo a penalidade a ser aplicada ao sujeito passivo ser recalculada tomando-se em consideração as disposições inscritas no art. 32-A, I da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, somente na estrita hipótese de o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva

Declaração de Voto

Após a leitura do voto prolatado pelo i. Relator, pedi vista do processo para melhor analisar a matéria objeto do lançamento e os argumentos manifestados pelo sujeito passivo.

Conforme apontado no relatório, trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em epígrafe, consistente em contribuições previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados e segurados contribuintes individuais, **e sobre a comercialização da produção rural adquirida de pessoa física**, devida por sub-rogação, conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 283/307 e anexos:

[...] Informa a Fiscalização que a empresa FRIGO VALE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES LTDA ME houve-se por constituída, em 23/03/1998, pelos "sócios" Carlos Roberto Alves (cunhado do Sr. Nivaldo Fortes Peres) e Hypólito Rodrigues Júnior, o qual foi substituído na empresa, em 04/06/2004, pela Sra. Nilce Fortes Peres Alves, irmã do Sr. Nivaldo Fortes Peres.

Extrai-se dos Autos que a Frigo Vale adquire gado de pecuaristas e passam para as empresas "noteiras" (Pereira, Pereira Comércio de Carnes e Derivados Ltda e Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda) a relação do abate, que consiste no total de gado que será abatido no mesmo dia. As "noteiras" emitem a nota fiscal de remessa para abate e passam o número da remessa da nota para que sejam feitas as

devoluções, isto é, emitidas as notas fiscais de simples devolução da Frigo Vale para a Noteira.

Em seguida, a Frigo Vale envia o faturamento à Noteira, isto é, a relação de venda da carne resultante do abate. O funcionário do frigorífico vai à empresa Noteira buscar as notas fiscais de venda emitidas pela Noteira em nome dos clientes da Frigo Vale, que são açougues e supermercados.

Ato seguinte, um funcionário da Frigo Vale se dirige à empresa "Noteira" levando as notas fiscais de retorno originais e as notas fiscais do produtor rural. Com base nestas notas, são emitidas as notas fiscais de entrada de produtor.

O Relatório Fiscal lista as pessoas físicas e jurídicas solidariamente responsáveis pelos tributos lançados, integrantes do grupo econômico de fato denominado "Grupo Nivaldo", discorrendo na sequência acerca da "Operação Grandes Lagos", deflagrada pela Polícia Federal por solicitação da Receita Federal com vistas à apuração de fraudes à administração tributária, havendo sido constatada a participação do Sr. Nivaldo Fortes Peres (CPF 785.735.998-04) como "cabeça" do grupo ("Grupo Nivaldo"), responsável pela criação de diversas empresas paralelas em nome de interpostas pessoas ("laranjas") com o objetivo de desviar o faturamento das empresas lícitas do grupo.

A empresa autuada, Frigo Vale Indústria e Comércio de Carnes Ltda – ME, houve-se por excluída do SIMPLES, conforme Ato Declaratório Executivo nº 07, de 17 de janeiro de 2008, a fl. 11.469, com efeitos a partir de 01/01/2003.

De acordo com o Relatório Fiscal, também estão à frente na condução dos negócios do "Grupo Nivaldo" os Srs. Luciano da Silva Peres (CPF 217.280.068-64), Rodrigo da Silva Peres (CPF 276.282.428-12), Maria Helena La Retondo (CPF 029.175.818-59), José Roberto Giglio (CPF 070.679.248-39), Pedro Giglio Sobrinho (CPF 085.082.218-19) e Antonio Giglio Sobrinho (CPF 075.677.458-60).

Consoante relato da fiscalização, integram o "Grupo Nivaldo" as seguintes pessoas jurídicas: Sebo Sol Indústria de Sub Produtos de Bovinos Ltda EPP (CNPJ 07.330.898/0001-05), Agro Rio Preto Representações Comerciais Ltda (CNPJ 03.577.919/0001-30), Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda (CNPJ 05.038.080/0001-98), Comercial de Carnes e Derivados Valentim Gentil Ltda (CNPJ 01.996.600/0001-96), Fortes Empreendimentos Rio Preto Ltda (CNPJ 00.588.243/0001-92), Sol Importadora e Exportadora de Couros Ltda (CNPJ 03.577.891/0001-31), C M G Transportes Rio Preto Ltda (CNPJ 05.750.774/0001-53), FEISP Ltda (CNPJ 04.519.455/0001-79), Viena Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda (CNPJ 59.638.999/0001-41), R P M C Comércio de Carnes e Derivados Ltda (CNPJ 62.067.129/0005-06), Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda (CNPJ 60.006.251/0001-05), América Industrial e Comercial Ltda (CNPJ 04.305.053/0001-71), Agroalto Industrialização e Distribuição Ltda (CNPJ 04.816.026/0001-63), Mega Distribuidora de Gorduras Ltda (CNPJ 06.204.954/0001-00), Valentim Gentil Abatedouros de Bovinos e Suínos Ltda (CNPJ 06.951.738/0001-10).

Constatado o interesse comum na situação que constitui o fato gerador das obrigações tributárias ora lançadas, o crédito tributário ora em constituição houve-se por lançado, por solidariedade, em nome dos integrantes do grupo econômico em tela, conforme descrito nos parágrafos precedentes, com fundamento no art. 124, I do CTN, sendo, por tal razão, lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária em relação a todas as pessoas jurídicas e físicas acima referidas, as quais se houveram por devidamente notificadas do vertente lançamento, de acordo com os documentos a fls. 308/471.

Irresignados com a autuação, ofereceram impugnação administrativa a Fortes Empreendimentos Imobiliários São Paulo Ltda, a fls. 478/495; Frigo Vale Indústria e Comércio de Carnes Ltda - ME, a fls. 540/550; Maria Helena La Retondo, a fls. 551/568, Sol Importadora e Exportadora de Couros Ltda, a fls. 604/609; CMG Transportes Rio Preto Ltda, a fls. 611/624; José Roberto Giglio, a fls. 681/709; Sebo Sol Indústria de Sub Produtos de Bovinos Ltda – EPP; a fls. 710/717; Antonio Giglio Sobrinho, a fls. 720/751; Pedro Giglio Sobrinho, a fls. 1097/1124; Luciano da Silva Peres, a fls. 1125/1143, Rodrigo da Silva Peres, a fls. 1186/1204; Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda, a fls. 1245/1271 e Nivaldo Fortes Peres, a fls. 1272/1285.

Considerando os argumentos dispostos no recurso voluntário interposto e aqueles colacionados pelo sujeito passivo nos 03 [três] memoriais, aduz, em resumo:

- (i) *A autoridade administrativa acusa os recorrentes de terem interesse comum com os fatos geradores dos tributos devidos pela empresa FRIGOVALE Indústria e Comércio de Carnes Ltda, razão porque lhes foi imputada a responsabilidade solidária pelo PAF, com fundamento no art. 124, inc. I, CTN. A defesa foi, então, rejeitada pela DRJ/Ribeirão Preto, mediante argumentos que revelam uma arbitrariedade semelhante à empregada na lavratura do PAF. Todavia, a análise imparcial do que foi amealhado pela autoridade administrativa e das provas produzidas pelos recorrentes convence de que eles nunca tiveram envolvimento de qualquer tipo com essa empresa. Mais do que isso, que o i. acórdão e o PAF está eivado de nulidades diversas, de modo que, data venia, ele não deve, e não pode, ser mantido;*
- (ii) **Conexão** com o processo n. 16004.001597/2008-7 e prevenção da 1ª Turma, da 4ª Câmara, da Segunda Seção, em atenção ao art. 6º, do Regimento Interno do CARF;
- (iii) **‘BIS IN IDEM’**: Às fls. 167/278, consta apenas uma planilha, na qual se afirma que a fonte são “documentos e arquivos magnéticos apreendidos pela Polícia Federal

e Receita Federal". (sic) Não foi juntada uma única Nota Fiscal do produtor, que vincule a empresa FRIGOVALE à aquisição de produção rural. Caso esse vício não seja óbice suficiente à nulidade desse lançamento, o recorrente faz prova cabal de que essa contribuição foi lançada em bis in idem. Simples consulta ao COMPROT revela a variedade de autos de infração lançados em desfavor da empresa Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda. E, dentre eles, merecem especial atenção 25 (vinte e cinco) autos de infração e lançamento de débito confessado. Destes 25 (vinte e cinco), 22 (vinte e dois) foram lavrados entre agosto de outubro de 2008, isto é, no período imediatamente anterior ao presente PAF. Requer, por fim, que, provado o bis in idem, seja excluída do PAD a contribuição do produtor rural, referente à mercadoria consignada da empresa Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda;

- (iv) Decadência parcial das obrigações tributárias;
- (v) Que dos fatos narrados não se chega à conclusão de que a FrigoVale é o sujeito passivo da obrigação, não havendo nexos, nem provas, entre os fatos narrados e a conclusão de que esta teria cometido as infrações descritas;
- (vi) Que a FrigoVale, em nenhum momento, foi incluída no Mandado de Procedimento Fiscal, não foi cientificada em qualquer fase do procedimento, somente vindo a ter conhecimento do procedimento com a notificação do Auto;
- (vii) Que o Relatório Fiscal carece de elementos caracterizadores de grupo econômico e, conseqüentemente, do instituto da solidariedade;
- (viii) Que a fiscalização acusa a Frigo Vale de ter se utilizado de "notas fiscais frias", "emitidas por empresas de fachadas", "em nome de laranjas", mas não faz prova de tais acusações. Aduz que prestava serviços de abate de gado para terceiros e não comercialização dos produtos;
- (ix) Nulidade do Acórdão, por preterição do direito de defesa, em razão de não ter sido deferida produção de prova pericial;
- (x) Nulidade do processo, por impedimento da autoridade administrativa, porque antes da ação fiscal, em 08/10/2008, os Srs. Luciano da Silva Peres e Rodrigo da Silva Peres, filhos do recorrente, representaram à Corregedoria-Geral da Receita Federal pela instauração de sindicância contra os AFRFB Jeferson de Lima Garcia, Paulo César Martinasso e Valmir da Cruz, com o objetivo de apurar supostas infrações disciplinares;
- (xi) Que o Auto de Infração foi lavrado por servidores desprovidos de competência para fiscalizar o Recorrente, pois o auditor fiscal só pode utilizar as suas prerrogativas de fiscalizar e de praticar o lançamento de ofício, quando instaurado procedimento fiscal regular, o qual se dá por meio de mandado de procedimento fiscal;

- (xii) *Que não havendo procedimento que confira à autoridade administrativa poderes para desconsiderar os negócios jurídicos praticados pelo referido contribuinte, o PAF é nulo de pleno direito;*
- (xiii) *Que as provas reunidas pela fiscalização não demonstram o interesse comum do Recorrente com os fatos geradores dos tributos lançados;*
- (xiv) *Nulidade das provas. Aduz que as informações obtidas pela autoridade administrativa com fundamento nos MPF-D nº 081.0700-2008-00444-0 e MPF-F nº 081.9000-2008-04691-2 devem ser excluídas do auto de infração;*
- (xv) *Que a Autoridade administrativa não possui competência para determinar a quebra de sigilo bancário. Apenas a autoridade judiciária competente pode proferir tal decisão;*
- (xvi) *Que a base de cálculo foi apurada incorretamente, tomando como base o valor integral das notas fiscais, adquiridas destas empresas terceiras, que não se presta à aferição direta do tributo;*
- (xvii) *Nulidade do Auto de Infração por erro na identificação do sujeito passivo. Aduz inexistir correlação entre a autuada e a Sebo Sol Indústria Subprodutos de bovinos Ltda, não havendo que se cogitar de interesse comum entre elas;*
- (xviii) *Que, por se tratar de obrigação acessória, onde o caráter subjetivo em relação ao fato gerador do tributo lançado é indissociável, deve estar evidenciado o dolo do agente para a imputação da solidariedade;*
- (xix) *Que parte das contribuições lançadas refere-se ao FUNRURAL, declarado inconstitucional pelo Colendo Supremo Tribunal Federal;*
- (xx) *Que não há motivação para a imputação de solidariedade a Pedro Giglio Sobrinho, fato que eiva de ilegalidade o procedimento fiscal;*
- (xxi) *Que inexistente na legislação tributária qualquer dispositivo que atribua responsabilidade direta a pessoas que não tenham qualquer participação societária ou gerencial na empresa;*
- (xxii) *Que se houvesse vinculação entre o devedor solidário e o principal, por interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, esta deveria ser provada pela fiscalização e não apenas aduzida;*
- (xxiii) *Que o Recorrente não foi incluído no Mandado de Procedimento Fiscal, não foi cientificado em qualquer fase do procedimento, somente vindo a ter conhecimento do procedimento com a cientificação do Termo de Sujeição Passiva. Aduz não ter tido a chance de carrear aos autos qualquer prova que pudesse afastar a imputação de responsabilidade pelas obrigações tributárias da empresa autuada;*

- (xxiv) *Que a imputação de solidariedade passiva a Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda baseia-se em suposições, ante a inexistência de provas;*
- (xxv) *Que o Auto de Infração, no aspecto da responsabilidade do Recorrente, é inconsistente e baseia-se em prova ilícita, nula de pleno direito, posto que não foi submetida ao crivo do contraditório e da ampla defesa, bem como viola o princípio da presunção de inocência, além do órgão autuador não ter produzido prova da responsabilidade na fase administrativa, ônus que lhe competia;*
- (xxvi) *Que não há motivação para a imputação de solidariedade a Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda, fato que eiva de ilegalidade o procedimento fiscal;*
- (xxvii) *Cerceamento de defesa, pois a fiscalização somente deu conhecimento do procedimento ao Recorrente com a notificação do Termo de Sujeição Passiva Solidária já concluído, após o encerramento de todos os trabalhos fiscais de apuração e lançamento, consubstanciado no Auto de Infração lavrado contra a empresa fiscalizada;*
- (xxviii) *Que a empresa Sol Empreendimentos Imobiliários Rio Preto Ltda nada tem a ver com a empresa autuada, não participa de seu capital social, sua atividade é completamente diferente, os sócios das duas não são os mesmos e que a sua responsabilização tributária solidária pelos débitos lançados contra a empresa autuada é absurda. Aduz não haver qualquer interesse comum na situação que constitua o fato que constitui a obrigação tributária;*
- (xxix) *Que não há provas a revelarem o interesse comum de José Roberto Giglio na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária cuja responsabilidade lhe foi atribuída por solidariedade, fato que eiva de ilegalidade o procedimento fiscal. Aduz que o Recorrente não tem vínculo com a Autuada, nem sequer era seu mandatário, não tendo nenhum interesse nos resultados das vendas efetuadas pela empresa, inexistindo hipótese de enquadramento no dispositivo do art. 124, I do CTN;*
- (xxx) *Que a decisão recorrida não apreciou as preliminares arguidas por Antonio Giglio em sua impugnação, nem houve a consideração dos elementos probatórios produzidos pelo Recorrente;*
- (xxxi) *Que o Sr. Antonio Giglio é parte ilegítima para figurar como responsável solidário da obrigação tributária em foco, pois jamais foi sócio de fato ou "laranja", seja da empresa autuada, seja das demais empresas, "grupos" ou pessoas a elas ligadas;*
- (xxxii) *Que não pode prevalecer o agravamento da multa em relação ao Sr. Antonio Giglio;*
- (xxxiii) *Que é inaplicável a inserção de juros sobre a multa, posto que a lei é clara ao determinar que os juros só incidem sobre o principal;*

Feito o registro, peço vênia ao i. Relator para divergir, em atenção aos argumentos que serão a seguir colacionados.

I. **BIS IN IDEM** – NECESSIDADE DE DILIGÊNCIA

O Recorrente afirmou que o objeto do lançamento realizado já foi incluído em autos de infração lavrados em face da Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda., existindo, no caso, *bis in idem*:

[...] Às fls. 167/278, consta apenas uma planilha, na qual se afirma que a fonte é “documentos e arquivos magnéticos apreendidos pela Polícia Federal e Receita Federal”. (sic) Não foi juntada uma única Nota Fiscal do produtor, que vincule a empresa FRIGOVALE à aquisição de produção rural. Caso esse vício não seja óbice suficiente à nulidade desse lançamento, o recorrente faz prova cabal de que essa contribuição foi lançada em bis in idem. Simples consulta ao COMPROT revela a variedade de autos de infração lançados em desfavor da empresa Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda. E, dentre eles, merecem especial atenção 25 (vinte e cinco) autos de infração e lançamento de débito confessado. Destes 25 (vinte e cinco), 22 (vinte e dois) foram lavrados entre agosto de outubro de 2008, isto é, no período imediatamente anterior ao presente PAF. Requer, por fim, que, provado o bis in idem, seja excluída do PAD a contribuição do produtor rural, referente à mercadoria consignada da empresa Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda;

Da análise das informações apresentadas entendo que a matéria merece melhor análise, pois este Julgador tem sérias dúvidas em relação ao objeto do lançamento lavrados em desfavor da Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo Ltda. e a possibilidade da ocorrência do *bis in idem*.

Dito isso, opino pela conversão do julgamento em diligência, para que seja juntada ao presente a cópia do relatório fiscal dos autos de infração relacionados pelo sujeito passivo.

Caso seja vencido, passo à análise dos demais pontos.

II. **DECADÊNCIA**

Já manifestei meu entendimento em diversas oportunidades segundo o qual a Contribuição Previdenciária é tributo sujeito ao lançamento por homologação, sendo que o

prazo decadencial para efetuar o lançamento de tal tributo seria, em regra, o do art.150, §4º do CTN. Dessa forma, o prazo decadencial para o lançamento seria de cinco anos a contar do fato gerador.

No tocante à decadência é mister analisarmos o instituto à luz da Súmula Vinculante nº 8, do Supremo Tribunal Federal, publicada no Diário Oficial da União, de 20/06/2008, em consonância com as disposições do art. 103-A da Constituição Federal, in verbis:

Súmula Vinculante nº 8 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569-1997 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (Vide Lei nº 11.417, de 2006).

O art. 2º da Lei nº 11.417, de 19/12/2006, que regulamenta o dispositivo constitucional supratranscrito, assim dispõe sobre os efeitos da Súmula Vinculante editada pelo Supremo Tribunal Federal:

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

Quanto ao teor da Súmula Vinculante editada, esta declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que previam, respectivamente, prazos decadencial e prescricional de 10 anos para as contribuições devidas à Seguridade Social. O fundamento da decisão foi que lei ordinária não pode dispor sobre prazos de decadência e prescrição de tributo, questões reservadas à lei complementar (artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal).

Além do entendimento manifesto pelo Supremo Tribunal Federal, para deslinde da questão há de ser considerada também a previsão contida no art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, alterado pela Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, abaixo transcrito:

“62-A – As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973,

Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Dessa forma, no tocante à matéria prazo decadencial, o Superior Tribunal de Justiça, julgando os recursos submetidos à sistemática de repetitivos, proferiu o Acórdão no Resp 973733, pacificando a matéria, cujo ementa transcrevo:

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

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

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

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal

(Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Nesse sentido, considerando a existência de decisão emanada do egrégio Tribunal, em sede de Recursos Repetitivos, passo a análise do caso concreto.

Note-se, inicialmente que, diferente da tese dominante nesse Conselho em relação ao fato de que a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo tendente a praticar as ações previstas no art. 142 do CTN, independente de pagamento, seria o objeto da homologação pela autoridade tributária, verifica-se que a teor da decisão do STJ, o que deve ser homologado é o pagamento eventualmente antecipado pelo sujeito passivo.

Feitas essas considerações, para solução da lide ora proposta, resta dirimir se houve ou não recolhimento da parte do contribuinte.

Dessa forma, com o advento da decisão acima referida, tem-se que nos casos em que não houve antecipação de pagamento deve-se aplicar a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, contar-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nos casos em que há recolhimento, ainda que parcial, aplica-se a regra do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, o prazo inicia-se na data do fato gerador.

Considerando que Recorrente foi cientificada em 24/12/2008 e que houve recolhimento, aplico o art. 150, §4º do CTN, restando, por conseguinte, fulminadas pela decadência as competências anteriores a 12/2003.

III. DA INCONSTITUCIONALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O FUNRURAL

Conforme descrito no relatório fiscal, a autuação reporta-se - além das contribuições incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais - às contribuições do produtor rural pessoa física e do segurado especial, respaldadas no artigo 25 da Lei 8.212/91, cuja obrigação de recolhimento fica a cargo da empresa adquirente, por sub-rogação, nos termos da citada Lei conforme redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores

A decisão de primeira instância considerou improcedente a impugnação, sob os argumentos de que, em regra, é vedado à autoridade administrativa reconhecer tese de ilegalidade e inconstitucionalidade de lei. De fato, razão lhe assiste

No entanto, entendo que em cumprimento ao princípio da economia processual e em prol da unificação dos julgados, a esfera administrativa pode, em determinadas circunstâncias, seguir o entendimento do Judiciário no que diz respeito às matérias as quais já consolidou seu posicionamento, isso para que se evite a situação de o contribuinte, ao final da demanda administrativa tenha que recorrer ao judiciário para ver a lide satisfeita.

Assim, apesar de estar ciente que as decisões judiciais possuem efeitos *inter partes*, entendo que é necessário se valorizar a jurisprudência consolidada pelos tribunais superiores, *in-casu*, cumpre atentar para o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal

Federal (STF) ao enfrentar a matéria sob análise. Até porque, o processo administrativo tributário adota essa premissa, mormente o Decreto n. 70.235/72 e o Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF n. 256/2009:

Decreto n. 70.235/72

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

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

RI-CARF

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

*Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

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

Com efeito, a corte constitucional no julgamento do Recurso Extraordinário – RE n.º 363.852, já se manifestou sobre a questão e, por entender que a contribuição representa uma dupla tributação, declarou a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei n.º 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, inciso V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, nos termos abaixo:

*“O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, conheceu e deu provimento ao recurso extraordinário para **desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por subrogação sobre a ‘receita bruta proveniente da comercialização da produção rural’ de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade** do artigo 1º da Lei n.º 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, 30, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei n.º 9.528/97, até que legislação nova, arremada na Emenda Constitucional n.º 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência.*

Em seguida, o Relator apresentou petição da União no sentido de modular os efeitos da decisão, que foi rejeitada por maioria, vencida a Senhora Ministra Ellen Gracie. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes, Ausentes, licenciado, o Senhor

Ministro Celso de Mello e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, com voto proferido na assentada anterior. Plenário, 03.02.2010.”

Em exame posterior da matéria, em sessão plenária (17/03/2011), o STF ratificou o seu posicionamento e manteve seu entendimento sobre a inconstitucionalidade dos dispositivos legais supramencionados ao rejeitar os embargos de declaração da União Federal no RE n.º 363.852.

Os embargos foram apresentados com o objetivo de que se declarasse que a Lei n.º 10.256/2001, que alterou parte do artigo 25, da Lei n.º 8.212/91, havia sanado a inconstitucionalidade.

Porém, o posicionamento do ministro relator, Marco Aurélio Mello, foi no sentido de que como a referida lei somente modificou o caput do artigo 25, mantendo a alíquota e a base de cálculo da contribuição, não houve alteração no que se refere à inconstitucionalidade da cobrança do Funrural.

Além disso, cabe registrar que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral da matéria relativa à contribuição social do empregador rural pessoa física incidente sobre a comercialização da produção rural, no bojo do Recurso Extraordinário n.º 596177/RS, de relatoria do Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, em 17/09/2009, DJe de 08-10-2009, a saber:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/91, NA REDAÇÃO DADA A PARTIR DA LEI 8.540/92. RE 363.852/MG, REL. MIN. MARCO AURÉLIO, QUE TRATA DA MESMA MATÉRIA E CUJO JULGAMENTO JÁ FOI INICIADO PELO PLENÁRIO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Não se manifestaram os Ministros Cármen Lúcia, Cezar Peluso, Joaquim Barbosa e Menezes Direito. Ministro RICARDO LEWANDOWSKI

Nesta esteira, a excelentíssima Ministra Carmen Lúcia decidiu monocraticamente o RE n.º 425330/MG, em 09/04/2010, e o RE n.º 613433/RS, em 20/05/2010, a saber:

DECISÃO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO AO FUNRURAL INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL: INCONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.

(...)

4. Por decisão de fls. 235-236, determinou-se a devolução dos autos à origem para que fosse observado o art. 543-B do Código de Processo Civil em decorrência do reconhecimento de repercussão geral do tema no Recurso Extraordinário 596.177.

(...)

6. Inicialmente, cumpre ressaltar que a decisão que determinou o retorno dos autos à origem foi publicada em 4.2.2010 (fl. 237), nos termos do art. 543-B do Código de Processo Civil (fls. 235-236).

O tema objeto do recurso extraordinário foi julgado na sessão plenária do Supremo Tribunal Federal de 3.2.2010, no Recurso Extraordinário 363.852.

Assim, por estarem os autos no Supremo Tribunal Federal e por já ter sido julgado o tema constitucional contido no recurso extraordinário interposto, torno sem efeito a decisão de fls. 235-236 e passo a análise das razões do recurso extraordinário.

(...)

Dessa orientação jurisprudencial divergiu o acórdão recorrido.

8. Pelo exposto, dou provimento ao recurso extraordinário (art. 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil e art. 21, § 2º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal) para afastar a contribuição ao Funrural incidente sobre a comercialização da produção rural de empregadores pessoas naturais.

(...)

(RE 425330/MG, Rel. Min. CARMEM LÚCIA, decisão monocrática de 09/04/2010, DJe de 29/04/2010)

DECISÃO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. 1. CONTRIBUIÇÃO AO FUNRURAL INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL: INCONSTITUCIONALIDADE. PRECEDENTE. 2. COMPENSAÇÃO. E CORREÇÃO MONETÁRIA. MATÉRIAS INFRACONSTITUCIONAIS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

Relatório

(...)

2. Os Recorrentes alegam que o Tribunal a quo teria contrariado os arts. 146, 150, inc. I, 154 e 195, inc. I, §§ 4º e 8º, da Constituição da República.

(...)

Requerem o provimento do recurso extraordinário, para reformar o acórdão recorrido e declarar a inconstitucionalidade dos arts. 25, inc. I e II, da Lei 8.212/91, 3º e 6º da Lei 9.528/97, "com as modificações dadas pelas Leis 10.256/2001, 8.540/1992, 8.861/1994 e 9.528/1997" (fl. 195).

(...)

4. No julgamento do Recurso Extraordinário 363.852, Relator o Ministro Marco Aurélio, o Plenário do Supremo Tribunal

Federal deu provimento ao recurso para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre "a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural" de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate.

Naquela assentada, foi declarada a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/92, que alterou os artigos 12, V e VII, 25, I e II, e 30, IV, da Lei 8.212/91, assim como as alterações feitas até a Lei 9.528/97, até que nova legislação, com base na Emenda Constitucional 20/98, venha a instituir a contribuição.

(...)

Dessa orientação jurisprudencial divergiu o acórdão recorrido.

(...)

6. Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso extraordinário (art. 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil e art. 21, § 2º, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal) para afastar a contribuição ao Funrural incidente sobre a comercialização da produção rural de empregadores pessoas naturais, nos termos da jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal.

(...).

(RE 613433/MG, Rel. Min. CARMEN LÚCIA, decisão monocrática de 20/05/2010, DJe de 07/06/2010)

Posteriormente, em 01/08/2011, o Pleno do STF reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/1992, aplicando-se aos casos semelhantes o disposto no art. 543-B do CPC:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/1991, NA REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º DA LEI 8.540/1992. INCONSTITUCIONALIDADE. I – Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador.

II – Necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social.

III – RE conhecido e provido para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/1992, aplicando-se aos casos semelhantes o disposto no art. 543-B do CPC.

(RE 596177, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-165 DIVULG 26-08-2011 PUBLIC 29-08-2011 EMENT VOL-02575-02 PP-00211 RT v. 101, n. 916, 2012, p. 653-662)

Apesar disso, o r. acórdão não pode ser reproduzido ainda por este Conselheiro [art. 62-A, do RI-CARF], haja vista a oposição de embargos de declaração ainda não julgados:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Oportuno mencionar que a 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção de Julgamento do CARF ao julgar tais argumentos apresentados pelas pessoas jurídicas tidas no mesmo grupo econômico [16004.001597/2008-75, autuada: **Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda. e outros**], deu provimento ao recurso voluntário interposto, por unanimidade, para afastar a exigibilidade do crédito tributário referente à omissão dos valores da receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, conforme ementa que transcrevo abaixo:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/10/2006

IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO PARA EXIGÊNCIA DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. INEXIGIBILIDADE DA CONDUTA DE DECLARAR AS CONTRIBUIÇÕES NA GFIP.

Não se pode exigir a declaração de contribuições na GFIP, quando o crédito para exigência das mesmas foi julgado improcedente.

Recurso Voluntário Provido.

Ainda que se admita que o Funrural, em tese, deve ser cobrado de algum contribuinte a partir de 2001, em desrespeito a decisão do STF, ainda assim, tenho inviável que a cobrança se dê neste processo, em razão de falhas na maneira de constituição do crédito tributário.

Chego a tais conclusões atento à questão da viabilidade da sub-rogação da empresa Frigovale nas obrigações pelo recolhimento do Funrural, dada a não inclusão das empresas que formalizaram com seus documentos e em sua escrita fiscal as operações de compra de gado de produtores rurais no auto de infração sob julgamento.

Segundo o suposto esquema descrito no relatório da Polícia Federal - que é repetido na acusação do auto de infração, notas fiscais da Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo e da Pereira, Pereira Comércio de Carnes e Derivados Ltda seriam utilizadas para acobertar operações com mercadorias que, de fato, pertenceriam a terceiros.

Nas figuras da Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo e da Pereira, Pereira, residiriam, pois, aqueles que, ao menos na aparência, adquiriram gado de produtores rurais, encomendando o abate do gado e comercializando posteriormente a carne.

Assim, parece-me evidente que as denominadas “noteiras” são, sem qualquer margem de dúvidas, responsáveis pelo recolhimento do Funrural, calculado, na forma da lei, em percentual sobre o valor de aquisição do gado.

Da circunstância de ser o Funrural devido pelas Distribuidoras que, ao menos formalmente, praticaram a aquisição do gado, decorrem três consequências jurídicas importantes.

A primeira delas é de que, sem examinar a escrita fiscal e o conjunto de recolhimentos de tributos efetuados pela Distribuidora São Paulo e pela Pereira Pereira, não há como se afirmar, com a devida certeza que o Funrural exigido no presente auto de infração, tenha sido, de fato, sonegado.

A segunda, na mesma linha da primeira, é a de que não há como, sem saber se existem autos de infração lavrados contra tais distribuidoras ou terceiros com elas envolvidos, concluir se a constituição da exigência do Funrural nestes autos não representa *bis in idem*. Vale notar que, como todas as empresas que se relacionaram com as distribuidoras possivelmente foram autuadas na “operação Grandes Lagos”, a chance de exigência em duplicidade do Funrural referente aos mesmos bovinos é, mais do que possível, uma circunstância provável na espécie.

A terceira é a de que a sub-rogação da Frigovale nos débitos do Funrural é fragilíssima, visto que não há prova de que foi a autuada deste processo quem adquiriu gado de produtores rurais. Ainda que participasse de um esquema de fraudes, seu papel ostensivo era de abatedora de bovinos, somente descaracterizável de maneira válida caso, responsabilizadas solidariamente no presente processo, as distribuidoras “noteiras” tivessem peremptoriamente buscado a exclusão de sua própria responsabilidade afirmando que era a Frigovale quem adquiriu o gado de produtores, não se limitando a abatê-lo. O fato de a acusação saltar um grau de responsabilidade, excluindo do polo passivo, por omissão, as distribuidoras, inviabilizou em concreto a sub-rogação da Frigovale na obrigação de recolher o Funrural, visto que não se pode afirmar com certeza que esta adquiriu gado em todas as vezes que recebeu bovinos para abate com notas das distribuidoras.

Assim, excludo a responsabilidade da empresa Frigovale pelo Funrural exigido no auto de infração, visto que as provas dos autos: i) não permitem concluir com certeza que este tenha sido sonegado; ii) lançam suspeitas sobre sua provável exigência em duplicidade e, iii) não pode haver sub-rogação da autuada na responsabilidade pelo Funrural visto que não era esta, peremptoriamente, caracterizada na acusação como adquirente de gado de produtores rurais.

Feitas tais considerações sobre o mérito das exigências, abordo a questão da responsabilização solidária no auto de infração.

IV. DA INEXISTÊNCIA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA

A palavra responsabilidade tem muitos significados, mas todos complementares. Ora se fala de responsabilidade como a capacidade de uma pessoa para responder por seus atos, ora com o sentido de estar obrigado a algo ou ainda com o sentido de oferecer garantia e também com o sentido de dar resposta reparadora de um dano de modo a estabelecer o equilíbrio quebrado. Efetivamente, todos esses significados estão presentes desde a etimologia da palavra, derivada do latim *respondere*, passando por suas aplicações religiosas e filosóficas até chegar ao campo jurídico.

No direito espanhol já está bem desenvolvido o entendimento de que a responsabilidade tributária envolve necessariamente a concorrência de dois pressupostos de fato autônomos: o pressuposto de fato do tributo (fato gerador) e o pressuposto de fato da responsabilidade tributária. Ou seja, a responsabilidade exige tanto a ocorrência do fato gerador da obrigação do contribuinte de pagar o tributo como a do fato que vincula à infração de deveres formais pelo terceiro à assunção, por este, da posição de garante pelo cumprimento daquela obrigação.

Para que ocorra a cobrança do tributo do responsável, portanto, é indispensável que seja verificada a ocorrência dos dois pressupostos de fato. Em geral, o lançamento envolve somente a verificação do fato imponible, com a notificação do contribuinte para fazer o pagamento em período voluntário ou para impugnar. Por isso que o desvio da cobrança para o responsável depende do ato de declaração de responsabilidade e seu respectivo procedimento de derivação.

A Constituição, ao delimitar o fato tributável pela descrição de uma materialidade, já indica, por decorrência, a pessoa a ela relacionada e que, conseqüentemente, deve suportar o encargo do tributo, chamado por Geraldo Ataliba, com apoio em Villegas, de “destinatário constitucional tributário”².

Isso decorre da estrutura constitucional de cada espécie tributária. Nos impostos, deve suportar o encargo tributário a pessoa que revela a capacidade econômica (CF; art. 145, §1º) na medida em que realiza o fato gerador, dele tirando proveito econômico.

Nas taxas, em razão do princípio da retributividade ou ressarcimento, é necessária a “referibilidade entre a atuação estatal e o obrigado”, pois, “é essencial à definição da taxa a referibilidade (direta) da atuação ao obrigado”. Logo, apenas a pessoa que “utiliza o serviço (público, específico e divisível) ou recebe o ato ‘de polícia’ pode ser sujeito passivo de taxa”.

Já nas contribuições, apenas as pessoas indiretamente ligadas à atuação estatal, dela obtendo benefício, é que devem suportar o encargo da exação, quais sejam, os proprietários de imóveis valorizados por obra pública na contribuição de melhoria; os empregados amparados pela previdência social na contribuição previdenciária; os agentes que atuam em determinado domínio econômico no nas contribuições interventivas e os profissionais de determinada categoria no caso das contribuições corporativas.

Quando essas pessoas têm o dever de pagar o tributo, são qualificadas como contribuintes, nos termos do art. 121, parágrafo único, I, do CTN.

Para que outra pessoa seja eleita como sujeito passivo da obrigação, a quem o CTN chama de responsável (art. 121, parágrafo único, II), deve haver respeito a esta imposição constitucional do encargo tributário decorrente das próprias regras de competência, bem como à legalidade expressa (CF; art. 150, I e CTN; art. 97, III).

São esses os limites impostos ao legislador para que desloque validamente o dever de pagar o tributo do contribuinte para o responsável tributário, e que se encontram especificados no art. 128 do CTN:

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.

Quanto à legalidade, ela é necessária na medida em que o responsável tributário não decorre diretamente da materialidade descrita. Dessa forma, torna-se ainda mais imperioso que a lei eleja expressamente o responsável, pois ele não realiza o fato gerador. Em suma, a exigência de lei expressa remete-se aos princípios da segurança jurídica e da vedação de discricionariedade na atividade tributária.

Já a vinculação ao fato gerador instrumentaliza a imposição constitucional do encargo tributário, preservando-a.

Fato é que a própria lei pode impedir diretamente a oneração do responsável. É o que faz o CTN na responsabilidade dos sucessores *causa mortis*, prevista em seu art. 131, II, no qual a responsabilidade fica limitada às forças da herança ou legado, preservando, assim, o patrimônio que era próprio do sucessor.

O conceito de interesse comum na situação que constitua o fato gerador é extraído do contexto do CTN, que repele qualquer concepção econômica ou finalística (arts. 4º, 109, 110, 114, e 118, II). Logo, interesses econômicos no fato gerador ou interesses nas consequências advindas da realização do fato gerador são irrelevantes para a configuração da solidariedade.

Retomando a lição da Professora Misabel Derzi, o inciso I do art. 124 também deve ser compreendido como regra de graduação do dever tributário. Dessa vez, porém, ao contrário do inciso II, não estamos falando da previsão de solidariedade para responsáveis tributários validamente eleitos pela lei segundo os parâmetros do art. 128 do CTN.

O art. 124, I do CTN aplica-se aos casos em que o mesmo fato gerador é realizado conjuntamente por mais de uma pessoa, ou seja, havendo mais de uma pessoa enquadrada na definição legal de contribuinte (art. 121, parágrafo único, I), determina o art. 124, I que sejam eles solidariamente obrigados pela dívida tributária, independentemente de disposição expressa de lei. Logo, ao contrário do inciso II, que alude à graduação do dever do responsável tributário, o inciso I gradua o dever dos contribuintes pelo fato gerador co-realizado, impondo diretamente a solidariedade entre eles pela respectiva obrigação tributária.

É importante que se assegure ao responsável a discussão de tudo o que justifica sua obrigação: a existência da obrigação do contribuinte e da sua própria obrigação relativamente a ela. Inadmissível é que se execute o responsável sem que haja procedimento prévio de derivação de responsabilidade respeitado seu direito à ampla defesa já na esfera administrativa.

No entanto, caso a preservação do responsável não decorra diretamente da lei, deve ela eleger como responsável aquela pessoa que, embora não realize o fato gerador, participe da sua ocorrência. Essa vinculação ao fato gerador é exigida expressamente pelo art.

128 do CTN para que o responsável tenha condições, alternativamente: **a)** de se abster de realizar a situação prevista pela lei como hipótese de imputação da responsabilidade ou **b)** de fazer com que o encargo tributário seja suportado pelo destinatário constitucional tributário, possibilitando o regresso imediato da quantia a ser por ele desembolsada. Nesse último caso o fato gerador é a situação que coloca contribuinte e responsável em relação que permita com que este faça recair o encargo tributário sobre o patrimônio daquele, ressarcindo-se imediatamente.

Portanto, a lei só será válida se previr imputação de responsabilidade a pessoa que, vinculada ao fato gerador, tenha controle da situação para impedir de imediato sua própria oneração. Caso contrário, a invalidade do dispositivo decorre de sua incompatibilidade com os princípios especificados no art. 128 do CTN.

Os limites acima devem ser respeitados pela lei em qualquer hipótese, ainda que se pretenda atribuir responsabilidade solidária, nos termos do art. 124, II do CTN.

Primeiro porque interpretação contrária afronta os princípios constitucionais especificados no art. 128 do CTN enquanto diretriz geral para a imputação válida de responsabilidade tributária, conforme visto acima. Portanto, o art. 124, II do CTN não autoriza a responsabilização sem vinculação ao fato gerador. Eis a lição de Paulo de Barros Carvalho:

“(...) propositadamente, deixamos para o final a menção ao inc. II do art. 124, que declara solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei. Ajeita-se aqui uma advertência sutil, mas de capitular relevo. O território de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição. A lembrança desse obstáculo sobranceiro impede que o legislador ordinário, ao expedir a regra-matriz de incidência do tributo que cria, traga para o tópico de devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado do fato típico. Falta a ele, legislador, competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência.”³

Nesse contexto, compreende-se que “a solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário”, nos dizeres de Misabel Derzi, que assim explica o dispositivo:

“A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias.

Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou um contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os

*coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo.*⁴

Com efeito, o art. 124 do CTN diz textualmente que “*são solidariamente obrigados*”, não se utilizando da terminologia própria da sujeição passiva tributária, não aludindo à figura do responsável.

O que o art. 124, II do CTN permite é que a lei, respeitando o disposto no art. 128 do CTN, gradue a responsabilidade tributária de forma ampla, pela solidariedade, fazendo com que o sujeito passivo responda, em conjunto com o contribuinte ou responsável, pela integralidade da dívida, sem benefício de ordem.

Já o art. 124, I do CTN tem dinâmica normativa distinta do inciso II do mesmo dispositivo. Determina o inciso I que serão solidariamente obrigadas “*as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”.

A doutrina critica o dispositivo por sua vagueza, dada a dificuldade de se definir o que é interesse comum¹³. Sendo assim, a maioria dos autores, após tecer considerações sobre o dispositivo, exclui do âmbito de sua incidência as hipóteses de negócios jurídicos em que os interesses são contrapostos¹⁴ (compra e venda, p. ex.), e passa a citar exemplos em que haveria o interesse comum, sendo os mais comuns os casos de co-proprietários no IPTU¹⁵, ou de comerciantes co-proprietários de mercadoria vendida no ICMS.

Analisando toda a descrição relativa à operação do denominado “Grupo Nivaldo” e abstraindo-me de analisar todas as supostas relações entre empresas, concentro-me nas menções explícitas à operação da Frigovale, de modo a amparar minha convicção pessoal de que evidências senão circunstanciais ligariam tal empresa a outras pessoas físicas e jurídicas integrantes do chamado Grupo Nivaldo.

Observe no relato da acusação do presente processo que somente duas circunstanciais evidências ligariam diretamente a empresa Frigovale ao suposto “Grupo Nivaldo”, sendo elas: i) o fato de que o sócio de direito da Frigovale de nome Carlos Roberto Alves era cunhado do Sr. Nivaldo e ii) a de que foram identificados “consideráveis recursos financeiros” depositados nas contas da Frigovale que teriam sido supridos por empresas integrantes da empresa Rio Preto Abatedouro de Bovinos que pertenceria, por sua vez, ao “grupo Nivaldo”.

Analiso cada uma dessas circunstâncias que ligariam a Frigovale aos demais responsabilizados solidariamente no auto de infração.

Quanto à primeira – o fato de ser o Sr. Carlos Alves cunhado Sr.. Nivaldo Peres – não creio decorrer daí nenhuma segura relação que autorize que a responsabilização tributária exorbite as pessoas da própria Frigovale e de seus sócios administradores. O simples fato de ser casado com a irmã do Sr. Nivaldo não pode fazer, com a necessária certeza jurídica que deve acompanhar uma acusação de tal gravidade, concluir que o Sr. Carlos fosse um dos “laranjas” do grupo Nivaldo, pois, ainda que se cogite que o Sr. Carlos não estava preparado

técnica ou financeiramente para empreender à frente dos negócios da Frigovale, não há como se concluir, a partir da relação familiar por casamento, que fosse pessoa colocada na empresa pelo Sr. Nivaldo.

Com relação à segunda circunstância que ligaria a pessoa da Frigovale ao “grupo Nivaldo”, observo que, embora mencione a circulação de vultosos recursos entre empresas, a fiscalização somente apontou objetivamente a existência, no período de cinco anos, de cinco depósitos da empresa Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda. creditados à empresa Frigovale, somando pouco mais de R\$87.000,00.

Nenhuma outra empresa do “grupo Nivaldo” movimentou diretamente recursos para a Frigovale e nenhuma das pessoas do denominado “Grupo Nivaldo” recebeu recursos diretamente da Frigovale.

Considerada a pequena quantidade de depósitos da empresa Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda. para a Frigovale, não consigo, com a necessária certeza que exige a grave acusação imputada, concluir que a empresa Frigovale mantenha intensa relação comercial com o Grupo Nivaldo, o que já infirmaria a exigência fiscal por solidariedade.

Com mais razão, pela pequena representatividade financeira dos depósitos (pouco mais de oitenta e sete mil reais em cinco anos), não consigo concluir que os recursos do “Grupo Nivaldo” tenham viabilizado a operação da Frigovale ou a provido de força financeira para operar vigorosamente na realização de fraudes vultosas.

Convenço-me, assim, que há razoável dúvida de que, caso seja interposta pessoa de algum grupo econômico orientado à sonegação fiscal, seja a Frigovale operada e financiada por empresas ou pessoas ligadas ao Sr. Nivaldo Fortes Peres.

De outra mão e ainda com mais convicção, observo que a solidariedade pretendida na espécie seria convincentemente provada não pela evidenciação de fluxos financeiros do “grupo Nivaldo” para Frigovale, mas, por fluxos financeiros da Frigovale para o grupo Nivaldo. Isso porque, de acordo com o relato da acusação, os montantes angariados com a prática criminosa financiariam a constituição de patrimônio das pessoas físicas e empresas imobiliárias ligadas ao Sr. Nivaldo, de onde se pode extrair que a acusação teria força caso se comprovasse que o dinheiro ingressado na Frigovale foi destinado ao “Grupo Nivaldo”, o que não consigo extrair do relato acusatório ou das provas trazidas aos autos.

Além da fragilidade das evidências de ligação entre o “grupo Nivaldo” e a Frigovale trazidas pela acusação, observo dos autos que, conforme descrito, no esquema sonegatório da qual a Frigovale faria parte, poderia perfeitamente ter a autuada principal deste processo agido como longa *manus*, por exemplo, da Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo, empresa acusada de fraudadora, com quem mantinha intensa relação de natureza comercial, com cujas “notas” fraudulentas teria operado e de quem recebeu também depósitos financeiros.

Poderia, ainda, agir como interposta pessoa da empresa denominada Pereira, Pereira Comércio de Carnes e Derivados Ltda., também listada como “noteira” no esquema descrito no relatório da Operação Grandes Lagos.

Finalmente, poderia agir no interesse de comerciantes de gado que se utilizavam de notas da Distribuidora São Paulo para acobertar o abate de seu gado ou, ainda, de

qualquer outras das centenas de pessoas presas e indiciadas na grandiosa operação deflagrada pela Polícia Federal.

Note-se que parte dessas incertezas poderiam ser dirimidas no processo caso na autuação figurassem como solidários devedores as pessoas do Sr. Carlos Alves e do Sr. Hyppolito, sócios de direito da Frigovale e responsáveis por atos de sua administração, cujas versões dos fatos, infelizmente, não serão dadas ao conhecimento dos i. Colegas, vez que, no meu modo de ver, inexplicavelmente, não figuram no pólo passivo do auto de infração.

Assim, também por concluir pela fragilidade das provas de ligação entre a Frigovale e o “grupo Nivaldo” e considerando o fato de que os sócios de direito e administradores ostensivos da Frigovale não figuram entre os responsabilizados solidários no auto de infração, cancelo a imputação de responsabilidade solidária nele contida.

V. DA INEXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO

Para caracterização do grupo econômico não é necessária a existência de atividades próximas, idênticas ou complementares exercidas pelos entes agrupados, pois conforme dito acima, os grupos societários modernos não se moldam às fórmulas tradicionais de concentração empresarial (vertical ou horizontal), podendo adotar formas diagonais ou conglomerado, cuja característica básica é a diversificação de produtos, atividades e inclusive localização geográfica. Em resumo, são inúmeras as formas, sendo difícil, senão praticamente impossível, reduzir a realidade fática e econômica a uma tipologia eficiente, tendo em vista, inclusive, o seu dinamismo⁵.

Em adição, podemos dizer que o que caracteriza um grupo econômico é o fato de existirem diversas sociedades juridicamente independentes, com personalidade jurídica e patrimônio próprios, contudo economicamente unidas⁶ mediante controle ou direção unitários, provenientes da empresa-mãe, ou simplesmente controladora.

Importante notar que os argumentos que seriam utilizados exatamente para afastar a caracterização do grupo econômico – ou seja, patrimônio distinto e personalidade jurídica própria – não são suficientes para tanto, pois a individualidade das empresas permanece intacta nos grupos societários, como já visto, sendo necessária atuação no âmbito fático para comprovação do controle e confusão patrimonial, certamente existente.

Neste ponto, é importante destacar a lição de COMPARATO, para o qual há distinção entre direção e controle. De acordo com o autor, ao contrário do que se pensa, a melhor doutrina é a que considera a “unidade de direção” como o melhor identificador de grupos econômicos, muito embora a unidade de controle seja, faticamente, mais importante.⁷

⁵ BULGARELLI, Waldírio. **Manual das sociedades anônimas**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 299.

⁶ MIRANDA, Maria Bernadete. **Curso teórico e prático de direito societário**. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 146.

⁷ COMPARATO, Fabio Konder. FILHO, Calixto Salomão. **O poder de controle na sociedade anônima**. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 43.

Deste modo, segundo o autor existem os grupos econômicos por coordenação, onde há unidade de direção, e os grupos econômicos de subordinação, onde ocorre a unidade de controle. Nos primeiros, existe a direção unitária para harmonizar o interesse de todo o grupo empresarial, sem subordinação dos interesses de uma empresa agrupada ao de outra(s) ou ao do grupo, enquanto nos segundos há o controle de uma empresa sobre as outras, integrantes do mesmo grupo, as quais servem aos interesses da controladora.

Importante salientar que o controle exercido por uma empresa sobre a outra não se resume apenas à posse da maioria das ações ou capital social da controlada, pois pode existir controle mesmo quando a controladora possui uma pequena margem de ações, seja por razões já declinadas (aguda dependência externa) ou até mesmo pela dispersão ou absenteísmo dos acionistas⁸.

Nos termos da legislação do anonimato, mais precisamente no §2º do art. 243, considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Neste ponto, ressalto as recentes modificações na legislação do anonimato levadas a efeito pela Lei 11.941/09, a qual conferiu redação ao §1º do art. 243 no sentido de que são coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa, ou seja, quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la (§4º). No parágrafo 5º, a legislação presume que existe influência significativa quando a investidora (coligada) for titular de 20% ou mais do capital votante, também sem controlá-la. Ora, de acordo com o que já expusemos, é possível que uma pessoa jurídica com influência significativa seja não apenas coligada, mas sim controladora, a depender da análise fática, o que desde já caracteriza ofensa à legislação societária, tendo em vista o controle oculto.

Portanto, no estudo dos grupos societários pode-se conjugar duas características antagônicas: unidade e diversidade. A primeira refere-se à organização econômica e ao centro decisório unificado, por controle ou direção, ao passo que a segunda relaciona-se com a autonomia jurídica, ou seja, a personalidade jurídica de cada sociedade que forma o grupo, acrescentando, também na diversidade, o fato dos patrimônios permanecerem também independentes, muito embora a confusão patrimonial seja inerente à idéia de grupo societário e enseje árduo trabalho probatório.

Conceituado o fenômeno, acrescentamos que a doutrina divide o estudo dos grupos econômicos em grupos de fato e de direito. A legislação do anonimato brasileira, Lei 6.404/76, adotou este modelo, chamado de "dual", com inspiração no modelo alemão. É importante consignar, desde já, que a doutrina critica o ordenamento jurídico brasileiro, pois não há regulamento para os grupos econômicos não acionários, que são uma realidade no mundo empresarial, até porque, conforme já se explicitou, é possível o controle por outros meios que não a participação acionária.⁹

⁸ BULGARELLI, Waldírio. Ob. cit.

⁹ FRANCO, Vera Helena de Melo. *Particularidades da "affectio societatis" no grupo econômico*. Revista de Direito Mercantil, n. 89, p. 48.

A Lei 6.404/76 regula, em seu capítulo XX, as sociedades coligadas, controladas e controladoras, enquanto no capítulo XXI há disciplina para os grupos de direito, constituídos mediante convenção grupal. Portanto, no capítulo XX há o regulamento para o que a doutrina rotula de grupos econômicos de fato e, no XXI, para os grupos de direito.

Os grupos de direito são constituídos mediante convenção grupal firmada pelas pessoas jurídicas que o integrarão, enquanto os grupos de fato decorrem do mero exercício do poder de controle, direta ou indiretamente, pela empresa controladora sobre as controladas¹⁰. Neste último caso, conforme já se explanou acima, as sociedades participantes conservam suas personalidades jurídicas e são tratadas juridicamente como autônomas.

Os grupos societários de fato possuem extrema variabilidade nas suas manifestações, sendo impossível estabelecer um rol exaustivo de exemplos, ficando a caracterização sob o manto do domínio do fato (*domaine du fait*).

A Lei 6.404/76 disciplina os grupos econômicos de fato (controladoras, controladas e coligadas) nos termos do art. 243 e seguintes. Nos parágrafos 1º, 2º, 4º e 5º, encontramos a definição legal do que se entende por sociedades coligadas e controladas, conforme já expusemos acima e abaixo transcrevemos:

§1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

§2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

(...)

§4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la.

§5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la

Neste ponto, é importante salientar que a Lei permite a subordinação dos interesses de uma sociedade aos de outra ou aos do grupo apenas nos agrupamentos de direito (convencionais), e no limite do convencionado. É, portanto, o que COMPARATO chama de controle, diferente de direção, sendo possível apenas nos grupos de direito, nos termos da Lei, sob pena de aplicação do art. 246 da Lei do anonimato à sociedade controladora.

Quanto ao parágrafo 2º transcrito acima, deve-se salientar que a menção legislativa à titularidade de direitos de sócios limita o conceito, pois conforme já mencionamos por diversas vezes, o poder/controlar poderá derivar de situações diversas, fáticas ou até mesmo pessoais, não tendo necessariamente que passar pela questão acionária. Neste ponto, como em muitos outros, a legislação não acompanhou a rica dinâmica dos grupos econômicos.

¹⁰ PRADO, Viviane Muller. *Grupos societários: análise do modelo da Lei 6.404/1976*. Revista DireitoGV, V. 1, n. 2, p. 5.

Há na doutrina quem sustente que nos grupos econômicos formais (de fato) existe apenas uma empresa e várias pessoas jurídicas atuando como empresárias, formando uma espécie de "sociedade em comum" de pessoas jurídicas.

Quanto aos grupos econômicos de direito, a disciplina é encontrada nos artigos 265 e seguintes. Este primeiro dispositivo já nos traz o reconhecimento legal dos grupos de direito, senão vejamos:

"Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns".

O artigo 266 ressalta a obrigatoriedade de determinados itens constarem da convenção do grupo econômico de direito, tais como coordenação ou subordinação (permitida nos grupos de direito, conforme visto acima), e a conservação do patrimônio de cada empresa agrupada, in verbis:

"Art. 266. As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos".

Além da existência da convenção, o ponto mais interessante para fins de distinção dos grupos econômicos de direito dos de fato é a necessidade de registro da convenção grupal, nos termos do art. 271 e seguintes, apenas considerando-se existente o grupo após o cumprimento do disposto na legislação. É importante salientar que tal registro não confere personalidade jurídica ao grupo, muito menos retira a autonomia jurídica e patrimonial das empresas componentes do agrupamento.

Todavia, ainda que a legislação saliente a conservação da personalidade e patrimônio distintos, a intercomunicação (confusão) patrimonial é prevista e legalizada, sendo, na prática, quase impossível a existência de um grupo econômico sem um mínimo de comunicação patrimonial, permitida e incentivada pela Lei das Sociedades Anônimas (6.404/76).

Acerca do arcabouço legislativo acima exposto, é possível concluir que os grupos econômicos de fato não são suficientemente regulados, ficando a sua disciplina, salvo regras excepcionais, a cargo das regras atinentes às sociedades isoladas. Quanto aos grupos societários de direito, o regramento da Lei 6.404/76 é satisfatório, todavia, conforme já exposto, os grupos econômicos de direito são quase inexistentes no Brasil, tornando o esforço legislativo escrito, mas não aplicado.

Ainda em relação aos grupos econômicos de fato, a legislação é lacunosa no que tange à sua caracterização no mundo dos fatos quando as sociedades agrupadas não possuem participação societária. A doutrina explica que, nestes casos, a identificação dos grupos de fato só pode provir de indícios e presunções, e não de regras fixas e imutáveis, tendo

em vista a extrema variabilidade, já apontada acima. Deste modo, observa-se que enquanto a participação societária entre as empresas do grupo de fato é reconhecida legalmente, o poder de controle exercido de forma pura e simples é uma situação fática, juridicamente atípica.

A validade dessa responsabilização, a partir da previsão legislativa do art. 30, IX da Lei 8.212/91, está submetida à fundamentação, lastreada em provas, cujo ônus é da Fazenda Pública (CTN; arts. 142 e 149), de que o centro decisório (órgão do grupo ou sociedade controladora) atuou concretamente na realização do fato gerador e no descumprimento da obrigação tributária, vinculando-se assim ao fato gerador da obrigação tributária (art. 128 do CTN).

Além disso, não há, entre sociedades do mesmo grupo econômico, interesse comum a justificar a solidariedade com fulcro no art. 124, I do CTN, relativamente a todo e qualquer fato gerador realizado. Pelas relações entre as sociedades integrantes de um grupo delineadas acima, não há co-realização de fatos geradores que lhes qualifique como contribuintes por esses fatos, mas sim relações de subordinação dessas sociedades ao centro decisório.

É certo que “manter relações societárias”, “participar no capital de outra sociedade”, “controlar sociedades”, “coordenar sociedades” e outros fatos similares não constituem fatos geradores de obrigações tributárias. Logo, o simples fato de pertencer ao mesmo grupo econômico não revela co-realização de fatos geradores. Tais fatos podem revelar apenas um interesse de uma sociedade nas consequências econômicas dos fatos geradores realizados por outras sociedades do grupo.

Por exemplo: há o interesse em que se obtenha mais faturamento, mais lucro, que se vendam mais mercadorias e serviços, mas isso porque certamente tais fatos terão consequências econômicas favoráveis, aumentando os valores a serem distribuídos entre as sociedades do grupo.

A efetiva decisão pela realização de alguns desses fatos pela direção unitária é que pode servir como hipótese de responsabilidade tributária, desde que a lei assim disponha, pois uma decisão dessa espécie vincula a(s) sociedade(s) que compõem o centro decisório ao fato gerador realizado pela sociedade contribuinte (subordinada). Contudo, isso não vincula as outras sociedades do grupo à situação que constitua fato gerador como se todas fossem dele contribuintes, consistindo em mero interesse econômico nas suas consequências, que não é apto a impor a solidariedade passiva tributária com base no art. 124, I do CTN.

Rechamando a tese da relevância do interesse de uma sociedade nos efeitos econômicos advindos da realização do fato gerador por outra do mesmo grupo econômico, assim julgou o TRF da 4ª Região:

TRIBUTÁRIO. INVESTIMENTO RELEVANTE EM SOCIEDADE COLIGADA. SOLIDARIEDADE NO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DESTA. INEXISTÊNCIA. 1. São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador ou que, em comum com outras,

esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, (...) pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado (Rubens Gomes de Sousa, Compêndio de Legislação Tributária, 3a ed., Rio de Janeiro, Edições Financeiras, 1964, p. 67). 2. A sociedade que participa do capital de outra, ainda que de forma relevante, não é solidariamente obrigada pela dívida tributária referente ao imposto de renda desta última, pois, embora tenha interesse econômico no lucro, não tem o necessário interesse comum, na acepção que lhe dá o art. 124 do CTN, que pressupõe a participação comum na realização do lucro. Na configuração da solidariedade é relevante que haja a participação comum na realização do lucro, e não a mera participação nos resultados representados pelo lucro. 3. Apelação a que se dá provimento, para a exclusão do nome da apelante do rol dos devedores solidários. (TRF 4a Região. 2a Turma, AMS 94.04.55046-9, Relator Zuudi Sakakihara, DJ 27/10/1999)

Fundando-se nessas mesmas premissas, o STJ repele a responsabilização de sociedades pertencentes ao mesmo grupo econômico com base no suposto interesse comum previsto no art. 124, I do CTN. Eis trecho da ementa do acórdão proferido no REsp 859.616/RS:

"(...) a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible".

(STJ, 1a Turma, REsp 859.616/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007, p. 240. No mesmo sentido o acórdão proferido no REsp 1001450/RS (STJ, 2a Turma, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 11.03.2008, DJe 27.03.2008).

O entendimento da Delegacia de Julgamento da Receita Federal de Belo Horizonte/MG é o de afastar a responsabilidade solidária quando conclui que “não foi trazido aos autos um conjunto fático probatório que demonstrasse de forma manifesta que as empresas envolvidas combinam recursos e esforços para a consecução de objetivos comuns, sob direção única e coordenada, atuam economicamente como um grupo, e assim devem ser consideradas”. Entende corretamente aquele órgão julgador que, sem essa prova pela Fazenda Pública, não resta “demonstrada uma estreita ligação de interesses entre as empresas envolvidas, que transbordasse uma mera relação comercial”. Exemplo desse entendimento é a ementa abaixo transcrita:

*PREVIDENCIÁRIO.DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO
ACESSÓRIA. NÃO EXIBIÇÃO DE LIVRO OU DOCUMENTO À
FISCALIZAÇÃO.*

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de exibir à Fiscalização documento e/ou livro relacionados com as contribuições previdenciárias. GRUPO ECONÔMICO. Para a configuração de grupo econômico há necessidade de convergência de vários indícios e elementos fáticos. A mera participação societária majoritária de uma empresa em outra não é capaz, por si só, de ensejar a constituição do grupo. A partir do exame da documentação contida nos autos, insubsistente a configuração de grupo econômico e conseqüentemente, a responsabilização da entidade arrolada como solidária, excluindo-a do pólo passivo do lançamento.

(DRJ/BHE, 9a Turma. Acórdão no 02-23813 de 21 de Setembro de 2009).

No caso específico do art. 30, IX da Lei 8.212/91, a única forma de interpretá-lo validamente é compreendê-lo segundo os parâmetros acima fixados. O pertencimento ao grupo econômico, por si só, não é critério válido de eleição de uma sociedade como responsável solidária.

Logo, o art. 30, IX da Lei 8.212/91 apenas pode ser utilizado para impor a responsabilidade tributária solidária à sociedade controladora ou ao órgão de direção do grupo, com fundamento no art. 124, II e 128 do CTN, quando constatado, mediante provas concretas a cargo do Fisco, que elas atuaram concretamente junto à sociedade contribuinte de forma a determinar a realização do fato gerador e decidir pelo (des)cumprimento das obrigações tributárias.

Preconiza-se assim a interpretação do art. 30, IX da Lei 8.212/91 em conformidade com as normas constitucionais de imposição do encargo tributário e com o CTN (art. 124, II c/c art. 128), para admitir que esse dispositivo legal imputa responsabilidade solidária apenas às sociedades de um mesmo grupo que concretamente participaram da ocorrência do fato gerador e do cumprimento das respectivas obrigações tributárias, por meio de determinações concretas junto à sociedade contribuinte tomadas na qualidade de centro decisório, não bastando, para tanto, a atuação meramente diretiva e indicativa dos objetivos do grupo sem interferência direta na administração das sociedades integrantes.

A acusação fiscal sustenta que as empresas e pessoas listadas no relatório fiscal (preâmbulo – itens 01-22) formam um grupo econômico e que por conta disso, todos seriam solidariamente responsáveis pela obrigação previdenciária.

No entanto, partindo-se das premissas apresentadas, como adiante demonstrará, referido grupo econômico não foi comprovado pelo Fisco razão pela qual a imputação da responsabilidade solidária por sua configuração deve ser desconstituída.

Em atenção às alegações recursais, parte significativa da acusação de que os recorrentes são responsáveis solidários se sustenta no cruzamento de dados bancários que resultaram em planilhas que, supostamente, identificam pagamentos do “Grupo Nivaldo” por um empresa, a Distribuidora de Carnes e Derivados São Paulo.

Em atenção às informações apresentadas pelos Recorrente, similar acusação fiscal foi reproduzida pela fiscalização do Estado de São Paulo. Segundo relato do Recorrente, todos os autos de infração foram julgados improcedentes pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, tendo sido excluída a responsabilidade solidária do Sr. Nivaldo Fortes Peres, eis que não havia sido provado seu interesse comum com os fatos geradores dos tributos devidos pela empresa Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda, conforme se observa do voto condutor, exarado pelo Juiz André Kapritchkoff e pelo Juiz Fábio Castilho:

(...) Sem me alongar muito nas considerações a respeito do Recurso Ordinário oferecido pelo responsável solidário, Sr. NIVALDO FORTES PERES, isso em razão do desfecho do julgamento que adotei em relação aos presentes autos, deixo registrado meu entendimento que, ante as pesas que compõem todo o processado e principalmente em razão da postura fazendária adotada em relação à matéria, não hi como configurar com efetividade a sua participação, na condição em que foi colocado pela Fiscalização, como responsável solidário.

Nos autos, ainda que as informações passadas no Relatório Fiscal de Atividades apontem o seu envolvimento em procedimentos fiscais que objetivam a sonegação d impostos, há que se convir que não há qualquer documento oficial que confirme participação na gerência ou na administração do estabelecimento autuado, muito menos que tenha obtido qualquer vantagem com as operações que foram objeto da autuação nestes autos. (...)

14. Finalmente e também avaliando em concreto a autuação, percebo que a questão da responsabilidade solidária é definida no caso, centralmente, em função da aparente incompatibilidade dos rendimentos declarados pelo Sr. Nivaldo Fortes Peres em suas declarações de renda e o valor de seu patrimônio, esbarrando, contudo, no problema de considerar a base de cálculo dos rendimentos oriundos da atividade rural (20% do total) como os próprios e totais rendimentos obtidos por essa pes-soa na exploração de sua atividade rural. Como já afirmei no julgamento do DRT 08 -840468-08, que envolve o mesmo grupo acusado:

'a prova acerca da responsabilidade solidária é muito frágil na espécie. A pessoa (Nivaldo), tida como "cabeça de uma organização criminosa", não se liga, pelo conjunto probatório, aos atos de administração das empresas autuadas, sendo muito frágeis as evidências que buscam demonstrar que seria o real proprietário e beneficiário de um esquema de sonegação. Trouxe o responsabilizado solidário Nivaldo, sobretudo em sua complementação de defesa, documentação que busca demonstrar sua evolução patrimonial regular e evidenciar que as conclusões policiais (posteriormente repetidas nos relatórios fiscais) no sentido de que a movimentação financeira em sua pessoa física era incompatível com sua receita declarada ao imposto de renda, foram provenientes de um erro consistente em se tomar como receitas totais tributáveis da atividade rural" e não as próprias receitas totais da atividade (informadas

nas mesmas declarações de renda da pessoa física, utilizados pela autoridade policial para embasar suas conclusões). Ademais, a defesa do Sr. Nivaldo esclarece o teor das autuações havidas no âmbito tributário federal, demonstrando que as autoridades federais tributárias não consideraram sua movimentação financeira incompatível com sua receita declarada e não impugnaram sua evolução patrimonial, o que parece corroborar que as iniciais conclusões do relatório policial, no sentido de que sua receita e sua renda eram incompatíveis entre si, realmente decorreram de erro consistência em se tomar como receita total da atividade rural a receita tributável da atividade.'

15. Vale, ainda notar - o que não é razão central de decidir - notícia do arquivamento de procedimentos tendentes à apuração de responsabilidades penais do Sr. Nivaldo Fortes Peres, justamente porque não se prestou a descrição em tese de um esquema sonegador a permitir a individualização de responsabilidades e acusações.

(...) Não merece, pois, a solidariedade na autuação, de igual, ser mantida.

Por fim, o Ilustre Juiz Cesar Eduardo Temer Zalaf, da Col. 4ª. Câmara Efetiva, decidiu:

Nenhuma prova documental ou material consta dos autos que possa alga-lo a tal condição. Percebe-se que o trabalho fiscal foi realizado com extremo critério e diligência e que nenhum indício se nota no sentido de caracterizar a pessoa de Nivaldo Fortes Peres como sendo o responsável de fato pelas operações atribuídas empresa autuada.

Tais julgamentos, asseveram a negativa de participação do Sr. Nivaldo Fortes nas empresas autuadas.

Para reforçar tal entendimento, peço licença aos i. Conselheiros para transcrever trecho da petição juntada aos autos no dia 28 de fevereiro de 2013, que demonstra o arquivamento dos Inquéritos e Ações Penais:

[...] Os requerentes entendem ser muito relevante o depoimento prestado pelo sr. Elizeu Machado Filho no PAF 16004.001550/2008-10. (doc. n.º 03)

O Sr. é o verdadeiro proprietário da empresa Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda. Levianamente acusado de ser "laranja" pela autoridade policial, o sr. Elizeu Machado Filho fez juntar no mencionado processo vários documentos pessoais.

Neste depoimento, o Sr. Elizeu descreve a origem de seus negócios; os vários negócios praticados e, seu extenso e incontroverso conhecimento no comércio de gado.

Aduz que sempre negociou grande volume de gado; que foi político respeitado na região do triângulo mineiro e que, inclusive, recebia em sua residência diversas personalidades e autoridades de Minas Gerais.

Sustenta que ao contrário do que alega a fiscalização, tinha sim condições de constituir e manter a empresa Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda. que, como dito, foi por ele constituída, sob sua conta e risco.

Comprova em referido processo que antes de empreender no abate de bovinos, teve loteamento em Frutal — MG, Fazendas em Minas Gerais e Goiás; muito, muito gado.

As atividades exercidas pelo Sr. Elizeu antes da constituição da empresa Rio Preto Abatedouro atestam a condição não só financeira, mas também negocial, de constituir, manter e gerir a empresa no ramo de frigorífico.

A validade probatória dessa declaração decorre do art. 368, CPC, pelos documentos que acompanham a manifestação, temos que está cabalmente demonstrado que o Sr. Elizeu Machado Filho era o sócio de fato e de direito de empresa Rio Preto Abatedouro de Bovinos Ltda. e que, ao contrário do que alega a fiscalização sem provas, tinha sim condições de se empreender no ramo de abate de gado.

2.4. Arquivamento dos Inquéritos Policiais. Foi adiantado que a presente acusação é reproduzida para 7 pessoas jurídicas, razão porque a autoridade policial, em Sao Jose do Rio Preto, determinou a instauração de 4 inquéritos policiais, a saber:

Como provam as certidões anexas (doc. n.º 04), todos os inquéritos policiais estão, hoje, arquivados.

Especial atenção merece o IP n.º 0002584-84.2010.403.6106, instaurado pela Policia Federal de São José de Rio Preto (SP) para apurar a conduta da empresa Frigo Vale Indústria e Comercio de Carnes LTDA-ME, e de NIVALDO FORTES PERES, LUCIANO DA SILVA PERES, RODRIGO DA SILVA PERES, CARLOS ROBERTO ALVES e HYPPOLLTO RODRIGUES JUNIOR na prática de crimes suscitados pela Fiscalização, no auto de infração aqui impugnado.

Depois de realizada a investigação, ouvidos todos os acusados, decidiu o Ministério Público Federal requerer o arquivamento do inquérito por entender que havia falta de fundamento para denúncia. E o que consta da certidão de pé e objeto:

"Trata-se de procedimentos criminais diversos instaurados a fim de apurar eventual conduta por parte dos sócios de fato e de direito da empresa Frigo Vale Indústria e Comércio de carnes LTDA-ME, NIVALDO FORTES PERES, LUCIANO DA SILVA PERES, RODRIGO DA SILVA PERES, CARLOS ROBERTO ALVES e HYPPOLLTO RODRIGUES JÚNIOR em praticar crimes contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1º ao 3º da Lei n.º 8.137/90 e art. 1º da Lei n.º 4.729/65, do Código Penal. CERTIFICA, mais, que os autos foram arquivados a requerimento do Ministério Público Federal, considerando a falta de base ou fundamento para a denúncia."

No inquérito, os sócios de fato e de direito da FRIGOVALE sustentaram suas responsabilidades pelo empreendimento e,

negaram, veementemente, o interesse do solidário NIVALDO e seus filhos nos negócios desta, como também que tivessem qualquer envolvimento na administração e gerência da empresa.

Está evidente, pois, que a autoridade policial não logrou êxito em reunir qualquer indicio de qualquer conduta criminosa praticada, supostamente, pelos recorrentes, mesmo diante das acusações do Fisco federal.

2.5. Arquivamento da ação penal n.º 2006.61.24.001873-7.

Relevante, igualmente, a r. Sentença proferida na referida ação penal. (doc. 05)

Nela, fica evidente que a ação penal nunca teve justa causa para sua propositura, tampouco foi evidenciado qualquer indicio da participação dos recorrentes com qualquer conduta criminosa, razão porque mereceu ter decretado o seu arquivamento!

2.6. Arquivamento da ação penal n.º 2006.61.24.00000363-1.

A operação policial "Grandes Lagos" foi deflagrada, inicialmente, na Subseção Judiciária de Jales. O inquérito policial foi, então, desdobrado para São Jose do Rio Preto. E, assim, como a ação penal de Rio Preto, a ação penal n.º 2006.61.24.00000363-1 (doc. 06) foi arquivada, sem a condenação de nenhum dos acusados.

Dito isso e considerando as premissas alhures apresentadas, entendo que os indícios colacionados no Relatório Fiscal não me convencem da existência de grupo empresarial.

DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário interposto.

É o voto.

Manoel Coelho Arruda Júnior

Conselheiro