



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

**Processo n°** 15504.725110/2014-98  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-003.725 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de julho de 2017  
**Matéria** Contribuições Previdenciárias  
**Recorrente** BANCO MERCANTIL DO BRASIL S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

LIMINAR. LANÇAMENTO. MULTA DE MORA.

A concessão de medida liminar suspendendo a exigibilidade do crédito tributário antes do vencimento do tributo impede a incidência da multa moratória e seu lançamento em procedimento realizado sob a vigência da ordem judicial.

GRUPO ECONÔMICO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Para a caracterização da existência do grupo econômico e a atribuição de responsabilidade solidária às empresas que o compõem, é necessário demonstrar 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 calcada somente na suposta declaração de uma das empresas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo que votou por converter o julgamento em diligência, nos termos dos processos conexos.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora.

EDITADO EM: 21/07/2017

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

## Relatório

Trata-se de recursos voluntários (fls. 816/822 e 827/836) apresentados em face do Acórdão nº 16-64.167, da 14ª Turma da DRJ/SPO (fls. 795/808), que negou provimento às impugnações apresentadas pelo contribuinte (fls. 497/504) e responsáveis solidários (fls. 581/592) ao auto de infração Debcad nº 51.061.697-6 no valor total de R\$ 3.532.343,79 (fl. 3), relativo à diferença das contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - Gilrat, em virtude da introdução do Fator Acidentário de Prevenção - FAP, a partir da competência janeiro/2010.

Inicialmente, é preciso registrar que, no âmbito do Mandado de Segurança nº 2010.38.00.001415-1, foi concedida liminar em favor da contribuinte para determinar que a autoridade coatora se abstenha de proceder à exigência da cobrança da parte da contribuição SAT/RAT majorada pelo FAP.

Em vista disso, o auto de infração foi lavrado para prevenir a decadência e considerou o multiplicador do FAP de 1,6435 em 2010, levando a um RAT ajustado de 4,9305%. A diferença exigida neste caso é de 1,9305% (fl.18).

O cálculo do tributo foi efetuado a partir de três levantamentos:

- Diferença de RAT ajustado pelo FAP incidente sobre remuneração da folha de pagamentos - FA - Competências 01/2010 a 09/2010: aplicação do índice 1,9305% sobre os valores declarados na Gfip. A partir da competência 10/2010 o sujeito passivo passou a declarar o valor correto do FAP na Gfip.

- Diferença de RAT ajustado pelo FAP incidente sobre o pagamento de verba a título de aviso prévio indenizado - FV - competências 01/2010 a 12/2011: aplicação do índice 1,9305% sobre os valores correspondentes ao aviso prévio indenizado que não foram declarados em Gfip, e que também estão sendo discutidos judicialmente através do Mandado de Segurança nº 53953-08.2010.4.01.3800.

- Diferença de Gilrat ajustado pelo FAP incidente sobre o pagamento de verba a título de participação nos lucros em desacordo com a legislação - FP - Competências 02/2010, 08/2010 e 11/2010: aplicação do índice 1,9305% sobre os valores pagos nessas competências a título de PLR em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, mais

especificamente seu art. 3º, § 2º, que estabelece um limite de duas parcelas por ano civil e periodicidade mínima de seis meses.

Como não houve depósito judicial dos valores exigidos neste auto de infração, o lançamento foi realizado com os acréscimos legais (item 4 do relatório fiscal - fl. 21). Por se tratar de débitos com exigibilidade suspensa, não foi lançada a multa de ofício mas sim a de mora (itens 5.1/5.2 do relatório fiscal - fls. 22/23).

Ainda de acordo com o relatório fiscal, em face de "declaração firmada pelo sujeito passivo, além do BANCO MERCANTIL DO BRASIL S.A., fazem parte do grupo econômico as seguintes empresas:", foram lavrados termos de sujeição passiva solidária contra as empresas relacionadas na fl. 23 do relatório fiscal (fls. 450/471).

As impugnações apresentadas (fls. 497/504 e 581/592) deram origem ao Acórdão nº 16-64.167, da 14ª Turma da DRJ/SPO (fls. 795/808), com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011*

*AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA À VIA ADMINISTRATIVA.  
JULGAMENTO DA MATÉRIA DIFERENCIADA.*

*A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial, por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento, que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual trate o processo administrativo importa renúncia ao contencioso. Entretanto, se na impugnação houver matéria distinta da constante do processo judicial, o julgamento limitar-se-á à matéria diferenciada.*

*GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.*

*Constatados os elementos necessários à caracterização de Grupo Econômico, deverá a Autoridade Fiscal atribuir a responsabilidade pelo crédito previdenciário a todas as empresas integrantes daquele Grupo conforme art. 124 do CTN c/c art. 30, IX da Lei 8.212/91.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011*

*CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS PELA  
EMPRESA.*

*A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados empregados que lhes prestem serviço (art.22, II, §3º da Lei 8 212/91 c/c e art.202 - A do Decreto 3.048/99)*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

A ciência dessa decisão ocorreu em 05/01/2015 (fls. 813/815) e os recursos voluntários foram apresentados tempestivamente em 03/02/2015 (fls. 816/822 e 827/836).

Em suas razões de recorrer, a empresa autuada aduz, em síntese, que a multa de mora não é devida em virtude do disposto no art. 63, §2º da Lei nº 9.430, de 1996, bem como porque a recorrente nunca ficou inadimplente com o fisco federal. Como reforço a seus argumentos, transcreve trechos do Acórdão nº 2403-002.470 deste CARF, no sentido que é defendido por ela.

Já os responsáveis solidários apresentam alegações que podem ser assim resumidas:

- a responsabilidade tributária é matéria submetida à reserva de lei complementar e o caso em questão não se enquadra em nenhuma das hipóteses prescritas pelo Código Tributário Nacional - solidariedade de fato e solidariedade de direito;

- quanto à solidariedade de fato, a autoridade lançadora não demonstrou haver interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, limitando-se a afirmar a existência de grupo econômico a partir de suposta informação prestada pelo sujeito passivo;

- a caracterização de grupo econômico exige a demonstração de que as empresas encontram-se sob direção, controle ou administração de uma terceira, não bastando a simples participação societária;

- cita o Acórdão nº 2402-002.819 relativo a caso em que os recorrentes foram apontados como devedores solidários e no qual foi afastada a própria caracterização de grupo econômico;

- é inviável a aplicação da solidariedade prevista no art. 30, IX, da Lei nº 8.212 de 1991, já que esta não é lei complementar.

Em face da identificação de conexão entre o processo em análise e o de nº 15504.724958/2014-08, foi solicitada a reunião dos processos para julgamento conjunto (fls. 838/839), o que foi deferido pelo Sr. Presidente desta 2ª Seção de Julgamento (fl. 840).

É o relatório.

## Voto

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

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

Conforme ficou evidenciado no relatório, os recursos voluntários apresentados delimitaram a matéria a ser analisada nesta instância administrativa aos seguintes tópicos: cancelamento dos valores lançados a título de multa de mora (recurso da empresa fiscalizada) e anulação da atribuição de responsabilidade solidárias (recurso dos responsáveis solidários).

### **Multa de mora**

Essa matéria está regulada pelo art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, *in verbis*:

*Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.*

*§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.*

*§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.*

Pela literalidade do § 2º acima transcrito, a interposição de ação judicial favorecida com medida liminar "interrompe" a incidência da multa de mora desde a sua concessão até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo. Isso quer dizer que, se já havia incidência da multa, ela deixa de ser computada, retomando seu curso normal após a cassação da decisão concessiva da medida liminar.

Assim, se a liminar é concedida em data que antecede o vencimento do tributo, ela impede que tenha início a incidência da multa moratória, contudo, se ela é concedida após o vencimento, ela apenas a "interrompe".

Isso significa que, durante o período de vigência da liminar, não ocorre o fato gerador da multa, pois não existe mora. Portanto, entendo que nessas hipóteses a fiscalização só poderia lançar a multa já devida, relativa à mora já transcorrida, pois em relação à multa ainda não devida, sequer ocorreu o seu fato gerador a justificar lançamento para prevenir a decadência. Esse fato gerador irá ocorrer apenas trinta dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

Na hipótese em questão, é fato incontroverso que, no momento da lavratura do auto de infração, o sujeito passivo se encontrava amparado por medida liminar. É o que se extrai dos seguintes excertos do relatório fiscal:

*3.2.2 - O sujeito passivo, através do MANDADO DE SEGURANÇA NR. 2010.38.00.001415-1, questiona a legalidade da introdução do Fator Acidentário de Prevenção - FAP, que majorou a alíquota do RAT. Na referida ação pleiteia continuar recolhendo a exação com base nas alíquotas previstas no art. 22, II, da Lei 8.212/91.*

*3.2.3 - Foi deferida a liminar pelo juiz singular para determinar que a autoridade coatora não proceda à exigência da cobrança da parte da contribuição SAT/RAT pertinente à majoração da alíquota pela multiplicação do índice FAP.*

Em relação à multa de mora, o relatório fiscal restringe-se a mencionar a aplicação do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ignorando totalmente o disposto no §2º do art. 63 da mesma Lei. Assim, não há sequer menção à data em que foi concedida a liminar.

A despeito disso, pelo documento juntado a fls. 555/557, tem-se que a liminar foi concedida em 1º de fevereiro de 2010. Como as competências exigidas neste processo correspondem a 01/2010 a 12/2011, conclui-se que não havia se iniciado ainda a incidência da multa de mora para nenhuma delas.

Registro a existência de jurisprudência deste Colegiado em sentido convergente com o que aqui se defende:

*Acórdão nº 3302-003.256*

*Período de apuração: 01/10/2008 a 31/12/2012*

*MULTA MORATÓRIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO SUB JUDICE. EXISTÊNCIA DE MEDIDA LIMINAR PREVIAMENTE À AUTUAÇÃO. COBRANÇA APÓS TRANSCORRIDO O PRAZO DE 30 DIAS DA DECISÃO JUDICIAL DEFINITIVA. POSSIBILIDADE.*

*Se há medida liminar previamente ao lançamento de crédito tributário sub judice, não cabe a aplicação da multa de ofício ou moratória na autuação, porém, esta última será devida após transcorrido o prazo de 30 (trinta) dias contado da data da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição (art. 63 da Lei 9.430/1996).*

*Acórdão nº 3302-001.620*

*Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 DÉBITO DECLARADO. AÇÃO JUDICIAL. LIMINAR FAVORÁVEL. EXIGIBILIDADE SUSPensa. PAGAMENTO SEM MULTA DE MORA. COMPROVAÇÃO. A interposição da ação judicial favorecida com medida liminar (antecipação de tutela) interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição (art. 63, §2º, Lei nº 9.430/96). Evidenciado o pagamento do imposto, no referido prazo, acrescido dos respectivos juros de mora, cabe ser cancelada a exigência da multa de mora. Recurso de ofício negado.*

Com base no exposto, entendo que assiste razão à contribuinte, devendo ser excluídos do lançamento os valores relativos à multa de mora.

### **Responsáveis solidárias**

O relatório fiscal apresentou a seguinte fundamentação para a atribuição de responsabilidade solidária para as empresas listadas na fl 23:

*6.1 - Conforme declaração firmada pelo sujeito passivo, além do BANCO MERCANTIL DO BRASIL S.A., fazem parte do grupo econômico as seguintes empresas:*

<b>EMPRESA</b>	<b>CNPJ</b>
SANSA SERVICOS E NEGOCIOS IMOBILIARIOS S.A.	03.924.846/0001-06
MERCANTIL DO BRASIL IMOBILIARIA S.A.	05.090.448/0001-67
COSEFI CIA SECURIT. E DE ASS.RECUP.CREDITOS FINANCEIROS	11.863.027/0001-24
MERCANTIL DO BRASIL EMPREEND IMOBILIARIOS S.A.	13.629.287/0001-65
MERCANTIL DO BRASIL CORRETORA S.A.	16.683.062/0001-85
MERCANTIL DO BRASIL ADM CORRET SEG PREV PRIV S.A.	17.279.415/0001-49
MERCANTIL DO BRASIL DISTRIBUIDORA S.A. TIT VAL MÓB	17.364.795/0001-10
MERCANTIL ADM E CORRETAGEM DE SEGUROS S.A.	17.505.009/0001-57
MERCANTIL DO BRASIL LEASING S.A. ARREND MERCANTIL	26.386.169/0001-15
MERCANTIL DO BRASIL FINANCEIRA SA CREDITO FIN E INVEST	33.040.601/0001-87
BANCO MERCANTIL DE INVESTIMENTOS S.A.	34.169.557/0001-72

Em seguida, são transcritos os textos legais que dariam amparo a essa atribuição de responsabilidade: art. 124, I e II do CTN; art. 30, IX, da Lei nº 8.212, de 1991; art. 222 do Regulamento da Previdência Social; art. 494 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009; para, então, a Autoridade Fiscal concluir:

*6.6 - Dessa maneira, foi constatado, nos termos da legislação previdenciária, o grupo econômico constituído pelas empresas acima identificadas. Como consequência foram lavrados os TERMOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA - TSPS, aos quais foram anexadas cópias deste AI, bem como de seus anexos (em arquivos digitais, devidamente autenticados), endereçadas às empresas enumeradas no item 6.1 acima, com o objetivo de cientificá-las, como sujeitos passivos solidários, das respectivas exigências tributárias, lavrados contra a pessoa jurídica AUTUADA, na data de 28/07/2014.*

Essa precariedade na fundamentação é repetida nos Termos de Sujeição Passiva Solidária, que estão a fls 450/471 dos autos.

A prosperar o entendimento manifestado pela Autoridade Fiscal no capítulo 6 do relatório e nos termos de sujeição passiva solidária, para que uma pessoa jurídica se torne solidariamente responsável (sem benefício de ordem, é bom lembrar) pelos débitos de outra, basta que esta declare que ambas pertencem ao mesmo grupo econômico.

Não me parece que esse seja o sentido da norma.

Por amor à clareza, transcrevo abaixo os atos normativos que conduziriam 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.*

*InN 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 demonstrar essa situação.

A fiscalização não se reporta aos atos constitutivos para demonstrar a existência do grupo econômico, o que permite concluir que ele seria "de fato" e não "de direito". Sendo de fato, sua caracterização 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, citado pelas empresas recorrentes, que assim estabelece:

*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 questão, o relatório fiscal se limita a afirmar a existência do grupo econômico com base em suposta declaração do contribuinte, o que não é suficiente para suportar a atribuição de responsabilidade pretendida.

Com base no exposto, por falta de fundamentação apta a amparar a pretensão, entendo por bem por afastar a responsabilidade solidária das pessoas jurídicas listas no item 6 do Relatório Fiscal (fl 23).

**Em benefício da clareza, registro que é mantido o lançamento quanto às matérias não impugnadas.**

### **Conclusão**

Com base no exposto, voto por conhecer os recursos voluntários apresentados e lhes dar provimento para excluir do lançamento os valores correspondentes à multa de mora e determinar a exclusão dos responsáveis solidários do pólo passivo da obrigação tributária.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora