



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.011289/2007-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-008.490 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de agosto de 2021
Recorrente RESIDENCIAL PRACA DO SOL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 31/08/2007

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 38.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de exibir quaisquer documentos ou livros relacionados com as contribuições para a Seguridade Social.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Empresas que embora tenham personalidade jurídica distinta, são dirigidas pelas mesmas pessoas e exercem sua atividade no mesmo endereço formam um grupo econômico. Caracterizada a existência de fato de um grupo econômico, o reconhecimento da responsabilidade solidária é impositivo de lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos. Votaram pelas conclusões os conselheiros Mário Hermes Soares Campos e Sonia de Queiroz Accioly.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Hermes Soares Campos, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Leonam Rocha de Medeiros, Sonia de Queiroz Accioly, Virgilio Cansino Gil (suplente convocado), Martin da Silva Gesto e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

Relatório

Tratam-se de recursos voluntários interpostos nos autos do processo n.º 10120.011289/2007-64, em face do acórdão n.º 03-25.666, julgado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DRJ/BSA), em sessão realizada em 8 de julho de 2008, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Trata-se de Auto-de-Infração, consolidado em 31 de agosto de 2007, às 11h04, emitido contra a empresa em epígrafe, em razão de a mesma ter infringido o dispositivo previsto nos §§ 2º e 3º do artigo 33 da Lei 8.212/91, combinado com os arts. 232 e 233, parágrafo único, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, visto que deixou de exibir documentos relacionados com as contribuições previstas na Lei n.º 8.212/91, como também apresentou documentos e Livro que não atendem às formalidades legais exigidas, contendo informações diversas da realidade ou com omissão da verdade.

De acordo com o Relatório Fiscal da Infração, às fls. 470, o presente auto foi lavrado por ter a empresa, embora notificada mediante Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD (fls. 19/20), deixado de apresentar à fiscalização, na data estipulada, os seguintes documentos:

- a) Contrato assinado com todas as empreiteiras / prestadoras de serviço (fls. 171 e 172);
- b) Listagem mensal das premiações repassadas pela empresa Incentive Premier para trabalhadores da obra 132;
- c) Diário de Obra — segundo informação de trabalhadores da obra 132, o Diário de Obra é elaborado e repassado pela Internet pelos responsáveis e engenheiros da obra;
- d) Pagamento para Tânia Tomé, que prestou serviço na obra 132, de 03 a 11/2004, período em que foi ressarcida de despesas realizadas para aquela construção;
- e) Pagamentos referentes aos projetos das obras, conforme ART Anotações de Responsabilidade Técnica n.º 045040023509 e 03159200601513310, no CREA / GO;

O Contrato de venda das unidades 5 e 7 - conforme informações em relatórios financeiros, os dois apartamentos foram vendidos em 13/06/2007, para Antônio Nery da Silva;

- g) Informações sobre a mesma grafia nas NFS - Notas Fiscais de Serviço de dezessete empreiteiras diferentes.
- h) Na contabilidade, a empresa não observa o "Regime de Competência" quando de seus lançamentos, pois, em seus Livros Diário e Razão, os fatos econômicos estão escriturados em data posterior ao serviço e emissão da Nota Fiscal de Serviço e não na data da aquisição ou do fato, do direito ou da obrigação

Com relação à escrita contábil o Relatório Fiscal relaciona nos itens 6 a 13 as informações diversas da realidade ou omissões encontradas na contabilidade.

Não ocorreram circunstâncias agravantes ou atenuantes.

Da Penalidade.

Em decorrência da infração ao dispositivo legal acima descrito, foi aplicada a multa, no valor de R\$ 11.951,21 (onze mil, novecentos e cinquenta e um reais e vinte e um

centavos), em conformidade com o artigo 283, inciso II, alínea "3", do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99 e atualizado pela Portaria MPS n.º 142, de 11/04/2007, conforme Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, às fls. 08.

Da Impugnação

Tempestivamente, a interessada apresentou impugnação (fis.517/529), sendo as seguintes razões de defesa:

Preliminarmente

Do Grupo Econômico

Em preliminar, questiona a caracterização da existência de grupo econômico entre a impugnante e as demais pessoas físicas e jurídicas pelo simples fato de que as mesmas têm interesse comum na incorporação e situação que constitui os fatos geradores das obrigações sociais;

Que a legislação previdenciária (art. 30, IX) não oferece maiores detalhes para a configuração de um "grupo econômico". Apenas a IN n.º 3/2005, em seu art. 748, dispõe que "caracteriza-se grupo econômico quando 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", o que não ficou caracterizado pela fiscalização.

Pelo art. 124 do Código Tributário Nacional, são solidariamente obrigadas apenas as pessoas expressamente designadas por lei.

Prossegue argumentando que a inclusão de diversas pessoas físicas e jurídicas na qualidade de responsáveis solidários, baseando-se em uma mera Instrução Normativa, fere o princípio da legalidade, pois somente por meio de Lei, a qual possibilite o nascimento da obrigação tributária, é que será lícita a determinação dos sujeitos passivos da obrigação.

Sociedade por Conta de Participação

Requer a ilegalidade da inclusão de sócio oculto da Sociedade em Conta de Participação no malfadado grupo econômico com o argumento de que o mesmo não pode prevalecer, uma vez que a SCP é uma figura não personificada, que resulta simplesmente de um contrato entre duas pessoas que têm como objeto a realização de um propósito comum.

Que, embora existindo uma relação interna entre os dois sócios, com relação a terceiros apenas o sócio ostensivo assume obrigações (art. 991 CC).

Da Validade dos Lançamentos Contábeis

Que, dando continuidade a seus inúmeros procedimentos turvos, a Auditoria-Fiscal rechaçou as demonstrações contábeis e aplicou, com total descomedimento, a aferição indireta, entendendo que a Impugnante não contabilizava as despesas de forma adequada.

Disse, por exemplo, que "Algumas despesas são indevidamente documentadas com Recibos de doação para C. Ed. Infantil Sementes de Amor, no valor de R\$ 100,00 ou R\$ 150,00 ao mês (...).

Todavia, tal entendimento não pode prosperar, pois a Impugnante tem projetos de responsabilidade social, sendo um deles o "Tapume", combate à pichação, e alavanca a apropriação financeira na conta contábil de instalações provisórias. O montante que seria gasto com pintura é doado.

Assim, todos os lançamentos estão adequados e de acordo com princípios e convenções aplicáveis às ciências contábeis. Além do mais, a sociedade foi organizada sob os auspícios do propósito específico (SPE), tendo seu objeto social restrito à obra cadastrada no CEI n.º 39.380.02607-78.

Dos Documentos e da Contabilidade

Argumenta que a Auditoria-Fiscal deveria ter notificado, também, e obrigatoriamente, as várias empresas mencionadas no relatório fiscal, como a Mac Construtora e a ADM Fundações Ltda, dentre outras.

DO MÉRITO

No mérito a impugnante dispõe que, como optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, suas demonstrações contábeis não poderiam ter sido utilizadas nas análises da fiscalização. Esta deveria ter solicitado o Livro Caixa e não suas demonstrações contábeis.

Ademais, é imperioso que seja determinada a redução da penalidade a um parâmetro compatível com a ausência de lesão ao Erário, pois entende, a Impugnante, possuir caráter excessivo e confiscatório a aplicação de uma multa de R\$ 11.951,21.

DA IMPUGNAÇÃO À CIENTIFICAÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO

Os responsáveis solidários arrolados pela auditoria também apresentaram Impugnação, tempestiva, à cientificação do Grupo Econômico, onde alegam, em síntese:

Wanderley Borges de Melo

Que a auditoria fiscal laborou em equívoco, de um lado atribuindo-lhes responsabilidades que não lhes cabem, e, de outro aplicando critérios anacrônicos para a determinação do *quantum debeatur*;

Que não pode prevalecer o entendimento da existência de grupo econômico entre as empresas Sociedade Residencial Vaca Brava Um S/A, Residencial Praça do Sol S/A, o próprio impugnante e as demais pessoas físicas, uma vez que o inciso II do art. 124 do CTN dispõe que são solidariamente obrigadas apenas as pessoas expressamente designadas por Lei;

Que sua inclusão no alegado grupo econômico também não pode prevalecer pelo motivo de que o mesmo já havia se retirado da sociedade da empresa ORBX desde 18 de novembro de 2002, e que as empresas autuadas foram constituídas apenas em 2003.

Acrescenta que sua inclusão no alegado grupo econômico também não pode prevalecer pelo fato de que se trata de ex-diretor de uma Sociedade por Ações — ORBX INCORPORADORA S/A, e, pela lei de Sociedades por Ações (art.158), o administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão.

Assim, ainda que as NFLD's e AI's sejam julgados procedentes, a responsabilidade solidária do Impugnante não poderá prosperar.

Cleuner Teixeira de Souza

O Impugnante apresenta as mesmas considerações do Sr. Wanderley quanto ao fato da não responsabilização de sócio em sociedade anônima, bem como os mesmos argumentos oferecidos pela empresa Residencial Praça do Sol no que se refere à formação do grupo econômico.

Como as Impugnações serão analisadas em conjunto, não há necessidade de repetir os mesmos argumentos.

Dener Álvares Justino, Cristiano Roriz Câmara e OPUS INCORPORADORA LTDA.

O impugnante também repete os argumentos apresentados pelos dois outros quanto à formação do grupo econômico.

Requer, portanto, a ilegalidade de sua inclusão como sócio oculto da Sociedade em Conta de Participação no malfadado grupo econômico com o argumento de que o mesmo não pode prevalecer, uma vez que a SCP é uma figura não personificada, que resulta simplesmente de um contrato entre duas pessoas que têm como objeto a realização de um propósito comum.

Que, embora existindo uma relação interna entre os dois sócios, com relação a terceiros apenas o sócio ostensivo assume obrigações (art. 991 CC).

Élbio Moreira e Bento Odilon Moreira.

O impugnante também repete os argumentos apresentados pelos dois outros quanto à formação do grupo econômico, entretanto dispõe que jamais figurou no quadro societário das empresas atuadas.

Desse modo, considera sua inclusão como responsável solidário totalmente arbitrária e ilegal, requerendo a retirada de seu nome do rol das pessoas que compõem o grupo econômico.

EBM INCORPORADORA S/A, EBM INCORPORAÇÕES S/A e ORBX INCORPORADORA S/A

As Impugnações das empresas EBM e ORBX também repetem as alegações oferecidas pela empresa Residencial Praça do Sol e será analisada juntamente com essa.

As defesas foram agrupadas de acordo com a similaridade das alegações.

É o relatório.”

Transcreve-se abaixo a ementa do referido acórdão, o qual consta às fls. 1098/1116 dos autos:

“CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 31/08/2007

AI n.º 37.120.565-4 (CFL 38)

AUTO-DE-INFRAÇÃO.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de exibir quaisquer documentos ou livros relacionados com as contribuições para a Seguridade Social.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Empresas que embora tenham personalidade jurídica distinta, são dirigidas pelas mesmas pessoas e exercem sua atividade no mesmo endereço formam um grupo econômico. Caracterizada a existência de fato de um grupo econômico, o reconhecimento da responsabilidade solidária é impositivo de lei.

Lançamento Procedente.”

A parte dispositiva do voto do relator do acórdão recorrido possui o seguinte teor:

“Ante o exposto e tendo em vista que a autuação foi constituída com observância das formalidades legais e regulamentares próprias, sendo constatado, pela fiscalização, haver a empresa descumprido a obrigação acessória ao infringir o dispositivo legal anteriormente descrito, VOTO no sentido de julgar PROCEDENTE a presente autuação.”

Inconformados, a contribuinte e os responsáveis solidários apresentaram recursos voluntários, às fls. 1150/1317, reiterando as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

Os recursos voluntários foram apresentados dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecidos.

Em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, adoto os fundamentos da decisão recorrida abaixo transcritos:

“DAS PRELIMINARES

Da Alegação da não existência de Grupo Econômico.

A Impugnante, em primeira preliminar, contesta a existência de grupo econômico, caracterizada pela fiscalização. Dessa forma, inicialmente, passamos a analisá-la.

Durante vários anos, o Direito Tributário Brasileiro concentrou-se nos aspectos legais e na literalidade dos dispositivos legais. Entretanto, de uns anos para cá, passou a assumir relevância o aspecto substancial da realidade sobre a qual a tributação incide. Não basta ater-se simplesmente ao texto legal; é "necessária a busca pela realidade fática em perseguição à verdade material. A reunião desses dois aspectos resultará na aplicação adequada da lei. Isso porque não podemos per' dcr de vista que, dentre os princípios que norteiam o processo administrativo tributário, encontra-se o da Verdade Material, como meio garantidor da certeza do crédito tributário, no qual se deve buscar a realidade dos fatos, conforme nos ensina a doutrina de Lídia Maria Lopes Ribas:

"O princípio da verdade material ou verdade real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Pará tanto, tens o direito e dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante às provas, desde que obtidas por meios lícitos. A Administração detém a liberdade plena de produzi-las. (in, Processo Administrativo Tributário. São Paulo: Malheiros editores, .2000, p. 40-41)" (grifo nosso)

Outro não poderia ser o entendimento mais correto e justo, vez que, em caso contrário, a proliferação da adoção .do sistema como o praticado pelas empresas em epígrafe

inegavelmente prejudicaria a segurança e a exigibilidade dos créditos previdenciários e inviabilizaria o financiamento da Seguridade Social tal como hoje é concebido.

- Desta feita, no presente caso, ante o relato oferecido pela fiscalização, a atuação da empresa envolve propósitos lesivos aos direitos e interesses do fisco, objetivando burlar a legislação previdenciária, o que retira toda a validade do ato por ela viciado. Portanto, em respeito ao Princípio da Verdade Material, a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade. A autoridade administrativa pode e deve então desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Em termos de legislação trabalhista, encontramos a solidariedade do grupo de empresas, assim definida.

"sempre que tuna ou mais empresas, lendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas". (CLT, art. 2, § 2).

A solidariedade entre os grupos de empresas, quanto ao cumprimento das obrigações previdenciárias, está estabelecida na Lei nº 8.212/91, em seu art. 30, inciso IX, conforme segue: *"as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem.. entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei"*.

Nesse sentido vale transcrever o que ensina Mozart Victor Russomano, in Comentários à CLT, vol. 1, 1.4ª ed. , Forense, 1992, págs. 6/8, c jurisprudência sobre o assunto:

(..) não raro, exatamente para que a aparência esconda a realidade, tais empresas atuam desvinculadas, no que possuem ele ostensivo em seu funcionamento, ,mas em um plano oculto, invisível aos olhos do grande público, . estão de tal maneira interpenetradas que ficam submetidas a um controle geral, como diz a lei pátria.

Para percebermos essa situação, devemos partir, naturalmente, da situação jurídica das empresas interessadas. L, conto assinalou nosso legislador, a circunstância de possuírem elas personalidade jurídica própria não tem nenhum significado. O que importa é a conexão, maior ou menor, entre suas administrações e, em especial, a subordinação das mesmas a um órgão ou ao menos, a uma empresa-líder. Por isso, tornar-se-á indispensável, igualmente, pesquisarmos os fatos, que dependerão de prova e, por sua natureza, leão de variar caso a caso.

(..) Há de ser, ainda aqui, necessária a prova ampla de que, pelo fato de haver identidade entre os sócios de ditas ou mais sociedades, se estabeleceu um controle único ou única administração para todas elas.

Como se depreende do texto claro da lei, isso é o que importa: a subordinação de uma empresa a outra ou a subordinação de várias empresas a uma administração central e superior.

Note-se que essa hipótese não é a de se tentar a definição do grupo apenas pela identidade física da pessoa dos sócios. Admite-se, aqui, algo mais relevante, ou seja, a formação do grupo pela existência de um controle econômico e portanto diretivo de todas as empresas componentes do grupo muito embora esse controle não seja exercido por outra empresa, **mas por pessoas (inclusive pessoas naturais que dominam todos os empreendimentos.**" (destaquei)

Portanto, atualmente o sentido de grupo econômico não se restringe mais a interpretação literal do artigo 2º § 2º da CLT de se ter uma empresa controladora, admitindo-se

existir apenas a coordenação entre as empresas ou que o controle diretivo seja exercido pelas mesmas pessoas, sejam naturais ou jurídicas, neste sentido dispõe a jurisprudência:

"EMENTA: GRUPO ECONÔMICO - CARACTERIZAÇÃO – Para configuração do grupo econômico, não mister que unia empresa seja a administradora da outra, ou que possua grau hierárquico ascendente.

Ora, para que se caracterize um grupo econômico, basta unia relação de simples coordenação dos eriges empresariais envolvidos. A melhor doutrina e jurisprudência admitem hoje o grupo econômico independente do controle e fiscalização de urna empresa-líder. Basta turra relação de coordenação, conceito obtido por unia evolução ira interpretação meramente literal do art. 2º, parágrafo 2º da CLT."

(TRT 3ª R. - 4T - R018486101 - Rel. Juiz Márcio Flávio Salem Vidigal DJMG 1810812001 P.14).

"EMENTA: GRUPO ECONÔMICO - Empresas que embora tenhais personalidade jurídica distinta, são dirigidas pelas mesmas pessoas, exercem sua atividade rio inesnio endereço e unia delas presta serviços somente à outra, formam um grupo econômico, ti teor das disposições trabalhistas, sendo solidariamente responsáveis pelos legais direitos do empregado de qualquer delas, "

(TRT 3ª R. - 2T- RO/1551186 Rel. Juiz Edson Antônio Fiúza Gouthier - DJMG 1210911986P.).

"EMENTA : GRUPO ECONÔMICO DE FATO - CARACTERIZAÇÃO. O parágrafo 2º do art. 20 da CLT deve ser aplicado de forma mais ampla do que o seu texto sugere, considerando-se a finalidade da norma, e a evolução das relações econômicas nos quase sessenta anos de sua vigência. Apesar da literalidade do preceito, podem ocorrer, na prática, situações em que a direção, o controle ou a administração não estejam exatatamente nas mãos de unia empresa, pessoa jurídica. Pode não existir urna subordinação específica em relação a uma empresa mãe , nuas sim uma coordenação, horizontal, entre as empresas, submetidas a uri controle, geral, exercido por pessoas jurídicas ou físicas, nem sempre revelado rios seus atos constitutivos, notadamente quando a configuração do grupo quer ser dissimulada. Provdos, fartamente, o controle e a direção por determinadas pessoas físicas que, de falo, mantém a administração das empresas, sob tini cornando único, configurado está o grupo econômico, incidindo a responsabilidade solidária. "

(PROCESSO TRT/15ª. REGIÃO-Nº00902-2001-083-15-00-0-RO (2235212002-RO-9) RECURSO ORDINÁRIO DA 3ª VARA DO TRABALHO DE SÃO JOSÉ DOS CAMPOS). (Grifos nossos)

A fiscalização, respeitando o Princípio da Verdade Material, investigou as atividades das empresas envolvidas, de modo a identificar aquelas que guardam relação com as normas tributárias e, ao contrário do que procura fazer crer a Impugnante, as conclusões a que chegou a autoridade fiscal não estão equivocadas, pois **as situações fáticas apuradas pela Auditoria Fiscal e narradas no Relatório Fiscal evidenciam sim a existência de grupo econômico de fato.** Diante disto, surge para a autoridade fiscal a obrigação de reconhecer a existência da responsabilidade solidária e constituis o respectivo crédito, através do lançamento. Esta é urna atividade administrativa vinculada, de forma que não pode o agente público competente furta-se à aplicação da norma. Nesse teor segue:

"Restando caracterizada a existência de fato de um grupo econômico, em especial pela circunstância de serem as empresas controladas pelas mesmos sócios, o reconhecimento da responsabilidade solidária é impositivo de lei, ex vi do parágrafo 2º do art 2º do Diploma Celetário."

(TRT - 12ª R. - Ac. unân. da 1ª T., publ. em 20-6-94 - RO 3.652193 - Rel. Juíza Águeda Pereira - ARG Comércio de Material de Construção Ltda. x No Alvino Pommerening-Advs. Adelino Silvio Atanasio dos Santos e Job Gonçalves filho).

(...)

Em que pese a irresignação das impugnantes e seus esforços para afastar a responsabilidade solidária, pela análise dos autos percebe-se que tal pretensão não é possível vez que a presente NFLD está baseada em situação fática constatada pela fiscalização a partir da análise de documentos apresentados pela própria empresa notificada e que se encontra perfeitamente comprovada, contorne cópias dos referidos documentos acostadas aos autos. A impugnante por seu turno não traz nada capaz de alterar a realidade dos fatos apurados e afastar a responsabilidade das empresas solidárias integrantes do mesmo grupo econômico.

O que claramente se percebe da análise dos autos é que as empresas estão de certa forma interligadas, que uma não existiria sem a outra. A empresa EBM não só prestou serviços à notificada/contribuinte, mas na realidade funcionou como verdadeiro setor produtivo desta – A Empresa Residencial Praça do Sol nem escritório próprio possui. Não possui autonomia administrativa e sua formação foi totalmente direcionada a manutenção da atividade produtiva do grupo. Vejamos:

Em relação à ausência de fundamentação legal da conduta da fiscalização em relação ao grupo econômico e a responsabilidade solidária lemos a considerar que:

a) ao contrário do que pretendem as impugnantes, a CLT e o CTN podem ser utilizados de forma subsidiária em assuntos previdenciários;

b) o conceito de Grupo Econômico está presente na legislação previdenciária da qual fazem partes as Instruções Normativas — a teor do art. 100 da Lei nº. 5.172/66 (CTN) os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis. Vale salientar que as Instruções Normativas não criam obrigação tributária - a contribuição social das empresas incidentes sobre as notas fiscais de serviço está definida no art. 31 da Lei nº. 8.212/91, e a responsabilidade solidária entre empresas partícipes de um mesmo grupo econômico está prevista no inciso IX, do art. 30 da mesma lei, como, aliás, está claro no RF;

c) quanto à analogia, o CTN determina que "Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I – a analogia;" e que "§ 1º" O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.". A fiscalização não se utilizou da analogia para exigir tributo não previsto em lei; afinal, como já visto, tanto a obrigação tributária — contribuição sobre as notas fiscais de serviço, quanto a responsabilidade solidária entre empresas do mesmo grupo econômico estão expressamente previstos na Lei nº. 8.212/91;

Destarte, verifica-se claramente que a relação entre a Residencial Praça do Sol e as empresas ORBX Incorporadora S/A; EBM Incorporadora S/A, Opus Incorporadora Ltda. (Lógica) enquadra-se nas situações de responsabilidade solidária previstas no Código Tributário Nacional, artigo 124, I, e na lei 8.212/91, artigo 30, IX, verbis:

"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.

Art. 30. *A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidos 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;

DO MÉRITO

Antes de iniciarmos a nossa abordagem sobre o tema em questão, necessário se faz tecermos alguns comentários sobre **a obrigação acessória** da empresa.

O conceito de obrigação tributária não é o mesmo que o de crédito tributário.

"Em face das chamadas obrigações acessórias não pode o Estado exigir o comportamento a que está obrigado o particular. Pode, isto sim, tanto diante de uma obrigação tributária principal como diante de uma obrigação acessória descumprida, que por isto fez nascer uma obrigação principal (CTN, art. 113, * V), fazer um lançamento, constituir um crédito a seu favor."

(MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, **16a** edição, rev., atual. e amp., São Paulo: Malheiros Editores, 1999, p. 129);

Portanto, a obrigação tributária sobrevive independentemente do crédito tributário, que, inclusive, pode ser anulado, administrativamente ou judicialmente, mas sem fazer desaparecer a obrigação tributária.

Dessa forma, temos que o crédito tributário deve ser entendido, conforme ensinamento de Hugo de Brito Machado, como "o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

O artigo 113 do Código Tributário Nacional assim dispõe, *verbis*:

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

De acordo com o § 2º, do art. 33, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, a empresa é obrigada a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previdenciárias.

Ou seja, esta infração ocorre quando, solicitada a documentação pela fiscalização, **a empresa não a fornece ou a fornece de forma incompleta**, o que implicará na lavratura do AI e aplicação da multa prevista. A conduta exigida do agente passivo é a entrega da documentação solicitada

E, pelo descumprimento da obrigação acessória, surge para a Receita Federal do Brasil o poder/dever de lavrar o Auto - de - Infração que se converte em obrigação principal pela multa aplicável.

Convém aqui esclarecer que a atividade administrativa de lavratura do AI é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. O AFPS, no desempenho de suas atribuições, ao constatar a ocorrência de uma infração deve, **obrigatoriamente**, pois a lei não lhe dá discricionariedade, lavrar o AI, que ensejará a aplicação da multa (CTN, art. 142 e Lei n.º 8.212, art. 33).

Ao deixar de exibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas no Regulamento, a empresa infringiu o disposto no parágrafo 2º do artigo 33 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, sujeitando o infrator à sanção estabelecida na alínea "j", do inciso II, do artigo 283, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99, *in verbis*:

"Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social — INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal — SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normalizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas de e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei n.º 10.256, de 9.7.2001)

§ 2º A empresa, o servidor de órgãos públicos da administração direta e indireta, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei.

Art. 283. Por infração a qualquer dispositivo das Leis n.ºs 8.212 e 8.213, ambas de 1991, e 10.666, de 8 de maio de 2003, para a qual não haja penalidade expressamente cominada neste Regulamento, fica o responsável sujeito a multa variável de R\$ 636,17 (seiscentos e trinta e seis reais e dezessete centavos) a R\$ 63.617,35 (sessenta e três mil, seiscentos e dezessete reais e trinta e cinco centavos), conforme a gravidade da infração, aplicando-se-lhe o disposto nos arts. 290 a 292, e de acordo com os seguintes valores: (Redação dada pelo Decreto n.º 4.862, de 21.10.2003)

(-)

II - a partir de R\$ 6.361,73 (seis mil trezentos e sessenta e um reais e setenta e três centavos) nas seguintes infrações:

j) deixar a empresa, o servidor de órgão público da administração direta e indireta, o segurado da previdência social, o serventuário da Justiça ou o titular de serventia extrajudicial, o síndico ou seu representante, o comissário ou o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial, de exibir os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas neste Regulamento ou apresentá-los sem atender às formalidades legais exigidas ou contendo informação diversa da realidade ou, ainda, com omissão de informação verdadeira;"

A Portaria MPS n.º 142, de 11/04/2007, atualiza esse valor para R\$11.951,21 (onze mil, novecentos e cinquenta e um reais e vinte e um centavos).

Alega a empresa, em sua defesa, não estar obrigada a ter escrituração contábil, uma vez que é optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido. Logo, suas demonstrações contábeis não poderiam ter sido utilizadas nas análises da fiscalização. Esta deveria ter solicitado o Livro Caixa.

O Livro Diário é de uso obrigatório por exigência da legislação mercantil, tributária, trabalhista e previdenciária, dentre outras, e nele são lançadas todas as operações ocorridas na empresa.

Sua obrigatoriedade está prevista na Lei 10.406/02, que instituiu o Novo Código Civil Brasileiro, o Livro II da Lei dispõe sobre o Direito de Empresa e no capítulo IV:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

§ 2º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970.

A Lei é clara em dizer que o empresário e a sociedade empresária estão obrigados, e a única exceção do dever supracitado é para o produtor rural e o pequeno empresário, que devem exercer atividade de forma artesanal, cujo capital totalmente empregado na atividade não seja superior a vinte vezes o maior salário mensal vigente no país e a sua receita bruta anual não seja superior a cem vezes o maior salário mensal vigente no país. Sendo assim, aqueles que não possuem todas as características para estarem inclusos na exceção, estão obrigados a efetuarem e manterem a escrituração contábil.

Destacamos o Código Tributário Nacional, no qual está expressa a obrigatoriedade de manutenção dos livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal, bem como dos comprovantes dos seus lançamentos até a prescrição dos correspondentes créditos tributários.

Também faz referência aos livros e demais documentos contábeis, quando expressa que, para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Determina ainda que os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Sendo assim, entendemos que a escrituração contábil é obrigatória, assim como a sua conservação.

Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios (Art. 37, da Lei nº 9.430/96)

Entretanto, mesmo que a empresa não tivesse a obrigatoriedade de apresentar, à fiscalização, a escrituração contábil, conforme explicitado no Relatório Fiscal e transcrito no Relatório desta decisão, não foi apenas o Livro Diário que a empresa deixou de apresentar, sem as formalidades legais exigidas. Ela deixou de apresentar, também: Contrato assinado com todas as empreiteiras / prestadoras de serviço (fls. 171 e 172); Listagem mensal das premiações repassadas pela empresa Incentive Premier para trabalhadores da obra 132; Diário de Obra - segundo informação de trabalhadores da obra 132, o Diário de Obra é elaborado e repassado pela Internet pelos responsáveis e engenheiros da obra; Pagamento para Tânia Tomé, que prestou serviço na obra 132, de 03 a 11/2004, período em que foi ressarcida de despesas realizadas para aquela construção; Pagamentos referentes aos projetos das obras, conforme ART - Anotações de Responsabilidade Técnica nº 045040023509 e 03159200601513310, no CREA / GO; Contrato de venda das unidades 5 e 7 - conforme informações em relatórios financeiros, os dois apartamentos foram vendidos em 13/06/2007, para Antônio Nery da Silva e as Informações sobre a mesma caligrafia nas NFS — Notas Fiscais de Serviço de dezessete empreiteiras diferentes.

Em relação às alegações da Impugnante de que não se poderia imputar responsabilidade solidária aos diretores da empresa, bem como às empresas a ela coligadas, para o pagamento do pretense crédito tributário, temos a ressaltar o que se segue:

A Lei nº 8.212/91, em seu artigo 30, inciso IX, é clara ao afirmar que:

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

A alegação de que os diretores devem ser excluídos do procedimento administrativo não pode prosperar, haja vista o disposto na Lei nº 8.620, de 5 de Janeiro de 1993, que traz expressamente a responsabilidade dos diretores pelos débitos previdenciários, *in verbis*:

"Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa."

Assim, não há qualquer reparo a fazer no procedimento fiscal de arrolar os diretores e as empresas coligadas à Notificada, vez que a fiscalização obedeceu fielmente aos dispositivos legais que tratam da matéria.

Ressalte-se que a empresa, em seu arrolamento, não questiona, em nenhum momento, a base-de-cálculo lançada pela fiscalização e, desta forma, tal matéria não se tomou controvertida; portanto, não será objeto de análise, nos termos do art. 8º da Portaria RFB nº 10.875, de 16 de agosto de 2007:

Art.82 Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada.

Ao analisar as defesas trazidas aos autos pelos responsáveis solidários CRISTIANO RORIZ CÂMARA; BENTO ODILON MOREIRA; DENER ALVARES JUSTINO; ADRIANO ALVARES JUSTINO; CLEUNER TEIXEIRA DE SOUZA; JOÃO BATISTA VIEIRA DE JESUS; ELBIO MOREIRA; BENTO ODILON MOREIRA FILHO E WANDERLEY BORGES DE MELO, verifica-se que, no que se refere à responsabilidade pessoal de cada um, devem ser observados os seguintes pontos:

A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito ora debatida identifica como sujeito passivo da obrigação tributária, na qualidade de contribuinte, a pessoa jurídica de direito privado Residencial Praça do Sol S/A, discriminando, no Relatório Fiscal e na relação de co-responsáveis, os sócios-gerentes, diretores e representantes legais, de fato ou de direito, que mantenham relação de causa e efeito com a administração e gerenciamento da notificada, em verdadeiro nexos causal, cabendo ao poder judiciário, quando da execução fiscal, a aplicação ou não do preceito contido nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, que trata da responsabilidade dos diretores, gerentes, mandatários ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Comentando essa questão, assim esclareceu Fábio Ulhoa Coelho, em seu Manual de Direito Comercial, 14ª Edição/2003, Ed.Saraiva, pág. 163:

"No tocante aos débitos da sociedade enquadráveis como dívida ativa, de natureza tributária ou não tributária (Lei n. 6.830/80, art. 29, os administradores, sócios ou não, respondem por inadimplemento da sociedade limitada. É o que dispõe o art. 135, III, do CTIV. Sendo ato administrativo e, portanto, presumivelmente verdadeiro, a Certidão da Dívida Ativa emitida contra a sociedade pode ser executada diretamente no patrimônio particular do administrador, a quem cabe demonstrar, por embargos do

devedor, que o inadimplemento não teria importado descumprimento de lei ou contrato."

O chamamento dos representantes legais da pessoa jurídica para responder com seus bens particulares por dívida de natureza tributária é medida que se adota no caso de esta não dispor de bens suficientes para a satisfação da dívida. E isto só acontece em fase de execução fiscal, em consonância com o parágrafo 32, do artigo 42, da Lei n.º 6.830/80, que trata da cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, mormente depois de se verificarem infrutíferas as tentativas de localização de bens da própria empresa.

A autoridade administrativa age por força de ato vinculado e obrigatório, devendo revesti-lo de todas as formalidades legais, que permitam a sua futura inscrição em dívida ativa e execução:

"Art. 202 CTN. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I- o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

(grifamos)

II- a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III- a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV- a data em que foi inscrita;

V- sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente (.)"

Registre-se, no entanto, que a relação de co-responsáveis anexa à Notificação Fiscal de Lançamento de Débito deve fornecer os elementos necessários para que o órgão executor da dívida fiscal possa atender ao disposto no inciso I, do parágrafo §5º do artigo 22, da mesma Lei 6.830/80, na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa:

"Art. 2º...

.§ 5º O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;"

A finalidade do arrolamento, no processo administrativo, dos representantes legais da empresa na condição de co-responsáveis é que os mesmos sejam previamente identificados, o que não significa que essas pessoas serão convocadas para pagamento, na esfera administrativa, do débito que é imputado à empresa. No dizer do tributarista Alexandre Macedo Tavares, é salutar que se diga que o redirecionamento do executivo fiscal em desfavor das pessoas arroladas no art. 135 do CTN não quer significar, *intuitu personae*, imediato reconhecimento da responsabilidade pelo débito fiscal da sociedade. Apenas assinala sobre a possibilidade da configuração da responsabilidade tributária por substituição, nos termos do art. 135, que poderá ser amplamente discutida em sede de embargos à execução pelo sócio-gerente ou administrador.

"Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(...)

II-- os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I- as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado."

Como supracitado, o arrolamento, no processo administrativo, dos representantes legais da empresa, na condição de co-responsáveis, serve para que os mesmos sejam previamente identificados, o que não significa que essas pessoas serão convocadas para pagamento, na esfera administrativa, do débito que é imputado à empresa, ou seja, não estão obrigados a pagar o débito constituído na presente NFLD face à empresa.

A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de "infração de lei" (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfazem a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

Observa-se, entretanto, que o Sr. Wanderley Borges de Melo, conforme documento anexado às fls. 652, renunciou ao cargo de Diretor da Empresa ORBX Incorporadora S/A, em 18 de novembro de 2002, não tendo participação da administração do Grupo, no período do lançamento fiscal, devendo, portanto ser retirado da relação de corresponsáveis (responsável solidário).

Ante o exposto e tendo em vista que a autuação foi constituída com observância das formalidades legais e regulamentares próprias, sendo constatado, pela fiscalização, haver a empresa descumprido a obrigação acessória ao infringir o dispositivo legal anteriormente descrito, VOTO no sentido de julgar PROCEDENTE a presente autuação."

Concordando com os termos da decisão de primeira instância administrativa e não tendo os recorrentes apresentando novas razões que pudessem alterar o entendimento deste julgador, encaminho meu voto pela negativa de provimento dos recursos voluntários, adotando a decisão da DRJ de origem como minhas razões de decidir.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por negar provimento aos recursos.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator