



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.005481/2007-02
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.342 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de agosto de 2019
Recorrente AGRO COMERCIAL SANTA CRUZ LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/10/2006

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRECLUSÃO PROCESSUAL.

O Recurso Voluntário deve ater-se às matérias mencionadas na impugnação ou suscitadas na decisão recorrida, impondo-se o não conhecimento em relação àquelas que não tenham sido impugnadas ou mencionadas no acórdão de primeira instância administrativa em virtude da ocorrência da preclusão processual.

INFRAÇÃO. GFIP. DEIXAR DE INFORMAR TODOS OS FATOS GERADOS.

Configura infração deixar a empresa de informar mensalmente à Previdência Social, por intermédio de GFIP, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse daquele instituto.

SÓCIOS-GERENTES. INDICAÇÃO EM RELATÓRIO CORESP. SÚMULA CARF N. 88.

A “Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos -VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

DECLARAÇÃO EM GFIP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO OCORRÊNCIA.

A simples declaração em GFIP não configura a denúncia espontânea.

ATENUAÇÃO E RELEVAÇÃO DA PENALIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não comprovada a correção da falta, não há que se falar nos institutos da relevação ou atenuação da penalidade, pois a correção da falta é requisito essencial para a obtenção dos benefícios fiscais referidos no IPC - Instrução para o Contribuinte que é parte integrante do Auto de Infração.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. ARTIGO 62 DO RICARF. SÚMULA N. 2 DO CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, salvo nas estritas hipóteses previstas no seu próprio Regimento Interno.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, por tratar de tema estranho ao litígio administrativo instaurado com a impugnação. Na parte conhecida, também por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração DEBCAD n. 37.058.136-9 lavrado por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do que dispunha o artigo 32, IV e parágrafo 9º da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 9.528/97, combinado com o artigo 225, IV e § 4º do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99 (fls. 3).

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração (fls. 8), a AGRO COMERCIAL SANTA CRUZ LTDA deixou de apresentar as GFIP nas competências de 01/2002 a 10/2006.

Com efeito, foi aplicada a penalidade prevista no artigo 32, § 4º da Lei n. 8.212/91, com redação dada pela Lei n. 9.528/97, combinado com o artigo 284, I e parágrafo 1º e artigo 373, ambos do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, sendo que a penalidade aplicável foi equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo em função do número de segurados, acrescida de 5% por mês calendário ou fração a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ser entregue, atualizada nos termos do artigo 7º, VI da Portaria MPS/GM n. 342 de 16.08.2006, do que resultou a constituição do crédito tributário no importe de R\$ 83.040,80 (fls. 9).

A fiscalização indicou como corresponsáveis em relatório denominado CORESP os sócios-gerentes André Ferreira de Queiroga Cavalcanti e Sérgio Ferreira de Queiroga Cavalcanti, conforme se verifica da relação colacionada às fls. 6.

Constatou-se, ainda, a caracterização de grupo econômico, de modo que as empresas que integravam o grupo foram consideradas como responsáveis solidárias, nos termos do artigo 30, IX da Lei n. 8.212/91, conforme se pode observar dos seguintes *Termos de Cientificação – Grupo Econômico*: (i) Medasa – Medeiros Neto Destilaria de Álcool S.A. (fls. 16/17); (ii) São Luiz Agroindustrial S.A. (fls. 18/19); (iii) Usacruz Administração e Participação Ltda (fls. 20/21); e (iv) Lucati Administração e Participação Ltda (fls. 22/23).

Notificada da autuação, a AGRO COMERCIAL SANTA CRUZ LTDA apresentou impugnação conjunta com os sócios-gerentes indicados pela autuação como corresponsáveis (fls. 32/56), sustentando, em preliminar, (i) a não aplicação da solidariedade dos sócios em razão de se tratar de sociedade limitada e em virtude da diferença entre solidariedade e subsidiariedade, (ii) nulidades contidas no auto de infração, nos termos do artigo 11 do Decreto n. 70.235/72 e (iii) inexistência de notificação que possibilitasse o cumprimento da determinação legal e consequente regularização das GFIPs, e, no mérito, (a) o afastamento ou redução da multa, (b) o efeito confiscatório da multa aplicada e, por último, (c) a exclusão da multa, nos termos do artigo 138 do CTN.

As empresas consideradas integrantes do grupo econômico também apresentaram defesas com conteúdo idêntico, sustentando, além daquelas alegações levantadas pela autuada, a impossibilidade de responsabilização de terceiros em virtude da inconstitucionalidade do artigo 30, IX da Lei n. 8.212/91 e a ausência de caracterização de grupo econômico, sendo que tais impugnações foram autuadas em volumes apartados e se encontram juntadas às seguintes folhas: (i) Medasa (fls. 89/119); (ii) Usacruz (fls. 166/196); (iii) São Luiz (fls. 212/242); e (iv) Lucati (fls. 274/304).

Ocorre que em despacho de fls. 318/319, a 7ª Turma da DRJ de Salvador verificou que não constava do Relatório Fiscal do Auto de Infração qualquer referência à caracterização do grupo econômico, nos termos do artigo 30, IX da Lei n. 8.212/91, combinado com os artigos 748 e 749 da Instrução Normativa SRP n. 03, de 14 de julho de 2005, de modo que o julgamento foi convertido em diligência para se fazer constar do referido Relatório todas as pessoas físicas e jurídicas vinculadas ao grupo econômico, bem como a indicação e comprovação de todos os fatos que levaram o Auditor Fiscal a tal conclusão.

A Unidade Preparadora, então, elaborou Relatório Complementar de fls. 336/339, dispondo que as empresas supracitadas eram coligadas da AGRO COMERCIAL SANTA CRUZ LTDA, do que restaria caracterizado o grupo econômico, nos termos do artigo 748 da IN/SRP n. 03, de 14 de julho de 2005. Em relação aos fatos relevantes, a fiscalização entendeu que havia evidências de que a Agro Comercial Santa Cruz tinha sido constituída com a finalidade exclusiva de executar o serviço do setor rural da SANTA CRUZ AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA, bem assim que havia contrato de mútuo celebrado entre as empresas e os respectivos quadros societários eram compostos praticamente pelas mesmas pessoas. Por essas razões, foi imputada a solidariedade às empresas integrantes do grupo econômico, nos termos do artigo 30, IX da Lei n. 8.212/91 e artigo 124, I e II do CTN, tendo sido reaberto novo prazo para apresentação de defesa.

A AGRO COMERCIAL SANTA CRUZ LTDA foi devidamente cientificada do Relatório Complementar (AR de fls. 343), mas, estranhamente, quem apresentou a impugnação foi a SANTA CRUZ AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA (fls. 351/ 381), reiterando os mesmos argumentos que haviam sido elencados na impugnação oferecida anteriormente pela empresa referida.

Em acórdão de fls. 408/421, a 7ª Turma da DRJ de Salvador entendeu por considerar o lançamento procedente, mantendo-se o crédito tributário, conforme se pode observar da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2002 a 31/10/2006

GRUPO ECONÔMICO. ILEGITIMIDADE DE PARTE. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

São responsáveis solidários pelo cumprimento da obrigação previdenciária principal, as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, entre si, conforme previsto no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991.

O responsável solidário é parte ilegítima para figurar no polo passivo de crédito lavrado por descumprimento de obrigação previdenciária acessória, consoante entendimento inserto no art. 179 da Instrução Normativa SRP nº 03/2005.

SÓCIOS. SOCIEDADE LIMITADA. RESPONSABILIDADE.

Os sócios das sociedades limitadas respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social (art. 13 da Lei nº 8.620/93, combinado com o art. 268 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99).

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. GFIP. DEIXAR DE INFORMAR TODOS OS FATOS GERADORES.

Constitui infração prevista no art. 32, inciso IV e parágrafos 3º e 9º, da Lei 8.212/91, deixar a empresa de informar mensalmente à Previdência Social, por intermédio de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse da mesma.

ARTIGO 61, PARÁGRAFO 2º DA LEI 9430/96. NÃO APLICABILIDADE AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O artigo 61 da Lei 9430/96 não se aplica às contribuições previdenciárias. No presente caso, aplica-se o que dispõe o artigo 32, parágrafos 4º e 7º da Lei nº 8.212/91, que regulam expressamente a penalidade pecuniária a ser cobrada em caso de descumprimento da obrigação acessória de não entregar, mensalmente, GFIP na rede bancária.

DECLARAÇÃO EM GFIP. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO OCORRÊNCIA.

A simples declaração em GFIP não configura a denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN.

ATENUAÇÃO E RELEVAÇÃO DA PENALIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não comprovada a correção da falta, não há que se falar nos institutos da relevação ou atenuação, pois a correção da falta é requisito essencial para a obtenção dos benefícios fiscais referidos.

Lançamento Procedente.”

Ainda que a DRJ tenha considerado o lançamento procedente, o fato é que a responsabilidade solidária das empresas que haviam sido consideradas integrantes do grupo econômico foi afastada, conforme se percebe dos trechos transcritos abaixo:

“Preliminares

Ilegitimidade de parte (grupo econômico e sócios pessoas físicas)

[...]

A tese agora esposada é a de que não pode haver responsabilidade solidária de grupo econômico em créditos decorrentes de descumprimento de obrigação acessória (Auto de

Infração). Respalda este entendimento o Código Tributário Nacional (art. 122) e a Instrução Normativa MPS/SRP n.º 03/2005 (art. 179).

[...]

Assim, com fulcro no ato normativo acima referido, depreende-se que o responsável solidário, integrante de grupo econômico, responderia somente pelas obrigações previdenciárias principais. As obrigações previdenciárias acessórias não estariam acolhidas por tal fundamentação.

Por conseguinte, deverá ser afastada a responsabilidade solidária das empresas Medasa-Medeiros Neto Destilaria de Alcool S/A, São Luiz Agroindustrial S/A, Usacruz Administração e Participação Ltda. e Lucati Administração e Participação Ltda. por ilegitimidade de parte. Quanto as alegações inseridas na peça de defesa das solidárias (configuração de grupo econômico) não serão abordadas por perda de objeto e exclusão das solidárias do polo passivo.”

Devidamente notificada da decisão de 1ª instância em 13.05.2008 (fls. 426 e 476), a SANTA CRUZ AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA apresentou, em 11.06.2008 (fls. 471 e 476), Recurso Voluntário de fls. 433/469, sustentando as razões de seu descontentamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico que o presente Recurso Voluntário cumpre os pressupostos de admissibilidade, razão por que dele conheço e passo a analisá-lo.

Antes de adentrarmos na análise das alegações propriamente formuladas, impende fazer uma simples ressalva. É que quando do oferecimento da impugnação a Recorrente não arguiu quaisquer questões sobre a suposta decadência do crédito tributário. Sobre essa questão não houve debate em 1ª instância. Trata-se, aliás, de inovação recursal.

Essa alegação encontra-se processualmente preclusa, já que não havia sido expressamente contestada na impugnação, nos termos do que preceitua o artigo 17 do Decreto 70.235/72, cuja redação transcrevo abaixo:

“Decreto n. 70.235/72

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

Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo com a apresentação da petição impugnatória constituem matérias preclusas das quais não pode este Tribunal conhecê-las, porque estaria afrontando o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o processo administrativo fiscal.

É nesse sentido que há muito vem se manifestando este Tribunal:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Não devem ser conhecidas as razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo vista a ocorrência da preclusão processual.

(Processo n. 13851.001341/2006-27. Acórdão n. 2802-00.836. Conselheiro(a) Relator(a) Dayse Fernandes Leite. Publicado em 06.06.2011).”

Por essas razões, não devo conhecer das alegações de ocorrência de suposta decadência do crédito tributário aqui discutido.

Alegações que devem ser examinadas

Passo ao exame das demais questões, as quais, essas sim, hão de ser aqui enfrentadas, observando, de plano, que a Recorrente praticamente reproduz as alegações levantadas na peça impugnatória.

A Recorrente sustenta, pois, as seguintes alegações:

- (i) Que o depósito recursal é nulo, inconstitucional e não deve ser exigível, haja vista que o STF assentou nos Recursos Extraordinários n. 388.359/PE, 389.383/SP e 390.513/SP que *‘a exigência do depósito prévio ofende a garantia constitucional da ampla defesa assegurada inclusive no processo administrativo’*, vide artigo 5º, LV da Constituição Federal;
- (ii) Que nas sociedades limitadas os bens dos sócios não respondem por dívidas fiscais da sociedade, salvo se houver prática de ato com excesso de poder ou infração à lei, nos termos do artigo 134, VII e 135 do CTN, sendo que na hipótese dos autos não houve qualquer violação à lei e o Fisco sequer procedeu a apuração de irregularidades que culminasse na responsabilização dos sócios;
- (iii) Que o auto de infração encontra-se eivado de nulidades em relação aos requisitos elencados nos artigos 10 e 11 do Decreto n. 70.235/72;
- (iv) Que não houve notificação para que pudesse cumprir com a determinação expressa em lei e regularizar as GFIP;
- (v) Que a multa ou deve ser afastada em razão da boa-fé da empresa ao acostar os documentos exigidos pela fiscalização ou deve ser atenuada;
- (vi) Que a multa aplicada é desproporcional e tem efeito confiscatório, já que não é viável que sobre débitos tributários incidam multas em percentuais superiores a 20%, de sorte que deve ser fixada de acordo com o que estabelece o artigo 61, § 2º da Lei n. 9.430/96, por força do artigo 106, II, “c” do CTN; e
- (vii) Que a multa deve ser excluída em razão do instituto da denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados.

Da desnecessidade de depósito recursal

No que diz respeito à alegação sobre a exigência de arrolamento de bens e direitos de valor equivalente a 30% do montante da dívida como pressuposto de admissibilidade de

recurso voluntário, nos termos do que dispunha o artigo 33, § 2º do Decreto n. 70.235/72, é de se reconhecer que a questão perdeu seu objeto e, portanto, resta superada.

Apenas a título de esclarecimentos, é de se registrar que o Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária de 29.10.2009, DJe n. 210 de 10.11.2009, aprovou a edição da Súmula Vinculante n. 21, conforme transcrevo abaixo:

“Súmula Vinculante 21:

É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.”

Por essas razões, e levando em conta o que dispõe o artigo 62, § 1º, I do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, reafirmo que a questão perdeu seu objeto e, por conseguinte, resta superada.

Responsabilidade solidária e ilegitimidade dos sócios-gerentes

Em relação à alegação de que os sócios não devem responder por dívidas fiscais da sociedade, salvo se houver prática de ato com excesso de poder ou infração à lei, nos termos do artigo 134, VII e 135 do CTN, penso que a questão deve ser melhor analisada a partir da autuação, passando-se, em seguida, para análise dos fundamentos erigidos pela decisão de 1ª instância.

A fiscalização elaborou relatório denominado *CORESP – RELAÇÃO DE CORRESPONSÁVEIS*, indicando como corresponsáveis os sócios-gerentes André Ferreira de Queiroga Cavalcanti e Sérgio Ferreira de Queiroga Cavalcanti (fls. 6). De toda sorte, a impugnação da AGRO COMERCIAL SANTA CRUZ LTDA foi apresentada em conjunto com os sócios-gerentes indicados.

Talvez a indicação ali realizada servisse tão-somente para fins meramente informativos ou cadastrais, não sendo atribuída qualquer responsabilidade solidária ou subsidiária pelo lançamento aqui discutindo, até porque a fiscalização não demonstrou quaisquer das circunstâncias que comprovassem tal atribuição, conforme bem estabelecem os artigos 124 e 135 do CTN.

E quando da elaboração do Relatório Complementar ao Auto de Infração (fls. 336/339), a Unidade Preparadora apenas fez referência às empresas integrantes do grupo econômico e não às figuras dos sócios-gerentes. A responsabilidade solidária foi ali imputada exclusivamente às empresas integrantes do grupo, nos termos do que prescreve os artigos 30, IX da Lei n. 8.212/91 e 124 do CTN, sendo que os sócios-gerentes foram indicados tão-somente para fins de se demonstrar a caracterização do grupo econômico. Confirma-se:

“III - Da Solidariedade Entre Empresas Integrantes de um Mesmo Grupo Econômico

4. A solidariedade entre as empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, para fins de recolhimento de contribuições previdenciárias, vem expressamente prevista pelo inciso IX do artigo 30 da Lei do Custeio da Previdência Social n.º. 8.212, de 24 de julho de 1.991:

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

(...)

IX — as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei;'

5. Pelo Código Tributário Nacional — CTN instituído pela Lei n. 5.172, de 25.10.66, artigo 124, incisos I e II, Dispõe:

'Art. 124. Silo 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.'

Ocorre que a 7ª Turma da DRJ de Salvador acabou entendendo pela responsabilidade dos sócios-gerentes, nos termos dos artigos 13 da Lei n. 8620/93 e 268 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99. É ver-se:

“Preliminares

Ilegitimidade de parte (grupo econômico e sócios pessoas físicas)

[...]

No que concerne à preliminar de ilegitimidade passiva dos sócios pessoas físicas, não assiste razão à Santa Cruz Açúcar e Alcool Ltda.

Relevante salientar que, os débitos para com a Seguridade Social têm repercussão direta ou via reflexa em todos os âmbitos da sociedade organizada, de tal forma que possuem importância capital para o bem-estar geral de toda a população. E, é neste compasso que o legislador e o executivo atribuem atenção especial a estes débitos, imprimindo regramento específico na Lei n.º 8.620, de 05.01.93, art. 13 e art. 268 do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 1999 (...).

[...]

Neste compasso, não há que se falar em exclusão de sócios do presente lançamento, pois, como demonstrado acima, estes respondem solidariamente com a empresa pelos créditos junto à Seguridade Social.

É aí que a decisão recorrida merece ser reformada. O crédito tributário é constituído pelo lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN, sendo de competência privativa da autoridade administrativa fiscalizadora e não judicante. A atividade de lançamento é plenamente vinculada à lei e embora em princípio seja imutável, poderá ser alterada em razão da própria legalidade, nos termos do que estabelece o artigo 145 do CTN. Mas, ainda assim, não caberá à autoridade judicante introduzir novos critérios jurídicos que não constaram do lançamento, porquanto tal hipótese traduzir-se-ia em novo lançamento.

A autoridade judicante de 1ª instância, como o próprio nome está a indicar, apenas tem competência para julgar o procedimento de constituição do crédito tributário, nos termos do artigo 25, I do Decreto n. 70.235/72, verificando se o lançamento foi realizado em consonância com os ditames legais válidos e vigentes à época da autuação, sendo-lhe defeso, pois, inserir novos critérios jurídicos no lançamento, conforme prescreve o artigo 146 do CTN. A revisão do lançamento tributário em razão da mudança de critérios jurídicos é atividade vedada.

Em comentários ao artigo 146 do CTN, Hugo de Brito Machado¹ dispõe o seguinte:

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. vol. III. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, P. 85.

“A imodificabilidade do critério jurídico na atividade de lançamento tributário é um requisito para a preservação da segurança jurídica. Na verdade, a atividade de apuração do valor do tributo é sempre uma atividade vinculada. A possibilidade de mudança de critério jurídico, seja pela mudança de interpretação, seja pela mudança do critério de escolha de uma das alternativas legalmente permitidas, transformaria a atividade de lançamento em atividade discricionária, o que não se pode admitir em face da própria natureza do tributo, que há de ser cobrado, por definição mediante atividade plenamente vinculada.

É nesse mesmo sentido que também aduz Leandro Paulsen²:

O art. 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente a situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores.

Na minha percepção, a decisão da DRJ acabou por introduzir novos critérios em relação àqueles adotados pela autoridade administrativa no exercício de lançamento. Como afirmei anteriormente, a indicação dos sócios-gerentes no CORESP – RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS se deu com finalidade meramente informativa ou cadastral, não lhes sendo atribuída qualquer responsabilidade solidária ou subsidiária pelo lançamento aqui discutindo. Tanto é que a fiscalização sequer elegeu qualquer dispositivo como fundamento legal para a atribuição da responsabilidade solidária.

Diferentemente, a decisão de 1ª instância, essa sim, acabou por fundamentar a atribuição da responsabilidade solidária dos sócios-gerentes nos termos do que estabelece os artigos 13, da Lei 8.620/93 e 268 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 1999. É nesse ponto que a decisão recorrida merece reparos.

Entendo que a fiscalização previdenciária não atribuiu responsabilidade solidária ou subsidiária aos sócios-gerentes ao indicá-los no CORESP – RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS, pois tal documento é meramente informativo. A indicação ali realizada teve finalidade informativa ou cadastral.

É nesse sentido que há muito vem se manifestado este Tribunal, cujas ementas transcrevo abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 05/03/2004 a 09/06/2004

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - APRESENTAÇÃO DE GFIP/GRFP COM INFORMAÇÕES INEXATAS EM RELAÇÃO AOS DADOS NÃO RELACIONADOS AOS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

CO-RESPONSÁVEIS - A fiscalização previdenciária não atribui responsabilidade direta aos sócios, apenas elenca no relatório fiscal, quais seriam os responsáveis legais da empresa para efeitos cadastrais.

[...]

² PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

(Processo n. 44021.000164/2007-49. Acórdão n. 2401-00.810. Conselheiro Relator Marcelo Freitas de Souza Costa. Publicado em 03.12.2009).

A propósito, esse entendimento é objeto da Súmula Vinculante n. 88 do CARF, conforme transcrevo a seguir:

“Súmula CARF nº 88

A “Relação de Co-Responsáveis – CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos –VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Por essas razões, não há que se falar na responsabilidade solidária dos sócios-gerentes, uma vez que o *Relatório CORESP* não tem o condão de atribuir responsabilidade às pessoas ali indicadas, tendo finalidade meramente informativa.

Nulidades contidas no auto de infração e ausência de intimação para regularização das GFIP

No que tange às alegações de que o auto de infração encontra-se eivado de nulidades em relação aos requisitos elencados nos artigos 10 e 11 do Decreto n. 70.235/72, bem assim que não houve notificação para que pudesse cumprir com a determinação expressa em lei e regularizar as GFIP, penso que não assiste razão à Recorrente.

Note-se que os requisitos elencados nos artigos 10 e 11 do Decreto n. 70.235/72 dizem respeito, respectivamente, ao próprio lançamento e à sua correspondente notificação. Enquanto o artigo 10 descreve os requisitos que devem ser cumpridos pelo agente fiscal por ocasião da lavratura do auto de infração e cuja desobediência pode levar a invalidade do ato, o artigo 11 diz respeito à notificação que, aliás, é pressuposto essencial do ato-fato de lançamento. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

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

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Como se pode observar, ao lavrar o auto de infração e cientificar o contribuinte o agente fiscal realiza ato de conteúdo normativo, introduzindo uma norma individual e concreta que vincula os sujeitos por meio de uma obrigação jurídica. É essa relação jurídica que impõe o dever de o sujeito passivo pagar uma determinada quantia nas bases explicitadas pelo próprio ato administrativo de lançamento. Para que a norma introduzida seja considerada válida deve (i) encontrar fundamento em norma superior que a autorize, (ii) obedecer ao procedimento previsto em lei para sua introdução e (iii) o ato ser realizado pela autoridade competente.

Ocorre que em nenhum momento a Recorrente demonstra ou aponta quais foram os requisitos violados e os supostos prejuízos dali oriundos. Ao revés, suas alegações são um tanto vagas e genéricas e não têm quaisquer relações com a hipótese dos autos, mas, sim, com situações abstratas que poderiam desencadear a nulidade do auto de infração por violação aos requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto n. 70.237/72.

A rigor, é bem verdade que a decisão de piso examinou detidamente essas alegações de nulidade do auto de infração, tendo concluído que se tratavam de alegações genéricas e não prosperariam, conforme se pode observar dos trechos abaixo transcritos:

“Nulidades

Quanto As alegações genéricas da existência de "nulidades" não prosperam.

O contribuinte foi regularmente intimado da ação fiscal e do lançamento. O Mandato de Procedimento Fiscal (MPF) e o Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD), fls. 10, 11 e 12, foram cientificados ao contribuinte por via postal, em 07/11/2006, conforme comprovante de envio à fl. 13. Já o lançamento foi cientificado por via pessoal, em 05/01/2007, conforme rubrica aposta na folha de rosto do AI.

O servidor que lançou a multa é competente em razão da espécie tributária ou do domicílio do sujeito passivo. O lançamento foi procedido pelo Auditor Fiscal da Previdência Social, Sr. Antenógenes Borges de Moura, matrícula 1142243, conforme rubrica aposta na folha de rosto do AI e informação contida no MPF (fl.10).

A determinação da matéria tributável (cálculo da multa) e seu respectivo fundamento legal foram devidamente explicitados nos Relatórios Fiscais, planilha (fls. 06 a 09) e na folha de rosto do AI.

Um simples exame ocular na folha de rosto do AI é suficiente para perceber que o AI foi lavrado em 20/ 12/2006, às 14 horas e 44 minutos.”

Tal como bem analisado pela decisão de 1ª instância, também entendo que na hipótese dos autos não há que se falar em quaisquer nulidades do auto de infração e/ou da notificação. À toda evidência, a fiscalização agiu em consonância com os artigos 10 e 11 do Decreto n. 70.235/72.

As alegações de que não houve notificação para regularizar as GFIP também não merecem prosperar. A propósito, tais alegações não têm qualquer correlação com os requisitos elencados nos artigos 10 e 11 do Decreto n. 70.235/72, como leva a crer a Recorrente.

Ao que parece, a Recorrente entende que deveria ter sido notificada para regularizar as incorreções contidas nas GFIP e somente na hipótese de não fazê-lo, aí, sim, poderia a fiscalização lavrar o respectivo auto de infração. Contudo, não é assim que funciona. O descumprimento da legislação tributária ensejará, de plano, a aplicação de sanção, independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, conforme preceitua o artigo 136 do CTN.

Não caberia à fiscalização notificar a Recorrente para regularizar as GFIP antes mesmo de lavrar o respectivo auto de infração. Aliás, tal notificação se deu conjuntamente com a notificação do AI, haja vista que o próprio Relatório denominado IPC – Instrução para o Contribuinte é parte integrante da autuação e contém regras claras sobre a regularização do débito e apresentação da defesa. Veja-se:

“2.7.- A multa poderá ser atenuada ou relevada:

a) a multa aplicada será atenuada em 50% se o contribuinte infrator corrigir a falta até a decisão da autoridade julgadora competente;

b) a multa aplicada será relevada desde que os requisitos seguintes estejam presentes, cumulativamente:

* correção da falta até a data da ciência da Decisão-Notificação pelo interessado;

* pedido do autuado dentro do prazo de defesa, impugnada ou não a infração;

* ser o contribuinte infrator primário;

* inexistência de circunstâncias agravantes.”

Penso que também nessa parte a decisão de 1ª instância foi prolatada corretamente, conforme se infere dos trechos transcritos abaixo:

“No que concerne à alegação de que a Empresa jamais foi notificada à parte com relação à regularização das GFIP, oportunizando-lhe a possibilidade de cumprir com as determinações expressas da lei, não se sustenta.

A obrigação de entregar, mensalmente, GFIP na rede bancária tem previsão expressa na Lei 8.212, de 1991. Desde o início da ação fiscal (07/11/2006) e até a data de ciência desta decisão (redação do RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 1999, vigente na época do lançamento), teve o contribuinte, aproximadamente, um ano e quatro meses para regularizar as GFIP e, no entanto, até a presente data, não comprovou a correção da falta. Assim, tal alegação cai no vazio ao simples exame dos fatos ocorridos.

A bem da verdade é que desde o início da autuação fiscal a Recorrente havia sido notificada para corrigir a falta e nada fez. Por essas razões, entendo que não lhe assiste razão nesse ponto, tal como já havia se manifestado a própria DRJ.

Alegações sobre a multa

Também penso que não assiste razão à Recorrente em relação às alegações sobre a multa, conforme demonstrarei adiante.

A suposta boa-fé da empresa ao acostar os documentos exigidos pela fiscalização é de todo irrelevante para fins de redução ou atenuação da penalidade, salvo nas hipótese em que a própria legislação assim o permite, o que não é a hipótese dos autos. Porque no campo das sanções tributárias a regra geral é que a culpa já é suficiente para a responsabilização do agente, sendo que a necessidade do dolo é que deve ser expressamente exigida, quando assim entender o legislador, conforme bem preceitua o artigo 136 do CTN.

Parte da doutrina especializada dispõe que longe de estipular a responsabilidade objetiva o artigo 136 do CTN apenas dispensa a exigência de conduta dolosa como elemento

essencial da infração, mas não dispensa a culpa em quaisquer dos seus três graus (negligência, imperícia ou imprudência). É como pensa Leandro Paulsen³:

“O art. 136 do CTN, ao dispor que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável, dispensa o dolo como elemento dos tipos que definem as infrações tributárias. Não se requer, portanto, que o agente tenha a intenção de praticar a infração, bastando que haja com culpa. Esta (a culpa), por sua vez, é presumida, porquanto cabe aos contribuintes agir com diligência no cumprimento das suas obrigações fiscais. Essa presunção relativa pode ser afastada pelo contribuinte que demonstre que agiu diligentemente. Aliás, o próprio Código afasta expressamente a imposição de penalidades, por exemplo, quando o contribuinte tenha incorrido em ilegalidade induzido por normas complementares que observou (art. 100, parágrafo único, do CTN). O Judiciário tem afastado a aplicação de penalidades, em muitos casos, referindo a boa-fé no contribuinte, conforme nota adiante.”

Mas há quem entenda que a responsabilidade elencada no artigo 136 do CTN é objetiva. É como dispõe Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴:

“O ilícito puramente fiscal é, em princípio, objetivo. Deve sê-lo. Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda.”

De toda sorte, quero deixar claro que nos termos do artigo 136 do CTN, salvo disposição de Lei em contrário – não é essa a hipótese dos autos –, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

São essas as razões pelas quais entendo que não há que se falar no afastamento ou atenuação da multa, tal como pretende à Recorrente.

Já as alegações de que a multa é desproporcional e tem efeito confiscatório não podem ser aqui apreciadas.

O fato é que a multa foi aplicada com base na legislação vigente à época da autuação, nos termos do artigo 32, § 5º da Lei n. 8.212/91, com redação dada pelo Lei n. 9.528, de 10/12/97, combinado com o artigos 284, II e 373 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/99, restando concluir que a autoridade fiscal agiu em consonância com o ordenamento jurídico pátrio, ainda mais quando se sabe que lhe é defeso emitir qualquer juízo sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais ou infralegais até então vigentes e, sob tal justificativa, afastá-los da aplicação ao caso concreto, uma vez que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142, *caput* e parágrafo único do CTN.

Também não se admite que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF possa afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto, nos termos do que estabelece o próprio artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado

³ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, P. 55/56.

pela Portaria MF n. 343, de junho de 2015, e a Súmula n. 2 do CARF, conforme se observa abaixo:

“PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.

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

Súmula CARF n. 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Acrescente-se que no que concerne à legalidade dos atos infralegais, o artigo 16 da Lei n. 12.833, de 20.06.2013 inseriu o parágrafo único no artigo 48 da Lei 11.941/2009. Porém, ao sancionar a referida Lei a então Presidente da República vetou o inciso II do referido parágrafo único. Confira-se:

“Art. 48. (...)

Parágrafo único. São prerrogativas do Conselheiro integrante do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

I - somente ser responsabilizado civilmente, em processo judicial ou administrativo, em razão de decisões proferidas em julgamento de processo no âmbito do CARF, quando proceder comprovadamente com dolo ou fraude no exercício de suas funções; e

II – (VETADO).

Razões do veto: o CARF é órgão de natureza administrativa e, portanto, não tem competência para o exercício de controle de legalidade, sob pena de invasão das atribuições do Poder Judiciário.”

Tendo em vista que a fiscalização agiu em consonância com os artigos 142 e 149 do CTN e que, por outro lado, não cabe ao CARF pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade ou ilegalidade das normas aplicadas, reafirmo que nesse ponto não assiste razão à Recorrente.

Dando continuidade ao exame das alegações a respeito da multa, também não vejo como concordar com a Recorrente ao dispor que a multa deve ser excluída em razão do instituto da denúncia espontânea, conforme prescreve o artigo 138 do CTN.

O instituto da denúncia espontânea só deve ser aplicado quando o contribuinte dirige-se à fiscalização com o intuito de colocar-se em situação de regularidade e, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco, noticia o descumprimento da legislação tributária, bem assim se coloca, de fato, em situação regular, cumprindo suas obrigações.

Como bem apontou a decisão de 1ª instância, não foi o que ocorreu na hipótese dos autos, conforme se pode observar dos trechos abaixo transcritos:

“Não merece prosperar o pedido da Impugnante de exclusão da multa do presente lançamento, uma vez que a empresa contribuinte declarou os valores em GFIP, ocorrendo a denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN.

A denúncia espontânea é uma das causas de exclusão da responsabilidade tributária, prevista no art. 138 do CTN.

Na órbita previdenciária, o art. 588, § 2º, da Instrução Normativa SRP n.º 3, de 14/07/2005, na redação vigente à época, definiu como início do procedimento fiscal, para fins de perda dessa espontaneidade, a ciência do MPF pelo sujeito passivo. Assim, com a regular intimação do sujeito passivo pelo MPF, fica excluída sua espontaneidade relativamente aos atos anteriores praticados.

O MPF recebido pelo contribuinte em 07/11/2006 (fls. 13), excluiu a espontaneidade do sujeito passivo. Não há que se falar, portanto, em denúncia espontânea no caso presente.

[...]

Ora, a simples declaração em GFIP não configura a denúncia espontânea de que trata o artigo 138 do CTN, mesmo porque não se configurou o pagamento dos tributos e dos juros moratórios correspondentes antes da ação fiscal. Ressalto ainda que o presente lançamento configura justamente a penalidade pela entrega de GFIP na rede bancária com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.”

Como se pode constatar, em nenhum momento a Recorrente tomou a iniciativa de se dirigir ao Fisco e, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco, informou sobre o descumprimento da legislação tributária, e muito menos o fez antes de qualquer procedimento fiscalizatório. Por essas razões, não há como concordar com as alegações da Recorrente ao defender a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço parcialmente do presente Recurso Voluntário e, na parte conhecida, voto por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega