



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10976.000536/2008-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.757 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 3 de agosto de 2020
Recorrente ENARPE ADMINISTRAÇÃO E SERVIÇOS LTDA. E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. PARTE PATRONAL.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo, na forma estabelecida em lei, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

PRELIMINAR DE NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando demonstradas de forma suficiente, a origem e a composição dos valores lançados, inclusive no que respeita às respectivas bases legais. Questões ligadas ao descumprimento do escopo do Mandado de Procedimento Fiscal, inclusive do prazo e das prorrogações, não têm o condão de tornar nulo o lançamento tributário que observou todas as regras pertinentes ao processo administrativo fiscal.

AJUDA DE CUSTO. -

Integra o salário de contribuição a ajuda de custo em desacordo com as hipóteses de exclusão estabelecidas pela legislação previdenciária.

GRATIFICAÇÕES.

Integra o salário de contribuição as parcelas pagas habitualmente aos empregados a título de gratificação.

ABONO EDUCAÇÃO.

Os pagamentos efetuados a título de “Abono Educação” representam remuneração pelos serviços prestados, quando não se comprova o cumprimento dos requisitos exigidos para exclusão da base de incidência da contribuição previdenciária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar da base de cálculo do lançamento os

valores pagos a título de abono educação e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, afastar a responsabilidade solidária das empresas Infrater Engenharia Ltda., Enarpe Serviços e Soluções Ambientais Ltda e PFC Gestão Patrimonial Ltda. Vencidos os conselheiros Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Márcio Augusto Sekeff Sallem e Marcelo Rocha Paura, que negaram provimento nesse ponto.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcio Augusto Sekeff Sallem, Gregorio Rechmann Junior, Francisco Ibiapino Luz, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Ana Claudia Borges de Oliveira e Denny Medeiros da Silveira (Presidente). Ausente(s) o conselheiro Luis Henrique Dias Lima, substituído pelo conselheiro Marcelo Rocha Paura.

Relatório

Trata-se da auto infração visando à cobrança de contribuições à Seguridade Social relativas ao período de janeiro a dezembro de 2004, 13º salário, correspondentes à parte da empresa e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho sobre pagamentos efetivados pelo contribuinte no período a seus empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, conforme abaixo especificado:

- Ajuda de Custo - levantamentos FPA (Est. 1) e FPE (Est. 2)
- 13º Salário na Rescisão - levantamentos FPB (Est. 1) e FPF (Est. 2)
- Abono Assiduidade - levantamentos FPC (Est. 1) e FPG (Est. 2)
- Abono Assiduidade na Rescisão - levantamento FPD (Est. 1)
- Gratificação - levantamentos FPH e FPJ (Est. 2)
- Diferença Salarial - FPI (Est. 2)
- Base de Cálculo 13º Salário - levantamento FPT (Est. 1 e 2)
- Base de Cálculo Empregados não Declarada em GFIP - levantamento FPL (Est. 1 e 2)
- Remuneração em DIRF maior que em GFIP - levantamento FPS
- Bolsas Curso Superior - levantamentos FPQ (Est. 1) e FPR (Est. 2)
- Pagamento a Contribuinte Individual - levantamento FPK (Est. 1)
- Glosa de Salário-Família pago a maior - levantamento FP5 (Est. 1 e 2).

Relata a autoridade fiscal que da análise dos documentos disponibilizados, restou demonstrada a existência de grupo econômico de fato entre o contribuinte e as empresas Infrater

Engenharia Ltda., Enarpe Serviços e Soluções Ambientais Ltda., e PFC Gestão Patrimonial Ltda., atribuindo-lhes responsabilidade solidária pelos créditos tributários lançados, nos termos dos arts. 30, IX da Lei nº 8212/91, 124, II do CTN e 222 do Decreto 3048/99.

Cientificados do lançamento, apenas o contribuinte, ora recorrente, apresentou impugnação, que foi julgada improcedente pela DRJ/BHE em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. PARTE PATRONAL.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo, na forma estabelecida em lei, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

PRELIMINAR DE NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

Não há que se falar em nulidade do auto de infração quando demonstradas, de forma suficiente, a origem e a composição dos valores lançados, inclusive no que respeita às respectivas bases legais.

Questões ligadas ao descumprimento do escopo do Mandado de Procedimento Fiscal, inclusive do prazo e das prorrogações, não têm o condão de tornar nulo o lançamento tributário que observou todas as regras pertinentes ao processo administrativo fiscal.

AJUDA DE CUSTO.

Integra o salário de contribuição a ajuda de custo em desacordo com as hipóteses de exclusão estabelecidas pela legislação previdenciária.

GRATIFICAÇÕES.

Integra o salário de contribuição as parcelas pagas habitualmente aos empregados a título de gratificação.

ABONO EDUCAÇÃO.

Os pagamentos efetuados a título de “Abono Educação” representam remuneração pelos serviços prestados, quando não se comprova o cumprimento dos requisitos exigidos para exclusão da base de incidência da contribuição previdenciária.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

No âmbito previdenciário, caracterizada a existência de fato de um grupo econômico, o reconhecimento da responsabilidade solidária é impositivo de lei.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA. JUROS.

As contribuições sociais em atraso, arrecadadas pela Receita Federal do Brasil, estão sujeitas aos acréscimos legais, nos percentuais definidos pela legislação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Notificado do acórdão aos 19/10/10 (fls. 673), o contribuinte apresentou recuso voluntário aos 09/11/10 (fls. 675ss), no qual reproduz alegações constantes de sua impugnação.

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Conforme brevemente relatado, trata-se da auto de infração que tem por objeto o lançamento de contribuições à Seguridade Social do período de janeiro a dezembro/2004, inclusive 13º salário, correspondentes à parte da empresa e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho sobre pagamentos efetivados pelo contribuinte a seus empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços no período.

Em seu recurso voluntário, o recorrente alega nulidade do MPF que contamina próprio auto de infração, que decorreria da ausência de apresentação de termo de prorrogação do MPF originário e da utilização de MPF's distintos por um mesmo Auditor Fiscal.

No mérito, defende a não incidência de contribuições sociais sobre pagamentos realizados a título de ajuda de custo, gratificações, abono educação (abono pago a funcionário relativo a curso superior), pagamento a contribuinte individual Silvia Pedrosa, pagamento a advogados e pagamento ao contabilista da empresa.

Contesta, também, a caracterização de grupo econômico de fato pela autoridade fiscal com atribuição de responsabilidade solidária às demais empresas apenas por terem como sócias pessoas ligadas por laços consanguíneos ou de afinidade.

Pois bem.

Como dito anteriormente, essas alegações de defesa foram reproduzidas da impugnação apresentada em primeira instância. Desse modo, considerando que o recorrente não acrescentou nenhum elemento novo que seja hábil a justificar a reforma da decisão recorrida, com relação aos tópicos relativos à preliminar de nulidade do auto de infração e, quanto ao mérito, à não incidência de contribuições sociais sobre os pagamentos de ajuda de custo, gratificações, pagamento à contribuinte individual Silvia Pedrosa, a advogados e ao contabilista da empresa, tendo em vista o que dispõe o art. 57, §3º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, adoto, como razões de decidir, o seguinte trecho da decisão de primeira instância, abaixo reproduzido, para que venha integrar o presente voto:

Nulidade

Preliminarmente, o Impugnante suscita nulidade do lançamento fiscal sob alegação de: a) falta de apresentação de termo de prorrogação do MPF originário e, b) utilização de MPFs distintos para o mesmo Auditor Fiscal.

De início, cabe esclarecer que o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, instituído no âmbito da fiscalização previdenciária pelo Decreto nº 3.969/2001, e atualmente regulado pelo Decreto nº 6.104/2007, é um instrumento administrativo de planejamento, controle e acompanhamento da ação fiscal, que cumpre somente a função de dar ciência à empresa do início do procedimento fiscal e apresentar o Auditor Fiscal designado pela instituição.

(...)

...a Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, que estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria

da Receita Federal do Brasil - SRFB, a partir de 1º de janeiro de 2008, dispõe no artigo 20 que:

Art. 20. Os procedimentos fiscais iniciados antes da vigência desta Portaria que não forem concluídos até 31 de dezembro de 2007, com ciência do sujeito passivo, terão o seguinte tratamento:

I - em relação à matéria fazendária, poderão ter continuidade com base no MPF em vigor, desde que não seja necessário proceder a alteração diversa da prorrogação de prazo;

II - em relação à matéria previdenciária, deverão ser encerrados, e os procedimentos fiscais correspondentes terão continuidade com a emissão de novos MPF, nos termos desta Portaria.

§ 1º A emissão de novo MPF nos termos dos incisos I e II do caput, para a continuidade dos procedimentos fiscais iniciados anteriormente à vigência desta Portaria, convalida os atos já praticados.

§ 2º Na hipótese do § 1º, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal *cientificará o sujeito passivo da sua continuidade quando do primeiro ato de ofício praticado após a emissão do novo MPF.*

§ 3º Os MPF emitidos antes de 1º de janeiro de 2008, cujos procedimentos fiscais não tenham sido iniciados mediante ciência ao sujeito passivo, deverão ser encerrados e, se for o caso, poderão ser emitidos novos MPF nos termos desta Portaria. (grifos não constam do original)

O Auditor Fiscal no Termo de Informação Fiscal (fls. 420/429), item 5, esclarece que a ciência ao sujeito passivo da continuidade da ação fiscal foi dada em 01/02/2008, conforme Termo de Continuidade de Ação Fiscal (fls. 432 dos autos) [fls. 628]. Este documento comunicou ao contribuinte que o procedimento fiscal iniciado em 06/09/2007, com base no Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 09420239, teria continuidade, respaldado na autorização emanada no Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 0611002.2008.00046, emitido em decorrência da disposição contida no artigo 20, II, da Portaria 11.371/2007, sendo a ciência deste, em conformidade com o disposto no parágrafo único do artigo 4º da citada portaria, seria mediante acesso ao endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, no programa Consulta Mandado de Procedimento Fiscal, por meio do número do CNPJ.

Tem-se, portanto, de acordo com os documentos constantes presente Auto e consulta ao sistema informatizado da RFB, que o MPF nº 09420239F00 foi emitido em 31.08.2007, designando o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil José Carlos de Oliveira, e cientificado pelo contribuinte em 06/09/2007

A prorrogação do MPF em questão, realizada em 14/01/2008, da qual foi cientificado o contribuinte em 01/02/2008, se deu dentro do prazo de 120 dias estabelecido pelo artigo 11, inciso I da Portaria RFB nº 11.371/2007, antes de sua extinção, e embora tenha ocorrido a alteração de número do Mandado de Procedimento Fiscal, esta foi autorizada, bem como a continuidade do trabalho pelo mesmo Auditor Fiscal, conforme o disposto no artigo 20 da mencionada Portaria.

Tem-se, portanto, de acordo com os documentos constantes do presente Auto e consulta ao sistema informatizado da RFB, que o MPF nº. 09420239F00 foi emitido em 31.08.2007, designando o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil José Carlos de Oliveira, e cientificado pelo contribuinte em 06/09/2007.

A prorrogação do MPF em questão, realizada em 14/01/2008, da qual foi cientificado o contribuinte em 01/02/2008, se deu dentro do prazo de 120 dias estabelecido pelo artigo 11, inciso I da Portaria RFB nº 11.371/2007, antes de sua extinção, e embora tenha ocorrido a alteração de número do Mandado de Procedimento Fiscal, esta foi autorizada, bem como a continuidade do trabalho pelo mesmo Auditor Fiscal, conforme o disposto no artigo 20 da mencionada Portaria.

(...).

Ajuda de Custo

Primeiramente, cabe esclarecer que o conceito de salário-de-contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária, não se confunde com o conceito de remuneração/salário, instituto trabalhista referente à contraprestação pelos serviços prestados ou postos à disposição do empregador.

O conceito de remuneração no direito previdenciário é mais amplo, englobando os conceitos de salário e de remuneração trabalhistas e ainda os ganhos habituais. Assim, não podemos utilizar o teor do artigo 457, §2º, da CLT (§ 2º - *Não se incluem nos salários as ajudas de custo...*) para o direito previdenciário, restando prejudicada a alegação do impugnante baseada na Consolidação das Leis do Trabalho.

O custeio das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamento é normatizado pela lei 8.212/91 que define em seu artigo 28 o salário de contribuição do empregado, base de cálculo das contribuições previdenciárias. ~

Relativamente à rubrica “ajuda de custo” dispõe a alínea “g” do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT.

Assim, não há como prosperar a alegação da impugnante, tendo em vista que não apresentou quaisquer documentos que comprovem tratar-se o pagamento efetuado a título de ajuda de custo, de parcela única, paga em razão de mudança de local de trabalho dos empregados.

Também não apresentou quando da fiscalização, nem fez acompanhar da impugnação, documentos que comprovassem a possibilidade de natureza indenizatória dos pagamentos, ou o alegado ressarcimento de despesas de viagem para o empregado Marcos A. Honório, não comprovando assim, que a parcela que denominou “ajuda de custo” poderia ser enquadrada em qualquer outra alínea do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 onde estão previstas, taxativamente, as hipóteses de exclusão de verbas do salário de contribuição.

Gratificações

A impugnante alega que sobre as gratificações concedidas não há incidência de contribuição por não haver habitualidade no pagamento. O argumento não procede.

Dispõe o artigo 201, parágrafo 11 da Constituição Federal que os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. .

Por sua vez, o artigo 28 da Lei 8212/91 dispõe que integra o salário-de-contribuição do empregado a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Já o § 9º do mesmo dispositivo, que traz o rol das verbas sobre as quais não há incidência de contribuição previdenciária, menciona no item 7 da alínea “e” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, que as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais não integram o salário de contribuição.

Assim sendo, apenas as gratificações eventualmente concedidas pela autuada a segurados empregados não integrariam o salário de contribuição.

Já, no que tange ao requisito de habitualidade, deve-se destacar que o mesmo está diretamente relacionado com o fato da verba ter sido previamente ajustada. Assim, não há que se aferir tal requisito de forma individual para cada empregado, mas sim para a empresa como um todo, sendo, portanto, evidente que o pagamento de gratificação em

determinada(s) situação(ões) foi ajustado (expressa ou tacitamente) sendo decorrente do contrato de trabalho e, consequentemente, incidente de contribuição previdenciária. , -

No caso em questão, conforme consta dos autos, as gratificações pagas no período 01/2004 a 08/2004, foram lançadas nos códigos de levantamento FPH e FPJL....

(...)

Da análise dos quadros acima [trata-se de tabela constante de **fls. 656/660 da decisão recorrida**, que registra, por empregado, em quais competências houve pagamento da gratificação, à qual ora fazemos remissão], pode-se constatar que:

a) Mais de 72% dos empregados constantes dos quadros receberam gratificação em 7 meses do primeiro semestre de 2004;

b) Em um universo de 99 empregados, apenas 3 receberam a gratificação em apenas um mês, aos demais, foram pagas gratificações em, no mínimo 3, e no máximo 8 meses, durante o ano de 2004;

c) Para o funcionário Harlen Henrique da Silva, que o impugnante alega ter recebido gratificação apenas no mês de julho/2004 (Planilha FPJ), constata-se que também foi paga a gratificação relativa ao levantamento FPH, nos meses 01/2004 a 07/2004 (7 meses).

Verifica-se, portanto, que a empresa tem por hábito remunerar seus empregados sob a forma de gratificações.

Desta forma, não há ressalvas a fazer no procedimento da fiscalização em lançar como incidente de contribuição previdenciária os valores pagos a título de gratificação.

(...)

Pagamento a Contribuinte Individual

No tocante ao pagamento efetuado a Sílvia Pedrosa, através dos cheques 255212/213, que o autuado alegou tratar-se de distribuição de lucros (recibo de fls. 400), o Auditor Fiscal, às fls. 422, apresentou os seguintes esclarecimentos:

- A intimação pela fiscalização para apresentação de RPA derivou da denominação do próprio sujeito passivo autuado no histórico do lançamento contábil: “VR. REF. PAGTº DE RPA’S CHS 252212/213 SILVIA PEDROSA”.
- A conta utilizada para o pagamento de remuneração à Sílvia Pedrosa - de código 2306, denominada SERVIÇOS DE TERCEIROS - PF - não tem quaisquer relações com pagamentos referentes à distribuição de lucro, conforme planilhas extraídas da contabilidade do sujeito passivo, fls. 433 e 434.
- Mediante consulta ao sistema informatizado da SRFB, o Auditor autuante informa que não consta que tenha sido efetuada distribuição de lucros pelo sujeito passivo, no ano calendário 2004, conforme documento de fls. 435.

Assim, ante o exposto, mantém-se no lançamento o valor pago à Sílvia Pedrosa, na competência 01/2004.

Pagamentos realizados a Advogados

De início, cabe esclarecer que a fiscalização enquadrou os advogados na categoria de contribuintes individuais e não na de trabalhadores avulsos, como alega o impugnante, o que se confirma nos relatórios Discriminativo Analítico de Débito - DAD (levantamento FPK Remuneração Contrib. Individual - alíquota 20%, fls. 21/23) e RL - Relatório de Lançamentos (fls.72/73).

Quanto à alegação de que os advogados em questão trabalharam em forma de “sociedade civil”, sendo remunerados nesta condição, sendo que o advogado Cristiano Augusto Teixeira recebeu honorários através da sociedade Moisés e Freire Advocacia Sociedade Civil, também não pode prosperar.

O Auditor Fiscal, às fls. 422/423, esclarece:

- A fiscalização constatou, por meio do exame da escrituração contábil do sujeito passivo, que os pagamentos de remunerações a contribuintes individuais advogados, em maio e outubro de 2004, foram efetuados a beneficiários pessoas físicas, conforme consta da planilha de fls. 337.
- O recibo anexado pelo autuado às fls. 401 tem como data de pagamento 04/2110/2004 e o lançamento que o sujeito passivo afirma ser seu correspondente tem data de 01/10/2004.
- Examinando os bancos de dados da SRFB o Auditor Fiscal constatou que o pagamento objeto do levantamento de débito em questão, relativo ao recibo de fls. 401, não foi efetuado à empresa Moisés e Freire Advocacia S/C, conforme documento de fls. 438.

Desta forma, o recibo apresentado pela empresa autuada não é suficiente para elidir nem o lançamento do valor de R\$ 500,00 relativo a honorários advocatícios pagos a Cristiano Augusto Teixeira, nem os demais valores pagos à título de honorários advocatícios.

Pagamentos realizados ao Contabilista da Empresa

No que tange aos recibos apresentados pelo impugnante relativos aos honorários contábeis pagos ao Escritório Davson do Prado Ltda. CNPJ - 16.895.948/0001-92, o Auditor Fiscal informa que:

- Os lançamentos utilizados pela fiscalização para apuração dos créditos referentes aos honorários contábeis originaram-se de valores lançados na conta de código 2298 - PAGAMENTO POR SERVIÇOS PRESTADOS - PJ, cujos recibos juntados pelo sujeito passivo às fls. 402 a 406, não foram apresentados à fiscalização.
- No entanto, o Auditor Fiscal esclarece que, como demonstrado no documento de fls. 439 a 441, a empresa Enarpe Administração e Serviços Ltda., no ano calendário 2004, não se encontra entre as fontes pagadoras de remunerações de serviços profissionais prestados pela pessoa jurídica Escritório Davson do Prado Ltda.

Assim, tendo em vista que os recibos apresentados pelo sujeito passivo não comprovam inequivocamente a prestação de serviços pelo escritório de contabilidade, pessoa jurídica, mantém-se os valores lançados pela fiscalização.

Abono educação (abono pago a funcionário relativo a curso superior)

Relata a autoridade autuante no Relatório Fiscal do Auto de Infração a fls. 148 e seguintes que a base de cálculo do presente crédito previdenciário é constituída por valores de remunerações pagas pelo sujeito passivo a segurados empregados e não oferecidas à tributação, por não estarem declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, a título, dentre outras, da rubrica BOLSAS CURSO SUPERIOR CONFORME CONTABILIDADE OUTUBRO 2004 — LEVANTAMENTO FPL, que se trataria de pagamentos efetuados pela empresa como incentivo ao curso superior, conforme projeto do Departamento de Recursos Humanos, nas competências março, abril, maio, junho, agosto, setembro, outubro e novembro do ano de 2004, ao segurados Marcelo Ricardo, Cláudio Rodrigues Ferreira, Juciara Eni Lima, Marcilene Martins S. Gonçalves, Marcos Antônio Honório e Reinaldo Henrique da Silva.

Ainda de acordo com o Relatório Fiscal, esses pagamento foram incluídos na base de cálculo das contribuições à seguridade social porque nos termos do art. 28, I, “t” da Lei nº 8212/91 somente não integra o salário de contribuição o valor destinado a custear a educação básica, conforme trecho abaixo reproduzido:

No que se refere a rubrica bolsas de curso superior discriminadas nas planilhas dos levantamentos FPQ e FPR há a conclusão que o valor destinado ao pagamento de curso superior para empregado pela empresa, integra o salário de contribuição. Isso se deve ao fato de que o plano educacional, a que se refere a alínea "t" inciso I do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 restringe à educação básica (educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) e a curso de capacitação e qualificação profissional vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa.

Esse procedimento, no entanto, vai de encontro ao que dispõe o enunciado de nº 149 da súmula da jurisprudência deste tribunal, segundo o qual “não integra o salário de contribuição a bolsa de estudos de graduação ou de pós-graduação concedida aos empregados, em período anterior à vigência da Lei nº 12.513, de 2011, nos casos em que o lançamento aponta **como único motivo para exigir a contribuição previdenciária o fato desse auxílio se referir a educação de ensino superior**”, de modo que o lançamento, neste ponto, não pode ser mantido. (Destacamos)

Grupo econômico de fato

Relata a autoridade fiscal que no curso no procedimento fiscalizatório, ficou demonstrada a existência de grupo econômico de fato entre o contribuinte e as empresas Infrater Engenharia Ltda., Enarpe Serviços e Soluções Ambientais Ltda., e PFC Gestão Patrimonial Ltda., atribuindo a estas últimas, assim, responsabilidade solidária pelos créditos tributários lançados, nos termos dos que preveem os arts. 30, IX da Lei nº 8212/91, 124, II do CTN e 222 do Decreto 3048/99.

Segundo consta do Relatório Fiscal do Auto de infração, a fls. 151,

Ao realizar o procedimento de fiscalização do sujeito passivo acima identificado ficou constatada a existência de Grupo Econômico de Fato, **pois após exame de documentos disponibilizados há a comprovação que se está diante de um grupo de empresas com direção, controle e administração exercidos direta ou indiretamente pelo mesmo grupo de pessoas....**

Em suma, tais empresas foram entendidas pela autoridade lançadora como integrantes de um mesmo grupo econômico e qualificadas como responsáveis solidárias pelos créditos tributários lançados unicamente pelo fato que algum de seus sócios possuem participação societária na recorrente.

Nesse sentido, também foi o entendimento do julgador de primeira instância, segundo o qual nos termos dos arts. 30, IX da Lei nº 8212/91, 124, II do CTN, 265 da Lei nº 6404/76 e 748, da IN/SRP nº 03/2005, no presente caso, a documentação juntada aos autos, quais sejam

...contratos sociais e alterações contratuais, são provas contundentes da existência de grupo econômico pois permite constatar-se a existência de um grupo de sociedades articuladas sob uma direção unitária, o que já basta para a aplicação das consequências jurídicas, independentemente de convenção ou contrato, considerando que as relações jurídicas destes grupamentos societários com terceiros, não podem ser examinadas e resolvidas apenas do ponto de vista do interesse isolado de cada uma dessas empresas.

Com todo o respeito, entendemos, neste ponto, que não tem razão os r. julgador “a quo” e a autoridade lançadora.

Com efeito, já tive oportunidade de me manifestar recentemente a respeito desse tema em julgamento ocorrido neste colegiado aos 05/02 p.p., (Acórdão de nº 2402-008.121), e com relação a ele, adotei como razões de decidir o seguinte trecho do voto proferido pelo

conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci¹, que acompanhei por ocasião do julgamento neste colegiado, o que peço vênha para fazer novamente nesta oportunidade:

...não basta que a lei ordinária estenda a relação jurídico-tributária a uma terceira pessoa, sendo necessário, sim, que tal pessoa tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação. Noutro giro, a regra matriz de solidariedade tem pressupostos legais próprios, entre os quais se inclui a realização do fato gerador por mais de uma pessoa.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que a existência de grupo econômico, por si só, não é suficiente para ensejar responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional. Colaciona-se, abaixo, a ementa de duas decisões recentes, para, em seguida, transcrever a numeração de sucessivas decisões no mesmo sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. SUJEIÇÃO PASSIVA. ARRENDAMENTO MERCANTIL. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. **"Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas"** (HARADA, Kiyoshi. 'Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador') (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17.2.2009, DJe 26.3.2009).

[...]

(AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 27/03/2015)

.....

PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTENTE. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.

[...]

4. **Correto o entendimento firmado no acórdão recorrido de que, nos termos do art. 124 do CTN, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.**

[...]

(AgRg no AREsp 429.923/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/12/2013, DJe 16/12/2013)

.....

(i) AgRg no Ag 1415293/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2012, DJe 21/09/2012; (ii) AgRg no REsp 1535048/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/09/2015, DJe 21/09/2015; (iii) AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011; (iv) AgRg no Ag 1392703/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/06/2011, DJe 14/06/2011

Logo, muito embora o art. 30, inc. IX, da Lei 8.212/1991, preveja a existência de solidariedade entre as empresas que integram o mesmo grupo econômico, interpreta-se

¹ Acórdão nº 2402-006.655, j. 03/10/2018.

tal dispositivo em conformidade com o art. 124, inc. I, do Código Tributário Nacional, que requer um *plus* para a efetiva existência de solidariedade, a saber: o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

A solidariedade (ou a responsabilidade, conforme o caso) pressupõe a regra matriz de incidência, bem como a regra matriz de solidariedade (ou responsabilidade), cada uma com seus pressupostos fáticos e seus sujeitos próprios (contribuintes e contribuintes solidários).

O simples fato de as pessoas jurídicas integrarem o grupo econômico encabeçado pela AMBEV não significa que elas tenham realizado os fatos geradores. *A contrario sensu*, muito provavelmente elas estavam e estão totalmente alheias aos fatos jurídicos que ensejaram as contribuições lançadas na presente NFLD. Outrossim, a existência de grupo econômico também não permite inferir qualquer presunção de realização em comum do fato impositivo, sendo imprescindível, pois, a demonstração, pela autoridade lançadora, da circunstância jurídica prevista no art. 124, inc. I, do Código.

Não se pode ignorar o princípio da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, que inspirou, exemplificativamente, os arts. 1024 e 1052 do Código Civil brasileiro.

Logo, muito embora o art. 30, inc. IX, da Lei 8.212/1991, preveja a existência de solidariedade entre as empresas que integram o mesmo grupo econômico, interpreta-se tal dispositivo em conformidade com o art. 124, inc. I, do Código Tributário Nacional, que requer um *plus* para a efetiva existência de solidariedade, a saber: o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

A solidariedade (ou a responsabilidade, conforme o caso) pressupõe a regra matriz de incidência, bem como a regra matriz de solidariedade (ou responsabilidade), cada uma com seus pressupostos fáticos e seus sujeitos próprios (contribuintes e contribuintes solidários).

O simples fato de as pessoas jurídicas integrarem o grupo econômico encabeçado pela AMBEV não significa que elas tenham realizado os fatos geradores. *A contrario sensu*, muito provavelmente elas estavam e estão totalmente alheias aos fatos jurídicos que ensejaram as contribuições lançadas na presente NFLD. Outrossim, a existência de grupo econômico também não permite inferir qualquer presunção de realização em comum do fato impositivo, sendo imprescindível, pois, a demonstração, pela autoridade lançadora, da circunstância jurídica prevista no art. 124, inc. I, do Código.

Não se pode ignorar o princípio da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, que inspirou, exemplificativamente, os arts. 1024 e 1052 do Código Civil brasileiro. (Os destaques constam do original)

Acresço às razões acima a lição de ninguém menos do que o eminente mestre Paulo de Barros Carvalho ao tratar da responsabilidade solidária do art. 124, II do CTN:

Propositadamente, deixamos para o final a menção ao inc. II do art. 124, que declara solidariamente obrigadas *as pessoas expressamente designadas por lei*.

Ajeita-se aqui uma advertência sutil, mas de capitular relevo. O território de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição.

A lembrança desse obstáculo sobranceiro impede que o legislador ordinário, ao expedir a regra-matriz de incidência do tributo que cria, traga para o tópico de devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado do fato típico. Falta a ele, legislador competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência. Diante de tal óbice, incontornável sob qualquer pretexto, devemos entender que os devedores solidários, instituídos pela lei, e estranhos ao evento jurídico-tributário, não são, na verdade, componentes daquele liame obrigacional, mas de outro, de cunho sancionatório, que irrompe pelo descumprimento de algum dever. Ninguém pode ser compelido a pagar tributo sem que tenha realizado,

ou participado da realização de um fato, definido pela lei como tributário pela lei competente.²

No presente caso, tanto a autoridade lançadora como o julgador “a quo” entenderam demonstrada a existência de grupo econômico de fato porque as empresas Infrater Engenharia Ltda., Enarpe Serviços e Soluções Ambientais Ltda, PFC Gestão Patrimonial Ltda. e a recorrente possuem sócios comuns e, assim, qualificaram aquelas empresas como responsáveis solidárias pelo crédito tributário aqui cobrado, **nos termos dos arts. 30, IX da Lei nº 8212/91, 124, II do CTN, 265 da Lei nº 6404/76 e 748, da IN/SRP nº 03/2005.**

No entanto, conforme acima exposto, tanto o entendimento da mais abalizada doutrina como da jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que não é possível a atribuição de responsabilidade solidária a quem não tenha vinculação com o fato gerador do tributo exigido, pois como bem observou Hugo de Brito Machado³,

Pudesse o legislador atribuir a **pessoa estranha ao fato gerador** de um tributo a condição de devedor solidário deste, restaria amesquinhada a garantia constitucional consubstanciada no desenho das limitações constitucionais do Poder de Tributar, ou, dito com outras palavras, no desenho das competências tributárias atribuídas às pessoas jurídicas de direito público, às quais são constitucionalmente atribuídas parcelas daquele importantíssimo Poder do Estado.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar **provimento parcial** ao recurso voluntário para afastar da base de cálculo do lançamento os valores pagos a título de abono educação e também responsabilidade solidária das empresas Infrater Engenharia Ltda., Enarpe Serviços e Soluções Ambientais Ltda e PFC Gestão Patrimonial Ltda.

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini

² CARVALHO, Paulo de Barros. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 311/312.

³ MACHADO, Hugo de Brito. COMENTÁRIOS AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. São Paulo: Atlas, 2004, vol. II, p. 465.