



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

Processo n° 15504.018040/2008-70
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-003.596 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de julho de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente PROMOVE SERVIÇOS EDUCACIONAIS LTDA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/08/2003

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. REGRAS DE ISENÇÃO. ART. 14 DO CTN.

Não se aplicam às contribuições sociais as regras de isenção previstas no art. 14 do Código Tributário Nacional.

MULTA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. INOCORRÊNCIA.

O fisco fundamentou a multa aplicada na legislação vigente quando da ocorrência do fato gerador, inexistindo a alegada falta de base legal para imposição da multa.

ALTERAÇÃO DA LEGISLAÇÃO. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA NORMA SUPERVENIENTE.

Tendo havido alteração na legislação que instituiu sistemática de cálculo da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, deve-se aplicar a norma superveniente aos processos pendentes de julgamento, se mais benéfica ao sujeito passivo.

MULTA. OCORRÊNCIA DE DECLARAÇÃO INCORRETA OU OMISSA EM RELAÇÃO A FATOS GERADORES. INEXISTÊNCIA DE LANÇAMENTO PARA EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. DISPOSITIVO APLICÁVEL.

Havendo declaração de fatos geradores na GFIP com erros ou omissões sem o lançamento das contribuições correspondentes, a multa é aplicada com esteio no art. 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991.

MULTA CARÁTER CONFISCATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.

Não pode a autoridade fiscal ou mesmo os órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação da multa legalmente prevista, sob a justificativa de que tem caráter confiscatório.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE OS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRADOS PELA RFB.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/08/2003

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. PRAZO DECADENCIAL.

O fisco dispõe de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu a infração, para constituir o crédito correspondente à penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

AQUISIÇÃO DE ESTABELECIMENTO. EMPRESA ALIENANTE MANTÉM ATIVIDADE. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DA ADQUIRENTE.

A pessoa jurídica que adquire estabelecimento comercial, industrial ou profissional e continua na exploração da atividade deste, responde subsidiariamente pelos tributos devidos pelo estabelecimento adquirido, quando o alienante permanece na exploração da mesma ou de outra atividade.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/08/2003 a 31/08/2003

RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

O Relatório de Representantes Legais representa mera formalidade exigida pelas normas de fiscalização, em que é feita a discriminação das pessoas que representavam a empresa ou participavam do seu quadro societário no período do lançamento, não acarretando, na fase administrativa do procedimento, qualquer responsabilização das pessoas constantes daquela relação.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso do responsável subsidiário. Vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento. Apresentará declaração de voto o conselheiro Igor Araújo Soares. II) Por unanimidade de votos: a) afastar a preliminar de nulidade do lançamento; e b) rejeitar a arguição de decadência; e c) no mérito, quanto aos demais recursos voluntários, dar provimento parcial para recurso para que a multa seja calculada conforme o art. 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 02-28.207 de lavra da 7.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Belo Horizonte (MG), que julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir o Auto de Infração – AI n.º 37.199.540-0.

O crédito em questão refere-se à aplicação de multa pelo fato da empresa haver declarado a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP em desconformidade com o seu Manual de Orientações.

Afirma o fisco que a empresa declarou, na competência 08/2003, os segurados pertencentes ao estabelecimento 05.376.559/0007-20 como se prestassem serviço na matriz (CNPJ. 05.376.559/0001-34).

A penalidade foi aplicada no valor de R\$ 1.254,89, conforme demonstrado no relatório fiscal da aplicação da multa.

Foram arroladas como devedoras solidárias pelo crédito tributário as seguintes empresas: Educação Infantil e Ensino Fundamental Savassi Ltda/CNPJ: 05.385.879/0001-50; Educação Infantil e Ensino Fundamental Pampulha Ltda/CNPJ: 05.401.768/0001-90; Pampulha Ensino Fundamental Ltda/CNPJ: 06.001.557/0001- 23; Educação Infantil e Ensino Fundamental Mangabeiras Ltda/CNPJ: 05.401.766/0001-00; Educação Infantil e Ensino Fundamental Sete Lagoas Ltda/ CNPJ: 05.392.395/0001-39; Mangabeiras Ensino Fundamental Ltda/CNPJ:06.001.546/0001-43; Colégio Sete Lagoas Ensino Fundamental Ltda/ CNPJ: 04.901.337/0001-20; Centro Mineiro de Ensino Superior - CEMES Ltda/ CNPJ: 02.636.995/0001-07; Sociedade Educacional Sistema Ltda/CNPJ: 23.840.945/0001- 17; Promove Participações Ltda/CNPJ: 05.376.569/0001-70; Promove Serviços Educacionais Ltda/CNPJ: 05.376.559/0001-34; Promove Cursos Livres e Mercantil Ltda/CNPJ: 42.975.896/0001-74; Magle Edição Comércio e Distribuição de Livros Ltda/CNPJ: 05.399.437/0001-63.

Para justificar a existência de interesse comum entre as empresas de modo a justificar a atribuição da responsabilidade solidária, nos termos do inciso I do art. 124 do CTN, o fisco apontou os fatos abaixo.

Verificação de movimentações financeiras recíprocas, com a intitulação contábil em conta sintética do Ativo Circulante denominada “Créditos com Empresas Coligadas”, com desdobramento em contas analíticas, as quais foram intituladas com o nome das empresas mencionadas.

Há também no passivo contas que indicam a interligação entre as empresas, sintetizadas na conta do passivo circulante intitulada “Coligadas”, cujos lançamentos referem-se a movimentações entre as empresas, inclusive empréstimos.

Os departamentos jurídicos, contábeis e fiscais das empresas arroladas como solidárias são centralizados no endereço onde a fiscalização foi atendida.

Transferência de funcionários entre as integrantes do grupo e prestação de serviços concomitantes a mais de uma empresa.

Quadros societários de parte das empresas integrados pelas mesmas pessoas físicas.

Apresentação das GFIP com mesmas incorreções, além da falta de recolhimento das contribuições, inclusive daquelas descontadas dos empregados.

A Associação Educativa do Brasil – SOEBRAS/CNPJ: 22.669.915/0001-27 foi colocada na posição de devedora subsidiária pelo cumprimento das obrigações tributárias em questão, em razão de aquisição da marca PROMOVE e por ter criado estabelecimentos que passaram a funcionar nos mesmos endereços que funcionavam filiais da autuada.

Afirma-se ainda que a SOEBRAS adquiriu, mediante contrato de alienação de estabelecimento empresarial, a propriedade de todos os bens corpóreos e incorpóreos, incluindo móveis e imóveis, dos estabelecimentos da autuada.

Concluiu o fisco que deveria atribuir a responsabilidade subsidiária à SOEBRAS com base no inciso II do art. 133 do CTN.

Cientificadas do lançamento em 12/11/2008, compareceram conjuntamente ao processo todas as empresas listadas como solidárias para apresentar defesa. Também impugnou o lançamento a empresa arrolada na condição de devedora subsidiária.

A DRJ declarou improcedentes as impugnações em acórdão que carregou a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/08/2003 a 30/08/2003

AUTO DE INFRAÇÃO. APRESENTAÇÃO DE GFIP EM DESACORDO COM A NORMA APLICÁVEL.

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP em desconformidade com as formalidades especificadas no respectivo Manual de Orientação.

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

Não há que se falar em decadência quando ainda não transcorrido o prazo legal para a Seguridade Social constituir seus créditos.

POLO PASSIVO. CO-OBRIGADOS.

No polo passivo estão incluídas as pessoas jurídicas responsáveis pelo pagamento do crédito lançado, contribuinte e componentes do mesmo grupo econômico, por solidariedade.

MULTA.. ARGUIÇÃO DE CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE.

A alegação de que a multa em face de seu elevado valor é confiscatória não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em legislação vigente, à qual este julgador está vinculado.

JUNTADA DE DOCUMENTOS. PRAZOS. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual.

AQUISIÇÃO DE ESTABELECIMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato.

IMPUGNAÇÃO Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF.

Tendo a autoridade fiscal observado o cumprimento dos requisitos legais indispensáveis à validade do lançamento do crédito tributário, eventuais questionamentos acerca da emissão ou execução do MPF, por constituir essencialmente um instrumento de controle administrativo, não importam em nulidade do procedimento fiscal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformadas, as empresas arroladas como responsáveis pelo pagamento do crédito tributário apresentaram recurso para, em síntese, argumentar que:

a) ocorreu decadência para as contribuições relativas ao período anterior a 20/10/2003;

b) as dívidas contraídas pelo grupo PROMOVE não poderão ser cobradas da SOEBRAS, conquanto inexistente previsão legal de que o uso da marca acarreta responsabilidades tributárias;

c) a mera inadimplência não implica redirecionar a cobrança para as pessoas físicas dos sócios, uma vez que aquela situação decorre de vários fatores inerentes à atividade econômica, independentemente da vontade dos sócios das empresas;

d) os acréscimos legais aplicados possuem efeito confiscatório;

e) é certo que as dívidas do grupo Promove foram transferidas à SOEBRAS por sucessão, ocorre que esta tem imunidade tributária garantida pelo inciso VI do art. 150 da Constituição Federal e pelo art. 14 do CTN;

f) sendo a SOEBRRAS entidade beneficente de assistência social, a sua imunidade depende apenas do preenchimento dos requisitos do art. 14 do CTN, não se subordinando a qualquer outra norma da legislação infraconstitucional.

a) seja reconhecida a decadência do crédito tributário , anulando-se o AI em comento;

b) seja reconhecida a ilegitimidade da SOEBRAS para figurar como devedora das dívidas contraídas pelo grupo "Promove", pela mera utilização da marca em contrato de licença para uso de marca;

c) sejam excluídos do pólo passivo da obrigação os sócios dos ora recorrentes;

d) sejam reduzidas as multas aplicadas, em homenagem ao disposto no art. 150, IV da Carta Magna c/c art. I.º da Lei 9.784/1999;

e) seja reconhecida a imunidade tributária da SOEBRAS, atingindo os contratos de trespasse realizados com todos os entes que foram objeto do aludido contrato.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Dos limites da lide

Nos termos do art. 17 do Decreto n. 70.235/1972, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo. Assim, tendo-se em conta que não foram objeto de recurso a ocorrência da infração, nem ainda atribuição da responsabilidade solidária ao grupo de empresas indicadas no relatório fiscal, essas matérias não fazem parte da presente lide, devendo prevalecer o entendimento expresso na peça acusatória.

Decadência

É cediço que, com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991 pela Súmula Vinculante n.º 08, editada pelo Supremo Tribunal Federal em 12/06/2008, o prazo decadencial para as contribuições previdenciárias passou a ser aquele fixado no CTN.

Quanto à norma a ser aplicada para fixação do marco inicial para a contagem do quinquídio decadencial, o CTN apresenta três normas que merecem transcrição:

Art. 150 (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

(...)

A jurisprudência majoritária do CARF, seguindo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, tem adotado o § 4º do art. 150 do CTN para os casos em que há antecipação de pagamento do tributo, ou até nas situações em que não havendo a menção à

ocorrência de recolhimentos, com base nos elementos constantes nos autos, seja possível se chegar a uma conclusão segura acerca da existência de pagamento antecipado.

O art. 173, I, tem sido tomado para as situações em que comprovadamente o contribuinte não tenha antecipado o pagamento das contribuições, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação e também para os casos de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Por fim, o art. 173, II, merece adoção quando se está diante de novo lançamento lavrado em substituição ao que tenha sido anulado por vício formal.

No caso sob apreciação, por se tratar de lançamento decorrente de descumprimento de obrigação acessória, o prazo decadencial há de ser aferido pela regra do inciso I do art. 173 do CTN, não se verificando a ocorrência da caducidade suscitada, haja vista que a ciência do lançamento ocorreu em 12/11/2008 e a infração em tela refere-se unicamente à competência 08/2003.

Afasto, portanto, a alegação de decadência.

Responsabilidade subsidiária da SOEBRAS

A empresa SOEBRAS foi arrolada como devedora subsidiária pelo crédito tributário em questão, mediante o Termo de Sujeição Passiva de fls. 211/215. A fundamentação para responsabilização foi o inciso II do art. 133 do CTN, *verbis*:

"Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão."

O Termo de Sujeição informa que a Associação Educativa do Brasil – SOEBRAS adquiriu do Grupo Promove, do qual faz parte a autuada, a licença para utilização da marca “Promove”. Afirmar-se ainda que a licenciada criou estabelecimentos que passaram a funcionar no local onde anteriormente funcionavam as empresas licenciadas.

Tais fatos demonstram de que, ao contrário do que afirmam as recorrentes, a SOEBRAS adquiriu não apenas a licença para explorar a marca “Promove”, mas assumiu os estabelecimentos de ensino, conforme demonstrado nos autos. A responsabilidade subsidiária em debate, foi atribuída a SOEBRAS em razão da aquisição de fundo de comércio por esta, através de Contrato de Trespasse, firmado em 15/10/2007.

A invocada imunidade da SOEBRÁS com base no art. 150, VI, da Constituição Federal não se sustenta. Vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

(...)

Como se pode ver do comando constitucional, a imunidade ali traçada diz respeito apenas aos impostos, que é espécie tributária diferente de contribuição, exação tratada no presente AI.

Na verdade, o desdobramento infraconstitucional do inciso IV do art. 150 da Lei Maior encontra-se na alínea “c” do inciso IV do art. 9.º e no art. 14, ambos do CTN, assim redigidos:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001)

(...)

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

(...)

Como se pode ver, esses dispositivos do CTN têm aplicação restrita à imunidade/isenção relacionada aos impostos. Para as contribuições destinadas à Seguridade Social, o legislador constituinte reservou o § 7.º do art. 195 quando pretendeu tratar de imunidade/isenção, dispositivo esse que foi regulamentado pelo art. 55 da Lei n.º 8.212/1991 e hoje é tem regramento ordinário na Lei n.º 12.101/2009.

Ressalte-se que em nenhum momento as recorrentes demonstraram que a empresa SOEBRÁS possuía os requisitos da legislação previdenciária que lhe garantisse o benefício da desoneração da cota patronal.

Deve-se também ressaltar que no AI sob cuidado está sendo exigida multa por descumprimento de obrigação acessória, a qual não é alcançada pela suposta imunidade.

Exclusão de representantes legais

O pedido para exclusão dos representantes legais do polo passivo da relação tributária não merece acolhida. É que não há a vinculação dos mesmos na condição de devedores. No presente caso, a responsabilização é das empresas arroladas, os sócios e gerentes, por serem os representantes legais do sujeito passivo, constam da relação anexada ao AI apenas para cumprir formalidade das normas emanadas da Administração, sendo que este rol tem caráter apenas informativo

O Fisco não atribuiu responsabilidade direta aos sócios/gestores, mas apenas elencou no relatório fiscal, quais seriam os responsáveis legais da empresa para efeitos cadastrais. Assim, a empresa carece de interesse de agir quanto ao pedido exclusão dos representantes legais, posto que inexistente a alegada responsabilização dos mesmos pelo crédito.

Do caráter confiscatório dos acréscimos legais

Suscitaram as recorrentes a inconstitucionalidade da multa aplicada, em face do seu caráter confiscatório. Na análise dessa razão, não se pode perder de vista que o lançamento da penalidade por descumprimento de obrigação acessória é operação vinculada, que não comporta emissão de juízo de valor quanto à agressão da medida ao patrimônio do sujeito passivo, haja vista que uma vez definido o patamar da quantificação da penalidade pelo legislador, fica vedado ao aplicador da lei ponderar quanto a sua justeza, restando-lhe apenas aplicar a multa no *quantum* previsto pela legislação.

Cumprindo essa determinação a autoridade fiscal, diante da ocorrência da infração - fato incontestável - aplicou a multa no patamar fixado na legislação, conforme muito bem demonstrado no AI, em que são expressos o fundamento legal e os critérios utilizados para a gradação da penalidade aplicada.

Além do mais, salvo casos excepcionais, é vedado a órgão administrativo declarar inconstitucionalidade de norma vigente e eficaz. No âmbito do julgamento administrativo, a matéria acabou por ser sumulada, como se vê do seguinte enunciado de súmula:

Súmula CARF Nº 2

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

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF¹. Como se vê, este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre as alegações de inconstitucionalidade de lei e decreto trazidas pelas recorrentes.

Quanto aos juros, que correrão a partir da data da lavratura, é legítimo o seu cálculo pela taxa Selic, conforme entendimento sumulado nesse tribunal administrativo. Eis o a redação do enunciado:

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

A multa aplicada

Não tem razão de ser a alegação dos recorrentes de que a multa foi imposta sem a devida fundamentação legal. Nos termos do relatório de aplicação da multa, a penalidade teve por base legal os arts. 92 e 102 da Lei n. 8.212/1991 c/c o § 3. do art. 283 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/2008.

Ocorre que com o advento da Medida Provisória MP n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, houve profunda alteração no cálculo das multas decorrentes de descumprimento das obrigações acessórias relacionadas à GFIP.

De fato, em razão dessa modificação no cálculo da multa, deve-se atentar para o disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, que determina a aplicação retroativa da penalidade que seja mais favorável que aquela vigente na data da ocorrência do fato gerador.

Na sistemática anterior, a infração de informar a GFIP em desconformidade com o seu Manual de Orientações era punida com a multa correspondente ao valor mínimo previsto na legislação previdenciária, que na data da lavratura assumiu o montante de R\$ 1.254,89.

Com a nova legislação, a conduta passou a ser punida com multa de ofício prevista no art. 32-A da Lei n. 8.212/1991, que é calculada a partir de um valor fixo para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas, nos seguintes termos:

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

¹ Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

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: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

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

(...)

§ 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.

Deve, então, o órgão responsável pelo acórdão calcular a multa conforme o art. 32-A, I, a qual é mais benéfica ao sujeito passivo.

Conclusão

Voto por afastar a decadência, a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso para que a multa seja calculada conforme o art. 32-A, I, da Lei n. 8.212/1991.

Kleber Ferreira de Araújo.

Declaração de Voto

Conselheiro Igor Araújo Soares

Sr. Presidente, pedi vista dos autos em razão do apontamento constante no relatório do Em. e nobre Relator, no sentido de que houve a lavratura, no presente caso, de relatório de sujeição passiva subsidiária da empresa SOEBRAS.

Por tais motivos, entendo necessário que sejam esclarecidos alguns institutos de salutar importância na seara do direito tributário acerca da sujeição passiva da relação jurídico-tributária para que se aplique o melhor direito ao caso.

Nos termos do CTN a obrigação tributária nasce a partir da ocorrência do fato gerador, devendo ser constituído o crédito tributário em face daquele que venha a ser o sujeito passivo da relação com o Estado. Neste ínterim, à luz do artigo 121 do CTN o sujeito legalmente obrigado ao adimplemento da obrigação tributária é o contribuinte, pessoa que possua relação direta com a situação que constitua o fato gerador, ou mesmo, terceiros eleitos como responsáveis, que também poderão figurar como sujeito passivo da obrigação tributária principal, mesmo sem possuir relação com o fato gerador da obrigação tributária acessória ou principal.

Vejamos o que dispõe o mencionado artigo:

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.

Nesse sentido, o contribuinte (denominado, pela doutrina, de sujeito passivo direto) tem relação causal, direta e pessoal com o fato gerador decorrente da obrigação tributária (artigo 121, I, do CTN), ao passo que o responsável tributário (por alguns chamado sujeito passivo indireto ou devedor indireto) não apresenta qualquer ligação direta ou pessoal com fato gerador da obrigação tributária, mas que assume essa condição única e exclusivamente por expressa previsão em Lei (artigo 121, II do CTN).

Interessante notar que o CTN, em seu artigo 128, prevê de forma expressa a possibilidade de atribuição da responsabilidade pelo crédito tributário a terceiros, seja em caráter exclusivo ou mesmo supletivo, este último, quando ambos podem vir a responder pela mesma obrigação, vejamos:

"Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da

respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação."

Assim, verifica-se que o objetivo do legislador pátrio ao criar o instituto da responsabilidade tributária foi e continua sendo o de assegurar à Fazenda Pública mecanismos que permitam o recebimento dos créditos tributários devidos pelos sujeitos passivos da obrigação tributária, que podem ser mais de uma, e sejam destinados a custear o Estado de maneira efetiva e menos dispendiosa.

Logo, a meu ver, o art. 121 do CTN é por demais enfático a conferir seja para o contribuinte com relação direta com o fato gerador, ou mesmo o responsável, a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária.

Por sua vez, o CTN prevê dois tipos distintos de responsabilização de terceiros pelo crédito tributário, a saber, na forma solidária e subsidiária.

Em falando do instituto da solidariedade, em face de não haver qualquer definição nas leis tributárias de qual venha a ser o seu conceito, valho-me daquilo o que o Código Civil dispõe sobre o tema, em respeito ao disposto no art. 110 do CTN.

E assim se definiu a solidariedade na Lei civil (CC/1916) :

Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

E o seu efeito prático é o seguinte:

Art. 275. O credor tem direito a exigir e receber de um ou de alguns dos devedores, parcial ou totalmente, a dívida comum; se o pagamento tiver sido parcial, todos os demais devedores continuam obrigados solidariamente pelo resto.

Logo, a meu ver, em se tratando de casos em que a solidariedade vem a ser aplicada aos lançamentos tributários, outra não pode ser a conclusão, senão a de que, quando apuradas diferenças a menor no recolhimento da contribuição previdenciária o fisco pode executar ou mesmo efetuar o lançamento tributário em face de qualquer dos devedores co-obrigados, posto que cada um deles responde *in totum* pela obrigação constituída. Caberá, no entanto, ao co-obrigado que efetuar o pagamento do tributo lançado, o direito regressivo contra o sujeito passivo direto ou demais a fim de reaver, em ação própria, o montante que não era de sua responsabilidade.

Sobre o assunto, trago à colação excerto do Voto do Em. Min. Luiz Fux nos autos do RESP n. 719.350/SC, DJE 21/02/2011, que assim se manifestou:

*“Acerca da obrigação tributária solidária, forçoso ressaltar que **é de sua essência a unicidade da relação jurídica tributária em***

seu pólo passivo, o que autoriza a autoridade administrativa a direcionar-se contra qualquer um dos co-obrigados (contribuintes entre si, responsáveis entre si, ou contribuinte e responsável), que responderá in totum et totaliter pelo débito fiscal."

No mesmo sentido BERNARDO RIBEIRO DE MORAES:

"Qualquer pessoa colocada por lei na qualidade de devedora da prestação tributária, será sujeito passivo, pouco importando o nome que lhe seja atribuído ou a sua situação de contribuinte ou responsável" (Bernardo Ribeiro de Moraes, in "Compêndio de Direito Tributário", 2º Volume, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2002, pág. 279).

E também MIZABEL DERZI:

"2. RESPONSABILIDADE EM SENTIDO LATO

Há duas acepções da palavra responsabilidade, utilizadas pelo Código Tributário Nacional. Uma lata, comum a todo dever jurídico, claramente expressa no art. 128, e implícita nos demais dispositivos do mesmo Código, e outra restrita e técnica, designante da espécie de sujeito passivo diferente do contribuinte (art. 121).

*O sentido lato da expressão é comum às relações jurídicas em geral. É que inexistente dever jurídico ou obrigação sem responsabilidade. **A responsabilidade é inerente ao dever jurídico, significando aptidão para suportar a sanção.** Todo dever jurídico, quando descumprido, submete o seu titular às sanções, execução forçada e multas. Enfim, pode o titular do direito lesado, a Fazenda Pública, desencadear a aplicação da sanção, para haver, do patrimônio do devedor, os bens necessários à satisfação do crédito.*

A responsabilidade é do tamanho do patrimônio do devedor.

(...)

A responsabilidade, inerente que é ao dever jurídico, pode, assim, ficar latente, potencial, assim como o desencadeamento da sanção.

O que importa é que todo dever jurídico guarda em si essa virtualidade. Nesse sentido amplo, o contribuinte é tão responsável quanto o 'responsável', definido no art. 121. Ao dever de cada um deles, é inerente a responsabilidade, de modo que o patrimônio de cada um - tanto do contribuinte, quanto do 'responsável'- garante o cumprimento da obrigação. Por isso, o art. 128 do CTN fala expressamente na responsabilidade do contribuinte.

É importante, assim, concluir:

- sendo o contribuinte titular do dever, é responsável pelo cumprimento da obrigação, impondo-se-lhe a sanção quando descumprida;

- sendo o responsável outra espécie de sujeito passivo, titular legal do dever jurídico, é responsável pelo cumprimento da obrigação, impondo-se-lhe a sanção quando descumprida;

- o dever do responsável, no sentido específico do art. 121, não decorre, assim, do descumprimento do dever de cumprir a obrigação, pelo contribuinte, mas da ocorrência de fato próprio, descrito em lei, que pode ser lícito (sucessão, substituição tributária) ou ilícito.

E no caso dos autos, em relação aos devedores solidários, verifico que tal exigência se faz com fundamento no permissivo do art. 124 do CTN, a seguir:

“Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

Assim, todas as empresas para as quais foram lavrados os termos de sujeição passiva solidária, apesar de não possuírem relação direta com os fatos geradores, efetivamente são consideradas, ainda como sujeitos passivos da obrigação lançadas, podendo ser direcionado o lançamento em desfavor de qualquer uma delas, na forma em que preconizado no voto do Em. Relator.

Mas, a legislação tributária em vigor também admite a responsabilidade subsidiária ou supletiva do responsável, que se dá quando a exigência do crédito tributário é feita prioritariamente ao contribuinte, sendo possível exigir-se do responsável apenas na hipótese de a execução sobre o primeiro restar frustrada pela insuficiência de patrimônio. Assim é necessário que ocorra a negativa de pagamento por parte do contribuinte ou responsável legal, para posteriormente ser feita em face do responsável subsidiário.

A própria palavra subsidiariedade dá a idéia de algo em que vem em seguida, com auxílio, de modo suplementar, em segundo lugar, como acessório, Em lugar secundário ou menos importante (*"subsidiariamente"*, in *Dicionário Priberam da Língua Portuguesa [em linha]*, 2008-2013, <http://www.priberam.pt/dlpo/subsidiariamente> [consultado em 17-07-2014].)

É o caso do CTN, art. 133, II, que prevê que:

“Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

...

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.”

Nesse caso, responde o alienante, eis que, presumidamente, a cobrança sobre ele será factível, já que continua a operar, reservando-se à Fazenda o direito de pleitear, a meu ver, somente a execução contra o adquirente (responsável) somente no caso se torne impossível a cobrança sobre o alienante (contribuinte).

Assim, a responsabilidade é subsidiária (ou também denominada por parte da doutrina como supletiva) quando a exigência deve ser feita prioritariamente sobre o contribuinte que possua relação direta com o fato gerador objeto do lançamento, sendo possível exigir-se do responsável apenas na hipótese de a execução sobre o primeiro restar frustrada pela insuficiência de patrimônio. Estabelecida está uma ordem de exigência: primeiro, cobra-se do contribuinte, somente depois cobra-se do responsável.

No mesmo sentido MARIA RITA FERRAGUT:

"Será pessoal se competir exclusivamente ao terceiro adimplir a obrigação, desde o início (responsabilidade de terceiros, por infrações e substituição).

Será subsidiária se o terceiro for responsável pelo pagamento da dívida somente se constatada a impossibilidade de pagamento do tributo pelo devedor originário. E, finalmente, será solidária se mais de uma pessoa integrar o pólo passivo da relação permanecendo todos eles responsáveis pelo pagamento da dívida. (Maria Rita Ferragut, in "Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002", 2ª ed., 2009, Ed. Noeses, págs. 34/35)

Nestes termos, concluo que há uma diferença sensível entre a solidariedade e a subsidiariedade quando aplicadas aos lançamentos tributários, sobretudo quando se fala da eleição de quais serão os sujeitos a serem incluídos no pólo passivo relação jurídico-tributária. Com relação aquela não há benefício de ordem para se exigir o crédito tributário decorrente da obrigação imposta, já na subsidiariedade a ordem de cobrança do crédito é necessária e constitui-se em seu elemento típico para que, somente então, se possa exigir o cumprimento da obrigação tributária inadimplida dos demais devedores.

Dentre os objetivos do ato do lançamento, um deles, é individualizar o sujeito passivo (art. 142 do CTN) para que seja possível sua notificação da constituição do crédito tributário e, então, esteja consumado o liame que amarra a relação jurídico-tributária. Todavia, em casos como o presente, quando há de se falar em pluralidade de sujeitos a integrarem o pólo passivo, deve a fiscalização ater-se, também, às demais disposições legais constantes no CTN para atribuir-lhes corretamente a condição de responsáveis solidários ou subsidiários, de acordo com os fundamentos de fato e direito que se apliquem ao caso em concreto.

Assim, diante das considerações ora espostas, tenho para mim que o fiscal agiu em conformidade com o art. 124 do CTN, ao atribuir responsabilidade solidária às demais empresas indicadas no auto de infração, incluindo-as no pólo passivo do presente Auto de Infração, na forma em que bem justificou o nobre relator.

Todavia, sobre a imputação da responsabilidade subsidiária da empresa SOEBRAS, de acordo com o entendimento que trago à baila na presente oportunidade, em se tratando de empresa que somente irá responder pelo crédito tributário constituído, no caso da

obrigação não vir a ser adimplida pelo contribuinte principal, ou no caso, por qualquer dos demais co-obrigados solidários, entendo que este não é o momento adequado para que venha a ser considerada como sujeito passivo no presente lançamento.

Antes mesmo de sua inclusão nessa qualidade nos autos do presente processo, entendo que a obrigação tributária deve estar devidamente constituída e deve ter sido demonstrado, no mínimo, a impossibilidade de cobrança em face dos demais co-obrigados, o que, a toda evidência, não é o caso dos autos.

Somente entendo que tal pessoa jurídica (SOEBRAS) poderia vir a ser responsabilizada, se presentes os requisitos a qualificá-la como responsável subsidiária, tão somente após ter sido demonstrado o inadimplemento da obrigação pelo devedor principal ou qualquer dos responsáveis solidários.

Logo, não é no presente momento, em que tal empresa deva ser incluída no pólo passivo da obrigação tributária, pois, dessa forma, na prática, já se torna responsável direta pelo pagamento ou inadimplemento da obrigação, situação esta que afasta a aplicabilidade do benefício de ordem, característica intrínseca da responsabilização tributária na forma subsidiária. A meu ver, a sua inclusão, somente poderia ocorrer na fase de cobrança do crédito tributário e não quando do lançamento.

Ante todo o exposto, com a devida vênia ao eminente relator, voto no sentido de **DAR PROVIMENTO** ao recurso da responsável subsidiária para excluí-la do pólo passivo do Auto de Infração.

É como voto.

Igor Araújo Soares.