



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

Processo nº 10830.725288/2011-71
Recurso nº 002.656 De Ofício
Acórdão nº 2302-002.656 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP
Recorrente SOCIEDADE EDUCACIONAL VALINHENSE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN.

LANÇAMENTO. GRUPO ECONÔMICO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE.

Do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91, devem ser cientificadas da ocorrência, sob pena de nulidade.

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Liége Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Leo Meirelles do Amaral, Fábio Pallaretti Calcini e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010.

Data da lavratura dos Autos de Infração: 28/11/2011.

Data da Ciência do AIOP: 30/06/2011.

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP, em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância por esta proferida que declarou nulo o lançamento tributário aviado nos Autos de Infração de Obrigação Principal nº 51.012.027-0, 51.012.028-8, 51.012.029-6, 51.012.030-0, 51.014.741-0, 51.014.742-9 e 51.014.743-7 e dos Autos de Infração de Obrigação Acessória nº 51.012.021-0, 51.012.022-9, 51.012.023-7, 51.012.024-5, 51.012.025-3 e 51.012.026-1, todos de 28 de novembro de 2011.

Entendeu a DRJ em Campinas/SP que o lançamento em debate encontrava-se eivado de vícios insanáveis quanto à identificação do Sujeito Passivo, sendo este elemento essencial para a validade do lançamento, por força do art. 142 do CTN.

O presente processo trata da constituição de crédito lançado em desfavor do contribuinte acima identificado, relativo ao período de 01/2009 a 12/2010, compreendendo as contribuições da empresa (artigo 22, incisos I, II e III, da Lei nº 8.212/91), contribuições da parte dos segurados (art. 20 da Lei 8.212/91), contribuições destinadas a terceiros (Salário Educação, INCRA, SEBRAE e SESC), e lavratura de autos por descumprimento de obrigação acessória, conforme consta do relatório fiscal, a fls. 141/178.

A Fiscalização adotou procedimento idêntico ao do Ministério do Trabalho e Ministério Público do Trabalho, e concluiu pela existência de apenas uma empresa empregadora, consistente na sociedade econômica cujos sócios, ou proprietários (exploradores da atividade econômica) são TABARANY GUSTAVO DE FARIA e EUCLYDES GUAZZELLI, e que as diversas pessoas jurídicas constituídas para formalização do grupo Anglo Campinas foram consideradas como meros estabelecimentos.

Assim, a empresa SOCIEDADE EDUCACIONAL VALINHENSE LTDA, CNPJ 00.993.081/0001-78, foi eleita para a centralização dos lançamentos dos créditos apurados, por possuir o maior número de empregados registrados no período fiscalizado.

Irresignado com o lançamento tributário, o Autuado ofereceu impugnação administrativa a fls. 7060/7089 do Processo Administrativo Fiscal nº 10830.725287/2011-26, inaugurando assim a fase contenciosa do procedimento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP proferiu decisão administrativa textualizada no Acórdão nº 05-38.174 - 6ª Turma da DRJ/CPS, a fls. 7128/7144 do Processo Administrativo Fiscal nº 10830.725287/2011-26, julgando nulo o lançamento aviado nos Autos de Infração nº 51.012.027-0, 51.012.028-8, 51.012.029-6,

51.012.030-0, 51.014.741-0, 51.014.742-9 e 51.014.743-7, 51.012.021-0, 51.012.022-9, 51.012.023-7, 51.012.024-5, 51.012.025-3 e 51.012.026-1, reconhecendo *ex officio* vício insanável quanto à identificação do Sujeito Passivo, e recorrendo de ofício de sua decisão.

O Sujeito Passivo houve-se por intimado da decisão proferida pelo Órgão Julgador de 1ª Instância em 14/12/2012, conforme Edital a fl. 7149 do Processo Administrativo Fiscal nº 10830.725287/2011-26, não se manifestando nos autos do processo.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

Presentes os requisitos de admissibilidade do Recurso de Ofício, dele conheço.

2. DO RECURSO DE OFÍCIO

Entendeu a 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas/SP que o lançamento em debate encontrava-se eivado de vícios insanáveis quanto à identificação do Sujeito Passivo.

E diga a 6ª Turma da DRJ/CPS:

“Além das constatações acima, de que as empresas fiscalizadas apresentaram contabilidade própria, folhas de pagamento distintas, se encontravam no domicílio tributário eleito e com atividades próprias, não houve por parte da fiscalização motivação suficiente para se considerar as demais empresas fiscalizadas como “interpostas pessoas”, que no jargão tributário equivale a dizer que eram empresas de fachada e tinham “laranjas” como sócios administradores.

A constituição de empresas, mediante interposição fictícia de pessoas (“laranjas” ou “testa-de-ferro”), se enquadra como dissimulação fraudulenta, por ocultar a natureza de um dos elementos constitutivos da obrigação (sujeito passivo), uma vez que aparenta conferir responsabilidade a pessoas diversas daquelas que se constituem nos verdadeiros contribuintes, e, assim, eximi-los do pagamento de tributos.

No presente caso, a auditoria não trilhou o caminho de comprovar uma possível simulação na criação das terceiras pessoas jurídicas envolvidas, ou seja, deque estas empresas, no período da ocorrência dos fatos geradores, eram somente de fachada, sem real existência.

Fato a ser destacado no presente caso, é que, nos depoimentos colhidos dos sócios Tabarany, Euclydes, Wanderson e do empregado Álvaro Luis Saron, transcritos nos itens 13.1 a 13.4 do relatório fiscal, em momento algum houve negativa da existência do grupo Anglo e ainda de que a direção geral deste era realizada por intermédio dos sócios Tabarany e Euclydes.

[...]

Conforme os depoimentos acima, os sócios Euclydes e Tabarany declararam ser administradores das demais sociedades, porém isto não significa que estas demais sociedades tenham existência fictícia, o que caberia à fiscalização ter demonstrado para motivar a desconsideração das pessoas jurídicas arroladas no item 127 do relatório fiscal”.

Cumpre inicialmente enaltecer que a responsabilidade pela satisfação de um crédito formalizado mediante lançamento tributário pode ser atribuída a uma pessoa física ou jurídica, dentre outras formas, ou diretamente, em razão de tal pessoa haver realizado efetivamente o fato gerador da exação, situação em que ela se configura como o contribuinte de fato e de direito, ou em razão de responsabilidade solidária, situação em que ela não se configura como contribuinte, mas, tão somente, como responsável tributário, em razão de responsabilidade solidária, a teor do art. 121 do CTN.

Código Tributário Nacional - CTN

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.

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.

Contribuinte é, portanto, a pessoa física ou jurídica que realiza, com habitualidade ou não, o fato gerador da obrigação tributária descrita em lei.

De outro eito, denomina-se responsável tributário o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação tributária em razão de dispositivo expresso em lei.

Assim, a responsabilidade tributária é a obrigação legal assumida pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária, não diretamente beneficiado pelo ato praticado, perante o fisco, de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária.

Frise-se que o objetivo do legislador ao instituir a responsabilidade tributária, foi assegurar à Fazenda Pública um *plus* de garantia ao efetivo recebimento dos créditos devidos, em situações que o contribuinte se tornar pouco acessível à cobrança, ou o tributo não puder ser normalmente pago.

Vale lembrar que, de acordo com a dicção do art. 128 do CTN, o referido responsável deve possuir alguma vinculação com o fato gerador. Isso é óbvio, pois o Estado não poderia de forma alguma atribuir a responsabilidade pelo pagamento de um tributo a uma pessoa completamente estranha à situação.

Ricardo Lobo Torres, em magnífico trabalho doutrinário, traçou as notas características de ambos os institutos: *"o contribuinte tem o débito, que é o dever de prestação e a responsabilidade, isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor, enquanto o responsável tem a responsabilidade sem ter o débito, pois ele paga o tributo por conta do contribuinte."*

Significa dizer que, quando alguém figura na condição de responsável tributário, significa dizer que o fato gerador já se houve por consumado pelo Contribuinte.

Não se deve olvidar igualmente que, tal qual no ramo do Direito do Trabalho, vigora no Direito Previdenciário, na investigação dos Fatos Jurídicos Tributários, o Princípio da Primazia da Realidade sobre a Forma, o qual propugna que, havendo divergência entre a realidade das condições ajustadas numa determinada relação jurídica e as verificadas em sua execução, prevalecerá a realidade dos fatos. Havendo discordância entre o que ocorre na prática e o que está expresso em documentos ou acordos, prevalece a realidade dos fatos. O que conta não é a qualificação contratual, mas a natureza das funções exercidas em concreto.

No dizer de Américo Plá Rodrigues: *"em matéria de trabalho importa o que ocorre na prática, mais do que aquilo que as partes hajam pactuado de forma mais ou menos solene, ou expressa, ou aquilo que conste em documentos, formulários e instrumentos de controle. Ou seja, o princípio da primazia da realidade significa que, em caso de discordância entre o que ocorre na prática e o que emerge de documentos ou acordos, deve-se dar preferência ao primeiro, isto é, ao que sucede no terreno dos fatos"*.

Em trabalho primoroso, Mauricio Godinho Delgado leciona que *"No Direito do Trabalho deve-se pesquisar, preferentemente, a prática concreta efetivada ao longo da prestação de serviços, independentemente da vontade eventualmente manifestada pelas partes na respectiva relação jurídica. A prática habitual - na qualidade de uso - altera o contrato pactuado, gerando direitos e obrigações novos às partes contratantes, respeitada a fronteira da inalterabilidade contratual lesiva"* (DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*, 2ª ed. São Paulo: LTr, 2003, p.207).

Nessa prumada, neste ramo do Direito também prevalece a realidade dos fatos sobre a forma dos atos.

O caso ora em estudo poderia retratar, dentre outras, duas situações distintas:

- a) A pessoa jurídica autuada é a única beneficiária do labor dos trabalhadores. As demais empresas figuram apenas como abrigo formal da mão de obra utilizada.

Neste caso, com fundamento no princípio da primazia da realidade, ao constatar que trabalhadores formalmente registrados em empresas “*de fachada*”, na realidade, ostentam substancialmente com a empresa autuada todos os elementos constitutivos da relação de segurado empregado previstos no art. 12, I da Lei nº 8.212/91, a Fiscalização deve promover *ex officio* a caracterização de tais obreiros como segurados empregados da Autuada e, em consequência, lavrar, em nome desta, o lançamento tributário das contribuições previdenciárias devidas.

Trata-se de hipótese de caracterização de segurado empregado. Aqui, a Autuada figurará como Contribuinte de fato e de Direito, uma vez que, materialmente, realizou o fato gerador do tributo exigido.

- b) Constatada a existência de grupo econômico de qualquer natureza, em que cada uma das empresas do grupo realiza efetivamente o fato gerador do tributo perquirido, o crédito tributário deve ser lançado em nome da pessoa jurídica que, individualmente, realizou efetivamente cada fato gerador em si considerado.

Neste caso, cada empresa figurará como o contribuinte de fato e de direito em relação ao fato gerador por ela efetivamente realizado.

Todavia, em razão da existência de grupo econômico, instaura-se, por solidariedade, a responsabilidade tributária das empresas integrantes do grupo, nos termos assentados no art. 124, I do CTN c.c. art. 30, IX da Lei nº 8.212/91.

Dessarte, o crédito tributário assim lançado poderá ser exigido indistintamente de qualquer uma das empresas do grupo, de duas ou mais empresas em conjunto, ou de todas elas ao mesmo tempo, haja vista inexistir, nos termos da lei, o benefício de ordem.

No caso presente, o exame das provas dos autos conduz à conclusão de estarmos diante de grupo econômico de fato, em que cada uma das empresas integrantes de tal conglomerado realiza, individualmente, fatos geradores distintos, configurando-se em relação a esses Fatos Jurígenos Tributários como o verdadeiro Contribuinte de fato e de Direito.

Extraímos das provas dos autos que a materialidade do lançamento encontra-se isenta de dúvidas, estando os fatos geradores da exação exigida perfeitamente delineados, de maneira clara e precisa, nos relatórios fiscais que integram o lançamento em debate.

O vício encontra-se, todavia, na formalização do lançamento, especificamente, na identificação do Sujeito Passivo, como assim precisamente percebeu o Órgão Julgador de 1ª Instância.

É vero que o crédito tributário, uma vez regularmente constituído, poderá ser exigido de qualquer um dos integrantes do grupo econômico em questão. Acontece que determinadas formalidades previstas na legislação tributária não de ser observadas na regular constituição do crédito tributário.

Avulta dos documentos do processo que o crédito tributário houve-se por constituído unicamente em nome da Sociedade Educacional Valinhense Ltda, como se tal pessoa jurídica fosse a única e efetiva contribuinte do tributo ora em tela, ou seja, como se tal empresa houvesse realizado efetivamente todos os fatos geradores abraçados pelo lançamento, o que se nos antolha não ser a realidade dos fatos.

Da prova dos autos não brota qualquer evidência de que as empresas do grupo hajam sido criadas como interpostas pessoas, constituídas adrede para o abrigo formal da mão de obra utilizada efetivamente pela empresa autuada. Ao revés, exsurge da resenha fiscal, dos documentos acostados ao processo e das circunstâncias do caso, que cada uma das empresas do grupo, individualmente, utilizava no desempenho de sua atividade econômica os trabalhadores por ela contratados, de acordo com as normas e faixas salariais próprias de cada entidade, sendo irrelevante para o caso que um mesmo docente houvesse prestado serviços, à mesma época, para mais de uma das empresas do grupo, uma vez que possuía contrato de trabalho com cada uma delas.

Não se deslembre que a lei não veda a concomitância de vínculos de um trabalhador com mais de uma empresa, desde que presente a compatibilidade.

Nesse contexto, são contribuintes de fato e de Direito todas as pessoas jurídicas arroladas pela Fiscalização e não somente a Autuada, de onde deságua a conclusão que o débito em debate somente poderia ter sido lavrado em face da Sociedade Educacional Valinhense Ltda em razão de responsabilidade solidária decorrente do grupo econômico existente na espécie.

Assim, a observância do contraditório e da ampla defesa impinge o dever de se efetuar o lançamento não somente em nome de uma única empresa, escolhida ao alvedrio da Autoridade Lançadora, mas, sim, em desfavor de todas as integrantes do grupo econômico que hajam realizado os fatos geradores objeto do lançamento, como assim determina o art. 740 da IN SRP nº 3/2005.

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

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

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

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

Salvo imperdoável falha destes “cansados verdes olhos, que já tão belos outros olhos verdes viram” (Jose Manuel Maria Barbosa du Bocage), não logrou este subscritor encontrar nas mais de 5600 folhas deste processo fiscal qualquer documento comprobatório com aptidão de demonstrar a ciência formal dos demais contribuintes de fato acerca do lançamento em tela, tampouco da responsabilidade tributária passiva solidária, fato que também inquina de vício de forma o lançamento em questão.

E não se pessegue impropérios em desonra da forma.

No Direito Tributário, a legislação impõe a observância de um formalismo hercúleo, o qual, muita vez, suplanta a própria verdade material demonstrada nos autos, sendo, quiçá, o ramo do Direito mais agrilhado pelos imperativos da forma, tanto no âmbito do direito material quanto na parte processual, que não pode ser desprezada pelos seus auditores fiscais nos procedimentos administrativos de formalização do lançamento.

Em seu louvor, a legislação tributária exige logo em primeiro plano que os lançamentos tributários observem, obrigatoriamente, a perfeita qualificação do Sujeito Passivo da relação jurídico-tributária, como assim prescreve o art. 142 do CTN e os artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

Nessa perspectiva, avulta que negligenciada não pode ser a forma dos atos jurídicos, quando a legislação tributária assim o exige, sob pena de nulidade. Da áurea pena da Ministra Carmen Lúcia Antunes Rocha colhemos o ensinamento que reza: “*A civilização é formal. As formas desempenham um papel essencial na convivência civilizada dos homens; elas delimitam espaços de ação e modos inteligíveis de comportamento para que a surpresa permanente não seja um elemento de tensão constante do homem em seu contato com o outro em sua busca de equilíbrio na vivência com o outro e, inclusive, consigo mesmo*”.

Não por acaso já prelecionava Ihering: “*Inimiga jurada do arbítrio, a forma é a irmã gêmea da liberdade*”.

Nesse cenário, avulta de maneira flagrante que a lavratura de Auto de Infração em desfavor de um único integrante do grupo econômico, por responsabilidade solidária decorrente da existência deste, sem a devida intimação formal dos demais coobrigados solidários, implica preterição do direito de defesa destes, inquinando de vício formal todo o procedimento, situação que conduz, inexoravelmente, à nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa dos sujeitos passivos, a teor do art. 59, II, *in fine*, do Decreto nº 70.235/72.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

§1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

Processo nº 10830.725288/2011-71
Acórdão n.º **2302-002.656**

S2-C3T2
Fl. 5.660

§2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

3. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do recurso de ofício para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva