



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18088.720242/2017-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-009.456 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de setembro de 2021
Recorrente FRIGORÍFICO DOM GLUTÃO LTDA E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AJUIZAMENTO DE AÇÃO JUDICIAL. Súmula CARF nº 1.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

MULTA QUALIFICADA. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. IMPOSSIBILIDADE. PROVIMENTO DO RECURSO.

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, não pode ser exigida qualificadora quando não há nos autos elementos que atestam, de forma inequívoca, o evidente intuito de fraude por conta do contribuinte, bem como não há discriminação da conduta fraudulenta ou sonegação, por ação ou omissão dolosa, simulação ou conluio.

MULTA E TRIBUTO COM EFEITO CONFISCATÓRIO. PENALIDADE. LEGALIDADE. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. SÚMULA CARF Nº 02.

A sanção prevista pela legislação vigente, nada mais é do que uma sanção pecuniária a uma infração, configurada na falta de pagamento ou recolhimento de tributo devido, ou ainda a falta de declaração ou a apresentação de declaração inexata. Portanto, a aplicação é devida diante do caráter objetivo e legal da multa e juros aplicados.

As alegações de inconstitucionalidade de tributária não são de competência do tribunal administrativo, nos termos da Súmula CARF nº 02.

TAXA SELIC. APLICABILIDADE. SÚMULA CARF. 04.

Nos termos da Súmula CARF nº 4, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da

Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso de ofício e negar-lhe provimento; conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo da matéria concomitante com a ação judicial, e das alegações de inconstitucionalidade. Por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício de 150% para 75%. Vencidas as conselheiras Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Flavia Lilian Selmer Dias e Sheila Aires Cartaxo Gomes que negaram provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: João Maurício Vital, Wesley Rocha, Paulo César Macedo Pessoa, Fernanda Melo Leal, Flávia Lilian Selmer Dias, Letícia Lacerda de Castro, Maurício Dalri Timm do Valle, Sheila Aires Cartaxo Gomes (Presidente).

Relatório

Trata-se de crédito lançado em desfavor de *FRIGORÍFICO DOM GLUTÃO LTDA. E OUTROS*, referentes às contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção rural com sub-rogação, devidas pela empresa, correspondentes à contribuição do produtor rural pessoa física, totalizando o montante de no valor de R\$ 6.108.156,15 (seis milhões, cento e oito mil e cento e cinquenta e seis reais e quinze centavos), devido ao período de 01/2014 a 12/2014.

O Relatório fiscal encontra-se nas e-fls. 27/40.

O Acórdão recorrido assim dispõe (e-fls. 467 e seguintes):

“ (...)

A Ação Fiscal realizada no frigorífico, que tem como atividade, de acordo com o CNAE, o abate de bovino, a fabricação de produtos de carne e a preparação de subprodutos do abate, teve início em 30/06/2017, e conforme Relatório Fiscal foram solicitadas informações sobre ações judiciais ou soluções de consulta relativas aos tributos fiscalizados e justificativa por não constar em GFIP a aquisições feitas pela fiscalizada de produção de produtores rurais pessoas físicas, entre outros documentos

O Auditor Fiscal relata que em resposta o contribuinte informou "*que ajuizara ação perante o Tribunal Regional Federal da Primeira Região*

pleiteando o reconhecimento da inexistência de relação jurídica tributária quanto às contribuições do Funrural e a consequente desoneração da obrigação legal de retenção e recolhimento de tais contribuições. Além disso, informou que de fato não efetuara a retenção da contribuição supracitada."

Autoridade Tributária esclarece que o art. 25 da lei n. 8212/91, dispõe sobre às contribuições incidentes sobre a comercialização da produção rural por pessoas físicas, à época do fato gerador e a contribuição para o SENAR está prevista no art. 6º da Lei 9528/97.

Argúi que o responsável pela retenção e recolhimento de tais contribuições, de acordo com o art. 165 da Instrução Normativa RFB 971/09, combinado com o art. 30 a Lei 8212/91 é a empresa, que deve reter *"tais contribuições no momento em que efetuar a aquisição dos produtos e repassar tais valores à Seguridade Social. Com relação à atividade da fiscalizada, por ser um frigorífico que adquire produção rural (gado bovino) de pessoas físicas, não resta dúvidas de que tal retenção e recolhimento era devido."*

Após a análise da Ação Judicial apresentada pelo contribuinte, o Auditor Fiscal verificou que *" em consulta a tal instrumento no TRF01, consta sentença que revogou a tutela antecipada concedida anteriormente e julgou improcedente o pedido da autora ora fiscalizada. Ainda que tal processo esteja tramitando em instâncias superiores, nele não consta qualquer decisão judicial com o condão de determinar que a União/Fazenda Nacional se abstenha de cobrar tal contribuição ou qualquer decisão de mérito declarando a inconstitucionalidade dos dispositivos legais que determinam a cobrança das contribuições tratadas no presente relatório. "*

Esclareceu a empresa que não cabe a Receita Federal ou outro órgão do executivo apreciar o pleito de inconstitucionalidade incidental de determinado dispositivo de Lei ou ato normativo.

Informa que o lançamento fiscal se pautou nas notas fiscais eletrônicas de entrada emitidas contra produtores rurais pessoa física, obtidas por meio do sistema SPED, e que não houve a comprovação de qualquer desconto dos vendedores.

Declara que foi aplicada a multa prevista no art. 44 da lei 9430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, e argui que:

"O parágrafo 1º deste mesmo artigo estabelece que a multa será de 150% nos casos em que houver sonegação, esta sendo toda a "ação ou omissão dolosa tendente a impedir, total ou parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente."(grifos da fiscalização)

Como se depreende da leitura atenta do art. 71, o principal determinante para se duplicar a multa de 75% é o dolo, isto é, a vontade, intenção ou até mesmo a plena consciência de se estar praticando um ato delituoso, uma infração à legislação tributária. Ora, no caso em tela houve a proposição da ação judicial para tentar se eximir da retenção e recolhimento de tais

tributos, com a posterior ciência por parte do contribuinte da decisão judicial que julgou improcedente a pretensão da fiscalizada, declarando serem devidas as contribuições em questão. Tal conduta deixa claro que o sujeito passivo, sabendo serem devidas estas contribuições, nitidamente deliberou pela não declaração em GFIP, com o claro intuito de se esquivar do pagamento das contribuições supradescritas.

Tal elemento doloso é corroborado pela cronologia da conduta da fiscalizada, demonstrada a seguir: as contribuições a que esta fiscalização se refere são do ano de 2014; a ação proposta data de 16/06/2015, tendo sido a decisão da tutela antecipada proferida em 30/06/2015 com expedição de mandado de citação em 01/07/2015; a sentença que revogou a tutela antecipada e julgou improcedente o pedido data de 21/11/2016, tendo sido publicada em 29/11/2016. Tendo em vista que o período fiscalizado é de ano anterior à propositura da ação, e que no momento do lançamento de ofício dessas contribuições por parte desta fiscalização já se passaram mais de 6 meses da ciência da sentença por parte do contribuinte, resta claro que a fiscalizada sabia serem devidas as contribuições e nada fez para sanar tais pendências. Por esses motivos, aplicando-se o § 1º do art. 14 da Lei nº 11.488/07, será aplicada a multa qualificada de 150%".

O Auditor Fiscal atribui a responsabilidade solidária do presente Auto de Infração aos sócios-administradores DIRCEU JOSÉ CORTE e DEDIER RIBAS FERREIRA, visto que o art. 135 do CTN dispõe que são responsáveis pelos créditos quando a obrigações tributárias resultar de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos e esclarece que:

"Com relação aos delitos constatados, trata-se de operação de sonegação em larga escala, verificada em todos os meses do ano de 2013, que deixou de recolher vultosos valores em contribuições, sobre os quais era impossível um administrador não ter conhecimento.

Convém ressaltar que o montante integral dos valores a serem pagos era de amplo conhecimento da empresa, uma vez que foram emitidas notas fiscais eletrônicas de entrada de tais produtos (a relação de tais notas foi enviada ao contribuinte juntamente com o Termo de início já mencionado).

...

No presente caso, resta comprovado o fato de que os administradores agiram infringindo o artigo 71 da Lei 4.502/64 (sonegação) e portanto se enquadram no art. 135 do CTN, o que os torna pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários apurados no presente auto de infração. Ignorar a responsabilidade dos administradores na presente ocasião seria dar salvo-conduto a todo o tipo de ilícitos tributários praticados em uma sociedade limitada, sob a escusa de que os administradores ignoravam a existência de tais operações.

Tendo em vista tais características do ilícito praticado, bem como a demonstração do dolo presente no tópico 5 (Das penalidades aplicadas), não resta dúvidas de que os administradores tinham conhecimento do ilícito e o dever de evitá-lo. Em não o fazendo, fica comprovado que agiram com dolo, infringindo assim disposição de lei (sonegação). Sendo assim, com fulcro nos incisos II e III do art. 135 do CTN, serão pessoalmente

responsáveis, juntamente com a empresa, pelos créditos tributários apurados no presente processo, bem como pelas infrações penais em tese presentes na Representação Fiscal para Fins Penais."

A decisão de piso excluiu a responsabilidade dos sócios Sr. Dirceu José Corte e Sr. Dedier Ribas Ferreira do polo passivo da Infração, tendo também a ocorrência de Recurso de Ofício a ser analisado.

A contribuinte *FRIGORÍFICO DOM GLUTÃO LTDA.* apresenta em seu recurso voluntário nas e-fls. 499 e seguintes as mesmas razões de sua defesa, quais sejam:

- i) Inconstitucionalidade do Funeral;
- i) Ausência de Lei para a Sub rogação em relação ao adquirente. Assim o lançamento é indevido. Alega que, em regra, referida contribuição para a seguridade social, nos moldes que foi editada para o produtor rural pessoa física seria inconstitucional, mesmo após o advento da Lei n. 10.256/2001;
- ii) inexigibilidade da taxa SELIC;
- iii) Pede a redução da multa aplicada ao patamar de 20%;
- iv) Aduz que multa aplicada é confiscatória;
- v) Improcedência do lançamento por ausência de fundamentos jurídicos e válidos à sua constituição, alegando claro desrespeito à ordem constitucional e às normas jurídicos-tributárias;
- vi) Aduz serem ilícitas e inconstitucionais as contribuições previdenciárias destinadas ao SENAR.

De igual forma os solidários e sócios da empresa autuada Dirceu José Corte Dedier Ribas Ferreira apresentaram Recurso Voluntário nas e-fls. 535/569, alegando em suma a não responsabilidade para responder solidariamente pela autuação fiscal, bem como também alegações às matérias semelhantes à contribuinte principal.

Diante dos fatos narrados, é o presente relatório.

Voto

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado são tempestivos e também de competência dessa Turma. Assim, passo a analisá-lo.

DA DELIMITAÇÃO DA LIDE

Conforme se verifica dos documentos juntados nas e-fls. 359/371 (cópia de petição inicial, liminar e sentença), a contribuinte ajuizou demanda judicial que trata da mesma matéria objeto de autuação no presente feito, senão vejamos:

V. CONCLUSÃO. DO PEDIDO

Pode-se concluir, ao final, que: i) – as contribuições previstas nos incisos I e II, da Lei n. 8.212/91, com a alteração realizada pela Lei n. 8.540/92 e leis, denominadas de FUNRURAL, são **inconstitucionais**, pois: i.a) – viola-se regra de competência constitucional tributária do art. 195, I, § 4º e 154, I, a qual exige para eventual nova fonte de custeio a instituição por lei complementar; i.b) – descumpriu-se a regra de competência estampada no art. 195, § 8º, que somente possibilita tributação nos moldes estabelecidos por referida legislação ao denominado segurado especial; i. c) – há o afrontamento ao princípio da igualdade, uma vez que a distinção realizada é irrazoável e não possui respaldo no sistema constitucional; ii) – por força da inconstitucionalidade do art. 25, inexigível a retenção do art. 30 da Lei n. 8.212/91; iii) – Inexistência de previsão legal para retenção, diante do reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 30, inciso IV, da Lei n. 8.212/91 e a Lei n. 8.540/92, bem como a redação dada pela Lei n. 9.528/97, pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

POSTO ISSO, espera a Autora, confiantemente, seja julgado, ao final, **procedente o pedido** para o fim especial de se reconhecer **inexistência de relação jurídica tributária** quanto à contribuição prevista no **art. 25, incisos I e II da Lei n. 8.212/91, com a alteração legislativa da Lei n. 8.540/92 e demais alterações**, denominada de FUNRURAL, por sua inconstitucionalidade incidental e, assim, **desonerar da obrigação legal de retenção e recolhimento** previsto no art. 30, da Lei n. 8.212/91, conforme razões explicitadas, conforme documentos e razões expostas.

O AI possui o seguinte enquadramento legal:

Fundamentos Legais das Rubricas

214 - CONTRIBUIÇÃO DA PESSOA FÍSICA EQUIPARADA A TRABALHADOR AUTÔNOMO (SOBRE A PRODUÇÃO RURAL)

214.10 - Competências : 04/2004 a 12/2004, 01/2005

Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 25, (com as alterações posteriores da Lei n. 10.256, de 09.07.2001), I (com as alterações da Lei n. 9.528, de 10.12.97) e parágrafos 3. e 4. (com as alterações da Lei n. 8.540, de 22.12.92, e posteriores da Lei n. 10.256, de 09.07.2001); Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99, art. 9., I e V, "a", art. 200, I, parágrafos 1. (revogado, posteriormente pelo Decreto 4.032, de 26.1.01), 4., 5., 7. e art. 216, III e IV e parágrafo 5., com as alterações dadas pelo Decreto n. 3.265, de 29.11.99.

306 - CONTRIBUIÇÃO (PESSOA FÍSICA EQUIPARADA AO AUTÔNOMO) PARA FINANCIAMENTO DOS BENEFÍCIOS EM RAZÃO DA INCAPACIDADE LABORATIVA, NA COMERCIALIZAÇÃO DO PRODUTO

306.07 - Competências : 04/2004 a 12/2004, 01/2005

Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 25 (com a redação posterior dada pela Lei n. 10.256, de 10.07.01, II (com a redação dada pela Lei n. 9.528, de 10.12.97), e parágrafos 3. e 4. (acrescentados pela Lei n. 8.540, de 22.12.92); Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.1999, art. 9., V, "a", art. 200, II, parágrafos 1. (revogado, posteriormente, pelo Decreto 4.032, de 26.11.01), 4., 5. e 7. e art. 216, III, IV e parágrafo 5..

801 - PRAZO E OBRIGAÇÃO DE RECOLHIMENTO - PRODUTOR RURAL

801.11 - Competências : 04/2004 a 12/2004, 01/2005

O relatório fiscal possui a seguinte acusação fiscal:

1.2. O lançamento que deu origem ao presente termo contempla as contribuições previdenciárias da **empresa**, devidas à **Seguridade Social**,

cujo processo é de natureza **principal**, uma vez que congrega outros processos apensados.

1.3. Os fatos geradores são decorrentes da comercialização da produção rural, representada pela aquisição de gado junto a produtores rurais pessoas físicas, cujas contribuições ficam sub-rogadas à pessoa jurídica adquirente.

A interposição de ação judicial, visando à discussão da constitucionalidade dos fundamentos legais da exação em comento, inclusive no tocante à sub-rogação do adquirente, exclui a apreciação, pelo contencioso administrativo, de referida matéria, tendo em conta que há de prevalecer o que o Judiciário decidir, em atenção ao princípio da unicidade de jurisdição, que vigora no ordenamento pátrio.

Com isso, é mister reconhecer a concomitância em relação à temática, cuja exigência ficará sobrestada até decisão conclusiva no processo judicial em tela.

Portanto, aplico ao presente caso a Súmula CARF n.º01, *in verbis*:

Súmula CARF n.º 1: “Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial”. (Vinculante, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, evidente está a renúncia à esfera administrativa.

Diante das matérias remanescentes que não são objetos de questionamento pela contribuinte em ação judicial, passo a avaliar as demais matérias do Recurso Voluntário.

INOCORRÊNCIA DA FRAUDE E PEDIDO DE EXCLUSÃO DA MULTA DE 150%

Inicialmente cumpre registrar que essa acusação não consta da ação judicial ajuizada pela contribuinte (e-fls 359/371). Logo deve ser apreciada pelo colegiado, já que não há renúncia à esfera administrativa.

Para entender melhor os fatos, e de forma a contextualizar a acusação sobre ocorrência de fraude contra a ordem tributária, transcrevo trechos do relatório fiscal de e-fl. 27 e seguintes, nos seguintes termos:

4 – DA AÇÃO JUDICIAL PROPOSTA

Em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal 001/00073/2017, o sujeito passivo informou que ajuizou ação judicial perante o Tribunal Regional Federal da Primeira Região com o objetivo de reconhecer a inexistência de relação jurídica tributária quanto à contribuição prevista no art. 25, incisos I e II da Lei 8212/91 e a consequente desoneração da obrigação de retenção presente no art. 30 desta mesma Lei. Afirmou ainda que não formulou nenhuma solução de consulta referente a tais contribuições e que não efetuou a retenção das contribuições supracitadas por entender que tal previsão seria inconstitucional. Apresentou procuração outorgando poderes aos advogados e cópia da petição inicial da ação proposta, bem como telas de comprovação da movimentação do processo.

Com relação à análise da constitucionalidade, não cabe a esta fiscalização e, em análise mais ampla, à Secretaria da Receita Federal ou até mesmo outros órgãos do Poder Executivo apreciar o pleito de inconstitucionalidade incidental de determinado dispositivo de Lei ou ato normativo.

Cabe, a tais órgãos e suas respectivas autoridades, abster-se de cobrar tais tributos quando regularmente cientificados de decisão judicial que assim determine.

No caso específico desta ação judicial, em consulta a tal instrumento no TRF01, consta sentença que revogou a tutela antecipada concedida anteriormente e julgou improcedente o pedido da autora ora fiscalizada. Ainda que tal processo esteja tramitando em instâncias superiores, nele não consta qualquer decisão judicial com o condão de determinar que a União/Fazenda Nacional se abstenha de cobrar tal contribuição ou qualquer decisão de mérito declarando a

5 – DAS PENALIDADES APLICADAS

(...)

No caso em questão, resta claro que houve falta de recolhimento de tributo devido o que, por si só, já sujeitaria o contribuinte à multa de ofício de setenta e cinco por cento do valor da contribuição que deixou de ser recolhida, situação descrita no caput do art. 44 da lei 9430/96.

O parágrafo 1º deste mesmo artigo estabelece que a multa será de 150% nos casos em que houver sonegação, esta sendo toda a “**ação ou omissão dolosa**” tendente a impedir, total ou parcialmente o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; e das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”(grifos da fiscalização)

Como se depreende da leitura atenta do art. 71, o principal determinante para se duplicar a multa de 75% é o dolo, isto é, a vontade, intenção ou até mesmo a plena consciência de se estar praticando um ato delituoso, uma infração à legislação tributária. Ora, no caso em tela houve a proposição da ação judicial para tentar se eximir da retenção e recolhimento de tais tributos, com a posterior ciência por parte do contribuinte da decisão judicial que julgou improcedente a pretensão da fiscalizada, declarando serem devidas as contribuições em questão. Tal conduta deixa claro que o sujeito passivo, sabendo serem devidas estas contribuições, **nitidamente deliberou** pela não declaração em GFIP, com o claro intuito de se esquivar do pagamento das contribuições supradescritas.

Nesse sentido, entendo que possui razão a recorrente. Senão vejamos.

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.

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)"

Das informações prestadas, verifica-se que o fisco está se pautando fisco pelo simples fato da recorrente ter sido vencida na demanda judicial em sede primeira instância no ajuizada em 2015. A apuração fiscal é referente às competências de 01/01/2014 a 31/12/2014.

Nesse sentido, o próprio relatório fiscal descreve que não houve trânsito em julgado da decisão judicial, mas acusa a recorrente de deliberadamente ter se eximido de recolher os tributos devidos.

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.

Portanto, a conclusão da fiscalização é de certa forma inviável de ser acatada, já que o que fez concluir pela penalidade da multa qualificada e justamente a falta de recolhimento do imposto mesmo com ciência de decisão judicial desfavorável a sua tese, mas que não transitou em julgado no poder judiciário. A máxima conhecida no nosso ordenamento jurídico constitucional diz que “ninguém será considerado culpado antes do trânsito em julgado”.

O movimento de criminalização pelo não recolhimento de tributos vem ganhando força perante os fiscos brasileiros, tendo em vista que o fator do ICMS próprio e destacado recebeu interpretação desfavorável ao contribuintes perante o STF no processo RHC nº 163.334.

No caso dos Municípios está sendo discutida a tese de criminalização do inadimplemento do ISS também no STF.

Mas, mesmo naquele processo, importante descrever trechos do relator da demanda já citada (RHC nº 163.334), Ministro Barroso, que apesar da decisão final ser desfavorável ao contribuinte, explica o seguinte:

“(..). O mero inadimplemento tributário não deve ser reconhecido como fato típico criminal, para que se reconheça a tipicidade criminal de uma determinada conduta em matéria tributária, é necessário que haja um nível de reprovabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso.

O objeto do delito é o valor do tributo, a quantia transferida do consumidor ao comerciante, que por sua vez tinha a obrigação de transferir aos cofres públicos. O ponto central desse dispositivo legal é a utilização dos termos descontado ou cobrado, que consta do dispositivo legal. Descontado se refere aos tributos diretos que são descontados na fonte. Cobrado é o valor que é acrescido ao valor da mercadoria, e deve ser transferido ao fisco”.

No mesmo processo, em seu voto, o Ministro Gilmar Mendes foi taxativo ao afirmar que, “acerca do inciso II, o dolo, com a necessária consideração do elemento subjetivo especial do injusto em comento, qual seja, a vontade de se apropriar dos valores retidos, omitindo o cumprimento do dever tributário e com a intenção de não recolhê-los deve, imperiosamente, ser levado em conta”. Assentou, sua Excelência, que “[...] uma interpretação constitucional do art. 2º, inciso II, da Lei 8.137/1990 deve levar em conta o animus de fraude do agente, sob pena de fomentar-se uma política criminal arrecadatória, que subverte as garantias penais fundamentais inerentes ao Estado Democrático de Direito. O direito penal tributário exige, sempre, uma exegese constitucional que o impeça de transformar-se em mero instrumento simbólico de coação (Supremo Tribunal Federal, **in Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC**. Plenário. Relator: Min. Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019).

Os precedentes deste tribunal é antigo e não permite que a presunção de fraude seja aplicada aos casos concretos, mas a sua evidente e eficaz acusação com elementos e contornos importantes para o caso que deve ser punido, senão vejamos:

Ementa(s)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA E REFLEXOS.

Exercícios: 1991 a 1994

DECADÊNCIA. NÃO CONFIGURAÇÃO. CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO OCORRIDA EM 14 DE JUNHO DE 1996. PERÍODOS FISCALIZADOS DE 1991 A 1994.

Não se verifica a decadência do direito do fisco de constituir o crédito tributário, tendo em vista que a ciência do auto de infração deu-se em 26 de dezembro de e os períodos fiscalizados encerraram os anos de 1991 a 1994.

MULTA. AGRAVAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. APLICAÇÃO DA LEI Nº 9430/96, MAIS BENIGNA.

Somente se pode impor 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. Não pode ser exigida a multa qualificada quando não há nos autos elementos que atestam, de forma inequívoca, o evidente intuito de fraude por conta do contribuinte, bem como não há discriminação da conduta fraudulenta.

“Acórdão nº 9101-001.352, 1ª Turma, da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes da Câmara Superior, julgado em 15 de maio de 2012”.

Portanto, a fim de evitar interpretações de que o mero inadimplente de tributos possam conduzir à ação dolosa, tendente a lesar o fisco, frente aos diversos princípios da lei tributária, processual e constitucional, deve ser afastada a multa de ofício qualificada de 150% para reduzir a multa ao percentual de 75%.

DO ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E DA MULTA CONFISCATÓRIA

Alegou a recorrente também que a exigência do SENAR seria inconstitucional, bem como de demais exigências da autuação.

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

No que tange à multa confiscatória, também deve ser reconhecida a incompetência desse colegiado para apreciar tal matéria dada a sua interpretação de pedido de reconhecimento de inconstitucionalidade.

Portanto, dessas matérias não conheço do recurso por incompetência do Tribunal quanto à essa ou outra matéria alega no recurso dita como inconstitucional.

Por outro lado, pede a contribuinte aplicação da multa ao patamar de **20%** (vinte por cento), de conformidade com o art. 61, § 2º, da Lei n. 9.430/96, retificando-se o auto de infração lavrado.

Entretanto, a multa aplicada seguiu os ditames legais, previstos no art. 44 da lei 9430/96, *in verbis*:

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

I- de 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;

Assim, a multa aplicada de 75% é devida pela legislação em vigor à época dos fatos geradores.

DA APLICAÇÃO DA TAXA SELIC.

Alega a recorrente que não teria sido informada da aplicação da taxa de cobrança na autuação. Entretanto, ao mesmo tempo, alega que a taxa seria ilegal.

Nos termos da Súmula CARF n.º 4, a partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

DA APLICAÇÃO DOS JUROS SOBRE MULTA

A recorrente pede também a não aplicação da multa sobre juros

Contudo, a Súmula CARF nº 108, assim dispõe:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, os juros são devidos à multa.

DO RECURSO DE OFÍCIO

A decisão de Primeira Instância afastou a responsabilidade dos excluir o Sr. Dirceu José Corte e Sr. Dedier Ribas Ferreira do polo passivo da Infração: *SENAR SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL*, tendo em vista que a solidariedade no caso dos autos não deve ser aplicada, diante da legislação abaixo transcrito:

“o art. 151, §2º da Instrução Normativa RFB 971/2009 apresenta as hipóteses de exclusão da Responsabilidade Solidária:

Art. 151. São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação previdenciária principal e as expressamente designadas por lei como tal.

...

§ 2º *Excluem-se da responsabilidade solidária:*

I - as contribuições destinadas a outras entidades ou fundos;

A norma segue disposições das leis tributárias vigentes.

Nesse contexto, acompanho a decisão de primeira instância para afastar a responsabilidade solidária ao presente caso.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário, para não acolher as alegações de institucionalidade de lei, reconhecer a concomitância do objeto principal da autuação referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da Produção Rural, com sub-rogação, para no mérito Dar Parcial Provimento para afastar a multa de ofício qualificada de 150% para 75%, mantendo-se as demais disposições da autuação, bem como para conhecer do Recurso de Ofício e Negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha

Relator