



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12268.000036/2007-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-009.989 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de outubro de 2021
Recorrente SENAGRO SENSORIAMENTO REMOTO S/C LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/10/2002

NULIDADE. DECISÃO DA DRJ QUE INOVA NA FUNDAMENTAÇÃO.

É nula a decisão da DRJ que mantém a autuação com base em fundamento que não constou do auto de infração, por operar em cerceamento do direito de defesa da contribuinte.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ACÓRDÃO DA DRJ. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INOVAÇÃO.

O acórdão da DRJ, ao escorar as razões da negativa de provimento da impugnação em motivo diverso àquele que ensejou a autuação, merece ser anulado ante a alteração do critério jurídico.

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN.

Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário para declarar a nulidade do acórdão recorrido, determinando o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de origem, a fim de que seja prolatada nova decisão.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Rodrigo Lopes Araujo, Andrea Viana Arrais Egypto, Gustavo Faber de Azevedo, Rayd Santana Ferreira, Wilderson Botto (suplente convocado), Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

A bem da celeridade, peço licença para aproveitar boa parte do relatório já elaborado em ocasião anterior e que bem elucida a controvérsia posta, para, ao final, complementá-lo (e-fls. 1135 e ss).

Pois bem. Esta Notificação Fiscal de Lançamento de Débito — NFLD, lavrada pela fiscalização contra a empresa acima identificada, tendo como empresa solidária Senografia Sensoriamento Remoto Ltda, CNPJ 04.743.706/0001-02, tem por finalidade apurar e constituir crédito relativo a contribuições arrecadadas pela Receita Federal do Brasil e destinadas à Seguridade Social, decorrentes de pagamentos a segurados empregados, 13º salário pagos em rescisões contratuais, pagamentos de pró-labore aos sócios, despesas com vale-refeição e pagamentos a contribuintes individuais, perfazendo um total de R\$210.214,89, consolidado em 09/10/2007.

A empresa Senagro Sensoriamento Remoto S/C Ltda foi cientificada em 23 de outubro de 2007, conforme consta às fls. 368. A empresa Senografia Sensoriamento Remoto Ltda, conforme consta no despacho de fls. 544, foi cientificada de forma pessoal das cópias das NFLD's, do TEAF e do Relatório Fiscal em 05/03/2008. Ambas as empresas ingressaram com defesa tempestiva 10/12/2007.

Impugnação da Empresa Senagro Sensoriamento Remoto S/C Ltda

1. Preliminarmente diz que a fiscalização não constitui o crédito tributário, pois o mesmo se encontra maculado de nulidade. Que não existe qualquer ato de inscrição de tributo em dívida ativa, pois está se discutindo o lançamento.

Prescrição e Decadência

2. Que qualquer tributo anterior a novembro de 2002 não pode ser objeto de fiscalização. Pede a declaração e reconhecimento da prescrição de créditos e a decadência do direito de exigí-los.

Mérito

3. Que o procedimento originou-se de urna demanda da Delegacia de Repressão a Crimes Previdenciários por conta de uma reclamatória trabalhista da Sra. Cidneia Márcia Lazarotto contra as empresas Senagro Sensoriamento Remoto Ltda e Senografia Sensoriamento Remoto Ltda.
4. Que a ex-funcionária da Senagro trabalhava também para a outra empresa e requereu a condenação solidária de ambas.
5. O Relatório narra uma seqüência de fatos de saída de sócios e ingresso de funcionários à sociedade, modificações de objeto social e conclui tratar-se de um grupo econômico, passando por cima de fatos verídicos oriundos da liberdade individual dos cidadãos, para tentar atribuir à segunda empresa a responsabilidade pelos débitos da impugnante.

Da Interpretação da Lei

6. Em seguida, afirma que o Auditor interpretou corretamente o texto do art. 124 do Código Tributário Nacional — CTN, quando afirmou haver solidariedade entre as empresas relativamente ao fato gerador principal no período compreendido ao início e ao término da parceria comercial. Assim, diz a impugnante, não existem dúvidas quanto à responsabilidade de ambas as empresas no tocante às obrigações previdenciárias incidentes sobre os salários dos empregados da Senagro no referido período de parceria.
7. Quanto à interpretação do art. 132, a interpretação do Auditor não corresponde ao espírito que o legislador deu, porque não há prova ou indício de que a segunda empresa fora criada com o intuito de dar continuidade à exploração dos serviços realizados pela Senagro.
8. Não há nenhum ato que tenha resultado em fusão, nem transformação ou incorporação de uma empresa em outra.
9. Assim a tese de que ambas formam um grupo econômico é elaterar o texto legal.
10. Que não houve a extinção da empresa impugnante. Que a exploração da atividade não é continuada por sócio remanescente, através da mesma ou outra empresa.
11. Que as atividades da segunda empresa são distintas das praticadas pela Senagro, mas podem ser similares porque atuam no mesmo ramo.
12. Que não há contrato aditado, renovado entre clientes da primeira que tenha sido assumido pela segunda.
13. Que houve sim parceria comercial em determinado período, mas jamais se falará que uma dessas empresas responderá por passivos previdenciários da outra em períodos diversos da parceria, ou decorrentes de fatos geradores diversos da parceria mencionada ou atingidos pela decadência ou prescrição.

Da Responsabilidade Solidária

14. Que são poucos os profissionais neste segmento, que é comum serem sócios uns dos outros ou parceiros de negócios, que a concorrência se transforma em parceria, que é comum constatar-se que sociedades se tornam em inimizades ou conflitos de interesses que resultam em cisões e transformações de empresas.
15. No presente caso a Senagro, endividada, praticamente falida, ofereceu a alguns de seus colaboradores ou funcionários a possibilidade de levantar a empresa, cedendo cotas e participações. Em seguida esses funcionários se afastaram da empresa, romperam seus relacionamentos entre si, e foram contratados por uma nova empresa sem qualquer intenção de prosseguir com o negócio da primeira.
16. Num terceiro momento, apresentou-se a possibilidade de parceria com a primeira. Que a parceria realizada ou a contratação de funcionários em nada transforma a segunda empresa em sucessora da impugnante. A segunda empresa apenas ajudou a primeira, oferecendo a contratação da mão-de-obra excedente, numa parceria.
17. Que no período da parceria eventuais obrigações previdenciárias, trabalhistas, fiscais e de outra natureza que venham sido descumpridas pela Senagro repercutirá por solidariedade.
18. Que o período apurado está prescrito e decadente.
19. Que no caso da Senagro, a participação de Paulo Cezar Folle é limitada a 1% do capital social.

Dimas Clemente

20. Que Dimas Clemente, que é detentor da maior parte do capital social da Senagro, responde na mesma proporção de sua participação nas dívidas da empresa. Lembra que os demais sócios que se afastaram da sociedade também respondem na proporção de suas participações pelos respectivos períodos e competências.

Parceria comercial

21. Afirma que a sede da impugnante, desde o início de 2001, era o prédio alugado na Rua Capitão Virgínio de Oliveira Mello, 74, bairro Mercês, até aproximadamente metade do ano de 2003.
22. Que a saída de todos os sócios foi conturbada e cercada de conflitos. Hoje quase todos aqueles sócios possuem a própria empresa que atua no mesmo ramo de negócio.
23. Que a empresa necessitava encerrar suas atividades em face da ausência de competitividade, clientela e situação de suas dívidas. Pediu socorro à Senografia, pois queria evitar o colapso total e a demissão dos melhores de seus funcionários, surgindo a oportunidade de uma parceria temporária.

Paulo César Folle

24. A empresa de Paulo, a Senografia, iniciou suas atividades em Campina Grande do Sul em 24/10/2001 onde funcionou até transferir-se para a Rua Mateus Leme, 757, no dia 05/12/2003. Que o relatório aponta o fato de Paulo César Folle ter sido sócio de 1% da Senagro e agora proprietário da Senografia 99%.
25. Diz que Paulo César Folle, no final de 2003, autorizou Dimas Clemente, alterar seu endereço para a Rua Mateus Leme, 754, sendo que a mudança de fato ocorreu no início de 2004. Socorreu com seu gesto a empresa Senagro e abriu as portas para alguns de seus funcionários demissionários e permitiu a utilização de uma pequena sala para guardar os arquivos e computadores penhorados, o que não constitui ilícito algum.
26. O surgimento de um cliente, cujo trabalho era grande para justificar a contratação de mão-de-obra terceirizada pela Senografia permitiu a esta formar uma parceria com a impugnante.
27. Que o referido colaborador possuía apenas 1% da sociedade da empresa impugnante. Com tal participação não tinha capacidade de decisão nem de coordenar os rumos da primeira.

Cidnéia Márcia Lazarotto

28. Foi contratada pela impugnante no dia 02/06/2001. Quando da ajuda ofertada pela Senografia ela passou a prestar serviços à Senografia, o que lhe permitiu mover ação trabalhista contra ambas. A ação trabalhista foi arquivada com acordo entre as partes. A existência de caixa dois jamais foi comprovada.

Daniel Humberto Saavedra

29. Diz a impugnante que Daniel jamais teve qualquer participação na administração da Senagro. Possui algumas cotas do capital social da Senografia, o que não lhe permite decidir ou administrar. Que as 100 cotas transferidas a Daniel no dia 01/07/2002 foram de Paulo César Folle e não da empresa Senagro.
30. Que nunca houve entre as duas empresas, ou entre seus sócios, qualquer negócio de formação de sociedade, fusão, cisão, incorporação, sucessão, transferência de capital etc. O fato de ter sido funcionário da Senagro, ou qualquer coincidência de períodos, nada tem a ver com sua atual situação junto à Senografia, apenas lhe

trará como consequência eventual responsabilidade patrimonial sobre 0,5% de eventuais dívidas.

Alterações Contratuais e Outros Comentários Necessários

31. O fato de a empresa mudar suas atividades sociais ou de manter em seus quadros ou não contratar este ou aquele funcionário, não constitui prova de sucessão ou de continuidade de atividades de uma pela outra. Esses atos não constituem ilícito. É decisão interna corporis.
32. Quanto ao item fundo de comércio diz que é composto por diversos itens como o ponto, a marca, o nome, o aviamento, o acervo técnico, o crédito, direitos, mas nunca os funcionários.
33. Ao alegar que houve comércio entre as partes do fundo de comércio deve provar e demonstrar esse fato. Que as notas fiscais colacionadas, não indicam suas datas sobre as quais alega a fiscalização que uma empresa assumiu as despesas operacionais da outra.
34. Os recolhimentos extemporâneos havidos teriam força se tivessem sido feitos pela Senografia. Não há nos autos provas nesse sentido.

Registro de Contratos

35. Diz que rebate a afirmação do Auditor de que o contrato não foi registrado no Registro Público. Que se refere ao contrato de parceria celebrado entre as empresas investigadas e afirma que para invalidar o ato jurídico não é suficiente tal argumento. Que o registro do contrato é desnecessário, pois somente visa regular a parceria e os negócios resultantes da parceria.
36. O argumento de que o contrato noticiado não registra a remuneração de cada uma das partes é pífio, pois o contrato refere-se a possibilidade de uma parceria genérica. Cada eventual trabalho teria a remuneração que fosse combinada pelas partes.
37. Da mesma forma as afirmações do Auditor de que os contratos celebrados com profissionais liberais para prestação de serviços não foram registrados no registro público. Que o registro é opcional e não obrigatório e que existem até contratos verbais.
38. A impugnante trata ainda de contrato firmado entre as empresas e o Estado de Tocantins e diz que esse contrato mereceria melhores formalizações, tais como registro público e o relatório fiscal é omissivo a esse respeito.

Despesas

39. As despesas havidas do Sr Dimas Clemente, ou de outros colaboradores, suportadas pela segunda empresa, em nada apontam para qualquer irregularidade. É natural que ao prestar serviços para Senografia o Sr Dimas e outras pessoas prestadoras de serviços tivessem suas despesas pagas na forma combinada entre as partes.
40. Em seguida diz que não houve aquisição de estabelecimento comercial, que não existe continuidade da exploração de negócio.
41. Repete que todos os créditos apurados nesta NFLD estão alcançados pela prescrição e decadência. Que se discute apenas os lançamentos, diferenças e valores correspondentes ao período de novembro de 2002 a novembro de 2007.

Equívoco do Fiscal no tocante a aferição indireta

42. Que o fiscal exige da impugnante a exibição de documentos fiscais de janeiro de 1996 a fevereiro de 2001 e utiliza para fins de apuração indireta documentos datados de 1999.

PAT

43. Insiste o Fiscal em dizer que a validade do PAT é só até o final do ano, mas desconhece a prescrição e decadência. Que todos os documentos em questão encontram-se excluídos pela decadência e portanto encontra-se o contribuinte desobrigado de apresentá-los.

Período de apuração do presente Debead

44. Todas as demais questões estão abrangidas pela decadência, ou seja, os levantamentos DAL, FPA, FPD, DTA, PLA, PLB, REF, REI, RPA.
45. Como a própria NFLD diz que o seu período é de 01/1996 a 04/2002 há que se declarar a nulidade com fundamento na decadência e na prescrição.

Requerimento

Requer:

46. Nulidade total da NFLD com base na decadência do direito e na prescrição do crédito tributário excedente ao quinquídio legal;
47. Inexistência de sucessão, solidariedade ou responsabilidade fiscal entre as empresas;
48. Utilização de qualquer documento relacionado pela Auditoria no relatório apresentado ou outro qualquer para demonstrar o alegado;
49. Reserva o direito de apresentar os originais dos documentos ora apresentados em cópias simples;
50. Declara, na forma da lei, a autenticidade dos documentos reprografados e anexados.

Da Empresa Senografia Sensoriamento Remoto Ltda

51. Em 10/12/2007, a empresa supracitada ingressou com defesa alegando as mesmas razões e os mesmo pedidos expostos pela Senagro Sensoriamento Remoto Ltda. Dessa forma, por motivo de economia processual, deixa-se de sintetizar os argumentos apresentados.

Em seguida, sobreveio julgamento proferido pela **Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**, por meio do Acórdão de e-fls. 1135 e ss, cujo dispositivo considerou **o lançamento procedente em parte, mantendo o valor de R\$ 31.581,15, e excluindo R\$ 178.633,74, por motivo de decadência.** É ver a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/10/2002

NFLD 37.096.484-5

NOTIFICAÇÃO DE DÉBITO

Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas na Lei 8.212, de 1991, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

GRUPO ECONÔMICO

Caracterizada a existência de fato de um grupo econômico, o reconhecimento da responsabilidade solidária é impositivo de lei.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL

A decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DECADÊNCIA. PRAZO. SÚMULA VINCULANTE DO STF. APLICAÇÃO DO CTN.

A Súmula Vinculante n.º 8 do STF, ao determinar a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei IP 8.212/91, atraiu a incidência do prazo decadencial de cinco anos para constituição do crédito, estabelecido pelo CTN.

Lançamento Procedente em Parte

O sujeito passivo **Senagro Sensoriamento Remoto S/C Ltda**, foi cientificado do acórdão da DRJ, por via postal, no dia 05/05/2009 (e-fl. 1186). Inconformado com a decisão prolatada e procurando demonstrar a improcedência do lançamento, apresentou Recurso Voluntário em 01/06/2009 (e-fls. 1196 e ss), repisando, em grande parte, os argumentos apresentados em sua impugnação.

A responsável solidária **Senografia Sensoriamento Remoto Ltda**, por sua vez, foi cientificada do acórdão da DRJ, por via postal, no dia 20/05/2009 (e-fl. 1192). Contudo, não apresentou Recurso Voluntário no prazo legal.

Em seguida, os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário interposto.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Matheus Soares Leite – Relator

1. Juízo de Admissibilidade.

O Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo **Senagro Sensoriamento Remoto S/C Ltda** é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto n.º 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminar de nulidade da decisão de primeira instância – *ex officio*.

Conforme consta no Relatório Fiscal da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (e-fls. 241 e ss), a presente NFLD foi lavrada para substituir a NFLD lavrada sob o DEBCAD n.º 35.815.841-9, referente ao período de 01/1995 a 05/2005, na parte que concerne ao período compreendido entre 01/1996 a 04/2002, tendo sido alocado na competência **10/2002**, as bases de cálculo dos pagamentos dos 13º salários pagos nas rescisões de contrato de trabalho efetuadas até 04/2002 e que sofreram descontos em separado, declarados em GFIP (Levantamento DTA – Pagamento do 13º Salário).

A substituição ocorreu em razão da nulidade decorrente de julgamento do contencioso administrativo, por meio da Decisão-Notificação n.º 14.401.4/0470/2006 (e-fls. 271 e ss), justificado com base no parágrafo único do artigo 32, da Portaria MPS n.º 520, de 19/05/2004, tendo sido determinado os seguintes ajustes:

- a) Respeitar o prazo decadencial;
- b) Lançar em notificação separada o período da parceria comercial, aplicando a solidariedade prevista no artigo 124, I, do CTN;
- c) Aplicar a responsabilidade prevista no artigo 133 do CTN no período anterior à parceria comercial;
- d) Não lançar valores relativos a vale-refeição pagos de acordo com o PAT em período posterior ao ano 2000;
- e) Verificar todas as guias recolhidas até a data do lançamento;
- f) Verificar quais os fatos geradores já incluídos em outros documentos de débito, tais como LDC e CDF, abstando-se de lançá-los em duplicidade;
- g) Verificar quais os fatos geradores incluídos nos autos n.º 2001.70.00.005443-0 e n.º 2005.70.00.013031-0, que correm perante a 2ª Vara de Execuções Fiscais de Curitiba, abstando-se de lançá-los novamente.

Deste modo, foram feitos lançamentos em notificações separadas para os períodos de 01/1996 a 04/2002 e de 05/2002 a 05/2005. Tal separação foi justificada pela aplicação da responsabilidade tributária ao primeiro período, enquadrada no inciso I, do art. 133, do CTN - Código Tributário Nacional, e pela aplicação da solidariedade tributária ao segundo período, por força do inciso I, do art. 124, do mesmo Código.

Assim, o período compreendido na apuração deste lançamento é de 01/1996 a 04/2002 (período anterior à parceria), de modo que a responsabilidade tributária foi enquadrada no inciso I, do art. 133, do CTN - Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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;

Após analisar a Decisão-Notificação n.º 14.401.4/0470/2006 (e-fls. 271 e ss), bem como os fundamentos constantes no Relatório Fiscal da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (e-fls. 241 e ss), percebo que há certo equívoco na motivação adotada pela DRJ, para manter o lançamento tributário, o que, a meu ver, prejudicou o regular andamento do presente feito. Ao que se passa a demonstrar.

A começar, do que se depreende da Decisão-Notificação n.º 14.401.4/0470/2006 (e-fls. 271 e ss), que determinou ajustes nas Notificações de Lançamento, inclusive para que fossem feitas de forma separadas para os períodos de 01/1996 a 04/2002 e de 05/2002 a 05/2005, tem-se que:

- a) A solidariedade entre as empresas Senagro e Songrafia seria incontestável no período da parceria comercial realizada por ambas, de 05/2002 a 05/2005, com fundamento no art. 124, I, do CTN;
- b) Não caberia a caracterização de grupo econômico entre as notificadas, nos termos do art. 748, da Instrução Normativa MPS/SRP n.º 3, de 14/07/2005, por não ter sido caracterizada a figura de diretor, controlador ou administrador das duas empresas, eis

que cada uma era administrada pelo seu respectivo sócio-gerente. Também não haveria comprovação de que a parceria teria sido comandada nem por Senagro nem por Senografia;

- c) Também não teria ocorrido a contratação de fato do grupo Senagro-Senografia. Eram os funcionários da Senagro que realizavam os trabalhos em nome da Senografia. Uma empresa cuidava da área comercial e a outra da área técnica. Não haveria, nos autos, nenhuma prova que caracterizasse a superioridade gerencial de uma empresa sobre a outra, impossibilitando, a princípio, a caracterização de grupo econômico;
- d) O enquadramento da responsabilidade do art. 132, do CTN, descrito no Relatório Fiscal, não estaria de acordo com a doutrina e a jurisprudência;
- e) Analisando o caso concreto, não teria ocorrido fusão, transformação, nem incorporação da pessoa jurídica, motivo pelo qual, não seria possível enquadrar a relação de Senagro e Senografia no art. 132, do CTN, pois ausente elemento essencial que seria a extinção da pessoa jurídica;
- f) O caso concreto se enquadraria mais corretamente no art. 133, do CTN. O *caput* do artigo condicionaria a responsabilidade do sucessor à manutenção da exploração da atividade do sucedido, conforme teria acontecido na prática;
- g) Se uma empresa adquire de outra todo o acervo técnico e a clientela, e continua a explorar o negócio, presume-se que houve aquisição da atividade profissional, configurando-se a sucessão e a transferência da responsabilidade tributária;
- h) A Senagro nem sequer possuía sede própria, apenas utilizava a sede cedida pela Senografia, ficando assim fácil comprovar que houve a criação de uma empresa nitidamente para continuar a exploração da atividade econômica da outra, uma vez que os profissionais da Senagro foram todos voltados à execução dos serviços contratados pela Senografia;
- i) Estando enquadrada a situação de fato no artigo 133 do CTN, restaria apenas analisar se o alienante continuou ou não a exploração da atividade, para determinar qual a responsabilidade do sucessor perante os fatos geradores ocorridos antes do início da sucessão, de acordo com os incisos I e II do referido artigo;
- j) Caso o sucedido não mais explore, nos seis meses seguintes, qualquer tipo de atividade, o sucessor responderá, integralmente, pelo passivo tributário daquele, ressalvado seu direito de regresso;
- k) A jurisprudência tem entendido que é ônus do alienante provar que cessou a exploração da atividade, ou seja, a princípio, o sucessor responderá subsidiariamente com o sucedido pelos eventuais débitos levantados, podendo este excluir sua responsabilidade caso prove que cessou a exploração da atividade econômica;
- l) Não resta dúvida da responsabilidade solidária no período de 08/05/2002 a 08/05/2005, exclusivamente pelo disposto no artigo 124, I, do CTN, bem como pela aplicação do artigo 133 do CTN para o período até 07/05/2002.

Quando do lançamento tributário substitutivo, a fiscalização, no Relatório Fiscal da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (e-fls. 241 e ss), ao tratar da responsabilidade tributária, amparada no art. 133, do CTN, trouxe as seguintes considerações:

10. HISTÓRICO - DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA (amparada no Art. 133 do Código Tributário Nacional)

10.1 A empresa foi fundada em 01 de fevereiro de 1993 pelos sócios Dimas Clemente e Irineu Motter. Ao longo de sua duração, outros sócios entraram e saíram da sociedade,

conforme demonstrado no Cronograma de Duração da Sociedade elaborado e anexado a este.

10.2 Em 03 de outubro de 2000, a Senagro admite, como Assistente Comercial, Paulo César Folle, vindo a ser promovido a Gerente Comercial, em 01/10/2001;

10.3 Em 30 de março de 2001, este empregado é admitido como sócio de seu patrão, Dimas Clemente, tornando-se assim patrão de si mesmo, pois permaneceu como empregado até 28 de fevereiro de 2003 (vide Livro Registro de Empregado n 4 1);

10.4 Em 24 de outubro de 2001, Paulo César Folle, ainda empregado e sócio da Senagro, fundou a SENOGRAFIA SENSORIAMENTO REMOTO S/C LTDA, tendo como sócia cotista sua mulher, Nilce Mary Turcatti Folle. Suas atividades só se iniciaram efetivamente a partir de janeiro de 2002, conforme análise de sua contabilidade, efetivada na ação fiscal nQ 09249452, nela realizada.

10.5 Em 03 de dezembro de 2001, o engenheiro cartográfico Daniel Humberto Saavedra Alvarado foi admitido na Senagro;

10.6 Em 08 de maio de 2002, Senagro e Senografia firmaram, EM TESE, o Contrato de Parceria Comercial, já citado, em que as empresas compartilhariam a mesma mão-de-obra e o mesmo estabelecimento. Vale lembrar que tal contrato não foi registrado no Registro Público, o que não lhe confere a devida credibilidade. Até porque, esse contrato não estabelece nenhuma forma de remuneração das partes. Ora, se duas empresas formam uma parceria para execução de um serviço, o contrato entre elas deveria, obrigatoriamente, estipular qual o quinhão desse serviço que caberia a cada uma. Se consta desse contrato que uma delas entraria com toda a mão-de-obra necessária à execução dos trabalhos, responsabilizando-se por toda despesa decorrente (§1ª da cláusula 1a), e à outra caberia fornecer toda a logística demandada (§ 2º da cláusula 2a), qual o peso de cada despesa dessas em relação aos serviços contratados, de modo a ficar estabelecido o quantum para cada empresa no valor dos serviços contratados. A falta dessas cláusulas de remuneração, mesmo que estabelecida em 50% para cada uma, induz a crer que esse Contrato de Parceria foi elaborado durante a ação fiscal, o que seu registro o denunciaria. No entanto, as empresas, em seu recurso da NFLD anterior, confessaram a SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA da Senografia, nos débitos da Senagro, com base no Art. 124 do CTN, no período desta "parceria comercial". Por conta disto, foram lavradas NFLD's distintas, conforme salientado no parágrafo 2.5. 10.7 Em 10 de Julho de 2002, foi feita uma alteração social na Senografia, em que foi admitido como sócio o engenheiro Daniel Humberto Saavedra Alvarado, ainda empregado da Senagro. Assim, a Senografia passou a ter sua composição societária com dois dos sócios da Senagro;

10.8 Em 10 de dezembro de 2003, a Senagro realizou uma alteração contratual modificando seu objeto social para SERVIÇOS DE DIGITAÇÃO DE DOCUMENTOS, ou seja, encerrando com suas atividades de serviços de cartografia e geodesia, mas mantendo em seu quadro de pessoal os seguintes funcionários, que se destinavam a estes serviços:

- Karina Letícia Reinbold, técnica em processamento de imagens, demitida em novembro de 2004;
- Cleverson Bassetti, desenhista técnico, demitido em fevereiro de 2004;
- Juliano Pereira Kappeler, técnico em geoprocessamento, demitido em junho de 2005;
- Sandy Plasmann Lamberti, técnica em geoprocessamento, demitida em junho de 2005;
- Daniel Humberto Saavedra Alvarado, engenheiro cartográfico, demitido em julho de 2005;

10.9 Observe-se, pelo livro Registro de Empregado, que não houve a contratação de nenhum técnico em digitação, nem de nenhum outro empregado após 03/06/2003, pois a empresa vinha gradativamente encerrando suas atividades e transferindo seus empregados para a Senografia, já que esta não mantinha quadro de funcionários necessários ao desenvolvimento de seus trabalhos. Todos os trabalhos realizados pela

Senografia eram efetivados pelos funcionários da Senagro, inclusive por seu sócio, Dimas Clemente, que atuava como Coordenador Geral da equipe, conforme consta no Relatório Técnico elaborado pela Senografia e enviado ao Governo do Estado de Tocantins, e por outros profissionais atuando como prestadores de serviço. **NOTE-SE QUE OS CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DESTES PROFISSIONAIS TAMBÉM NÃO FORAM REGISTRADOS NO REGISTRO PÚBLICO DEVIDO.** O Relatório Técnico descreve sua equipe técnica, que se compõe de empregados da Senagro e terceiros por esta contratados, o que é confirmado pela carta anexa, da Senografia a este fiscal, quando na ação fiscal citada.

10.10 Ora, para que então manter, durante os anos seguintes, aquele acervo técnico de pessoal se seus objetivos já não eram mais os serviços de geoprocessamento? Apenas para servir à sua sucessora DE FATO, a Senografia, que não possuía mão-de-obra registrada para aquela finalidade, pois, para todos os efeitos, seus colaboradores eram os empregados da Senagro. Ressalte-se que a Senagro não mais contratava serviços, apenas a Senografia o fazia, caracterizando, neste período anterior ao Contrato de Parceira Comercial, a aquisição por esta do fundo de comércio daquela.

10.11 Para atestar a estreita vinculação entre as empresas, além das circunstâncias anteriormente citadas, que permite caracterizar a Senografia como sucessora DE.FATO, apesar de não "de direito", da Senagro, verificamos, pela análise documental daquela, que ela assumia despesas operacionais e administrativas desta, tais como demonstram algumas notas fiscais de exemplo, entre outras, relacionadas a seguir:

- NF 70.548, Plaza Hotel. Despesa de hospedagem de Tânia C. Gonçalves, empregada da Senagro;

- NFF 8333/04, Regency Turismo Ltda. Despesa de passagem aérea para a Sra. Karina Reinbold, empregada da Senagro;

- NFS 3198, Hotel Lago da Palma. Despesa de hospedagem para Sra. Karina Reinbold, empregada da Senagro;

- Notas fiscais diversas da Baron & Simão Ltda., referente a múltiplas lavagens do carro Honda Civic, placa AJQ-5172, pertencente ao sócio da Senagro, Dimas Clemente, cujo Certificado de Propriedade anexamos.

10.12 Todos estes fatos justificam o enquadramento das empresas como tendo interesses comuns, o que torna a Senografia responsável pelas respectivas obrigações tributárias da Senagro neste período, conforme Art. 133, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, acima citado.

10.13 A empresa Senografia Sensoriamento Remoto Ltda. foi criada com o intuito de dar continuidade à exploração dos serviços realizados pela Senagro Sensoriamento Remoto Ltda., na medida em que esta fosse encerrando suas atividades, face a impossibilidade de esta não poder mais prestar serviços a órgãos públicos pela não obtenção de Certidão Negativa de Débito - CND, devido aos débitos existentes com o INSS. Isto é comprovado pelos recolhimentos extemporâneos realizados no curso da ação fiscal anterior e pelo descumprimento dos parcelamentos de débitos previdenciários assumidos.

10.14 Ressalte-se, ainda, que o Sr. Paulo César Folle é sócio de ambas as empresas, e que, trabalhando conjuntamente com o Sr. Dimas Clemente, administrador da Senagro e coordenador geral da Senografia, conforme atestado anteriormente pelo Relatório Técnico ao Estado de Tocantins, deu, por meio da Senografia, continuidade às atividades da primeira, adquirindo seu fundo de comércio e funcionando ambas no mesmo endereço com os mesmos empregados, em toda as suas atividades, operacionais e administrativas, pois a Senografia não tinha empregados nem para executar suas atividades administrativas mais elementares. Todos os indícios apontam para uma sucessão DE FATO, mesmo que determinadas exigências legais não cumpridas nos impeçam a caracterização como sucessora DE DIREITO.

10.15 Por conta de todas essas evidências, e com base na legislação citada, bem como no Art. 751 da Instrução Normativa nº 03, e 14 de julho de 2005, abaixo, acolhemos a

Senografia Sensoriamento Remoto Ltda. como responsável solidária pelo débito aqui apurado.

"IN 03

Art. 751. A aquisição de estabelecimento comercial, industrial ou profissional e a continuação da exploração do negócio, mesmo que sob denominação social, firma ou nome individual diverso, acarretam a responsabilidade integral do sucessor pelas contribuições sociais devidas pelo sucedido.

Parágrafo único. A responsabilidade será subsidiária, caso o sucedido inicie, dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade, no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão, ou, nesse período, a ela dê prosseguimento."

Tem-se, pois, que para o período de 01/1996 a 04/2002, a responsabilidade tributária foi atribuída com base no art. 133, do CTN, e não com base no art. 124, I, do mesmo código. As hipóteses são distintas e não se confundem.

A sucessão empresarial constitui hipótese de responsabilidade tributária, a teor do disposto no artigo 133, do Código Tributário Nacional. Será integral, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade. Será subsidiária 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. A responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do mesmo código, por sua vez, exige o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Ou seja, enquanto o art. 133, do CTN, trata das situações nas quais há responsabilidade tributária por sucessão empresarial, integral ou subsidiária, o art. 124, I, do CTN, trata das situações nas quais são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Enquanto nas hipóteses do art. 133, do CTN, o cerne da controvérsia é a continuidade ou não das atividades empresariais pelo alienante, o art. 124, I, do CTN, cuida da comprovação do interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Em que pese a diferenciação acima, a decisão recorrida utilizou como fundamento o art. 124, I, do CTN, para manter o lançamento, consignando que as situações fáticas apuradas pela Auditoria Fiscal e narradas no Relatório Fiscal, evidenciariam a existência de grupo econômico, motivo pelo qual, haveria a responsabilidade solidária. A meu ver, a decisão recorrida confundiu as hipóteses do art. 133, do CTN, com a do art. 124, I, do mesmo código, ocasionando nítido cerceamento do direito de defesa, além de ultrapassar a motivação adotada pela fiscalização no presente lançamento tributário.

Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo art. 146, do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

Não há que se falar, ainda, que a presente discussão seria inócua nos autos, tendo em vista que apenas o sujeito passivo principal apresentou Recurso Voluntário, eis que há controvérsia doutrinária e jurisprudencial sobre a interpretação do art. 133, I, do CTN, no sentido de compreender o exato alcance da expressão "integralmente", se exclusiva ou solidária, o que poderia, em tese, beneficiar o sujeito passivo principal.

Ademais, é possível, inclusive, questionar a responsabilidade tributária por sucessão, seja em razão do fundamento legal ser inadequado ou por insuficiência de provas, o que levaria, em tese, à improcedência do lançamento, beneficiando ambos os sujeitos passivos. Contudo, não cabe ao julgador aperfeiçoar o lançamento, transmutando a responsabilidade atribuída para a hipótese prevista no art. 124, I, do CTN.

Dessa forma, a decisão de piso deveria ter se manifestado sobre o art. 133, do CTN, que é a verdadeira motivação adotada pela acusação fiscal e não sobre o art. 124, I, do CTN, de modo que, a análise nesta instância recursal, impõe o cerceamento do direito de defesa e a supressão de instância. Esse entendimento encontra amparo no Decreto nº 70.235/1972 que, ao tratar das nulidades no inciso II do art. 59, deixa claro que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa.

Por colidir com os basilares princípios da ampla defesa e do contraditório, a nulidade da decisão *a quo* se releva de gravidade tamanha, que pode ser arguida mesmo de ofício, sem que sobre ela se opere a preclusão.

Assim, entendo que o vício impede o prosseguimento do feito, de modo que determino o retorno dos autos à instância de julgamento *a quo*, a fim de que seja proferida nova decisão, adequada à motivação adotada pela fiscalização.

Por fim, cabe apenas esclarecer que a nova decisão deverá observar o montante já reconhecido favoravelmente ao sujeito passivo, em razão da proibição da *reformatio in pejus*, tendo em vista que ocorreu a coisa julgada em relação à essa parcela.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para DAR-LHE PROVIMENTO, a fim de declarar a nulidade do acórdão recorrido, determinando o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, a fim de que seja prolatada nova decisão.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite