



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

Processo n° 10680.723378/2010-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.389 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de abril de 2018
Matéria Contribuições Previdenciárias - Penalidade
Recorrente BANCO MERCANTIL DO BRASIL SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

Quando a nulidade do lançamento é declarada em virtude da incompatibilidade entre a situação regulada pela norma aplicada e os fatos concretos, o vício é de ordem material.

MULTA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES CUMULADA COM FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO.

Na hipótese de omissão de fatos geradores em GFIP cumulada com falta de pagamento do tributo devido, o cálculo comparativo para apuração da multa mais benéfica ao contribuinte deve ser feito em relação à multa de ofício, que, na legislação em vigor, se destina a punir ambas as infrações.

GRUPO ECONÔMICO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Para a caracterização do grupo econômico e a atribuição de responsabilidade solidária às empresas que o compõem, é necessário demonstrar a existência da constituição formal do grupo de direito ou, sendo de fato, a unicidade de comando entre elas, bem como que se confundem em questões administrativas, contábeis, operacionais e de recursos humanos. Não deve prosperar a imputação dessa responsabilidade quando a existência do grupo econômico é afirmada pelo relatório fiscal sem qualquer fundamentação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário apresentado pelos responsáveis solidários para excluí-los do pólo passivo da obrigação tributária e em dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado pelo contribuinte autuado para determinar a exclusão dos valores relativos aos

anos-calendário 2003 e 2004. Já em relação aos demais períodos, que seja recalculada a multa aplicável considerando o resultado dos processos em que julgados os créditos tributários principais.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora.

EDITADO EM: 24/04/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, José Alfredo Duarte Filho, Douglas Kakazu Kushiya, Marcelo Milton da Silva Risso, Dione Jesabel Wasilewski, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se da análise de recursos voluntários apresentados pela contribuinte (fls. 1139/1155 e 1191) e responsáveis solidárias (fls. 1130/1138) em face do Acórdão nº 02-32.183, da 6ª Turma da DRJ/BHE (fls. 1044/1058), que negou provimento às impugnações formuladas por elas (fls. 168/190 e 274/290) ao auto de infração Debcad nº 37.289.504-2, pelo qual é exigida multa no valor de R\$ 501.956,00 (fl. 3).

De acordo com o relatório fiscal (fls. 19/29), este auto de infração decorre de um novo lançamento feito em substituição ao constante do processo nº 15504.021490/2008-40 Debcad 37.211.016-9, que teria sido anulado.

A multa decorreria do fato de a empresa ter apresentado Guias de Recolhimento de FGTS e Informações à Previdência - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, "notadamente quanto à remuneração para os segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, conforme discriminado no Anexo I do AI 15504.021486/2008-81 DEBCAD 37.199.546-9, emitido em 15/12/2008" (fl. 19).

Foi atribuída responsabilidade solidária às empresas listadas no item 4 do Relatório Fiscal (fl. 23), sob o fundamento de que constituiriam grupo econômico.

Impugnado o lançamento pela contribuinte (fls. 168/190) e responsáveis solidárias (fls. 274/290), foi prolatado o Acórdão nº 02-32.183, da 6ª Turma da DRJ/BHE (fls. 1044/1058) com a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006

PRAZO REVISÃO DE LANÇAMENTO ANULADO.

O Fisco tem o prazo de cinco anos para efetuar lançamento substitutivo, em revisão ao lançamento anulado.

APRESENTAÇÃO DE GFIP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES

A apresentação de GFIP com omissão de fatos geradores é tipificada como infração à legislação tributária tanto na legislação vigente à época dos fatos geradores, como na legislação superveniente.

CALCULO DA MULTA NA HIPÓTESE DE OMISSÃO DE FATOS GERADORES CUMULADA COM FALTA DE RECOLHIMENTO DO TRIBUTO.

Na hipótese de omissão de fatos geradores em GFIP cumulada com falta de pagamento do tributo devido, o cálculo comparativo para apuração da multa mais benéfica ao contribuinte é ser feito em relação à penalidade pecuniária do art. 44, inciso I, da Lei 9.430, de 1997, que se destina a punir ambas as infrações já referidas, e que, de acordo com a legislação superveniente, encontra aplicação no contexto da arrecadação das contribuições previdenciárias.

EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE.

As empresas do mesmo grupo econômico respondem solidariamente entre si pelas obrigações decorrentes da legislação previdenciária.

A contribuinte tomou ciência dessa decisão em 25/05/2012 (fl. 1115) e apresentou tempestivamente seu recurso voluntário em 15/06/2012 (fls. 1139/1155 e 1191). Neste, argúi que:

1. Não existiu vício formal no AI nº 37.211.016-9 que justifique a aplicação do prazo previsto no art. 173, II, do CTN, de forma que, efetuado o lançamento em 28/09/2010, estariam decaídos os fatos geradores relativos ao período 2003 e 2004.

2. A multa aplicada neste auto de infração, que se baseia exclusivamente no suposto descumprimento de obrigação acessória relativa ao correto preenchimento da GFIP, deve ser graduada de acordo com o disposto no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

3. Não houve descumprimento de obrigação acessória, pois as rubricas não informadas em GFIP referem-se a parcelas desprovidas de natureza remuneratória.

Com base nesses argumentos, pede:

(I) seja desconstituída a multa relativa ao período de 2003 e 2004, por conta da decadência;

(II) que, em relação ao crédito remanescente, seja aplicada a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991;

(III) seja determinado o sobrestamento deste processo até a prolação de decisão definitiva nos AI nº 37.199.546-9, 37.199.550-7 e 37.199.553-1.

As empresas solidárias tiveram ciência do Acórdão em datas que variam de 17/05/2012 a 23/05/2012 (fls. 1097/1114 e 1124/1128) e apresentaram conjunta e tempestivamente seu recurso voluntário em 15/06/2012 (fls.s 1130/1138).

Em suas razões de recorrer, alegam, em síntese, que:

1. A responsabilidade tributária só pode ser criada por lei complementar.
2. O Código Tributário Nacional criou essa responsabilidade em apenas duas hipóteses descritas no art. 124, sendo uma de fato e outra de direito, e nenhuma delas está configurada no caso em análise.
3. A autoridade lançadora não se desincumbiu da obrigação de demonstrar o interesse comum na situação que constitui o fato gerador.
4. A responsabilidade prevista no art. 30, IX, da Lei nº 8.212, de 1991, também não pode ser atribuída às empresas, porque essa lei não é complementar e o CTN não prevê a responsabilidade de grupo econômico.
5. O que a fiscalização pretende é a desconsideração da personalidade jurídica, o que não é possível porque não houve abuso de personalidade.

Com base no exposto, pedem seja anulada a responsabilidade tributária que lhes foi atribuída.

Chegando a este Conselho, o processo em questão foi originariamente distribuído à 3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, desta Segunda Seção de Julgamento, que prolatou a Resolução nº 2301-000.421 (fls. 1195/210), determinando a regularização do processo e a verificação dos procedimentos de conexão, nos termos do RICARF.

Como resultado dessa Resolução, foram juntados os documentos de fls. 1216/1887 e o Despacho de Diligência da Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte, de fls. 1888/1890.

Nesse despacho, é esclarecido que os processos lavrados no curso do mesmo procedimento fiscal foram inicialmente apensados para seguimento conjunto e, posteriormente, desapensados pelo CARF. Informa ainda, que os processos se encontravam em diferentes fases neste Conselho.

A empresa autuada, por sua vez, apresentou duas manifestações. Na primeira (fls. 1892/1895), informa que o processo nº 15504.021486/2008-81 já se encontrava definitivamente julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais e pede que o presente feito seja julgado em forma uniforme com aquele.

Em sua segunda manifestação (fls. 1899/1901), trata da Resolução CARF e do despacho de diligência, opinando pela inconveniência da conexão sugerida pelo Colegiado, uma vez que as demandas se encontrariam em fases distintas.

Retornando a este Conselho e tendo em vista que o relator original não mais o compõe (fl. 1972), o processo em análise compôs lote sorteado em sessão pública para esta Conselheira.

É o que havia para ser relatado.

Voto

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

Os recursos apresentados preenchem os requisitos de admissibilidade e deles conheço.

Contribuinte

Preliminar de mérito - decadência

Inicialmente, alega a contribuinte a inexistência de vício formal no auto de infração anulado por decisão administrativa que justifique a aplicação do prazo previsto no art. 173, II, do CTN, de forma que, efetuado o lançamento em 28/09/2010, estariam decaídos os fatos geradores relativos ao período 2003 e 2004.

Para que seja possível verificar a correção dessa assertiva é necessário analisar as razões pelas quais o lançamento anterior foi considerado nulo.

A nulidade foi declarada pelo Acórdão nº 02-26.720, da 6ª Turma da DRJ/BHE, que recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/10/2006

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Caracteriza o cerceamento de defesa, que inquina nulidade o lançamento fiscal, a indicação de fundamento legal da multa diverso do correto, que implica em inovação no cálculo do crédito tributário devido, em prejuízo do conhecimento, pelo sujeito passivo, do verdadeiro quantum por ele devido em razão da infração praticada.

Do voto condutor desse Acórdão, por outro lado, extrai-se o que segue:

A penalidade pelo cometimento da infração objeto dos autos, à época de sua ocorrência, encontrava-se prevista no art. 32, § 5º da Lei 8.212/91, em sua na redação anterior à Medida Provisória nº 449/2008. Entretanto, a MP 449, de 04/12/2008, convertida na Lei 11.941/2009, alterou, não só o citado art. 32, dispunha sobre multas decorrentes do descumprimento de

obrigações acessórias relacionadas à GFIP, como o art. 35 da já citada Lei, que definia as multas de ofício e de mora.

Diante das referidas alterações e tendo em vista a possibilidade de retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do artigo 106 do Código Tributário Nacional – CTN, caberia à autoridade lançadora realizar o comparativo entre a multa vigente à época dos fatos geradores¹ com a multa vigente após a Medida Provisória - MP nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941/2009², aplicando-se a penalidade mais benéfica ao contribuinte. Entretanto, o mencionado comparativo não foi efetuado. Ademais, a multa lançada teve por fundamento o novel art. 32-A, “caput”, inciso II e § 2º, da Lei nº 8.212, de 1991, introduzido pela MP 449/2008, que somente tem lugar na hipótese de descumprimento da obrigação acessória relativa a GFIP, desvinculada da falta de recolhimento. De modo distinto, o fato sob análise é de omissão de informação de fatos geradores em GFIP cumulada com ausência de recolhimento do correspondente tributo. Em circunstâncias como esta dos autos, a multa devida, segundo a nova ordem jurídica, é aquela do art. 35-A da Lei 8.212/91, introduzido pela MP 449/2008, combinado com o art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Constata-se, portanto, que os erros de fundamentação legal da multa existentes no lançamento representam verdadeira inovação no cálculo do crédito tributário devido, prejudicando o conhecimento do autuado quanto a penalidade pecuniária por ele devida em razão da infração praticada. Caracterizado, pois, o cerceamento de defesa.

Conforme se extrai desse texto, o auto de infração declarado nulo tinha por fundamento legal o art. 32-A, 'caput', II c/c § 2º da Lei nº 8.212, de 1991, introduzido pela MP nº 449 e inaplicável ao caso concreto, já que seria de aplicação restrita às hipóteses de descumprimento de obrigação acessória desvinculada da falta de pagamento:

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

(...)

II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

§ 2º Observado o disposto no § 3º, as multas serão reduzidas:

(...)

¹ Multa de mora, calculada conforme artigo 35 da Lei nº 8.212/1991, em sua redação anterior à MP nº 449/2008 e aplicada nos autos de exigência da obrigação principal, AI DEBCAD nº 37.199.550-7 e DEBCAD nº 37.199.546-9 + multa por descumprimento de obrigação acessória, calculada conforme § 5º do artigo 32 da Lei nº 8.212/1991, nos autos de aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, AI DEBCAD nº 37.211.016-9.

² Multa única, pelo descumprimento da obrigação acessória e pela falta de recolhimento, conforme art. 35-A da Lei 8.212/91, introduzido pela Medida Provisória - MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 combinado com o art. 44 da Lei 9.430/96.

I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II - a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

A multa que foi aplicada no processo ora em análise, por outro lado, teve por base legal o art. 32, IV e § 5º da Lei nº 8.212, de 1991.

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

(...)

§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:

<i>0 a 5 segurados</i>	<i>1/2 valor mínimo</i>
<i>6 a 15 segurados</i>	<i>1 x o valor mínimo</i>
<i>16 a 50 segurados</i>	<i>2 x o valor mínimo</i>
<i>51 a 100 segurados</i>	<i>5 x o valor mínimo</i>
<i>101 a 500 segurados</i>	<i>10 x o valor mínimo</i>
<i>501 a 1000 segurados</i>	<i>20 x o valor mínimo</i>
<i>1001 a 5000 segurados</i>	<i>35 x o valor mínimo</i>
<i>acima de 5000 segurados</i>	<i>50 x o valor mínimo</i>

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

Para se definir a natureza do vício que inquinou de nulidade aquele lançamento, é pertinente a leitura da análise empreendida pelo Conselheiro Rafael Vidal, proferido no Acórdão nº 9101-002.976:

(...)

Nem sempre é tarefa fácil distinguir o vício formal do vício material, dadas as inúmeras circunstâncias e combinações em que eles podem se apresentar.

O problema é que os requisitos de forma não são um fim em si mesmo. Eles existem para resguardar direitos (p/ ex., o direito ao contraditório e à ampla defesa). É a chamada

instrumentalidade das formas, e isso às vezes cria linhas muito tênues de divisa entre o aspecto formal e o aspecto substancial das relações jurídicas.

É esse o contexto quando se afirma que não há nulidade sem prejuízo da parte. Nesse sentido, vale trazer à baila as palavras de Leandro Paulsen:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo. (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

A Lei nº 4.717/1965 (Lei da Ação Popular), ao tratar da anulação de atos lesivos ao patrimônio público, permite, em seu art. 2º, uma análise comparativa entre os diferentes elementos que compõe o ato administrativo (competência, forma, objeto, motivo e finalidade):

“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;*
- b) vício de forma;*
- c) ilegalidade do objeto;*
- d) inexistência dos motivos;*
- e) desvio de finalidade.*

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

- a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;*
- b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;*
- c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;*
- d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;*

e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.” (grifos acrescidos)

Pela enumeração dos elementos que compõe o ato administrativo, já se pode visualizar o que se distingue da forma, ou seja, o que não deve ser confundido com a aspecto formal do ato (a competência, o objeto, o motivo e a finalidade).

No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é, via de regra, aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato.

O vício formal normalmente não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico-tributária.

O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/ conteúdo da relação jurídico-tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. CTN, art. 142).

Aliás, um erro nos elementos que identificam a essência/conteúdo da relação jurídico-tributária até pode ser considerado como um vício formal desde que, por exemplo, ele se apresente como resultado de uma evidente discrepância entre o que se pensou e o que se exteriorizou pela escrita (as inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo), quando todo o contexto do que está sendo dito aponta num determinado sentido, e um ponto específico, desconexo do conjunto das ideias, aponta em outro, ou dá uma informação simplesmente fora de contexto, etc.

Mas mesmo diante desse tipo de situação, vale novamente lembrar que não há nulidade sem prejuízo da parte.

Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanear o vício detectado, é um referencial bastante útil para se examinar a espécie do vício.

Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o vício

é formal. Isso é um sinal de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico-tributária.

Na hipótese em análise, não se trata de mera referência equivocada a um dispositivo legal, o que poderia caracterizar inexatidão material, mas sim da aplicação de uma regra distinta, que regulamente situação materialmente diferente.

Ademais disso, considerando o último critério estabelecido pelo voto transcrito, basta lembrar que, segundo o relatório do Acórdão nº 02-26.720, da 6ª Turma da DRJ/BHE, o auto de infração anulado tratava de um crédito tributário de R\$ 83.320,00, enquanto o auto de infração em análise, substitutivo daquele, importa na exigência de multa de R\$ 501.956,00.

Parece-me evidente que houve erro substancial quanto a um dos aspectos ou elementos do fato gerador tributário: o quantitativo. Portanto, não ocorreu a mera repetição do lançamento anteriormente realizado com o mesmo conteúdo, mas sim um lançamento totalmente diverso naquilo que diz respeito com o núcleo da relação jurídico-tributária.

Nesse sentido, não vejo como considerar que o lançamento anterior foi anulado por vício formal, o que justificaria a aplicação da regra do art. 173, II, do Código Tributário Nacional.

Assim, considerando-se que o auto de infração anterior foi anulado por vício material e que o novo lançamento se aperfeiçoou com a ciência da empresa autuada em 28/09/2010 (fl. 3), já estavam atingidos pela decadência os fatos geradores relativos às competências 02/2003, 10/2003, 03/2004 e 11/2004, que tinham como datas limites 31/12/2008 os dois primeiros e 31/12/2009 os últimos.

Mérito

No que diz respeito ao mérito, alega a empresa autuada que não houve descumprimento de obrigação acessória, pois as rubricas não informadas em GFIP referem-se a parcelas desprovidas de natureza remuneratória.

Segundo o relatório fiscal (fl. 19), o lançamento das contribuições previdenciárias que justificariam a imposição das multas aqui exigidas estaria no processo nº 15504.021486/2008-81. Essa informação é corroborada pelo demonstrativo de cálculo de fl. 31, onde se verifica que a multa foi apurada considerando apenas a contribuição da empresa e o SAT, tendo como base de cálculo as rubricas discutidas naquele processo.

