



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

Processo nº 10920.004427/2009-03
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº **2402-001.620 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de Abril de 2011
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO: INSCRIÇÃO DE SEGURADOS
Recorrente ICB TREIN DE INFORM E ASSOC. EDUCAC. LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 24/09/2009

Ementa:

SIMULAÇÃO.

A constatação de atos simulados, acobertando o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, enseja a autuação tendo como base a situação de fato.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

As empresas que integram grupo econômico são responsáveis solidárias pelos créditos previdenciários.

SUCESSÃO DE EMPRESAS.

A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos créditos tributários devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

NÃO INSCRIÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS.

A empresa é obrigada a inscrever para fins de previdência social todos os segurados empregados que lhe prestam serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes (Presidente), Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo e Igor Araújo Soares. Ausente o Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente a autuação lavrada em 24/09/2009 em razão da falta de inscrição de segurados na previdência social:

Durante a ação fiscal, verificou-se que a empresa deixou de inscrever diversos segurados empregados a seu serviço, conforme segue:

***Loucissie Santana**, constante da rescisão de contrato de trabalho firmada no ICB, em 02/04/2004, tem como data de homologação no Sindicato da categoria 25/06/2008, ou seja, tentaram homologar um documento para fazer face a uma suposta demissão da funcionária em 2004, a fim de que a mesma pudesse integrar o quadro de sócios de uma das empresas criadas.*

...

Embora alguns segurados prestassem serviços para outra empresa, a fiscalização considerou que houve formação de grupo econômico familiar e o crédito deveria ser lavrada na autuada. Segundo a fiscalização houve simulação com finalidade de redução de tributo através do sistema de tratamento diferenciado, simplificado e favorecido às micro e pequenas empresas – SIMPLES/SIMPLES NACIONAL de duas empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico da autuada. Os fatos foram constatados na escrituração contábil, contratos sociais/instrumentos de alterações, ações trabalhistas, documentos de planos de saúde, recibos de aquisição de vales-transporte e outros documentos pertencentes às empresas envolvidas. As três empresas foram fiscalizadas. Há ainda outras duas empresas diligenciadas para fins de atribuição de responsabilidade pelo crédito constituído. Deixou consignado também que:

Os elementos de provas dos fatos alegados constam da 1ª via dos Autos DEBCAD 37.225.860-3.

Então são trazidos para este relatório os elementos discutidos no referido processo. Seguem transcrições dos relatórios:

O presente Relatório Fiscal tratará de forma simultânea, das empresas ICB Treinamento de Informática Associação Educacional Ltda., Centro Educacional Inovador Ltda. e Integrado Associação Educacional Ltda., que serão aqui denominadas também de "ICB"; "INOVADOR" e "INTEGRADO".

Referido tratamento simultâneo no presente relatório, se deve ao fato de haverem sido detectados durante a ação fiscal, fortes elementos indicativos de que as empresas "INOVADOR" e "INTEGRADO", tenham sido constituídas tão somente para diminuir a carga tributária da primeira, "ICB", tendo em vista

que aquela não usufrui de sistema mais benéfico de tributação (SIMPLES), ao contrário das recém constituídas.

...

*Numa análise inicial, com base na documentação apresentada, as evidências trilham no sentido, de se poder afirmar, que o ICB, teria constituído duas novas empresas (**INOVADOR e INTEGRADO**), com tributação pelo sistema SIMPLES, para beneficiar-se do não pagamento de contribuições sociais (parte patronal).*

*Em seguida serão detalhados todos os elementos, que no conjunto, servirão para embasar de forma indubitável a realidade dos fatos, como: **utilização de pessoas interpostas no quadro social das empresas constituídas; confusão patrimonial; contabilidade deficiente que não reflete a realidade econômica e patrimonial da empresa; manutenção de empregados sem registros**, entre outros fatos, que serão amplamente comprovados documentalmente.*

...

*Diante de tantos fatos, restou provado, que o que existe de fato e de direito, sempre foi a empresa ICB, e que esta, utilizou-se do subterfúgio de transferir a quase totalidade de seus empregados, para empresas beneficiária do SIMPLES, (**INOVADOR e INTEGRADO**), e na seqüência, continuou a contratar nessas mesmas empresas, embora a prestação dos serviços sempre tenha sido para o empregador ICB.*

*Os procedimentos adotados pelos empresários, trilharam de fato, no sentido de desvirtuar a realidade fática, sugerindo algo no sentido da prática de **"evasão ou elisão fiscal"**, constituição de empresas de fachada, para beneficiar-se de sistema de tributação do SIMPLES aliado a práticas contábeis não recomendadas, tendo em vista os princípios e corolários da boa técnica contábil.*

Em síntese, alguns sócios são representantes legais das empresas envolvidas e/ou mantêm relação de parentesco e teriam feito uso de duas empresas criadas a alguns anos antes para que nelas fossem realizadas as novas contratações de segurados ou para as mesmas fossem transferidos número expressivo de segurados pertencentes à autuada, esta com a principal receita bruta do grupo. A opção pelo SIMPLES/SIMPLES NACIONAL pode proporcionar redução das contribuições previdenciárias, conforme seja a relação existente entre folha de salários e receita bruta. Quanto maior a folha de salários e menor a receita bruta, maior será a economia com as contribuições previdenciárias. Afirma a fiscalização que é justamente essa a situação das duas empresas do grupo mantidas no SIMPLES/SIMPLES NACIONAL. Segue transcrição do relatório fiscal:

*Com a criação das empresas **INOVADOR e INTEGRADO**, foi possível ao ICB, contar com dois novos cadastros (CNPJ), onde pudessem a partir de então, dividir o faturamento e o quadro de empregados, entre estas "empresas" optantes pelo regime de tributação do SIMPLES, fazendo parecer existir de fato várias empresas; deixando então de realizar o pagamento das contribuições sociais, (parte patronal), incidentes sobre as*

remunerações dos empregados e contribuintes individuais, não fossem recolhidas na sua totalidade.

...

Com a criação das empresas, INTEGRADO e INOVADOR, buscou fazer a transferência dos empregados do ICB, uma vez que aquelas gozavam do benefício de tributação do SIMPLES.

A empresa ICB, já deteve no passado um número expressivo de empregados e diversas filiais. No ano de 2003, no mês de maio, por exemplo, o quantitativo era de 218 empregados, sendo 197 somente na matriz. Em 06/2003, este número passou para 191 empregados, sendo 178 na matriz. Na seqüência, em 07/2003 diminui para 113 empregados sendo 100 na matriz, até chegar atualmente a 03 empregados.

...

Esta Auditoria, visando ratificar tais números, comparou as informações obtidas através da Unimed Cooperativa de Trabalho Médico de Joinville, confrontando-as, com os registros de empregados das diversas empresas sob fiscalização, e constatou que de fato, a maioria dos titulares daquele plano de saúde, até onde foi possível identificar, estão registrados nas empresas, Inovador e Integrado. Observou-se ainda que inclusive o Sr. Taury Rocha Ramos e seus filhos Ramon Bunese Rocha Ramos e Renan Bunese Rocha Ramos, (EDUCAR), continuam como beneficiários do mesmo plano de saúde.

...

Outro procedimento que corrobora de forma indubitável a tese de que o ICB utilizou-se do procedimento de manter seus empregados registrados em empresas tributadas pelo SIMPLES, é a aquisição de vales transportes feita de forma contumaz, em seu nome, para distribuição aos empregados supostamente lotados naquelas empresas.

Em sentença trabalhista foi reconhecido o grupo econômico familiar (RT 3972/2005):

Diante dos elementos acima reportados, não há como negar a prestação de serviço sem interrupção, pois a reconstrução da autora deu-se nas mesmas condições, função e dependências das empresas, que adotam o nome fantasia Colégio Nova Era. E para arrematar a tese de se tratar de empresa integrantes de grupo econômico familiar, pelos contratos sociais vislumbro na composição social da primeira ré a Sra. Lorena do Socorro Bunese Rocha Ramos (fls. 112-115), e da segunda ré, Orlando Florencio Bunese Júnior (lis. 118-120) o que, por si só, demonstra o grau de parentesco entre seus integrantes e a consequente vinculação administrativa.

Destarte, reconheço a unicidade contratual postulada e declaro nulo o contrato de experiência formalizado às fls. 68-69. Dr. Fernando Luiz de Souza Erzinger. Juiz do Trabalho. Mônica Machado Ribeiro. Diretora de Secretaria Substituta

Quanto à inclusão no grupo econômico de duas outras empresas, citadas como EDUCAR e ANHANGUERA, a fiscalização justifica, em síntese, com a verificação de confusão de ativos, coincidência de interesses econômicos, contrato de mútuo com dívida perdoada pela mutuante, provas emprestadas de ações trabalhistas, pluralidade de empresas com atividades econômica em um único estabelecimento e com uso de uma única marca reconhecida pelo público:

Importante observar que no contrato, firmado em 31/05/2004, no valor de R\$ 2.700,000,00, consta na cláusula 2 que "O presente mútuo terá seu valor quitado quando houver cobrança da mutuante através de notificação a este emitida" consequentemente ninguém cobrou, e em contrapartida ninguém quitou, numa evidencia clara de que a EDUCAR sempre pagou as contas do ICB.

...

Como se não bastassem os contratos de mútuos que nunca foram quitados, observou-se ainda que o ICB, sempre teve suas despesas de maior valor, pagas pela empresa EDUCAR e lançadas normalmente como se desembolso seu fosse. Prova irrefutável disto são os comprovantes de pagamentos lançados normalmente na contabilidade do ICB cuja contrapartida sempre foi da conta CAIXA.

...

Foram encontrados junto à documentação física apresentada pelo ICB, relatórios denominados de "RELATORIO DE CONTAS A PAGAR E RECEBER" em papel timbrado da EDUCAR, Unidade IESVILLE, que por sua vez faziam referencia ao grupo de custo ICB, evidenciando de forma clara que se este procedimento de pagamento de contas era uma constante.

...

Vimos ainda em diversos depoimentos colhidos em sede de Ações Trabalhistas, que serviram para embasar sentenças prolatadas ou acordos firmados, situações semelhantes as já citadas e reforçam a tese de que controle nas diversas empresas é exercido pelos mesmos sócios, enfim, tudo indicando, sem sombra de dúvida, a existência de grupo econômico entre a EDUCAR e o ICB.

...

Através da 12a Alteração Contratual da EDUCAR, arquivada no Cartório de Registro Civil de Títulos e Documentos de Joinville, em 19/03/2008, a ANHANGUERA ingressa no quadro social, recebendo em cessão de quotas, a totalidade do capital social, com a conseqüente retirada dos antigos sócios, passando então a ser a detentora do capital total de R\$ 9.874.934,00.

...

Estamos diante de uma realidade, onde a empresa ANHANGUERA, passou a ser a única detentora do capital social da EDUCAR, e em seguida, passou a se falar em dissolução de sociedade por falta de pluralidade de sócios.

...

*Assim, tem uma situação a ser considerada, em tese de grupo econômico, até a efetiva incorporação, ou por outro giro, se considerado a possível extinção da EDUCAR, fato que não foi provado, deveria se considerar a **sucessão empresarial**.*

Concluiu a fiscalização que duas empresas do grupo estão indevidamente incluídas no SIMPLES/SIMPLES NACIONAL e daí no lançamento realizado na empresa ICB TREIN DE INFORM E ASSOC. EDUCAC. LTDA as contribuições previdenciárias incidiram sobre as folhas de salários dessas empresas, período de 06/2004 a 12/2008:

*3.2. As remunerações pagas e/ou creditadas aos segurados empregados, formalmente registrados nas empresas **Integrado Associação Educacional Ltda. e Centro Educacional Inovador Ltda.**, que efetivamente laboraram na ora autuada, caracterizados, por esta fiscalização, para fins previdenciários, como empregados da empresa **ICB Treinamento de Informática Associação Educacional Ltda.**, discriminadas em Folhas de Pagamento, Relação Anual de Informações Sociais - RAIS, e Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviços e Informações à Previdência Social — GFIP, daquelas empresas, no período de 06/2004 a 12/2008, cujos valores estão indicados no campo "Base de Cálculo - 01 — SC Empregados" do Discriminativo Analítico de Débito — DAD, constantes dos levantamentos de débito denominado "IN1", "IN2", "ITU", "IT2", "Z6", "Z7", "Z9", "Z10", "Z11", "Z13" e planilha anexa.*

Após impugnação, a decisão de primeira instância foi no sentido de julgar a autuação procedente.

Contra a decisão, os recorrentes, autuada e empresas Educar e Anhanguera, interpuseram recursos voluntários, onde se reiteram as alegações trazidas na impugnação da autuada. São relatados aqui também as razões argüidas no processo originado pelo lançamento da obrigação principal, onde se discute a formação do grupo econômico e a responsabilidade solidária:

Preliminarmente:

Nulidade do Procedimento Fiscal e dos Autos de Infração — Limites do MPF excedidos: que a pessoa jurídica tem o direito de conhecer os fatos imputados pela fiscalização no curso da ação fiscal e a eles se contrapor, mediante o contraditório pleno; que o ato fiscal é nulo, pois o auditor-fiscal excedeu os limites de validade do MPF;

Nulidade - Desvio de Finalidade e Usurpação da Competência da Justiça do Trabalho: que os auditores da Receita Federal do

Brasil não possuem competência para lavrar auto de infração assentados na existência de relação de emprego ou reconhecimento de contratos de trabalho, sem que exista sentença judicial trabalhista reconhecendo a relação de emprego; que houve a usurpação da competência estabelecida pela Constituição Federal (CF) à Justiça do Trabalho, bem como houve a violação a diversos princípios constitucionais;

No Mérito:

Ausência de Responsabilidade Tributária: que a impugnante não pode ser responsabilizada pelo descumprimento de obrigações acessórias, cuja aplicação da multa tem como base fato gerador presumido, haja vista que a aferição indireta das contribuições previdenciárias é aplicável somente na determinação da base de cálculo da obrigação principal;

Impugnação aos Autos de Infração: A impugnante insurge-se contra a lavratura dos diversos autos de infração, aduzindo que a fiscalização não apresentou um único termo de intimação para entrega de documentos, de maneira que os trabalhos foram realizados com base apenas nos dados informáticos disponíveis no sistema da RFB e nos livros contábeis da impugnante e das outras empresas; que a documentação acostada demonstra que as três empresas não deixaram de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço;

Das Provas a serem produzidas: além de ora apresentar provas documentais, requer a dilação do prazo em mais 10 dias para produção de novas provas; pugna também pela realização de prova pericial em sua contabilidade, pelo que nomeia o perito e formula os quesitos;

Da Multa Punitiva: que o valor da multa aplicada na totalidade dos autos de infração ofende os princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade, descambando para o confisco, pelo que requer a minoração da multa;

Por todo o exposto, requer sejam julgados insubsistentes os autos de infração. Alternativamente, requer a redução das multas aplicadas. Requer, ainda, a produção de todas as provas, especialmente a pericial, conforme solicitado. Junta cópia de documentos às fls. 102/291.

*A empresa **Anhanguera Educacional Participações S.A.**, responsabilizada solidariamente, às fls. 292/343, alega que o ato administrativo é nulo, porque não foi esclarecido se a transação comercial havida entre as empresas **Educar** e **Anhanguera** resulta de sucessão empresarial ou mera empresa integrante de grupo econômico, o que impossibilita o exercício do pleno contraditório. Repete os mesmos argumentos da ICB no tocante às alegações acerca dos limites do MPF. Alega que esta impugnante não pode ser responsabilizada pelos tributos devidos pela ICB e demais empresas integrantes do mesmo grupo econômico; que é impertinente e sem suporte transferir a responsabilidade infracional àquele que não deu causa ao ato punitivo e sancionador; que o agente fiscal não fez distinção entre multa moratória e de caráter punitivo; que somente a*

multa de mora pode ser imputada ao responsável solidário; que deve ser afastada a aplicação do art. 30, inciso IX da Lei 8.212/91, porque é inconstitucional; que a impugnante não controlava, administrava ou dirigia os serviços e atividades da ICB; que não pode ser responsabilizada, pois não era a empregadora dos funcionários listados e que não participou direta ou indiretamente dos fatos imputados; que há ausência de fundamentação legal para a aplicação de multa com base em fato gerador presumido, haja vista que a aferição indireta deve ser aplicada somente na determinação da base de cálculo da obrigação principal. Também solicita a dilação do prazo para a produção de provas e requer a realização de perícia. Reafirma os argumentos contrários a aplicação da multa, solicitando a sua redução, conforme já exposto pela impugnante ICB. Junta cópia de documentos às fls. 344/464.

*A empresa **Educar Instituição Educacional Civil S/S Ltda.**, por sua vez, apresenta impugnação às fls. 465/516, na qual empreende argumentos e pedidos semelhantes aos utilizados pela **Anhanguera**. Junta cópia de documentos às fls. 517/648.*

...

Decadência: que parcela do crédito está fulminado pela decadência quinquenal prevista no art.173, § único, do CTN, o que libera a autuada do encargo entre os meses de abril/2004 até o dia 29/09/2004;

Nulidade do Procedimento Fiscal e dos Autos de Infração — Limites do MPF excedidos: que a pessoa jurídica tem o direito de conhecer os fatos imputados pela fiscalização no curso da ação fiscal e a eles se contrapor, mediante o contraditório pleno; que o ato fiscal é nulo, pois o auditor-fiscal excedeu os limites de validade do MPF (120 dias), sem ter intimado formalmente os contribuintes de sucessivas prorrogações; que não houve a emissão de MPF Complementar; que é inconstitucional a possibilidade da autoridade fiscal simplesmente prorrogar o ato fiscal sem a ciência prévia do contribuinte, a contrario sensu do dispositivo constante da Portaria 6087/2005, o que ofende princípios e garantias constitucionais e fere normas processuais;

Nulidade - Desvio de Finalidade e Usurpação da Competência da Justiça do Trabalho: que os auditores da Receita Federal do Brasil não possuem competência para lavrar auto de infração assentados na existência de relação de emprego ou reconhecimento de contratos de trabalho, sem que exista sentença judicial trabalhista reconhecendo a relação de emprego; que houve a usurpação da competência estabelecida pela Constituição Federal (CF) à Justiça do Trabalho, bem como houve a violação a diversos princípios constitucionais; que, por conseguinte, como a autoridade fiscal não detém competência funcional prevista em lei para declarar ou reconhecer o vínculo de emprego nos termos do art. 30 da CLT entre a impugnante e as empresas terceirizadas, não mais

subsiste o fato gerador das diversas obrigações acessórias impostas à impugnante;

No Mérito:

Insustentação dos Autos de Imposição de Penalidade 37.225.860-3 e 37.225.859-0: que a conduta da autoridade fiscal, pressupondo a existência de grupo econômico sem a correta instauração de procedimento fiscal, supondo comportamento fraudulento extensível à impugnante, constitui uma espécie injusta de inversão do ônus da prova;

Simulação, Confusão Patrimonial e Elisão: que não há que se falar em simulação, eis que todas as empresas foram constituídas regularmente; que não há vedação na legislação para que ex-funcionários tornem-se sócios de seus primitivos empregadores; que as três empresas possuem registros contábeis distintos e sem vinculação formal, cada uma com seu ativo imobilizado, exercendo suas atividades comerciais em separado e sem interdependência entre elas; do mesmo modo, não há que se falar em elisão fiscal, pois as três empresas possuíam independência, patrimônios distintos, composição societária divergente, diferenciando apenas o regime tributário entre uma e outra, o que é perfeitamente permitido pela legislação; que a fiscalização não apresentou um único termo de intimação para entrega de documentos, de maneira que os trabalhos foram realizados com base apenas nos dados informáticos disponíveis no sistema da RFB e nos livros contábeis da impugnante e das outras empresas; que a fiscalização se limitou a transcrever somente dois depoimentos e uma sentença judicial dentro de um universo de uma centena de ações trabalhistas; que o fato é inexistente e o auto de infração é materialmente insustentado.

Transferência Simulada de Empregados: que não houve transferência simulada de empregados; houve a extinção de uma relação empregatícia e início de outra para os fins de direito; que não há comprovação de sucessão empresarial;

Manutenção de Empregados sem Registro: que não houve empregados sem registro; que um único dissídio individual em que não houve composição amigável não pode ser considerado o carimbo do cotidiano da empresa;

Utilização de Plano de Saúde único para Funcionários: que o critério eleito pela fiscalização não tem respaldo legal; se há alguma irregularidade, a responsabilidade deve ser atribuída à cooperativa médica e não à impugnante;

*Grupo Econômico: que não se comprova que a impugnante dirigia, praticava atos de gestão ou mando nas referidas empresas; que a existência de um registro de protocolo não significa pressuposto de existência de grupo econômico; que os empréstimos foram devidamente contabilizados e houve o recolhimento dos impostos federais; que o perdão ou renúncia ao crédito é ato unilateral do credor, sendo defeso à fiscalização vislumbrar a existência de ato viciado ou fraudulento; que o ato é lícito; o motivo pelo qual a **Educar** emprestou ativos para a ICB não é problema da Receita Federal; que somente lhe interessa é se o fato foi declarado, contabilizado e recolhidos os*

impostos pertinentes; o mesmo motivo vale em relação às treze guias de parcelamento, pois se trata de doação pura e simplesmente;

Das Provas a serem produzidas: além de ora apresentar provas documentais, requer a dilação do prazo em mais 10 dias para produção de novas provas; pugna também pela realização de prova pericial em sua contabilidade, pelo que nomeia o perito e formula os quesitos;

Da Multa Punitiva: que o valor da penalidade deve observar os princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade, sob pena de confisco, pelo que requer a minoração da multa moratória para o patamar de 5%. No tocante às penalidades de obrigações acessórias, requer a relevação da multa, uma vez que não houve dolo ou fraude e a contabilidade da empresa é fidedigna.

Aduz que a MP 449/2009, atualmente convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 reduziu consideravelmente as multas incidentes sobre as obrigações acessórias relacionadas com as contribuições previdenciárias, limitando-as ao percentual de 20% do valor dos tributos.

Requer a minoração das multas para o máximo de R\$ 1.329,18 (Portaria MPS/MF nº 48, de 13/02/2009) em todos os autos de infração, diante da condição de infratora primária.

Da Contribuição ao INCRA/FUNRURAL: que se tratando de empresa urbana, não deve contribuir para o INCRA, pelo que requer a exclusão desta contribuição do lançamento e a autorização da compensação dos recolhimentos indevidos;

Da Contribuição para o SAT: que as disposições contidas em Decreto, acerca do grau de risco, são inconstitucionais e ferem o princípio da legalidade, pois são matérias reservadas à lei complementar; que a autoridade fiscal não observou o número de segurados que laboram na área administrativa e que se enquadram em grau de risco diverso daqueles que laboram no parque fabril; requer seja autorizada a compensação e a exclusão da base de cálculo dos empregados do setor administrativo;

Da Contribuição para Terceiros e Salário Educação: requer a declaração da inexigibilidade da contribuição ao salário educação, por se tratar de exação inconstitucional e estranha à Seguridade Social;

Da Contribuição destinada ao SEBRAE: requer seja excluída a contribuição para o SEBRAE, por não ter sido constituída por lei complementar; porque a impugnante não se enquadra na modalidade de micro ou pequena empresa, não possuindo qualquer relação direta com o incentivo recebido; porque este adicional possui a mesma base de cálculo da contribuição destinada à Seguridade Social (bis in idem);

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

O presente processo se originou de Auto-de-Infração de Obrigação Acessória – AIOA lavrado pela constatação de fatos jurídicos relacionados com o descumprimento de deveres instrumentais, sem nexos causal com as contribuições apuradas; no entanto, há correlação com duas das matérias discutidas no processo de constituição de crédito pelo descumprimento de obrigação principal, a formação do grupo econômico familiar e a responsabilidade solidária.

Das preliminares:

Quanto à preliminar de mandado de procedimento fiscal – MPF, o exame da questão deve se iniciar com a pesquisa sobre as normas que disciplinavam até **02/05/2007** o procedimento fiscal relativo às contribuições previdenciárias. É que a partir de então, logo após a criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com os decretos nº 6.104, de 30/04/2007 e nº 3.724, de 10/01/2001 também foram unificados os procedimentos – o primeiro revogou as regras que eram específicas para as contribuições previdenciárias para que o procedimento fiscal passasse a ser disciplinado pelo segundo, comum a todos os tributos federais:

*DECRETO Nº 6.104 - DE 30 DE ABRIL DE 2007 – **DOU DE 2/5/2007** Dispõe sobre a execução dos procedimentos fiscais no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil e dá outras providências.*

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto na Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, DECRETA:

Art. 1º Os arts. 2º a 4º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 3º Ficam revogados os Decretos nºs 3.969, de 15 de outubro de 2001, 4.058, de 18 de dezembro de 2001, 5.527, de 1º de setembro de 2005, e 5.614, de 13 de dezembro de 2005.

Art. 4º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 30 de abril de 2007; 186º da Independência e 119º da República.

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA

Guido Mantega

Após essas explicações iniciais, passemos então às normas específicas para as contribuições previdenciárias que vigoraram até 02/05/2007.

O Decreto nº 3.969, de 15/10/2001 cuidou de detalhar as informações que devem, obrigatoriamente, constar no mandado de procedimento fiscal – MPF, determinar a autoridade competente para sua emissão, prazo de duração e suas prorrogações e outras questões. Merece atenção especial o artigo 16, quando ao afastar a possibilidade de nulidade por decurso do prazo de validade sem emissão de novo MPF, acabou por denunciar um sentido de exceção à regra, que seria a nulidade do procedimento sem sua observância. **Caso o MPF fosse um simples instrumento de controle da administração tributária seria desnecessária a regra de exceção para uma única hipótese, essa trazida pelo artigo 16. Lembrando que o Decreto nº 3.969/2001 somente se aplicava às contribuições previdenciárias:**

DECRETO Nº 3.969 - DE 15 DE OUTUBRO DE 2001

Art. 7º O MPF-F, o MPF-D e o MPF-E conterão:

I - numeração de identificação e controle;

II - dados identificadores do sujeito passivo;

III - natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);

IV - prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - nome e matrícula do servidor responsável pela execução do mandado;

VI - nome, endereço e telefone funcionais do chefe do servidor a que se refere o inciso V;

VII - nome, matrícula e assinatura da autoridade emissora e, na hipótese de delegação de competência, a indicação do respectivo ato;

VIII - o código de acesso à "Internet" que permita, ao sujeito passivo do procedimento fiscal, identificar o MPF.

§ 1º O MPF-F indicará, ainda, o tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado, podendo ser fixado o período de apuração correspondente, bem assim as verificações a serem procedidas para constatar a correta determinação das respectivas bases de cálculo, em relação aos valores declarados ou recolhidos nos últimos dez exercícios.

§ 2º Na hipótese de ser fixado o período de apuração correspondente, o MPF-F alcançará o exame dos livros e documentos, referentes a outros períodos, com vista a verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período fixado, ou dele sejam decorrentes.

§ 3º O MPF-D indicará, ainda, a descrição sumária das verificações a serem realizadas.

§ 4º O MPF-E indicará a data do início do procedimento fiscal.

Art. 15. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13.

Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do art. 15 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Nesse sentido é que as portarias ministeriais regulamentaram o decreto. As portarias nº 357, de 17/04/2002 e nº 520, de 19/05/2004 determinavam explicitamente a nulidade do lançamento por ausência de MPF:

PORTARIA MPAS Nº 357, DE 17 DE ABRIL DE 2002

Art. 28. *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;

III - o lançamento com ausência de fundamento legal, erro na identificação do fato gerador, do período ou do sujeito passivo ou não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF;

PORTARIA Nº 520, DE 19 DE MAIO DE 2004. ()*

Art. 31. 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;

III - o lançamento não precedido do Mandado de Procedimento Fiscal.

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

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

...

Art. 32 As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior *serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo quando o sujeito passivo houver dado causa ou quando não influírem na solução do litígio.*

Parágrafo único. A nulidade somente deve ser decretada quando o saneamento do vício for inviável.

Observa-se ainda que o artigo 32 da Portaria MPS nº 520/2004 somente permitia o saneamento de atos distintos daqueles previstos no artigo 31. Inclusive esse último é

bastante parecido com o artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, exceto pela ausência neste do inciso III que é justamente o que trata do MPF.

No desenvolvimento do trabalho surgiu uma dúvida quanto ao *tempus regit actum*: em **02/05/2007** foi revogado o Decreto nº 3.969, de 15/10/2001 que, conforme explicado, abria muitas possibilidades de nulidade do lançamento quando o procedimento fiscal não atendesse as regras do MPF, inexistentes nos decretos nº 6.104, de 30/04/2007 e nº 3.724, de 10/01/2001; por outro lado, a Portaria MPS nº 520/2004, que regulamentava o processo administrativo fiscal relativo às contribuições previdenciárias, por força do artigo 25, I da Lei nº 11.457, de 16/03/2007, deixou de vigor somente em **01/04/2008**, quando então o processo administrativo fiscal passou a observar o Decreto nº 70.235, de 06/03/72.

Entendo que as regras na Portaria MPS nº 520/2004 relativas ao MPF e que se mostravam contrárias aos preceitos dos novos decretos **não mais poderiam ser aplicadas desde 02/05/2007** e não de 01/04/2008, quando foram revogadas. Nada mais é do que se observarem as relações hierárquicas entre as normas – para unidade do ordenamento jurídico, as de menor hierarquia buscam validade nas normas superiores; quando as contrariam são inválidas. Mais especificamente, o inciso III do artigo 31 da Portaria MPS nº 520/2004 encontrava substrato no Decreto nº 3.969/2001, que, conforme já explicado, tinha preceitos rigorosos quanto ao MPF. Como foi revogado em 02/05/2007, a partir de então a regra no inciso III perdeu validade.

Concluindo, até **02/05/2007**, pela existência à época de regra específica nesse sentido, os lançamentos não precedidos de MPF devem ser declarados nulos; após, não mais, o mandado se tornou instrumento de controle interno do exercício das funções exercidas pelo fiscal. Caso a atuação seja viciada por algum desvio de finalidade, cabe ao administrado, contribuinte, demonstrá-lo.

Seguem transcrições:

LEI Nº 11.457, DE 16 DE MARÇO DE 2007.

Art. 25. Passam a ser regidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

I - a partir da data fixada no § 1º do art. 16 desta Lei, os procedimentos fiscais e os processos administrativo-fiscais de determinação e exigência de créditos tributários referentes às contribuições de que tratam os arts. 2º e 3º desta Lei;

Art. 16. (...)

§ 1º A partir do 1º (primeiro) dia do 13º (décimo terceiro) mês subsequente ao da publicação desta Lei, o disposto no caput deste artigo se estende à dívida ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE decorrente das contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º desta Lei.

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação,

cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição. (Vide Decreto nº 6.103, de 2007).

...

Art. 3º As atribuições de que trata o art. 2º desta Lei se estendem às contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, na forma da legislação em vigor, aplicando-se em relação a essas contribuições, no que couber, as disposições desta Lei. (Vide Decreto nº 6.103, de 2007).

Passando agora ao presente caso, alegam os recorrentes que:

In casu, o ato fiscal ora combatido É NULO, pois o digno auditor fiscal excedeu os limites de validade do Mandado de Procedimento Fiscal original 09.20200.2009.00248-7 de 120 dias, iniciados em 18.03.2009, sem providenciar a 'sucessiva intimação do contribuinte originário (ICB TREINAMENTO DE INFORMÁTICA E ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL LTDA, CNPJ 809871260001-30(AR 0682866213RL), na forma de sucessivas prorrogações, tendo concluído a fiscalização em 24.09:2009, às 09h00min, conforme termo de ciência assinado pelo Contribuinte na referida data.

Reconhecem assim que o MPF originário foi devidamente emitido. A ausência de MPF não pode ser equiparada a eventuais falhas nas intimações dos documentos que apenas formalizam a prorrogação. No primeiro, já constam todos os motivos do início do procedimento e o que será verificação pela fiscalização ou diligência.

Ainda assim, à época da autuação não mais vigia a Portaria MPS nº 520/2004. Por tudo, voto por rejeitar a preliminar.

Quanto às demais preliminares, o procedimento da fiscalização e formalização da autuação cumpriram todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, verbis:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

A autuação fiscal é ato administrativo e, como tal, é regido pelo Direito Público. A atribuição de competência para a prática do ato vem do ramo do Direito Administrativo, onde encontramos as regras especiais de validade dos atos praticados pela Administração Pública: competência, motivo, conteúdo, forma e finalidade. Por toda a doutrina, o elemento “competência” é vinculado à lei, a quem compete também fixar seus limites. O exercício da competência em conformidade com a regra jurídica de atribuição confere ao ato validade. Portanto, diante da existência da regra e de seu cumprimento nos limites em que lhe é imposta, não se cogita da nulidade do ato de autuação praticado pela autoridade competência, que é atualmente o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou todas as alegações do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.

1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “: (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216)

Portanto, em razão do exposto e nos termos de regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

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.

No mais, foram suscitadas vícios de inconstitucionalidade nas normas legais que fundamentaram a autuação. Nessa instância administrativa, salvo as autorizações previstas em lei, em regra são questões que extrapolam a competência deste órgão julgador:

Decreto nº 70.235, de 06/03/72, verbis:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

No mérito

Recentemente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais através de sua Segunda Turma agasalhou a tese da fiscalização (Acórdão nº 9202-01.194, de 19/10/2010). No voto vencedor para o qual fora designado este conselheiro, ora relator, foram trazidos alguns conceitos e fundamentos que se aplicam ao presente caso:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Data do fato gerador: 30/04/2000 IRPF. SIMULAÇÃO. OCORRÊNCIA.

Ementa: A ausência de propósito negocial válido e justificável advindo do conjunto de operações realizadas pelo contribuinte com redução de tributo e em prejuízo de terceiro, a Fazenda Nacional, evidencia simulação tributária.

...

A ausência de propósito negocial válido e justificável advindo do conjunto de operações realizadas pelo contribuinte com redução de tributo evidencia simulação tributária. Ou nas palavras de Clovis Bevilacqua¹ quando define a simulação nas relações jurídicas privadas:

“ocorre simulação quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma em que o agente faz entrar nas relações da vida; é um ato fictício, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado.”

...

*Não se nega que, isoladamente, cada operação realizada é revestida das formalidades necessárias para sua comprovação. Sim, de fato, todas as operações foram praticadas. Os balanços patrimoniais, demonstrativos de resultados, atas de reuniões societárias e outros documentos comprovam isso; contudo, não poderia ser diferente. Na simulação, necessita-se que a aparência seja notória para melhor escamotear a realidade; caso contrário, os verdadeiros propósitos seriam evidenciados e não se alcançariam os efeitos desejados. **Existe simulação***

¹ Bevilacqua, Clovis. Teoria geral do direito civil. Campinas : RED livros, 2001

quando a aparência não coincide com a realidade. O natural é que as coisas aparentem o que são; para mudar isso é necessária a simulação.

*No que se refere aos atos **isoladamente**, todos estão perfeitamente formalizados; tomadas uma a uma encontram validade. Essa característica da forma é importante para convencer o observador de que aparência e realidade coincidem; mas, convence o “miope”, aquele que ao enxergar somente de perto só vê as partes e não o conjunto como um todo. Em conjunto, a obra é travestida.*

...

Entendimento este que guarda similitude com o presente caso, onde, embora os atos praticados tenham sido revestidos da forma legal, na substância possuem conteúdo distinto do que fora exteriorizado e nos autos há provas substanciais de que a aparência dos atos não condiz com a realidade dos fatos.

Responsabilidade: grupo econômico e sucessão empresarial

A responsabilidade solidária decorre de expresso dispositivo de lei. O art. 30, inciso IX, da Lei n. 8.212/91, dispõe:

Art. 30 (...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei; (Ver § 4º do art. 2º da Lei nº 9.719/98)

E o Código Tributário Nacional estabelece que a responsabilidade tributária pode ser atribuída por lei ou ainda de fato, quando as pessoas tenham interesse comum na situação que constitui fato gerador:

Sujeito Passivo

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.

...

Responsabilidade dos Sucessores

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas

peças jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de peças jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

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

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

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

E os fatos constatados e comprovados pela fiscalização convencem da formação de grupo econômico em seu sentido mais atual. As empresas envolvidas têm interesse comum na atividade de ensino. Vê-se que embora sejam cinco peças jurídicas formalmente constituídas, os estabelecimentos de ensino se limitam a dois ou três e se apresentam ao público através de uma única marca comercial. Nada demonstra melhor a convergência de interesses do grupo do que esse fato. Além de que é um grupo familiar com operações de reciprocidade generosas. Há ainda as provas trazidas pela fiscalização que denunciam confusão patrimonial.

Quando uma grupo de empresas é capitaneado por uma delas no empreendimento comum, evidencia-se um grupo econômico. E, quando todos do grupo praticam atos de ingerência um sobre os outros, mais robusta ainda é a formação do grupo empresarial.

Quanto à infração, ficou suficientemente demonstrado nos autos do processo que a recorrente deixou de inscrever os segurados empregados identificados pela fiscalização. Ressaltando que o contribuinte não apresentou qualquer prova em contrário.

Por tudo, voto por negar provimento ao recurso.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

