



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

**Processo n°** 11474.000255/2007-05  
**Recurso n°** De Ofício  
**Acórdão n°** 2401-003.981 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de dezembro de 2015  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: GRUPO ECONÔMICO DE FATO  
**Recorrente** PRESIDENTE DA 6ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO EM FLORIANÓPOLIS (DRJ/FNS)  
**Interessado** R S I TEXTIL LTDA.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/04/2005

GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. CONTRIBUINTE. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL.

Confirma-se a decisão de piso que declara nulo o lançamento por erro na identificação do sujeito passivo, quando a notificação fiscal é lavrada diretamente em nome de empresa que, sem revestir a condição de contribuinte, somente responde pela obrigações previdenciárias em razão do vínculo de responsabilidade solidária a ela atribuído por integrar grupo econômico de fato.

O erro na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência, decorrente da incorreta interpretação da legislação pela autoridade lançadora, a qual diante da previsão de solidariedade entre empresas de grupo econômico considera que o lançamento pode ser efetuado diretamente em qualquer uma delas, é vício material.

Recurso de ofício negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 11474.000255/2007-05  
Acórdão n.º 2401-003.981

S2-C4T1  
Fl. 1.147

---

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por conhecer do recurso de ofício e, no mérito, negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Arlindo da Costa e Silva e André Luís Mársico Lombardi que davam provimento ao recurso de ofício. O Conselheiro Arlindo da Costa e Silva ainda dissentiu do Relator por entender que o vício reconhecido é formal.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

André Luís Mársico Lombardi - Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi (Presidente), Arlindo da Costa e Silva, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Theodoro Vicente Agostinho, Carlos Henrique de Oliveira e Rayd Santana Ferreira.

## Relatório

Cuida-se de recurso de ofício interposto pelo Presidente da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS), em face da decisão administrativa consubstanciada no Acórdão nº 07-12.776, cujo dispositivo considerou nulo o lançamento, cancelando o crédito tributário exigido. Transcrevo a ementa desse Acórdão (fls. 1.118/1.134):

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2002 a 30/04/2005*

*NFLD n.º.37.060.851-87, de 22/01/2007.*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. GRUPO ECONÔMICO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO INSANÁVEL. NULIDADE.*

*Situações que, embora constem da narrativa dos fatos, não se constituíram nos motivos determinantes do lançamento, não podem ser consideradas no julgamento sob pena de inovação, com conseqüente cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.*

*O artigo 30, inciso IX, da lei 8.212/90, não atribuiu às empresas integrantes de grupo econômico a qualidade de contribuintes, mas tão somente de responsáveis pelo crédito tributário.*

*A notificação lavrada em nome da empresa que, sem revestir a qualidade de contribuinte direto, somente responde solidariamente pelas obrigações previdenciárias em decorrência da constatação de grupo econômico de fato, caracteriza-se vício insanável por limitações dos sistemas informatizados da RFB que possibilite a transferência do crédito para o outro CNPJ, levando à nulidade do lançamento por erro na identificação do sujeito passivo.*

*Lançamento Nulo*

2. Extrai-se do relatório fiscal, às fls. 75/82, que o processo administrativo é composto pela **Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.060.851-8**, relativa ao período de 01/2002 a 04/2005, abrangendo as contribuições previdenciárias patronais previstas nos incisos I e II do art. 22, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, bem como aquelas devidas a terceiros, incidentes sobre remunerações de segurados empregados (FPAS 507 - Código 0079).

2.1 Segundo o agente fiscal, os fatos geradores e as bases de cálculo foram apurados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) em nome de empresa componente do grupo econômico, denominada de Textai, cujos segurados empregados prestaram serviços à notificada, R. S. I Têxtil, sem haver, contudo, o correspondente

recolhimento da parte patronal das contribuições incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas.

2.2 Com base nos elementos fáticos identificados durante a ação fiscal, a fiscalização concluiu pela existência de grupo econômico industrial de fato formado pela empresas supramencionadas, observado que a administração do grupo era centralizada na notificada.

2.3 Uma vez identificado o grupo econômico, foi imputada a responsabilidade solidária, nos termos do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, tendo como corresponsável a empresa Textai.

3. Intimadas as empresas da autuação por via postal em 25/1/2007, conforme fls. 862/867, elas apresentaram impugnações (fls. 868/908 e 961/975).

4. Antes de apreciar as peças de defesa, o colegiado de primeira instância determinou o retorno dos autos à fiscalização para esclarecer, mediante confecção de relatório complementar, a razão pela qual o crédito tributário, incidente sobre remunerações pagas a segurados empregados formalmente vinculados à empresa Textai, foi lançado diretamente na empresa notificada (fls. 1.031/1.032).

4.1 Em outros dizeres, o julgador "a quo" desejava saber se a auditoria havia procedido à caracterização dos segurados como empregados da notificada ou era o caso de responsabilidade solidária por sucessão, considerando que houve a transferência de todos os empregados da Textai para a notificada, nos meses de fevereiro e abril de 2005.

5. Ao responder a diligência, a autoridade lançadora limitou-se a esclarecer que a narrativa dos fatos e respectivas provas demonstravam a existência de grupo econômico de fato entre as duas empresas e tendo em conta que a solidariedade configurada não comportava benefício de ordem, o débito havia sido lançado na empresa que centralizava a administração do grupo (fls. 1.078).

5.1 Desta manifestação da fiscalização, foi dada ciência às empresas, em 09/3/2008, as quais aditaram as respectivas impugnações (fls. 1.082/1.085, 1.087/1.093 e 1.096/1.103).

6. Ao apreciar o litígio, o colegiado de primeira instância, por intermédio do Acórdão nº 07-12.776, considerou nulo o lançamento, pelo voto de qualidade do Presidente da Turma, vencidos os julgadores que votaram pela procedência do lançamento.

7. Segundo o que consta do voto-condutor vencedor do acórdão recorrido, o lançamento fiscal foi efetuado diretamente na empresa que não detém a qualidade de contribuinte, tão somente de responsável solidária pelo crédito tributário.

7.1 Com efeito, após a diligência, diante da existência de um grupo econômico, restava claro que o auditor-fiscal considerava que o lançamento poderia ser efetuado em qualquer empresa, ainda que os fatos geradores estivessem contabilizados em outra.

7.2 Tal procedimento evidenciava a falta dos requisitos legais para configuração do fato gerador, bem como uma interpretação inadequada do que prescrevia o inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, com inversão na ordem do lançamento.

7.3 Na ausência de caracterização de segurados empregados em nome da notificada, tampouco configurada a sucessão de empresas, a Textai deveria figurar no polo passivo como contribuinte, ao passo que a notificada seria chamada na condição de responsável solidária, em decorrência da identificação de grupo econômico entre elas.

7.4 Ao final, o voto vencedor concluiu pela ocorrência de vício insanável, relativo a erro na identificação do sujeito passivo principal, julgando nulo o lançamento, sendo cabível a emissão de lançamento substitutivo.

8. Em razão do valor exonerado ultrapassar o limite de alçada de que trata o art. 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, a autoridade competente de primeira instância interpôs o recurso de ofício.

9. Apenas a notificada foi cientificada do Acórdão nº 07-12.776, não constando manifestação de sua parte (fls. 1.139).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Relator

### Juízo de admissibilidade

10. Formalizado na própria decisão, o recurso de ofício foi interposto pela autoridade de primeira instância em harmonia com as normas aplicáveis à matéria, dada que a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo do pagamento de crédito tributário em valor superior ao limite estabelecido pela Portaria MF nº 3, de 2008.

11. Entendo, desse modo, satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso de ofício e dele tomo conhecimento.

### Mérito

12. A qualificação do autuado, isto é, quem deve responder pela obrigação tributária, denominado de sujeito passivo, é requisito indispensável à validade do auto de infração, conforme prescrevem o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), veiculado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

13. De acordo com o art. 121 do CTN, a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária divide-se em contribuinte e responsável tributário:

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

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

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

*II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

14. Em linhas gerais, o contribuinte é aquela pessoa eleita pelo legislador para compor o aspecto pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, porque protagonizou o fato descrito na hipótese de incidência tributária.

14.1 No que toca à prestação de serviços remunerados realizados por segurado empregado, o contribuinte é o tomador desses serviços, que utiliza a prestação de serviços e tem relação pessoal e direta com o fato gerador da contribuição previdenciária (art. 22, incisos I e II, da Lei nº 8.212, de 1991).

15. Já o responsável é um terceiro, que embora não tendo relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário descrito no aspecto material da hipótese de incidência, é posto no polo passivo da norma tributária, por disposição expressa da lei, como obrigado ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.

15.1 Para fins previdenciários, uma vez identificada a existência de grupo econômico, a responsabilidade tributária vem disposta no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, a seguir reproduzido:

*Art. 30 (...)*

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

*(...)*

16. Desse dispositivo transcrito, observa-se duas normas jurídicas secundárias distintas, porém interligadas com a norma básica ou matriz, que disciplina a obrigação principal.<sup>1</sup>

16.1 Uma, voltada à sujeição passiva por responsabilidade indireta, em que a constatação da existência do grupo econômico implica a inclusão, no aspecto subjetivo do consequente da norma de incidência tributária, das demais empresas que o integram, respondendo elas e o contribuinte pelo débito.

16.1.1 Para o contribuinte, a própria norma básica de tributação já naturalmente o inclui como titular do dever de pagar o tributo, de tal sorte que o inciso IX adiciona tão somente ao polo passivo os demais componentes do grupo econômico.

16.2 A segunda, referente à solidariedade, que diz respeito a uma relação jurídica de garantia.

16.2.1 Nessa hipótese, o inciso IX define a relação entre os coobrigados - contribuinte e responsável tributário - no cumprimento da obrigação tributária, estabelecendo uma responsabilidade solidária em sentido estrito, entre contribuinte e responsáveis e entre responsáveis, no que tange ao cumprimento da obrigação tributária do contribuinte, inexistindo, por força do art. 124 do CTN, o chamado benefício de ordem:

*Art. 124. São solidariamente obrigadas:*

*(...)*

*II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

*Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.*

17. Ao não comportar benefício de ordem, os responsáveis integrantes do grupo econômico são chamados para adimplir o crédito tributário junto com o contribuinte sem a

<sup>1</sup> A respeito do conceito de norma básica ou matriz e de norma secundária, e sua aplicação no estudo da responsabilidade tributária, ver as notas de atualização de Misabel Abreu Machado Derzi, em BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p.01114/1116.

necessidade de observar uma ordem de cobrança, podendo a Fazenda Nacional exigir a satisfação da dívida de um, de alguns ou mesmo de todos os devedores concomitantemente.

18. Entretanto, a união dos devedores por solidariedade, que se dá para fins de garantir o futuro cumprimento da obrigação tributária, não significa que o lançamento pode ser efetuado diretamente em qualquer um deles, desconsiderando a condição de contribuinte e responsável tributário.

19. Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como são as contribuições previdenciárias, o ato administrativo do lançamento de ofício deve ser efetuado para que se possa exigir o pagamento do tributo quando o sujeito passivo omite-se e descumpra o dever de recolhê-lo antecipadamente, ou efetua recolhimento a menor.

20. Identificada a hipótese de pluralidade de sujeitos passivos, o lançamento de ofício deve ser realizado contra o contribuinte e todos os responsáveis tributários, discriminando-os no documento de lançamento.

21. Para possibilitar eventual contestação pelos autuados e não acarretar cerceamento do direito de defesa, na formalização da exigência fiscal há de se diferenciar o contribuinte, que tirou proveito econômico do fato jurídico e deixou de cumprir seu dever de antecipar o pagamento, e o responsável tributário, cuja lei o elegeu para responder igualmente pelo tributo.

22. O contribuinte será o devedor principal, porquanto descumpriu o dever de adimplir a obrigação tributária. Diferentemente, o responsável tributário tem seu vínculo distinto, sendo devedor só porque a lei assim determinou, com o propósito único de conferir maior garantia ao crédito tributário.

23. De ver-se que bem distintas as origens dessas responsabilidades, aqui em alusão à responsabilidade em sentido lato, como dever jurídico, do contribuinte e responsável tributário.

24. Tanto que a obrigação do contribuinte independente da obrigação do responsável tributário, de maneira que o crédito tributário pode ser exigido do contribuinte mesmo sem a declaração pelo agente fiscal da responsabilidade das demais empresas integrantes do grupo econômico.

24.1 Além disso, uma vez não ocorrido o fato gerador ou extinta a obrigação do contribuinte, inexistirá o dever de pagamento do responsável tributário.

25. Por outro lado, quanto ao responsável tributário, ainda que procedente o crédito tributário, a improcedência do vínculo de responsabilidade, ou mesmo a falta de sua comprovação pela acusação fiscal, são suficientes para afastá-lo do pagamento do tributo exigido.

26. Exposto assim, fica evidente que a autoridade fiscal, neste processo administrativo, incorreu em equívoco quando do cotejo entre os elementos fáticos da relação obrigacional e os enunciados do consequente da regra-matriz das contribuições previdenciárias, assim como da norma abstrata de responsabilidade tributária prescrita no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991.

26.1 Quem é o contribuinte e, portanto, devedor principal é a empresa Textai, empregadora dos segurados remunerados. Tal situação fática, longe de desconstituída pela autoridade fiscal, foi ratificada quando da diligência fiscal.

26.2 Ao revés, a notificada, que não tem relação direta com os fatos geradores, deveria figurar no polo passivo como responsável tributária solidária, em decorrência da identificação de grupo econômico entre as duas empresas.

26.3 O que fez a autoridade lançadora foi promover a inversão de sujeição passiva, sob a justificativa de que, uma vez não comportando a solidariedade tributária benefício de ordem, o crédito poderia ser lançado na empresa que centralizava a administração do grupo econômico.

27. Essa conduta do agente fiscal afronta, inclusive, os atos normativos vigentes à época do lançamento fiscal, tal como o art. 749 da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, que determinava o lançamento do crédito previdenciário na empresa tomadora de serviços, responsável pelos fatos geradores, com ciência das demais empresas integrantes do grupo econômico, sujeitos passivos investidos da condição de responsáveis solidários pelo inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991. Eis a redação do dispositivo normativo citado:

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

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

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

28. Nesse cenário, não se trata de vício formal, decorrente de equívoco quanto à análise dos fatos e restrito ao enunciado do ato normativo individual e concreto (notificação fiscal).

29. Cuida-se de nulidade por vício material, por violação quanto a um dos elementos intrínsecos à norma individual e concreta, qual seja o critério pessoal, resultado de erro do agente fiscal no que tange à sua interpretação da legislação tributária.

29.1 Tal erro não é convalidável, pois necessária a edição de novo ato administrativo com conteúdo alterado.

30. Conquanto a decisão de piso não faça menção expressa quanto à natureza do vício da nulidade, a análise das suas razões permite identificar que o voto-condutor manifestasse pela ocorrência de interpretação inadequada por parte da autoridade lançadora para o prescrito pelo inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, evidenciando, implicitamente, a presença do vício material.

31. Mesmo na hipótese de vício material, a emissão de lançamento substitutivo é cabível, como salientado na decisão de piso, desde que não transcorrido o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

32. Dessa feita, as conclusões do colegiado de primeira instância quanto à nulidade, por vício material, devem ser confirmadas em grau de revisão recursal.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso de ofício e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Cleberson Alex Friess - Relator