Ocorre que esse processo já foi definitivamente julgado, o que se deu pela prolação do Acórdão nº 9202-003.196 (fls. 1923/1964), que deu parcial provimento ao recurso especial do contribuinte para afastar da tributação as parcelas relativas ao PLR e Abono único, mantendo incólume a tributação sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros aos diretores estatutários.

A empresa já havia desistido da discussão relativa à rubrica Previdência Privada, que teria sido incluída em parcelamento especial (fls. 1967/1968).

Portanto, a multa imposta no processo em análise deve ser recalculada para considerar apenas os fatos geradores relativos à previdência privada e à participação nos lucros dos diretores estatutários nos anos-calendário de 2005 e 2006.

Insurge-se também a recorrente quanto à metodologia de cálculo da multa aplicada. Segundo seu entendimento, para aplicação da penalidade mais benéfica deveria ser efetuado apenas o confronto entre a multa calculada com base no § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, com a multa calculada de acordo com o disposto no art. 32-A dessa mesma lei.

Ocorre, porém, que essa matéria já se encontra pacificada neste Conselho, nos termos do seguinte voto, proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no Acórdão nº 9202-004.499:

Para que possamos definir a interpretação mais adequada no que tange ao cálculo da multa, para entender a natureza das multas aplicadas e por conseguinte como deve ser interpretada a norma, passemos a algumas considerações, tendo em vista que a citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP, introduzindo dois novos dispositivos legais, senão vejamos.

Até a edição da MP 449, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumpria o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

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

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não

apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

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

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal AIOF, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multas de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumprido ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de

dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Portanto, segundo o entendimento adotado neste Conselho, havendo lançamento de tributo, a comparação a ser efetuada será com a multa de 75%. Apenas nas hipóteses em que não há exigência de valor principal é que a exigência estará limitada ao valor previsto no art. 32-A.

Com base no exposto, pode-se afirmar que não assiste razão à recorrente quando pleiteia a aplicação da regra constante no art. 32-A ao caso em análise.

Independentemente disso, no momento do pagamento ou parcelamento, deverá ser recalculada a penalidade para exigência daquela que se mostrar mais benéfica, conforme preceitua a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009:

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Não obstante o exposto, deve-se reconhecer o resultado do julgamento dos PAF 15504.021487/2008-26; 15504.021488/2008-71 e 15504.021486/2008-81, nos quais foi dado provimento aos recursos da contribuinte.

Responsáveis Solidárias

Alegam as empresas às quais foi atribuída responsabilidade solidária que está só pode ser criada através de Lei Complementar, de modo que o art. 30, IX, da Lei nº 8.212, de 1991, não mereceria observância por se tratar de Lei ordinária.

Arguem também que a autoridade lançadora não se desincumbiu da obrigação de demonstrar o interesse comum na situação que constitui o fato gerador.

Inicialmente registro que não merecem análise os argumentos com os quais as recorrentes procuram atribuir à Lei nº 8.212, de 1991, a pecha de inconstitucionalidade, uma vez que esta linha de defesa esbarra no que determina o enunciado nº 2 da Súmula CARF:

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

A despeito dessa impropriedade, penso que sua pretensão merece acolhida.

Com efeito, o relatório fiscal, ao tratar da atribuição de responsabilidade solidária, limitou-se a invocar os dispositivos legais aplicáveis e a listar as empresas para as quais estava atribuindo essa responsabilidade (itens 4 a 7, fls. 23/25). A mesma deficiência de fundamentação ocorre com os termos de sujeição passiva solidária (fls. 59/167), que não apresentam qualquer elemento fático para embasar a vinculação efetuada pela autoridade fiscal.

Por amor à clareza, transcrevo abaixo os atos normativos que conduziram à responsabilidade de que ora se trata:

Lei nº 8.212, de 1991

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;

Decreto nº 3.048, de 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.

In RFB nº 971, de 2009

Art. 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.

Se a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária deve ser demonstrada pela Autoridade Fiscal para que se torne legítima a constituição do crédito tributário, a mesma sorte merece a atribuição de responsabilidade por esse crédito. De fato, para que surja a responsabilidade é também necessário demonstrar a ocorrência dos fatos que lhe deram origem, o que não foi realizado no processo em questão.

Quanto a esse aspecto, por sua clareza, transcrevo trecho do voto da Conselheira Miriam Denise Xavier Lazarine, no Acórdão nº 2401-004.470:

Sobre os "grupos econômicos", têm-se os constituídos formalmente (de acordo com a Lei 6.404/76) e os denominados "grupos econômicos de fato", que podem ser regulares ou irregulares.

A Lei 6.404/76, denominada "Lei das Sociedades Anônimas", cuida do "grupo econômico" (que denomina "grupo de sociedade"), legalmente constituído, limitando-se a estabelecer as normas aplicáveis nos casos em que uma sociedade controladora e suas controladas deliberada e formalmente constituem um grupo, que se sujeita, portanto, às devidas exigências legais, inclusive registro público.

Além dos grupos econômicos formalmente constituídos, são frequentemente encontrados os "grupos de empresas" com direção, controle ou administração exercida direta ou indiretamente pelo mesmo grupo de pessoas. Esses "grupos de empresas" são os denominados grupos econômicos de fato, que podem ser regulares ou irregulares.

Os grupos econômicos de fato regulares são aqueles que, apesar de não serem dotados de formalização legal, não realizam práticas dissuasivas irregulares, ao serem constituídos.

Os grupos econômicos de fato e irregulares também não são dotados de formalização legal, mas apresentam irregularidades ou mesmo ilegalidades na sua constituição, com o objetivo, dentro outros, de se eximir ilegalmente do pagamento de tributos ou de suprimir os meios legais de cobrança.

A partir dessa explicação, que prima pela didática, vê-se que os grupos econômicos a que se refere o art. 30, IX da Lei nº 8.212, de 1991, podem ser de duas naturezas: de direito, quando assim constituídos; de fato, quando, sem estarem assim formalizados, apresentam direção, controle ou administração exercida direta ou indiretamente pelo mesmo conjunto de pessoas, característica que evidencia a existência do grupo.

Sendo de direito, a prova da sua existência dar-se-ia pela apresentação dos instrumentos que formalizaram sua constituição.

Sendo de fato, pela demonstração das peculiaridades na relação entre as pessoas jurídicas envolvidas, compatíveis com a estrutura e funcionamento de um grupo econômico.

Em ambas as hipóteses, faz-se necessário comprovar a existência do grupo.

A fiscalização não se reporta aos atos constitutivos para demonstrar a existência do grupo econômico de direito e também não traz elementos para a caracterização do grupo de fato.

Quanto a este último, a demonstração de sua existência deveria se dar nos termos que são assim descritos pelo Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, no Acórdão nº 2402-005.776:

Como se vê, para a caracterização de grupo econômico as normas acima exigem que haja um comando centralizado das empresas envolvidas. A moderna doutrina do Direito Laboral, avançando na interpretação destes dispositivos, lança mão do "princípio da primazia da realidade", para acolher o entendimento de que para configuração de grupo econômico de fato, basta a existência de provas nos autos demonstrando que entre as empresas constantes da relação jurídica processual trabalhista haja direção ou controle ou administração, ainda que seja coordenação horizontal, tendo um objeto social que evidencie o propósito comum das empresas.

A questão também foi desenvolvida pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no voto condutor no Acórdão nº 2201-003.285, de onde se extrai:

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.

Merece menção, ainda, o Acórdão nº 2402-002.819:

Desta forma, para que seja configurada a existência de um grupo econômico, é necessário que a autoridade tributária, especialmente por ocasião do relatório, demonstre que efetivamente há unicidade de comando estratégico entre as empresas, e que as empresas se confundem em questões administrativas, contábeis, operacionais e recursos humanos, além de estarem subordinadas a um mesmo comando, caso contrário não estaria configurada a existência de um grupo econômico.

Na hipótese em análise, o relatório fiscal se limita a afirmar a existência do grupo econômico, o que não é suficiente para suportar a atribuição de responsabilidade pretendida. E a perfeita identificação do sujeito passivo, com a demonstração dos fundamentos de fato e de direito para tanto, constitui matéria essencial ao lançamento, a teor do comando inserto no art. 142 do CTN.

Com base no exposto, por falta de fundamentação apta a amparar a pretensão, entendo por bem afastar a responsabilidade solidária das pessoas jurídicas listadas no item 4 do Relatório Fiscal (fl. 23).

Conclusão

Por tudo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário apresentado pelas responsáveis solidárias para excluí-las do pólo passivo da obrigação tributária exigida neste processo e dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado pela contribuinte, para determinar a exclusão dos valores relativos aos anos-calendário 2003 e 2004 e, em relação aos demais períodos, que seja recalculada a multa aplicável considerando o resultado dos processos em que julgados os créditos tributários principais.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora