



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17095.721281/2021-61
ACÓRDÃO	2101-002.873 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CAED COMERCIO DE GRÃOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2017 a 31/12/2018

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

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

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

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

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

SÓCIO ADMINISTRADOR. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONFIGURAÇÃO. SUJEIÇÃO PASSIVA.

A responsabilização do sócio administrador da empresa pelo crédito constituído é atribuída quando constata, nos procedimentos fiscais, a ocorrência das situações do art. 135, do CTN, e quando não é afastada pelos interessados a ocorrência registrada das infrações cometidas.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO.

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

MULTA QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. POSSIBILIDADE. PROCEDÊNCIA.

Somente pode ser imposta a multa qualificada quando há no lançamento tributário indicação individualizada e específica sobre a conduta fraudulenta do contribuinte. A fraude não pode ser presumida e a sua tipificação deve estar determinada no ato administrativo da imposição de multa.

Assim, no caso dos autos, a exigência da multa qualificada deve ser mantida, uma vez que há elementos que atestam, de forma inequívoca, o evidente intuito de fraude por conta do contribuinte e interessados, bem como há discriminação da conduta fraudulenta ou sonegação, por ação ou omissão dolosa, simulação ou conluio.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF 02.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, **(i)** conhecer parcialmente do recurso voluntário interposto pela contribuinte para não conhecer as alegações de inconstitucionalidade de lei e da imunidade de exportação, este último por preclusão, e na parte conhecida, rejeitar a preliminar, indeferir o pedido de suspensão do julgamento no CARF formulado da tribuna relativa ao julgamento da ADI 4395 e, no mérito, negar provimento; **(ii)** negar provimento aos recursos voluntários interpostos pelos responsáveis solidários.

Sala de Sessões, em 7 de agosto de 2024.

Assinado Digitalmente

Wesley Rocha – Relator

Assinado Digitalmente

Antônio Savio Nastureles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cléber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Marcelo de Sousa Sateles (suplente convocado(a)), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antônio Savio Nastureles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de crédito lançado em desfavor de CAED COMERCIO DE GRÃOS LTDA. E OUTROS, tendo sido julgada improcedente as impugnações apresentadas.

Segundo consta do Acórdão recorrido, os fatos se deram pelo seguinte:

“Trata-se de impugnação contra lançamento realizado pela Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Dourados/MS, pelo qual foi constituído crédito tributário, no valor total de R\$ 26.618.128,78, devidamente atualizado até fevereiro de 2021, relativo ao período de fevereiro de 2017 a dezembro de 2018, referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre valores da receita bruta da comercialização da produção rural adquirida de pessoa física e devida por sub-rogação pela pessoa jurídica compradora.

Os motivos fáticos do lançamento estão descritos no Relatório Fiscal (fls. 21), e podem ser resumidos pelo seguinte excerto:

“Através da escrituração fiscal digital (EFD) e das Notas Fiscais Eletrônicas, ficou constatado que a interessada efetuou compras de produtores rurais pessoas físicas, estando desta forma obrigada a recolher a contribuição prevista no artigo 25 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, na qualidade de sub-rogada, conforme determina o inciso III e IV do artigo 30 da mesma lei.

(...)

Porém, apesar de obrigado, o sujeito passivo não efetuou a declaração dos valores dessas compras nas GFIP's das competências fiscalizadas.

Em sua justificativa, o sujeito passivo alegou que não recolheu e nem declarou essa contribuição tendo em vista da declaração da inconstitucionalidade dela, proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Porém, não apresentou nenhuma ação judicial na qual o beneficiasse do não recolhimento desse tributo, inclusive informando, na resposta encaminhada em relação ao Termo de Intimação Fiscal

nº 50/2019, que não havia processo judicial movido em relação aos tributos objetos de fiscalização.

Dessa forma, cabe destacar a Súmula CARF nº 150, a qual se tornou vinculante à Administração Tributária através da Portaria ME nº 410, de 16 de dezembro de 2020, com o seguinte enunciado.

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

Ademais, o Recurso Extraordinário 718.874 fixou a tese de que “É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção”.

Portanto, a empresa fiscalizada está sujeita à contribuição em questão, na qualidade de sub-rogada, estando obrigada ao seu recolhimento.

Para apuração da base de cálculo da contribuição devida pela interessada, esta fiscalização utilizou as informações obtidas nas Escriturações Contábeis Digitais (ECD), nas Escriturações Fiscais Digitais (EFD) e nas Notas Fiscais Eletrônicas (NFE), confrontando-as com as informações apresentadas na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social (GFIP) das competências de 02/2017 a 12/2018.

(...)”

(destaques não constam do original)

Houve imputação de responsabilidade solidária aos membros do grupo econômico e aos sócios administradores. O contribuinte foi cientificado do lançamento, por meio de seu domicílio tributário eletrônico, em 01 de março de 2021 (termo de ciência de fls. 5855). Tempestivamente, consoante despacho de folhas 6101, o mesmo apresenta impugnação (fls. 5923). São, em síntese, seus argumentos:

☐ que o lançamento padece de vício insanável, ensejador de nulidade, uma vez que o procedimento fiscal foi realizado em período não coberto por Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal válido visto que prorrogado indevidamente;

☐ que a imputação de responsabilidade solidária, fundada nas disposições do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 e no artigo 135 do CTN não merecem prosperar por absoluta falta de comprovação da ocorrência dos fatos previstos nas normas que ensejem a responsabilidade imputada;

☐ que a impugnação é improcedente uma vez que as contribuições são devidas pelos produtores rurais que comercializaram os produtos, sendo que a exigência dos tributos por sub-rogação é manifestamente inconstitucional;

que, ainda que fosse cabível a exigência das contribuições da Impugnante, o valor exigido excede em muito o devido, visto que não observada a limitação da base de cálculo em 20 salários mínimos, nos termos do constante da Lei nº 6.950/1981;

que a multa aplicada de forma qualificada é manifestamente ilegal uma vez que não se demonstra nos autos que a falta de pagamento do Funrural e do Gilrat decorrem de atos dolosos, fraudulentos, simulados ou com excesso de poderes;

diante de todo o exposto, pugna pela nulidade do procedimento fiscal, em razão da inexistência de TDPF válido, pela exclusão da responsabilidade solidária imputada e pela improcedência do auto de infração, além do afastamento da multa qualificada.

Os devedores solidários foram devidamente identificados e apresentaram impugnação tempestiva (despacho de folhas 6101). O quadro abaixo identifica os solidários e discrimina os dados de interesse:

NOME	CPF/CNPJ	CIÊNCIA	IMPUGNAÇÃO	FOLHAS
EDNALDO ALVES DA SILVA	107.324.891-72	08/03/2021	29/03/2021	6057
CARINA TALAIA SILVA	124.777.661-04	03/03/2021	29/03/2021	6069
CASSIO BASALIA DIAS	691.048.241-72	03/03/2021	29/03/2021	6076
CAED Com. Impor e Exp. de Cereais Ltda	21.418.191/0001-86	1/03/2021	29/03/2021	5923
CAED Logística e Transportes Ltda	09.487.999/0001-10	01/03/2021	29/03/2021	6001
Rodocamp Transp Rodov. de Cargas Ltda	04.406.784/0001-03	09/03/2021	29/03/2021	6015 /36
Rosa dos Ventos Transp e Logística Ltda	25.024.232/0001-00	09/03/2021	29/03/2021	6062
Rosa dos Ventos Transp. e Log. Ltda - SCP	36.396.348/0001-97	09/03/2021	29/03/2021	6008
SS Agronegócios S/A	30.259.723/0001-70	09/03/2021	29/03/2021	6081
Teixeira Comércio de Cereais Ltda	10.536.426/0001-18	01/03/2021	29/03/2021	5980

A decisão piso manteve a multa de ofício qualificada de 150%, mantendo as responsabilidades solidárias dos sujeitos passivos acima arrolados, por entender que ficou caracterizado interesse jurídico por grupo econômico.

Insatisfeitos, a contribuinte principal e os demais solidários apresentaram seus recursos voluntários, onde passo a destacar suas razões, consoante as alegações descritas:

NOME	CPF/CNPJ	RECURSO VOLUNTÁRIO e-Folhas
EDNALDO ALVES DA SILVA	107.324.891-72	6273
CARINA TALAIA SILVA	124.777.661-04	6278
CASSIO BASALIA DIAS	691.048.241-72	6257
CAED Com. Impor e Exp. de Cereais Ltda.	21.418.191/0001-86	6223

CAED COMÉRCIO DE GRÃOS Ltda.	26.481.372/0001-70	6182
CAED Logística e Transportes Ltda.	09.487.999/0001-10	6238
Rodocamp Transp Rodov. de Cargas Ltda.	04.406.784/0001-03	6252
Rosa dos Ventos Transp e Logística Ltda.	25.024.232/0001-00	6267
Rosa dos Ventos Transp. e Log. Ltda. SCP	36.396.348/0001-97	6245
SS Agronegócios S/A	30.259.723/0001-70	6262
Teixeira Comércio de Cereais Ltda.	10.536.426/0001-18	6230

A contribuinte principal **CAED COMERCIO DE GRÃOS LTDA.**(e-fls. 6.182/6.220) apresenta Recurso Voluntário alegando resumidamente o seguinte:

Preliminarmente:

- i)* Inexistência De TDPF Válido a subsidiar a fiscalização, tendo em vista estarem fora do prazo legal para seu cumprimento;
- ii)* Ilegitimidade passiva dos sujeitos solidários, onde tece diversas considerações sobre a não responsabilidade dos solidários arrolados;
- i)* a exigência dos tributos por sub-rogação é manifestamente inconstitucional, alegando ser inconstitucional o art. 30, inciso IV, da Lei 8.212/91, não podendo ser utilizado para validar a subrogação pretendida, devendo ser analisada a legalidade e constitucionalidade na norma aplicada;
- ii)* Exigência indevida com base no art. 30, III, da Lei 8.212/91 não pode ser utilizado para validar a subrogação pretendida;
- iii)* Alega que não há constitucionalidade da sub-rogação pretendida pela autuação a partir dos termos do julgado havido no RE 718.874/RS; Diz que os lançamentos realizados pretendem se amparar na constitucionalidade no artigo 25 da lei 8.212/1991, mas que o entendimento (discutível) pela constitucionalidade desse dispositivo, a partir da vigência da Lei nº 10.256/2001, fruto do resultado atual do RE nº 718.874/RS, em nada serve para amparar a sub-rogação pretendida pela autuação;
- iv)* Diz que não era sequer possível, muito menos exigível, proceder a retenções de contribuições "incontroversamente" declaradas inconstitucionais pelo STF;
- v)* Imunidade tributária das operações com produtos destinados à exportação;
- vi)* Limitação da base de cálculo das Contribuições sociais em exigência;
- vii)* Afastamento da multa qualificada;

viii) Aplicação equivocada da multa e juros de mora;

Pede o cancelamento da autuação.

Diante dos fatos narrados, é o breve relatório.

VOTO

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

Os Recursos Voluntários apresentados são tempestivos, bem como são de competência desta Turma. Assim, passo analisá-los.

PRELIMINAR DE NULIDADE: INEXISTÊNCIA DE TDPF VÁLIDO A SUBSIDIAR A FISCALIZAÇÃO

A recorrente principal alega que os Termos de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF, foram prorrogados em desacordo com a lei vigente, o que os torna inválidos, o que teria gerado nulidade à autuação, o que discorre pelo seguinte:

O TDPF nº 0140200.2019.00024 foi expedido em 10.04.2019, e, por ordem do superior hierárquico, deveria ser cumprido até 08.08.2019. Assim, depreende-se que fora concedido o prazo de validade de 120 (cento e vinte) dias para o cumprimento das diligências (fls. 7 do PAF).

Outrossim, na data final de vencimento do TDPF, houve prorrogações sucessivas por igual período (120 dias), vindo a validade de suas determinações a serem alteradas em 31/08/2020 e 29/01/2021.

Ocorre que a lei regente do processo administrativo, Decreto nº 70.235/72, apenas autoriza que sejam prorrogadas as atividades de fiscalização a cargo da Receita Federal do Brasil pelo prazo máximo de 60 (sessenta) dias, nos termos do art. 7º, inciso I e §2º, in verbis:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

(...)

*§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de **SESENTA DIAS**, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos. (...) (grifo não original)*

Em breve parêntese histórico, recorde-se que o Dec. 70.235/72 foi recepcionado pela Constituição Federal com status de LEI ORDINÁRIA, haja

vista a competência para legislar sobre processo tornou-se privativa da União na nova ordem constitucional (art. 22, inc. I, CRF/88).

E não se alegue que o Decreto 6478/2017 alterou o prazo de fiscalização para 120 (cento e vinte), visto que tal norma é hierarquicamente inferior ao Decreto nº 70.235/72, não tendo o condão de alterá-la.

Assim, considerando a determinação do Decreto 70.235/72, a fiscalização deveria ter sido concluída em 08/08/2019.

Destaque-se que não se desconhece a possibilidade de prorrogação do prazo do TDPF, nos termos do Dec. 70.235/721. Todavia, por evidente, estas prorrogações devem ocorrer dentro do prazo de validade do mandado.

Vale dizer, o pressuposto de validade da prorrogação de prazo do TDPF é a vigência deste, até porque é impossível prorrogar a validade de um ato administrativo que sequer possui validade jurídica. Entendimento contrário levaria a aceitar que todo TDPF fosse simplesmente ressuscitado a qualquer momento, o que é absolutamente incoerente.”

Sem razão a recorrente.

Como muito bem explicado pela decisão de piso, o TDPF não é instrumento capaz de gerar nulidade à autuação, ressalvados casos excepcionais:

(...) o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal tem por finalidade a simples instauração do procedimento de fiscalização, visando a otimização dos recursos humanos disponíveis no âmbito da Receita Federal do Brasil, em especial, dos servidores competentes para o desenvolvimento dos procedimentos fiscais, os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil.

Nesse sentido, exceto nos casos textualmente elencados, os procedimentos fiscais devem ser precedidos de TDPF e nesse sentido, por expressa disposição do artigo 2º do Decreto nº 3.724/01, são imprescindíveis. Porém, como textualmente expresso no parágrafo 6º do artigo 2 mencionado, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, deve garantir as prerrogativas dos Auditores Fiscais uma vez que o pleno e inviolável exercício dessas prerrogativas decorrem de lei, lei tributária que visa garantir o interesse público na obtenção dos recursos derivados necessários para o custeio do Estado Brasileiro.

Nesse sentido, mister realçar que tais prerrogativas, são poderes/deveres do Fisco, em razão de expressa disposição do artigo 142 do CTN, que determina ser a atividade do lançamento vinculada e obrigatória, não cabendo portanto, limitações ao exercício do dever de lançamento do Auditor Fiscal quando por ele verificado o crédito tributário.

Claro que findo o processo inquisitório da fiscalização, haverá - por meio do devido processo administrativo tributário, em que se garante o contraditório e a

ampla defesa - o necessário controle de legalidade dos atos praticados pelo Auditor Fiscal.

Assim, verifico - como aliás reconhece o próprio recorrente - a existência prévia do TDPF devidamente instaurado, sendo o procedimento fiscal todo amparado pela ordem prévia emanada da autoridade competente, nos termos do Decreto nº 3.724/01.

O que se verifica, no caso em tela, é a prorrogação dos Termos de Distribuição emitidos e que, segundo o impugnante, tais postergações ocorreram foram do período de validade do Termo originariamente emitido.

Porém, como mencionado pelo próprio insurgente, as prorrogações do TDPF ocorreram dentro do prazo de validade assinalado no mesmo, ou seja, houve a determinação de continuidade do procedimento fiscalizatório no período de vigência da autorização anterior o que, decerto, torna o procedimento de verificação de conformidade do sujeito passivo contínuo e válido.

O argumento de que o período de validade máximo de um TDPF é de 60 dias, segundo o decreto nº 70.235/72, desconsidera que a Lei Complementar nº 105, de 2001, expressamente altera a disposição do mencionado decreto, ao dispor, em seu artigo 6º, sobre o procedimento fiscalizatório em âmbito federal.

Como demonstrado acima, tal determinação legal foi regulamentada por um decreto federal, como usual, posto que a função de tal norma integrante do sistema legislativo é o de regulamentar preceitos legais.

Nesse sentido, ao determinar que a Secretaria da Receita Federal do Brasil estabeleça, por meio de ato de seu Secretário, os procedimentos a serem seguidos pelos Auditores-Fiscais, o Decreto nº 3.724/01 outorga competência específica que a Administração Tributária, cumprindo seu mister, organize o trabalho de seus Auditores.

Ademais, os prazos estipulados para cumprimento das ordens de trabalho são considerados prazos impróprios não havendo consequências ou efeitos perante o processo fiscal, mas se for o caso apuração de eventual falta funcional em processo próprio.

Por outro lado, em processo administrativo fiscal as causas de nulidade se limitam às que estão elencadas no artigo 59 do Decreto 70.235, de 1972:

"Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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

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

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Parágrafo acrescentado pela Lei 8.748, de 1993".

Já o art. 60 da referida Lei menciona que as irregularidades, incorreções e omissões não configuram nulidade, devendo ser sanadas se resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio:

"Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio".

Nesse sentido, está pacificado em nossos Tribunais o princípio de *pas nullité sans grief*, ou seja: não há nulidade sem prejuízo. No presente caso, verifica-se que a recorrente e os demais responsáveis solidários tiveram ciência de todo os fatos que estavam sendo apontados, pois responderam a todo questionamento da fiscalização, bem como indicaram elementos solicitados para as conclusões do lançamento, não ocorrendo cerceamento de defesa, pois o AI possui o indicativos dos critérios adotados, *quantum* autuado, bem como dos elementos que constituíram a infração e que foram inclusive objeto de questionamentos por parte do recorrente. Foi oportunizado também o contraditório, pois os interessados apresentaram manifestações recursos, dentro dos princípios do devido processo legal.

Nesses termos, estando o auto de infração formalmente perfeito, com a discriminação precisa do fundamento legal sobre o que determina a obrigação tributária, os juros de mora, a multa e a correção monetária, revela-se inviável falar em nulidade, não se configurando qualquer óbice ao desfecho da demanda administrativa, uma vez que não houve elementos que possam dar causa à nulidade alegada ou anulação do crédito fiscal.

Já a preliminar de sujeição passiva é considerada prejudicial de mérito. Contudo, para haver uma ordem clara e lógica do presente voto, passarei a analisar após o mérito.

Assim, as alegações desta preliminar serão analisadas como mérito.

DO MÉRITO

DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL DA EXIGÊNCIA FISCAL E DO LANÇAMENTO PROPRIAMENTE DITO

A recorrente alega que o Funrural foi lançado como contribuição social exigida do produtor rural por força da Lei 10.256/01, que deu nova redação ao *caput* do art. 25, da Lei 8212/91.

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

Com isso, a fiscalização verificou que da escrituração fiscal digital (EFD) e das Notas Fiscais Eletrônicas, ficou constatado que a interessada efetuou compras de produtores rurais pessoas físicas, estando desta forma obrigada a recolher a contribuição prevista no artigo 25 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, na qualidade de sub-rogada, conforme determina o inciso III e IV do artigo 30 da mesma lei.

Inicialmente, cabe destacar que a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a descontar a contribuição social substitutiva do empregador rural pessoa física destinada à Seguridade Social, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, que por fatores históricos se convencionou denominar de FUNRURAL, no prazo estabelecido pela legislação, contado da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física. Elas ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física produtora rural, nos termos e nas condições estabelecidas pela legislação, obrigando-se ao desconto e, posterior, recolhimento, presumindo-se efetivado oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável.

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

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

Nesse aspecto a interessada aduz que, *i)* a **Resolução do Senado Federal nº. 15/2017 suspendeu a execução do disposto nos art. 25, Incisos I e II, e 30, IV**, da Lei 8.212/91, que justamente instituiu a obrigação legal do empregador rural e da sub rogação para o adquirente da produção rural; *ii)* que da leitura dos dispositivos citados, é possível perceber que **a Lei 10.256/01** nada dispôs quanto à base de cálculo e a alíquota da contribuição ao Funrural, tampouco sobre a sub rogação *iii)* Indica que a **Constituição Federal na data da promulgação da Lei 9.528/97 não estabelecia a receita** como materialidade para a incidência de contribuição social, consoante o disposto no art. 195 da CF vigente à época; *iv)* alega que os dispositivos da **Lei 9.528/97** que estabeleceram a base de cálculo, a alíquota e a obrigação legal da sub rogação do adquirente sobre a receita bruta da comercialização não eram compatíveis com o texto constitucional, pois o legislador ordinário não detinha competência para fazer

incidir contribuição social sobre a receita bruta da comercialização da produção rural; v) a Lei nº 10.256/2001 **não alterou a redação dos incisos I e II do Art. 25 na redação dada pela Lei 9.528/97**, declarada inconstitucional – e em duas oportunidades - pela Suprema Corte; vi) alega que ao contrário do que fez quanto aos incisos do art. 25, – salvo raríssimo *obiter dictum*, dispensável por natureza, **o STF não alterou no RE nº. 718.874-RG/RS as suas afirmações anteriores sobre a inconstitucionalidade dos arts. 25, I e II da Lei 8212/91 e 30, IV da Lei 8212/91**, cuja redação é da Lei 9.528/97. E isso pela simples razão de que **a Lei nº 10.256/2001**, ali discutida, **nada diz sobre alíquotas aplicáveis, tampouco sobre a sub-rogação, que, aliás, só foram tratados exaustivamente na novel lei 13.606/2018**.

Pois bem. As contribuições sociais previdenciárias lançadas, referente ao período de 01/01/2012 a 31/12/2014, inclusive o décimo terceiro, encontram fundamento de validade no art. 25, incisos I e II c/c o art. 30, incisos III e IV da Lei 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 10.256/01, editada já na vigência da Emenda Constitucional nº 20/98, conforme transcrição, *in verbis*:

Lei 8.212/1991:

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

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

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

§ 1º O segurado especial de que trata este artigo, além da contribuição obrigatória referida no caput, poderá contribuir facultativamente, na forma do art. 21 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 8.540, de 22.12.92)

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

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

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

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

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

III – de serviços prestados, de equipamentos utilizados e de produtos comercializados no imóvel rural, desde que em atividades turística e de entretenimento desenvolvidas no próprio imóvel, inclusive hospedagem, alimentação, recepção, recreação e atividades pedagógicas, bem como taxa de visitação e serviços especiais; (Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008).

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

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

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

(....)

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

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

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

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

A base de cálculo e alíquota estão inseridas na norma vigente, e descritas na autuação de forma detalhada, bem como foram indicadas no relatório fiscal (e-fls. 21 e seguintes).

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

A decisão sobre a constitucionalidade do FUNRURAL se deu em sede de repercussão geral, pelo Recurso Extraordinário (RE) 718.874/RS, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, fixando a seguinte tese: *é constitucional, formal e materialmente, a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção.*

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

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

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

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

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

DA LIMITAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS EM EXIGÊNCIA

A Recorrente aduz que existe limitação da base de cálculo, uma vez que Lei nº 6.950/1981, que igualmente alterou as previsões da Lei nº 3.807/1960, fixando, agora, um novo

limite máximo para a apuração das contribuições previdenciárias e as destinadas a terceiros, sob a seguinte redação:

“Art. 4º - O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Parágrafo único - O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.

Ocorre que, sobre a tese da contribuinte, além das fundamentações de primeira instância que não acolheu a pretensão da recorrente, houve matéria julgada recentemente pelo STJ, diante do **Tema Repetitivo n.º 1.079**, publicado em 02/05/2024, pela 1ª Seção, decidindo que a limitação de 20 salários-mínimos não é aplicável à base de cálculo das contribuições de terceiros (SENAI, Sesi, SESC e SENAC). Segundo as regras do Regimento interno deste Conselho, a aplicação da decisão é de forma obrigatória pelo julgador administrativo.

Assim, a tese da Recorrente neste tema teve conclusão desfavorável pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recursos Repetitivos, e deve ter aplicação obrigatória pelo julgador deste Tribunal, segundo o regimento interno vigente.

DA SOLIDARIEDADE E DO GRUPO ECONÔMICO

Os diversos fatos citados e transcritos no relatório fiscal são motivos suficientes para manter a solidariedade em questão, uma vez que precede de exigências legais apresentar os dados, documentos e informações correntes e necessárias para análise e apuração da constituição do crédito, quando da ocorrência do fato gerador.

Nos recursos apresentados, alegam as Recorrentes que não são solidárias para com as referidas obrigações tributárias, uma vez que há a acusação de grupo econômico e que tal fato não teria ocorrido.

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

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

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

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

Art. 222. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, bem como os produtores rurais integrantes do consórcio simplificado de que trata o

art. 200-A, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes do disposto neste Regulamento (redação dada pelo Decreto n'4.032, de 2001).

E pela Instrução Normativa INSS/DC n° 100, de 18/12/2003, vigente à época do lançamento, tem-se o seguinte:

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

Nos termos do art. 494 da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, há a caracterização de grupo econômico quando:

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

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

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

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

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

Conforme bem descrito pela DRJ de origem, a solidariedade decorre do fato dos responsáveis terem agido de forma contrária à Lei ou em conformidade com seus interesses econômicos.

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

Conforme a decisão de primeira instância, a solidariedade foi imputada pelo seguinte:

"Logo, para que a imputação seja válida, necessário a comprovação das condutas ensejadoras da responsabilização. Voltemos ao relatório fiscal (fls. 76):

“Por força do texto legal, a responsabilidade do sócio administrador ocorre quando há atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, pois, como se sabe, existem atos ou negócios alheios ao objeto social que são gravosos para a sociedade porque oneram o patrimônio social em flagrante prejuízo para os demais sócios, bem como, para terceiros, no caso em comento o fisco.

A tática de esvaziamento patrimonial das empresas que executam atividade econômica e geram lucros, adicionado ao desvio de finalidade de entes personalizados, que não desenvolvem atividade econômica, apenas salvaguardam patrimônio ou são canais de movimentação de recursos financeiros ou "empresas de fachada", empregadas apenas para compor quadro societário de outras empresas, ocultando os reais gestores dos negócios, além de prejudicar a empresas denominadas operativas pela fiscalização, evidencia o firme propósito dos sócios e administradores de lesionar o fisco e demais credores.

Desta forma, demonstrado que os atos praticados demonstram a vontade das pessoas físicas, que a meu ver se materializam nos senhores Cassio Basalia Dias e Alessandra Motta dos Santos Basalia Dias, bem como nos senhores Ednaldo Alves da Silva e Carina Talaia Silva que estão como sócios da empresa.”

(destaques nossos)

Mera leitura do excerto, que contempla um simples resumo das considerações da autoridade fiscal sobre o tema, demonstra a motivação da imputação realizada. Já comprovação, de quais atos foram praticados pelos sócios com excesso de poderes ou infração de lei se obtém, além da juntada de mais de quatro mil páginas de documentos e planilhas auxiliares, com a descrição dos fatos constantes do relatório fiscal que demonstram a existência de grupo econômico de fato, além de utilização de interposição de pessoas físicas e jurídicas, desvio de finalidade da personalidade jurídica, confusão patrimonial, simulação negocial, utilização de meios produtivos e administrativos em comum em um sem fim de atos praticados com a finalidade de diminuir o valor dos tributos devidos em razão dos fatos geradores praticados.

Outro excerto do relatório fiscal comprova as afirmações acima (fls. 69):

De uma forma resumida, esta fiscalização chegou à conclusão de que a atividade econômica central, geradora do capital desse grupo de empresas, é a exploração do comércio atacadista de cereais e de transporte rodoviário de cargas.

Assim, na base do grupo econômico estão as empresas operativas: Caed Comércio Importação e Exportação de Cereais, Caed Comércio de Grãos, Caed Transportes e Logística.

Já a atividade econômica periférica, que dá suporte nos negócios societários (ocultando os sócios reais) e salvaguarda o capital e patrimônio desse grupo econômico, é desempenhada pelas empresas patrimoniais, sendo que elas possuem objeto social como holdings de instituições não financeiras. Além disso,

ainda estão vinculadas outras transportadoras que têm seus veículos utilizados como se fossem da Caed Transportes.

As empresas patrimoniais são as seguintes: Meta Participações Eireli, Dias & Dias Empreendimentos LTDA, SS Agronegócios S/A, Rosa dos Ventos Transportes e Logística LTDA e Rosa dos Ventos Transportes e Logística LTDA – SCP.

Conforme já mencionado, a empresa Rodocamp Transportes Rodoviários de Cargas LTDA teve seus veículos bloqueados judicialmente e eles são utilizados como se fossem da Caed Transportes.

Ao que tudo indica, por trás dos negócios está o senhor Cassio Basalia Dias e sua esposa, senhora Alessandra Motta dos Santos Basalia Dias, os quais participam direta ou indiretamente em dez pessoas jurídicas ativas. Provavelmente, tendo em vista aos fatos ocorridos no passado que levaram ao bloqueio de bens da Rodocamp Transportes Rodoviários de Cargas LTDA, o senhor Cássio criou as demais empresas para continuar em seu ramo de atuação.

Além do casal acima arrolado, verifica-se a participação de parentes deles e do senhor Ednaldo e familiares nos quadros societários.

Assim, quando o senhor Cassio ou a esposa não aparecem no quadro societário, aparecem as empresas patrimoniais, familiares ou o senhor Ednaldo e sua família, sendo que este foi gerente administrativo de empresa que pertencia ao senhor Cássio.

Além disso, fica clara a continuação dos negócios da Teixeira Comércio de Cereais LTDA pela fiscalizada e pela Caed Importação e Exportação. Há diversos pagamentos feitos por essas empresas de despesas da primeira, além do fato de ao mesmo tempo que as empresas fiscalizadas aumentavam seu volume de vendas a outra diminuía, inclusive coincidindo os principais clientes e fornecedores.

Concluindo, há um grafo, em anexo, mostrando a conexão entre as diversas empresas e pessoas físicas mencionadas, com exceção da Teixeira Comércio, que a ligação se dá através de pagamentos de contas destas e da sucessão de operações.

(...)”

Logo, não houve a imputação de responsabilidade solidária aos sócios sem a devida comprovação da prática dolosa de atos em flagrante infração de lei. E nem se diga, como faz a insurgência, que a infração de lei ocorrida foi somente o mero inadimplemento da obrigação tributária.

Houve sim violação a preceitos legais mormente os previstos na Lei das S/A's, na Lei 9.430/96 e na Lei 12.529/11.

Comprovados os requisitos para imputação de responsabilidade aos sócios, verifiquemos se o Fisco se desincumbiu do ônus probatório quanto ao

cumprimento dos requisitos da Lei de Custeio da Previdência Social para a solidarização das pessoas jurídicas mencionadas.

Cediço que o instituto de solidariedade por obrigação assumida por outrem decorre sempre de contrato ou da lei.

(...)

Como dito na insurgência, no caso em apreço, foi considerado que as empresas mencionadas formam um grupo econômico. Este é o ponto fulcral da questão. Se o Fisco pode comprovar que as empresas integram grupo econômico de qualquer natureza e, tal situação não sendo comprovadamente modificada ou extinta pelo Contribuinte, temos nos termos da lei, a solidariedade passiva.

Em primeiro lugar mister realçar a amplitude do comando legal. A constituição de grupo econômico de qualquer natureza enseja a responsabilização sem benefício de ordem e por toda a obrigação de todos os integrantes deste grupo. Assim quis o legislador.

Com essa constatação, se o Fisco pode comprovar a existência de um grupo econômico com base em disposições societárias, trabalhistas, consumeristas ou outra qualquer prevista pelo direito, existe a responsabilidade solidária pelos débitos previdenciários de qualquer empresa do grupo.

Não se pode, portanto, sob pena de ofensa à lei tributária, querer-se para o caso de contribuições previdenciárias, desconsiderar a constituição de um grupo econômico com base na legislação trabalhista, seja com base na CLT, ou mesmo na vigente lei do trabalhador rural, Lei nº 5.889/73. Com essas considerações, e firmes na convicção que é ônus do Fisco a comprovação da existência de grupo econômico de qualquer natureza, voltemos ao relatório fiscal (fls.72):

“Voltando à caracterização de grupo econômico inserto nesse artigo da Instrução Normativa RFB 971/2009, 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 subordinação específica em relação a uma “empresa-mãe”, mas sim uma coordenação, horizontal, entre as empresas, submetidas a um controle geral, exercido por pessoas jurídicas ou físicas, nem sempre revelado nos seus atos constitutivos.

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
Encontramos no relatório fiscal

a comprovação de grupo econômico caracterizado pela existência de sócios comuns, mesma atuação dentro da atividade econômica, confusão patrimonial e ainda, utilização de meio comum para atingimento dos objetivos sociais.

Em outras palavras, para a caracterização e identificação de “grupo econômico”, para fins do disposto no artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212, de 1991, o que importa é a situação real constatada na empresa, ou seja, a verificação dos vínculos entre as empresas e das circunstâncias em que se constituíram ou realizam suas atividades, e não apenas a situação meramente formal, de estarem ou não constituídas como “grupo econômico” na forma da Lei nº 6.404, de 1976.

Assim, por grupo econômico de fato entende-se como sendo aquele que, apesar de não ser dotado de formalização legal, resulta de decisões legítimas de seus controladores, que, não pretendendo dar à sua organização as características do “grupo de sociedade” (Lei 6.404, de 15/12/1976), promovem a constituição de empresas, interligadas entre si e controladas direta ou indiretamente pelo mesmo grupo de pessoas, sem que se possa inferir, apenas desta circunstância, a ocorrência de práticas irregulares.

No caso em questão, através dos elementos descritos neste relatório fiscal, verificou-se a existência de um grupo econômico de fato.

Assim, de acordo com o artigo 121 do Código Tributário Nacional, sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, podendo enquadrar nessa condição o contribuinte, (quem possui relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador) ou o responsável (por expressa disposição de lei).

(...)

Depreende-se do acima exposto que sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a mesma direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação previdenciária, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

Cabe registrar que os grupos econômicos, justamente por constituírem um conjunto de contribuintes sob a direção, controle ou administração de um mesmo grupo de pessoas, têm interesses comuns no fato gerador, na medida em que o resultado de uma interessa às demais.

Portanto, pelo exposto neste tópico concomitante como o constatado por esta fiscalização, verifica-se a existência de um grupo econômico de fato”

Cumpr, ainda, mencionar que a comprovação dos requisitos mencionados no resumo da imputação de responsabilidade acima transcrito ocorre à exaustão no relatório fiscal.

Há farta comprovação da confusão patrimonial, como se pode observar no trecho abaixo (fls. 67) do relato da Autoridade:

*“Também foi possível constatar que a empresa interessada teve notas fiscais emitidas para ela, porém de veículos pertencentes à Caed Importação e Exportação, à Caed Transportes e à Teixeira Comércio. **No Anexo VIII há exemplos de notas fiscais que***

caracterizam tal fato. Além disso, conforme detalhado mais abaixo, foram fornecidas cópias de algumas notas fiscais, nas quais também é possível constatar tal fato

Já o Anexo IX há uma relação de notas fiscais emitidas em nome da Caed Transportes que foram de despesas com veículos que não pertencem a essa empresa.

Continuando, durante esse procedimento fiscal, esta fiscalização solicitou cópias de documentos que embasaram diversos lançamentos no livro razão. Durante a análise desses documentos houve a constatação de diversos fatos que demonstram a confusão contábil e fiscal das empresas mencionadas, como os fatos relacionados abaixo:

A CAED Comércio tem diversas notas fiscais de combustível,

A CAED Comércio tem diversas notas fiscais de combustível, sem ter veículos na frota.

Cupons Fiscais de combustível em nome da Rosa dos Ventos, CNPJ: 09.487.999/0001-10.

Pagamento de peças de veículo OOS, 7731, OOS 7921, OOU 2464, OOP9945, OOS 7919 pertencente a Caed Transportes, CNPJ: 09.487.999/0001-10.

Pagamento de peças dos veículos QAF 9992, QAF 9994, QAF 9991, QAH 5364, QAH 5361 pertencentes a fiscalizada.

DANFE de lavagem de carros emitido para a Caed Transportes. Pagamento de hospedagem de Leandro Caetano, funcionário da Caed Comércio de Importação e Exportação LTDA.

Além disso, durante o procedimento fiscal 0110100.2018.00766, na empresa Caed Importação e Exportação, foram solicitados alguns comprovantes de pagamentos e da análise deles, constatou-se alguns elementos:

- Pagamento de combustível para os veículos OOU 2464, pertencente a Caed Transportes;

- Pagamento de peças do veículo OOU 2464, OOS 7921, OOS 7919, OOP 9783, OOS 7731, pertencente a Caed Transportes;

- Boleto emitido pela Auto Mecânica Guarani LTDA, em nome da Caed Transportes;

- Nota de combustível do Posto da base em nome da Caed Comércio pago pela fiscalizada.”

Ao longo do extenso relatório fiscal, observo outros trechos que comprovam as alegações constantes da conclusão da autoridade fiscal acima reproduzida. Remeto, caso seja do interesse dos demais julgadores às folhas 33/56, onde o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil notificante, sumariza o resultado de mais 25 diligências efetuadas para comprovar a formação do conglomerado de empresas. Nelas, nas diligências, se comprova a confusão patrimonial, a utilização

de mesmos recursos por diversas empresas para obtenção dos resultados pretendidos, a interposição negocial entre as empresas, clientes e fornecedores, a existência de contratos de mútuos para a transferência de recursos entre as empresas, etc...

Importa ressaltar que, novamente, não se observa na impugnação, nenhum tipo de comprovação da inexistência do grupo, ou seja, a insurgente – diferentemente do Fisco – não se desvencilha de seu ônus probatório. Tal comprovação, caso possível, seria facilmente realizada por meio da demonstração das atividades realizadas, independência na realização dessas atividades, meio distintos para o atingimento dos objetivos sociais, etc...

Os recursos dos responsáveis solidários tiveram argumentações muito semelhantes.

O conceito de “sujeito passivo” expresso no artigo 121 do CTN, dispõe o seguinte:

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

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

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

O inciso II, do artigo 124, do Código Tributário Nacional define as pessoas solidárias pelo tributo:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

...

II - as pessoas expressamente designadas por lei.”

428. Assim, somente por lei pode as pessoas físicas ou jurídicas serem definidas responsável solidário e incluído no polo passivo do crédito lançado”.

Assim, as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

Ainda, foram atribuídos aos Diretores e a responsabilidade pessoal de que trata o inciso III, do art. 135, do CTN, abaixo transcrito:

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

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”

A legislação obriga o agente fiscal a realizar o ato administrativo, verificando assim o montante devido, determinar a exigência da obrigação tributária e sua matéria tributável e identificar o sujeito passivo, confeccionar a notificação de lançamento, lavrando-se o auto de infração, e checar todas essas ocorrências necessárias para as fiscalizações de cobrança, quando da identificação da ocorrência do fato gerador, independente da ação judicial manejada, sendo legítima a lavratura do auto de infração em conformidade com o art. 142, do CTN e com o art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, conforme dispositivos *in verbis*:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

DECRETO n.º 70.235/72.

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

- I a qualificação do autuado;
- II o local, a data e a hora da lavratura;
- III a descrição do fato;
- IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula".

Verifica-se que as alegações dos recorrentes, nos diversos Recursos Voluntários apresentados também não são suficientes para afastar acusação fiscal.

Do relatório fiscal, é possível constatar que os motivos que ensejaram a responsabilização de empresas envolvidas, tais como:

- a) Utilização da mesma estrutura;
- b) Mesmas pessoas no quadro social;
- c) Pagamento de despesas uma das outras;
- d) Transferência de recursos sem ato formal de empréstimo;
- e) Mesmos endereços de e-mail;

- f) Mesmos telefones;
- g) Mesmos funcionários
- h) mesmos sócios;

Deve haver uma consciência entre quem está pretendendo simular com aquele que estaria simulando, no caso os recorrentes. Atribuir responsabilidades aos solidários, nos parece razoável diante de todas as circunstâncias dos autos. É possível também identificar que a fiscalização teve cautela e demonstrou de forma pormenorizada as ações que caracterizam a fraude identificada.

Portanto, é possível identificar que os recorrentes agiram com infração à lei ou contrato social, ou até com má-fé em razão de fraude ou conluio por ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária do tributo devido, em razão da solidariedade identificada.

Assim, manter a responsabilidade dos recorrentes na presente autuação.

DA IMUNIDADE E DAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÕES

Em seu recurso a contribuinte principal alega que as operações autuadas estão abrangidas pela imunidade tributária. Ainda, alega o sujeito passivo que a fiscalização “entendeu que não há nos autos elementos hábeis a comprovar a alegação da empresa de que os produtos rurais foram adquiridos com o fim específico de exportação.

Entretanto, tanto em sua impugnação quanto no relatório fiscal não localizei debates sobre a matéria, e, tampouco, conclusão pela fiscalização sobre o tema trazido em sede de segunda instância, havendo, portanto, preclusão processual da matéria, o que impede este colegiado de apreciar a matéria, sob pena de supressão de instância.

Com isso não conheço destas alegações, tendo em vista que a matéria não foi devolvido ao colegiado.

DA MULTA APLICADA E JUROS

A recorrente alega não ser devida a multa aplicada qualificada, bem como os interessados também contestam a aplicação da multa qualificada de 150%.

Porém, a par de todos os fatos levantados pela fiscalização, conforme já amplamente levantado no presente voto, verifica-se que existem elementos suficientes para que a multa qualificada seja mantida.

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

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

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

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

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

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito". Grifou-se.

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

E nesse sentido, foram vastas as informações prestadas pela fiscalização onde realizou diversas diligências no âmbito das sedes das empresas identificadas como grupo econômico, bem como das pessoas físicas arroladas.

O jurista Leandro Paulsen abordando o tema, em seu livro que trata sobre a Constituição e o Código Tributário, explica de maneira mais didática, os elementos e premissas necessárias para imputar no auto de infração as características fraudulentas:

"A aplicação de multa qualificada depende da inexistência de dúvida quanto ao caráter doloso da conduta. "... a comprovação da conduta dolosa deve estar cristalina na acusação fiscal. Tomando-se emprestada expressão contida na

ementa do Acórdão n. 2202002.106, de 21 de novembro de 2012, o que se quer dizer é que **'O evidente intuito de fraude deverá ser minuciosamente justificado e comprovado nos autos'**. Assim é que não basta que se presuma a conduta dolosa, sendo também imprescindível para a aplicação dessa penalidade a produção de prova dessa conduta dolosa por parte da fiscalização. Isso porque já existe uma penalidade (de ofício) para o simples fato de não pagamento de tributo, razão pela qual a aplicação da multa qualificada requer algo mais, por ser, nas palavras de Marco Aurélio Greco, 'a exceção da exceção'. Nesse sentido decidiram os Acórdãos ns. 140200752, 140200753 e 140200754, de 30 de setembro de 2012, bem como os Acórdãos ns. 920200.632, de 12 de abril de 2010, 920100.971, de 17 de agosto de 2010, 330100.557, de 26 de maio de 2010, e 1402001.180, de 10 de dezembro de 2012. **Outrossim, tal necessidade de comprovação decorre também da previsão do art. 112 do CTN, que determina interpretação mais favorável ao acusado da lei tributária que define infrações, ou comina penalidade, conforme anteriormente analisada, de sorte que nas situações que houver qualquer dúvida quanto à intenção ou a conduta do contribuinte, esse não pode sofrer a penalidade em sua modalidade qualificada.**" (COVIELLO FILHO, Paulo. A multa qualificada na jurisprudência administrativa. Análise crítica das recentes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. RDDT 218/130, nov/2013). *Grifou-se.* (PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 17 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; 2015. pág. 882/883)"

Ainda, o auditor fiscal aduz que não é crime deixar de recolher tributo, mas ao mesmo tempo penaliza a contribuinte na multa qualificadora, de forma a acusá-la de deixar de pagar os valores devidos de maneira "consciente" para beneficiar-se com a subtração de tributos, e assim lesando o erário público.

A auditoria está praticamente presumindo a fraude, a má-fé, e não indicando com elementos claros e concretos os fatos que constituíram a sonegação fiscal.

Caberia, portanto, à fiscalização a caracterização de mais elementos que pudesse imputar o *CONSILIUM FRAUDIS*, no que diz respeito ao *animus* fraudulento, ou também o *animus simulandi* por parte da contribuinte, ou simplesmente acusar a recorrente do referido ato com ações praticadas, para que ela pudesse se defender de forma adequada, **implicando o ato inclusive em multa qualificada**, nos termos da legislação vigente, onde foram indicados que constituíram a sonegação fiscal.

Portanto, a conclusão da fiscalização é de certa forma viável de ser acatada, já que o que fez concluir pela penalidade da multa qualificada e justamente a falta de recolhimento do imposto.

DO ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE

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

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

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

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

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

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do Recurso Voluntário da responsável principal, para não acolher as alegações de inconstitucionalidade de Lei, e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO, bem como voto por conhecer dos Recursos Voluntários apresentados pelos interessados e responsáveis, para no mérito, NEGAR-LHES PROVIMENTO.

(Assinado Digitalmente)

WESLEY ROCHA

Relator