



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16004.000358/2009-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.719 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2022
Recorrente EDILBERTO SARTIN
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. LIVRE CONVICÇÃO JULGADOR.

Nos termos do artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE ENTREGA DE GIFP COM FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES. CFL 67.

Deixar a empresa de informar mensalmente ao INSS, por intermédio de GFIP/GRFP, os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do mesmo, o que constitui infração ao artigo 32, inciso IV, da Lei 8.212/91.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTUAÇÃO DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DECLARADA PROCEDENTE. MANUTENÇÃO DA MULTA PELA FALTA DE DECLARAÇÃO DOS MESMOS FATOS GERADORES.

Sendo declarada a procedência do crédito relativo à exigência da obrigação principal, deve seguir o mesmo destino a lavratura decorrente da falta de declaração dos fatos geradores correspondentes na GFIP.

MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve ser realizada comparação entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que aludia os §§ 4º e 5º,

inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212, de 1991 e a multa devida com base no art. 32-A da mesma Lei 8.212, de 1991.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO INTERESSE COMUM, ART. 124, I DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

Não restando comprovada pela fiscalização a existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador não persiste a imputação de responsabilidade solidária as pessoas físicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir a responsabilidade solidária das pessoas físicas (Sonia de Cássia Gomes da Silva e Osvaldo Sartin) e determinar o recálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória, aplicando-se a retroatividade benigna, comparando-se com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/1991. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Renato Adolfo Tonelli Junior e Miriam Denise Xavier (presidente) que davam provimento parcial ao recurso voluntário em menor extensão apenas para aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 32-A.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Renato Adolfo Tonelli Junior, Matheus Soares Leite, Wilderson Botto (suplente convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

EDILBERTO SARTIN, contribuinte, pessoa jurídica de direito público, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 9ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, Acórdão nº 14-29.041/2010, às e-fls. 85/96, que julgou procedente o lançamento fiscal, por ter sido constatado o descumprimento da obrigação tributária acessória correspondente a informar através de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e informações à Previdência Social - GFIP os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse da fiscalização, conforme previsto no artigo 32, IV e §§ 3º. e 9º. da Lei 8.212/91, acrescentados pela Lei 9.528/97, combinado com o artigo 225, IV e §§ 2º a 4º. do caput, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999 (CFL 67), em relação ao período de

01/2004 a 12/2006, conforme Termo de Constatação Fiscal, às e-fls. 11/17 consubstanciados no DEBCAD nº 37.229.649-1.

Foi aplicada a multa no valor de R\$ 72.905,53 (setenta e dois mil, novecentos e cinco reais e cinquenta e três centavos), fundamentada no artigo 32, IV e §§ 4º. e 7º., da Lei 8.212/91, acrescentados pela Lei 9.528/97 combinado com os artigos 284, inciso I e §§ 1º. e 2º. do caput, e artigo 373 do RPS com valores atualizados pela Portaria Ministerial- MPS/MF 048, de 12/02/2009 (DOU 13/02/2009).

O Termo de Constatação de Infração Fiscal informa que: (a) o procedimento fiscal teve origem na “Operação Grandes Lagos”; (b) procedeu-se a equiparação de Edilberto Sartin à pessoa jurídica por desenvolver atividade comercial; (c) O autuado deixou de informar os dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse da fiscalização, verificando-se que os segurados empregados foram contratados de forma simulada por empresa interposta, ou, para outros, não foi formalizado o registro de emprego.

A contribuinte e os responsáveis solidários, regularmente intimados, apresentaram impugnação em conjunto, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Ribeirão Preto/SP entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimados e inconformados com a Decisão recorrida, a autuada e os solidários, apresentaram Recurso Voluntário único, às e-fls. 102/117, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, motivo pelo qual adoto o relato da decisão de piso:

Argumenta que com base na legislação previdenciária, a multa será rejeitada, mediante - Não concordam com a imputação fiscal de que Edilberto Sartin exercia atos de comércio adquirindo gado bovino e vendendo os produtos do abate ao comércio varejista, o que teria levado à sua indevida equiparação à pessoa jurídica. Tal conclusão não tem lastro em provas. Na verdade, O autuado exerceu atividade de corretagem na compra de gado, o que entende corroborado pela farta documentação apresentada e pelos depoimentos prestados, conforme transcrições colacionadas à sua impugnação. Afirma também que Edilberto desenvolveu a atividade de pecuarista.

- Não procede o lançamento em relação aos supostos empregados de Edilberto Sartin, não tendo sido comprovadas as relações empregatícias, mas apenas presumidas, também não se comprovando o lançamento relativo ao frete pessoa física e comissões de compradores e vendedores.

- Transcrevendo ensinamentos de diversos doutrinadores, discorrem acerca do dever da fiscalização de provar a realização das premissas fáticas de sua atuação (ressaltando tratar-se de dever, não ônus da administração). Também invocam jurisprudência, inclusive administrativa, afeta ao tema “provas” afirmando que não se admite a inversão da prova em favor do fisco por conta da presunção de legitimidade dos atos administrativos exigindo a legislação que o lançamento seja devidamente fundamentado.

- Quanto à multa, invocando o artigo 106, II “c” do CTN e trazendo à baila jurisprudência relativa ao tema, afirmam que a penalidade cominada na nova legislação é mais adequada, devendo prevalecer.

- Não procede a solidariedade imputada a Sônia de Cassia Gomes da Silva Sartin e Osvaldo Sartin, pois, não houve a configuração do interesse comum contemplado no

artigo 124, 1 do CTN. Citam doutrina e jurisprudência sobre o tema e finalizam pugnando pela improcedência da autuação, com seu arquivamento.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar o Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINAR

NULIDADE DA DECISÃO DE 1º INSTÂNCIA

Suscita preliminarmente a nulidade da decisão de primeira instância tendo em vista a não apreciação da documentação fornecida pelo contribuinte, caracterizando evidente cerceamento ao direito de defesa.

Ao analisarmos a decisão de piso, para a autoridade julgadora os argumentos e documentos apresentados não foram suficientes para rechaçar a pretensão fiscal.

Especificamente quanto a questão da solidariedade e acórdão juntado, a DRJ foi bastante clara ao dispor sobre o tema, sendo prescindível citar o Acórdão juntado como prova, bem como a questão da retroatividade, senão vejamos:

[...]

Os impugnantes insurgem-se em relação à atribuição da responsabilidade solidária a Sônia de Cássia Gomes da Silva Sartin e Osvaldo Sartin, afirmando não se configurar o interesse comum contemplado no artigo 124, I do CTN.

No entanto, a análise dos autos demonstra que os Srs. Sônia e Osvaldo tiveram participação ativa na organização empresarial “Sartin Carnes e Derivados”.

Provas nesse sentido são (a) a nota promissória em nome da “Sartin Carnes e Derivados” assinada pela Sra. Sônia, encontrada durante os trabalhos fiscais, que comprova sua atuação na organização empresarial; (b) o pagamento de inúmeras despesas pessoais de Sônia com recursos da “Sartin Carnes e Derivados”, que comprova o benefício auferido das atividades da organização empresarial; (c) o pagamento de inúmeras despesas pessoais de Osvaldo com recursos da “Sartin Carnes e Derivados”, inclusive despesas relativas à atividade rural, que portanto guardam relação com as atividades da “Sartin Carnes e Derivados” e comprova o benefício auferido das atividades da organização empresarial; (d) a apreensão de documentos como: milhares de cheques em branco e notas fiscais emitidas por empresas “noteiras”, relacionados às atividades da “Sartin Carnes e Derivados” nas dependências da empresa SCG da Silva Casa de Carnes ME, empresa de titularidade da Sra.

Sônia, demonstrando sua ligação com a “Sartin Carnes e Derivados”; (e) a constatação de que vários empregados da “Sartin Carnes e Derivados” estavam registrados como empregados da citada empresa da Sra. Sônia; (f) a contratação da SCG com a

Frigorífico Ouroeste⁷ do arrendamento de instalações para o exercício das atividades da “Sartin Carnes e Derivados”, fatores que comprovam o envolvimento da Sra. Sônia, na condição de empresária, colocando sua empresa à serviço da empresa de Edilberto Sartin; (g) o pagamento de despesas da empresa SCG com recursos da “Sartin Carnes e Derivados”, fato que demonstra o benefício resultante das atividades da organização empresarial; (h) a aquisição de milhares de caixas de papelão para acondicionamento de carne pela SCG, os quais foram pagos com recursos de uma conta bancária de uma empresa “noteira”, mais uma vez demonstrando a participação da Sra. Sônia, titular da SCG, colocando aos serviços da organização empresarial sua empresa.

Ante todos os fatos apurados, correta a atribuição da responsabilidade solidária aos impugnantes Sônia e Osvaldo com fulcro nos artigos 121 e 124, I do CTN, pois, restou comprovado o interesse comum de tais pessoas, nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias objetos da atuação, entendendo-se tal, com respaldo na jurisprudência administrativa e judicial acerca do tema, como o interesse caracterizado pela atuação comum.

[...]

Da multa aplicada:

Quanto à multa aplicada, deve-se considerar que em virtude da alteração legislativa promovida pela Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, foi observada a regra prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, tendo a fiscalização procedido a comparação entre a multa de mora prevista no artigo 35 da Lei 8.212/91 na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, somada em cada competência com a multa do presente AIH, também vigente quando da ocorrência dos fatos geradores, com a multa de ofício, também por competência, cominada no artigo 44, 1 da Lei 9.430/96”, vez que a mesma se destina a punir ambas as infrações - a que decorre do descumprimento da obrigação principal e também a resultante do descumprimento da obrigação acessória.

Deste modo, a afirmação dos impugnantes no sentido de que a penalidade cominada na nova legislação é mais benéfica está parcialmente correta, tendo sido observada pela fiscalização ao efetuar a análise comparativa e aplicar a multa nos termos dos dispositivos legais supervenientes aos fatos geradores nas competências em que a nova legislação mostrou-se menos severa ao sujeito passivo, conforme esclarecido no Termo de Constatação de Infração Fiscal e demonstrado na Planilha Comparativa integrante dos autos.

Nota-se na mencionada planilha, especificamente às fls. 18, que nas competências em que a multa mais benéfica é aquela introduzida pela MP 449/2008, não houve imposição da multa no presente A1 (06/2004 por exemplo) uma vez que para esta situação aplicou-se, nos moldes do que se discorreu anteriormente, apenas a multa de ofício cominada no artigo 44, 1 da Lei 9.430/96, a qual está inserta no AI lavrado em decorrência do descumprimento de obrigação principal.

Ao observar a transcrição acima, não merece prosperar o argumento do contribuinte, pois resta claro que a DRJ manifestou o seu entendimento a respeito da responsabilidade solidária.

Ademais, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas, formará livremente sua convicção. Não sendo bastante, a decisão administrativa em outro processo não é vinculante

Feitas estas considerações, é patente que não se configurou a ocorrência do propalado cerceamento ao direito de defesa.

NULIDADE – FALTA DE MOTIVAÇÃO

A recorrente arguiu, em preliminar, a nulidade do lançamento.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente o "Relatório Fiscal da Infração", além do "Discriminativo Analítico de Débito", "Fundamentos Legais do Débito" e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhe suportaram, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto nº 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei nº 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Dito isto, quanto ao argumento do desatendimento à norma previdenciária, verifica-se claramente que a fiscalização observou, criteriosamente, as normas vigentes.

Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade.

DO MÉRITO

DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

Trata-se descumprimento se obrigação acessória relativa à legislação previdenciária, que resume-se na falta de entrega na rede bancária, da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, cujo fundamento legal é o disposto no inciso IV, do artigo 32, da Lei 8.212, de 24/07/1991, c/c o inciso IV, do artigo 225 do Regimento da Previdência Social — RPS - Decreto nº 3.048/1999. Vejamos:

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. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

REGULAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - DECRETO 3.049, de 06.06.1999
Art.225. A empresa é também obrigada a:

IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social, por intermédio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, na forma por ele estabelecida, dados cadastrais, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse daquele Instituto;

§ 1º As informações prestadas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social servirão como base de cálculo das contribuições arrecadadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social, comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários, bem como constituir-se-ão em termo de confissão de dívida, na hipótese do não-recolhimento.

§2º A entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social deverá ser efetuada na rede bancária, conforme estabelecido pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, até o dia sete do mês seguinte àquele a que se referirem as informações. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 29/11/99)

§ 3º A Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social é exigida relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 1999.

§ 4º O preenchimento, as informações prestadas e a entrega da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social são de inteira responsabilidade da empresa.

§ 5º A empresa deverá manter à disposição da fiscalização, durante dez anos, os documentos com probatórios do cumprimento das obrigações referidas neste artigo, observadas as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

Conforme referido pela instância julgadora *a quo* se infere dos dispositivos legais acima citados que na GFIP deverá constar, além de outras informação de interesse do INSS. "*todos os fatos geradores de contribuição previdenciária*".

A contribuinte não fez prova contrária à verdade constante nos autos, restringiu-se a meras genéricas e afirmar que o lançamento de obrigação principal não merecia prosperar, devendo seus efeitos aplicarem a demanda em questão.

No presente caso, verifica-se que nos autos que trata da obrigação principal (processo nº 16004.000352/2009-10), foi dado parcial provimento ao recurso apenas para afastar a responsabilidade solidária e determinar o recálculo da multa, ou seja, quanto ao mérito, especificamente quanto a equiparação a pessoa jurídica, foi mantida incólume o lançamento.

Deste modo, devem ser consideradas as infrações por descumprimento de obrigação acessória os fatos geradores relacionados no ITEM 4 do Termo de Constatação Fiscal.

Sendo assim, diante da improcedência do recurso voluntário do processo nº 16004.000352/2009-10, resta comprovado nos autos o efetivo cometimento da infração, de modo que aplicação da penalidade ao caso presente se encontra perfeitamente legal, não tendo a contribuinte provado o seu direito para afastar, por completo, a ocorrência da infração que lhe foi imputada.

O ônus da prova é exclusivo da contribuinte, a quem caberia comprovar suas alegações, não sendo bastante alegações e indícios de prova. Alegar e não comprovar é o mesmo que não alegar, principalmente quando o ônus da prova recai sobre aquele que alega.

Imperioso lembrar que os fundamentos de fato e de direito de todo o período lançado no auto de obrigação principal são os mesmos, portanto o resultado deve seguir a mesma sorte, já que lá foram devidamente analisados. Não cabendo aqui fazer uma nova análise.

RETROATIVIDADE BENIGNA – RECÁLCULO DA MULTA

A contribuinte questiona a multa propriamente dita, inclusive questionando a forma de aplicação e o valor, bem como a legislação pertinente. Sendo assim, cabe aqui analisar a evolução legislativa e aplicar a retroatividade benigna.

Por fim, devemos ponderar a aplicação da legislação mais benéfica advinda da MP nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

O Parecer SEI Nº 11315/2020/ME, a se manifestar acerca de contestações à Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, foi aprovado para fins do art. 19-A, caput e inciso III, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, pelo Despacho nº 328/PGFN-ME, de 5 de novembro de 2020, estando a Receita Federal vinculada ao entendimento de haver retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

A Súmula CARE nº 119¹ foi cancelada justamente pela prevalência da interpretação dada pela jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal de Justiça de incidência do

¹ **Súmula CARE nº 119.** “No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a

art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, apenas em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da vigência da MP nº 449, de 2009.

Por conseguinte, ao se adotar a interpretação de que, por força da retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, a multa de mora pelo descumprimento da obrigação principal deve se limitar a 20%, impõe-se o reconhecimento de a multa do § 6º, inciso IV, do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior à dada pela MP nº 449, de 2008, – com mais razão ainda, por se referir a dados não relacionados a fatos geradores de contribuições previdenciárias – dever ser comparada com a multa do art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, para fins de aplicação da norma mais benéfica.

O entendimento em questão não destoa da atual jurisprudência da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. COTA DOS SEGURADOS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

Conforme a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, é cabível a retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei 8212/91, com a redação da Lei 11.941/09, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Acórdão nº 9202-009.929 – CSRF/2ª Turma, de 23 de setembro de 2021.

MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve ser realizada comparação entre a multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91 e a multa que seria devida com base no art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Acórdão nº 9202-009.753 - CSRF/2ª Turma, de 24 de agosto de 2021.

Neste diapasão, a multa deve ser recalculada, aplicando-se a retroatividade benigna, comparando-se com a multa prevista na Lei nº 8.212/91, artigo 32-A.

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Resta também como ponto controvertido nos autos, o questionamento referente a sujeição passiva solidária atribuída ao Sr. Osvaldo Sartin e a Sra. Sonia de Cássia Gomes da Silva Sartin pelo crédito tributário lançado, a qual se deu com fulcro nos artigos 121 e 124, I do CTN, concluindo a Fiscalização que eles tiveram interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias objeto da autuação, sendo portanto, solidariamente obrigados ao pagamento dos tributos e penalidade pecuniária.

fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996” (revogada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021; efeito vinculante para a RFB revogado pela Portaria ME nº 9.910 de 17/08/2021, DOU de 18/08/2021).

Já os recorrentes aduzem, em síntese, que descabem os argumentos da Fiscalização para a responsabilização solidária, não restando caracterizado e comprovado o interesse comum ao fato gerador.

Pois bem!

O CTN, em seu art. 121, parágrafo único, prevê duas espécies de sujeitos passivos: (i) o contribuinte, ou sujeito passivo direto, que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação; (ii) e o responsável, ou sujeito passivo indireto, o qual, sem revestir a condição de contribuinte, está obrigado por expressa previsão legal. Veja-se:

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.

No tocante ao responsável, o art. 128 do Código preleciona que sua obrigação deve necessariamente decorrer de sua vinculação com o fato gerador.

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.

Já o solidariamente obrigado, de outro vértice, é aquele que tem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou aquele expressamente designado por lei, *ex vi* dos incs. I e II do art. 124.

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.

Muito embora se denomine o solidariamente obrigado como responsável solidário, fato é que o Código, até por sua tipologia e pela disposição de seus artigos, estabelece uma clara diferenciação entre o responsável e o solidariamente obrigado.

Com efeito, a solidariedade é tratada nos arts. 124 e 125, enquanto a responsabilidade é regrada em capítulo próprio (CAPÍTULO V Responsabilidade Tributária), e nos arts. 128 e seguintes.

Destarte, conquanto a solidariedade tenha o efeito de responsabilizar/obrigar o sujeito ao pagamento do crédito tributário (sob o ponto de vista obrigacional, o Código Civil, em seu art. 391, exemplificativamente preceitua que pelo inadimplemento das obrigações "respondem" todos os bens do devedor), é iniludível que o CTN distinguiu as figuras (a) do contribuinte, (b) do responsável e (c) do solidariamente obrigado.

É importante frisar, ademais, que a solidariedade pressupõe o interesse comum na obrigação principal (e veja-se que não se trata de mero interesse, mas sim de interesse comum na

própria obrigação principal), ou a expressa indicação em lei, ao passo que a responsabilidade tributária reclama a mera vinculação com o fato gerador da respectiva obrigação.

Não há como confundir-se o interesse comum com a simples vinculação, de forma que as hipóteses legais são indubitavelmente distintas.

Ao que se percebe a fundamentação para inclusão do sócio no pólo passivo do presente lançamento deu-se, **exclusivamente**, pela indicação do mesmo possuir interesse comum na ocorrência do fato gerador, de modo que deveria o ilustre fiscal autuante, sob pena, inclusive do cerceamento de defesa, ter demonstrado a contento quais os motivos que o levaram a concluir, *in casu*, pela ocorrência de interesse comum, nos termos da legislação.

Ocorre que, a meu ver, não restou caracterizado a ocorrência do interesse comum, senão vejamos a motivação utilizada pela autoridade lançadora:

Conforme relatado neste termo, Sonia de Cássia Gomes da Silva Sartin, CPF XXX.XXX.XXX-XX, esposa do contribuinte fiscalizado durante o período abrangido pela ação fiscal, não só colaborou com o marido na administração de sua atividade de “taxista”, como também se beneficiou dos fatos geradores praticados no período, já que teve seus gastos pessoais e da pessoa jurídica da qual era responsável perante o CNPJ - “S C G DA SILVA CASA DE CARNES ME”, CNPJ 72.709.934/0001-08 - pagos com recursos da “SARTIN CARNES E DERIVADOS”, inclusive de forma fraudulenta registrou empregados no CNPJ de sua empresa, mesmo não estando em atividade, que foram usados na atividade econômica de sua marido Edilberto Sartin.

(...)

Também conforme relatado neste termo, Osvaldo Sartin, CPF XXX.XXX.XXX-XX, pai de Edilberto Sartin, não só trabalhou para o filho no negócio de “taxista” como motorista de caminhão, como também se beneficiou dos fatos geradores praticados no período, já que teve seus gastos pessoais e de sua suposta atividade rural (CNPJ 08.230.043/0001-75 - inscrição de produtor rural) pagos com recursos da “SARTIN CARNES E DERIVADOS”.

Conforme depreende-se dos excertos encimados, a autoridade administrativa valeu-se do fundamento de fato para entender que *as pessoas físicas seriam solidárias, mais precisamente as de que “tiveram os gastos pessoais pagos com recursos da “SARTIN CARNES E DERIVADOS”*.

Em primeiro lugar, COM RELAÇÃO AO Sr. Osvaldo Sartin, não houve qualquer fato ou elemento que possa levar à conclusão de que essa pessoa realiza, conjuntamente com outra, a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal. Foram descritos no relatório fiscal apenas que o Sr. Osvaldo Sartin teve despesas pessoais pagas com recursos provenientes da empresa autuada. Uma coisa é ter benefício econômico em razão de sua atuação na situação jurídica que constitui o fato gerador tributário, e outra coisa é ter suas contas pessoais pagas em razão de vínculo empregatício ou de laços familiares com o autor do ato, fato ou negócio jurídico do qual resulta o crédito tributário.

Ainda em relação as despesas pessoais pagas com recursos da atividade econômica em comento, se entendêssemos que esse mero pagamento caracterizasse o interesse comum do art. 124, I do CTN, qualquer pessoa que recebesse algum valor do Sr. Edilberto também teriam interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, tal como o padeiro, farmacêutico, pintor, pedreiro etc.

Repiso que o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária consubstancia interesse jurídico, não meros interesses econômicos.

Em segundo lugar, em relação à Sra. Sônia de Cássia Gomes da Silva, o fato de haver uma nota promissória em nome da empresa COFERFRIGO e de SARTIN CARNES E DERIVADOS com sua assinatura, não demonstra que a mesma atuava na gestão dos negócios da autuada. Conforme demonstrado nos autos, os negócios engendrados pelo Sr. Edilberto Sartin eram travestidos de uma ficção jurídica, que acabaria, a qualquer momento, por envolver as pessoas que o cercavam, como, tudo indica, tenha sido a assinatura da referida nota promissória por sua esposa.

Melhor sorte não socorre o infrutífero o esforço fiscal de fundamentar a solidariedade tributária no “eventual registro de funcionários” no CNPJ da sua empresa, uma vez que é manifesto que esse fato não têm relação com a suposta prova de que a recorrente tinha interesse comum nas situações que constituem os fatores geradores dos créditos tributários em questão, além de constituir fato isolado e irrelevante.

Sendo assim, como não há comprovação de outras ações por parte dessa senhora, entendo bem fragilizada a tese de sua participação ativa na gestão dos negócios do marido. Sobre ela recai, também, o fato de ser beneficiária de pagamentos de despesas pessoais. Contudo, pelas mesmas razões apontadas para o caso do Sr. Osvaldo Sartin, o benefício econômico, no presente caso, não é elemento suficiente para demonstrar que ela tinha interesse na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Desta forma, à luz do que consta dos autos, não tendo a autoridade fiscal logrado êxito em demonstrar a existência dos pressupostos legais da solidariedade, entendo que deve ser afastada a solidariedade passiva de Sonia de Cássia Gomes da Silva e de Osvaldo Sartin, em razão de que não ficou comprovada a participação comum dessas pessoas na realização do resultado que constitui o fato gerador.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração, *sub examine*, em consonância parcial com as normas legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DOS RECURSOS VOLUNTÁRIOS para rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir a responsabilidade solidária das pessoas físicas (Sra. Sonia de Cássia Gomes da Silva e Osvaldo Sartin) e determinar o recálculo da multa, aplicando-se a retroatividade benigna, comparando-se com a multa do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira