



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.012066/2009-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-010.982 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de abril de 2023
Recorrente VT PRE VESTIBULARES LTDA. E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRATAÇÃO DE ESTAGIÁRIOS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Havendo a contratação de estagiários em desacordo com a legislação de regência (Lei nº. 6.494, de 1977, e Decreto nº. 87.497, de 1982), é imperiosa a incidência das contribuições previdenciárias, sendo escorreita a qualificação de tais pessoas físicas contratadas como segurados empregados.

GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO DEFICIENTE PELA FISCALIZAÇÃO.

A fiscalização tributária não pode imputar responsabilidade tributária solidária unicamente com base em declaração prestada pela empresa fiscalizada, cujo teor indica participar de grupo econômico, vez ser imperioso que a fiscalização demonstre qual a efetiva relação existente entre as empresas, de forma a demonstrar que a situação fática (grupo econômico de fato) ou jurídica (grupo econômico de direito) realmente evidencia a existência de grupo econômico.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário da autuada. Por maioria de votos, dar provimento aos recursos voluntários apresentados pelos responsáveis solidários Núcleo Educacional e Cultural Nossa Senhora de Fátima Ltda. e VT Distribuidora de Materiais Didáticos Ltda. para afastar a responsabilidade por vício material. Vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Wilsom de Moraes Filho e Miriam Denise Xavier que davam provimento aos recursos das responsáveis solidárias caracterizando o vício como de natureza formal. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro(a) não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Rayd Santana Ferreira, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado(a)) e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão da DRJ em Belo Horizonte que negou provimento à impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

A autuação decorreu da apuração de que estagiários trabalhavam em desconformidade com a legislação de regência, o que atrairia a incidência das contribuições previdenciárias.

Destaca-se que, nos presentes autos, i) foram constituídas a contribuição previdenciária patronal e a contribuição destinada a financiar os benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho e ii) a fiscalização considerou que as seguintes empresas como responsáveis solidários:

- 1) VT Distribuidora de Materiais Didáticos Ltda.;
- 2) Núcleo Educacional e Cultural Nossa Senhora de Fátima Ltda.;
- 3) Valmar Corretora de Seguros Ltda.;
- 4) Chromos Pré Vestibulares Ltda.

A sujeição passiva solidária imputada pela fiscalização teria decorrido de declaração prestada pelo próprio contribuinte autuado, na qual teriam sido informadas todas as empresas que integram o grupo econômico de qual participa.

Intimado do lançamento, tanto o devedor principal quanto os responsáveis solidários Núcleo Educacional e Cultural Nossa Senhora de Fátima Ltda. e VT Distribuidora de Materiais Didáticos Ltda. apresentaram impugnação ao lançamento, aduzindo, em síntese, que:

Devedor principal

- A autuação seria nula, pois inexistente declaração da justiça do Trabalho acerca da existência das aventadas relações de emprego entre a impugnante seus ex-estagiários;

- A mera ausência do termo de compromisso firmado entre os estudantes e a Recorrente, bem como a não apresentação de apólices de seguro emitidas em nome dos estagiários não teria o condão de transformar os valores pagos aos aprendizes em salário de contribuição. Destaca-se que a intenção das partes sempre deveria ser considerada na qualificação dos negócios jurídicos (boa fé objetiva);
- A tributação sobre importâncias pagas a título de bolsa de estágio afrontaria a norma veiculada na alínea "j" do §9º do artigo 28 da Lei nº. 8.212, de 1991, bem como o artigo 6º da Lei nº. 6.497, de 1997.

Devedores solidários

- Inexistiria o grupo econômico aventado pela fiscalização, vez que a relação entre as empresas tratar-se-ia de mera estratégia de marketing;
- Inexistiria o interesse comum bastante para a imputação de responsabilidade solidária com base no artigo 124, inciso I, do CTN;
- A norma veiculada no inciso IX do artigo 30 da Lei nº. 8.212, de 1991, somente poderia ser interpretada em conjunto com as demais normas tributárias, especialmente o CTN.

Analizada a impugnação, a 6ª Turma de Julgamento da DRJ Belo Horizonte negou-lhe provimento. Tal decisão restou formalizada no Acórdão nº 02-32.821, às fls. 188 / 195, cuja ementa relembramos a seguir:

ESTÁGIO. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

Somente ocorre a não incidência das contribuições previdenciárias, quando a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário for paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas contribuições previdenciárias, devidas à Seguridade Social, nos termos do disposto no artigo 30, inciso LX, da Lei nº 8.212, de 1991.

NULIDADE.

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito..

Intimados dessa decisão, tanto o devedor principal quanto os devedores solidários que impugnaram a autuação interpuseram recursos voluntários, trazendo, em breve, síntese os seguintes argumentos:

Devedor principal

- A autuação seria nula, pois inexistente declaração da justiça do Trabalho acerca da existência das aventadas relações de emprego entre a impugnante

seus ex-estagiários. Destaca-se que a fiscalização tributária não deteria competência para reconhecer a existência de relação de emprego;

- A mera ausência do termo de compromisso firmado entre os estudantes e a Recorrente, bem como a não apresentação de apólices de seguro emitidas em nome dos estagiários não teria o condão de transformar os valores pagos aos aprendizes em salário de contribuição. Destaca-se que a intenção das partes sempre deveria ser considerada na qualificação dos negócios jurídicos (boa fé objetiva);
- A tributação sobre importâncias pagas a título de bolsa de estágio afrontaria a norma veiculada na alínea "j" do §9º do artigo 28 da Lei nº. 8.212, de 1991, bem como o artigo 6º da Lei nº. 6.497, de 1997.

Devedores solidários

- Inexistiria o grupo econômico aventado pela fiscalização, vez que a relação entre as empresas tratar-se-ia de mera estratégia de marketing;
- Inexistiria o interesse comum bastante para a imputação de responsabilidade solidária com base no artigo 124, inciso I, do CTN;
- A norma veiculada no inciso IX do artigo 30 da Lei nº. 8.212, de 1991, somente poderia ser interpretada em conjunto com as demais normas tributárias, especialmente o CTN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Newman de Mattera Gomes, Relator.

Os recursos voluntários apresentados são tempestivos, conforme indicado no quadro infra:

Sujeito Passivo	Data da ciência do acórdão da DRJ	Data de apresentação do recurso voluntário
VT PRE VESTIBULARES	11/05/2012 – sexta-feira (fls. 207)	12/06/2012 (fls. 229)
NÚCELO EDUCACIONAL	11/05/2012 – sexta-feira (fls. 207)	12/06/2012 (fls. 218)
VT DISTRIBUIDORA	11/05/2012 – sexta-feira (fls. 207)	12/06/2012 (fls. 240)

Ademais, atendem aos demais requisitos de admissibilidade. Logo, conheço do recursos apresentados.

Frise-se inexistir irresignação dos seguintes responsáveis solidários: Valmar Corretora de Seguros Ltda. e Chromos Pré Vestibulares Ltda.

Nos termos do relatório supra, as matérias a serem objeto de apreciação do presente julgamento são as seguintes:

- Impossibilidade de caracterização de vínculo trabalhista pela fiscalização tributária, vez que tal atribuição seria restrita à Justiça do Trabalho;
- Meras irregularidades formais na contratação de estagiários não seriam bastantes para a incidência de contribuições previdenciárias;
- Não haveria verdadeiro grupo econômico bastante para a atribuição de responsabilidade tributária;
- Inexistiria interesse comum das empresas qualificadas como responsáveis tributárias, sendo certo que a norma veiculada no inciso IX do artigo 30 da Lei nº. 8.212, de 1991, somente poderia ser interpretada em conjunto com as demais normas tributárias, especialmente o CTN.

ESTAGIÁRIOS CONTRATADAS EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA

Neste tópico da presente decisão, abordaremos as duas primeiras temáticas acima indicadas.

Para as apreciarmos devidamente, temos que relembrar alguns trechos do relatório do auto de infração:

Foi constatado o pagamento a segurados tidos como estagiários, por parte da autuada, no período de 01/2004 a 12/2004, no estabelecimento centralizador e nos estabelecimentos Pampulha (04.435.859/0002-65) e Eldorado (04.435.859/0004-27).

(...)

O Anexo I ao presente Relatório Fiscal ilustra a situação de cada estagiário em relação à documentação pendente de apresentação. Do seu exame pode-se constatar que:

- Não foram apresentados os Termos de Compromisso de Estágio - TCE para alguns estagiários ou, em alguns casos, os TCE apresentados não englobam todo o período em que foi prestado o serviço. O referido documento constitui-se elemento imprescindível na caracterização do contrato de estágio, consoante disposições expressas do art. 3º da Lei 6.494/77 e do parágrafo 1º do Art. 6º do Decreto 87.497/82, anteriormente citados.

- Não foram apresentadas as apólices de seguros de acidentes pessoais para alguns estagiários ou, em alguns casos, as apólices apresentadas não cobriam todo o período em que foi prestado o serviço.

Diante do exposto e da análise dos dispositivos legais supra citados, conclui-se que houve desrespeito, por parte da empresa, aos Artigos 1º, 3º e 4º da Lei 6.494/77.

Consequentemente, os valores pagos aos trabalhadores tidos como estagiários passarão a integrar o salário-de-contribuição. Note-se que os valores aqui lançados referem-se aos casos onde faltaram, nas competências específicas para cada trabalhador, o Termo de Compromisso de Estágio - TCE ou a apólice do seguro de acidentes pessoais, ou ambos.

Para aqueles estagiários cuja documentação completa foi apresentada, nenhuma contribuição foi lançada.

Os trabalhadores foram enquadrados como segurados empregados, visto que puderam ser constatados os pressupostos caracterizadores da relação de emprego, tais como pessoalidade e subordinação na prestação de serviços não-eventuais e remunerados prestados por pessoas físicas ao sujeito passivo.

Forçoso concluir, com base na transcrição supra, que a autuação decorreu de a fiscalização ter apurado que a empresa contratou estagiários, mas não cumpriu a legislação de regência, o que acarretou a descaracterização de tal contratação. Ademais, em decorrência de estarem presentes os elementos caracterizadores da relação de emprego, as pessoas físicas contratadas como estagiários foram qualificadas como empregados para fins da legislação previdenciária.

O procedimento adotado pela fiscalização ao verificar o desrespeito dos requisitos para a contratação de estagiário é irrepreensível: a contratação de estagiários somente será regular, com os consequentes efeitos previstos na legislação tributária (*como, por exemplo, a não incidência de contribuições previdenciárias*), acaso sejam cumpridos todos os requisitos legalmente estabelecidos para tal modalidade de contratação.

Vamos relembrar alguns aspectos da legislação de regência acerca da contratação de estagiários:

LEI Nº. 6.494, DE 1977, COM AS ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LEI Nº. 8.589, DE 1994

Art. 1º. As pessoas jurídicas de (Direito (Privado, os órgãos de administração (Pública e as Instituições de Ensino podem aceitar, como estagiários, os alunos regularmente matriculados em cursos virgulados ao ensino público e particular.

§ 1º. Os alunos a que se refere o "caput" deste artigo devem, comprovadamente, estar frequentando cursos de nível superior, profissionalizante de 2º grau, ou escolas de educação especial.

§ 2º. O estágio somente poderá verificar-se em unidades que tenham condições de proporcionar experiência prática na linha de formação do estagiário, devendo o aluno estar em condições de realizar o estágio, segundo o disposto na regulamentação da presente Lei.

§ 3º. Os estágios devem propiciar a complementação do ensino e da aprendizagem e ser planejados, executados, acompanhados e avaliados em conformidade com os currículos, programas e calendários escolares,

(...)

Art. 3º. A realização do estágio dar-se-á mediante termo de compromisso celebrado entre o estudante e a parte concedente, como interveniência obrigatória da instituição de ensino.

§ 1º. Os estágios curriculares serão desenvolvidos de acordo com o disposto no parágrafo 3º do art. 1º, desta Lei.

§ 2º Os estágios realizados sob a forma de ação comunitária estão isentos de celebração de termo de compromisso.

Art. 4º O estágio não cria vínculo empregatício de qualquer natureza e o estagiário poderá receber bolsa, ou outra forma de contraprestação que venha a ser acordada, ressalvado o que dispuser a legislação previdenciária, **devendo o estudante, em qualquer hipótese, estar seguro contra acidentes pessoais.**

LEI Nº. 8.212, DE 1991

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: 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, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

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

(...)

i) **a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;**

DECRETO Nº. 3.048 DE 1999 (REGULAMENTO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL)

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e o trabalhador avulso: 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, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

§ 9º. **Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:**

(...)

IX - **a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 1977;**

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

No caso vertente, é incontroverso que não foram cumpridos os requisitos estabelecidos para a contratação de estagiários, nos termos da Lei nº. 6.494, de 1997. A própria literalidade do recurso apresentado pelo devedor principal deixa isso bem claro, como podemos verificar do excerto infra (fls. 234):

No entanto, é importante advertir que a forma jamais deverá prevalecer sobre a intenção das partes que se encontram nos pólos de determinada relação jurídica. Não é porque foram desatendidas algumas exigências de forma que hão de ser desconsiderados os contratos de estágio celebrados sem que tenha havido qualquer oposição pelas partes contratantes. O contrato de estágio existiu e atendeu os anseios das partes contratantes e as do legislador, proporcionando ensinamentos acadêmicos e profissionais aos ex-estagiários.

Sendo incontroverso que foram desatendidos os requisitos previstos na Lei nº. 6.494, de 1997 para a contratação de estagiários, torna-se descabida a aplicação da norma veiculada na alínea “i” do §9º do artigo 28 da Lei nº. 8.212, de 1991. Logo, imperiosa a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos aos estagiários que, obviamente, afastada a qualificação como estagiários, acabam cumprindo os requisitos da relação de emprego, conforme muito bem apontado pela fiscalização e assim apreciado na decisão de piso (fls. 192 / 193):

Desse modo, para não serem considerados segurados empregados, a empresa deve contratar os estagiários observando a Legislação (Lei 6.494, de 1977, Decreto 87.497, de 1982).

Dentre as regras previstas nesta legislação, encontra-se a obrigatoriedade do termo de compromisso celebrado entre o estudante e a parte concedente da oportunidade do estágio curricular, documento imprescindível à comprovação da inexistência de vínculo empregatício, bem como o seguro de acidentes pessoais em favor do estudante.

(...)

Analisando os Termos de Intimação Fiscal nº. 02 e 04, fls. 36 e 38, constata-se que a empresa foi intimada a apresentar os Contratos de Estágio e respectivas Apólices de Seguro emitidas em favor dos estagiários, tendo a fiscalização anexado ao Termo de Intimação Fiscal de fl. 39, relação nominal de cada estagiário com documentação pendente.

Portanto, o presente lançamento se deu pela não comprovação por parte da empresa, embora devidamente intimada, da regularidade dos estágios firmados com os segurados elencados no Anexo I de fls 84, onde a autoridade Lançadora não só identifica nominalmente cada estagiário, como discrimina quais documentos não foram apresentados.

(...)

Observe-se que **o estágio remunerado possui os pressupostos da relação de emprego e caso a empresa não demonstre que o serviço prestado pelo estudante se reveste**

das formalidades previstas na Lei nº 6.494, de 1977, os valores percebidos pelos bolsistas serão tributados, consoante posição firmada pelo Egrégio STJ:

ESTÁGIO PROFISSIONAL

HIPÓTESE QUE NÃO SE ENQUADRA NAS DISPOSIÇÕES DA LEI 6.494/77, PRESENTE A RELAÇÃO DE EMPREGO. (Recurso Especial, Processo nº. 1993.00.24534-1/RJ)

Assim, **não é qualquer pagamento a estagiários que irá resultar em isenção das contribuições previdenciárias, mas apenas aqueles que se moldarem às condições estabelecidas no art. 28, § 9º, alínea "i", da Lei 8.212,1991, já que a regra é a tributação, afastada apenas se cumpridas as exigências da lei isentiva.**

Relevante frisar, como também já muito bem apontado na decisão de piso, que a fiscalização previdenciária não reconheceu vínculo trabalhista, vez que se restringiu a constituir as contribuições previdenciárias devidas pela empresa em relação às pessoas físicas contratadas como estagiárias, visto que descumpridos os requisitos da legislação específica que rege tal modalidade de contratação. Ademais, para realizar tal dever legal, a fiscalização previdenciária obviamente não depende de prévio reconhecimento de vínculo trabalhista pela Justiça do Trabalho.

Vamos relembrar um pequeno excerto da decisão de piso, que bem explicita o entendimento acima exposto:

Quanto à alegação de que a Delegacia da Receita Federal, não possui competência legal para declarar a existência de relação de emprego ou o liame empregatício, visto que tal competência, por disposição expressa do artigo 114 da Carta Constitucional é privativa do Poder Judiciário, cabe registrar que **a Fiscalização da Receita Federal do Brasil não reconhece vínculo empregatício entre o trabalhador e a empresa, apenas faz o enquadramento dos mesmos na categoria correta, para fins de cálculo da contribuição previdenciária**, face à situação fática verificada na documentação e registros contábeis da empresa fiscalizada, conforme dispõe o parágrafo 2º, do artigo 229, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, alterado pelo Decreto nº 3.265, de 1999.

Nos termos dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, incumbe à Secretaria da Receita Federal do Brasil, a tarefa de arrecadar e fiscalizar o recolhimento das contribuições devidas à Previdência Social. Assim, a Fiscalização apenas efetuou o correto enquadramento dos trabalhadores arrolados nos autos na categoria de segurados empregados, para fins de cobrança das contribuições devidas, e não do reconhecimento do vínculo empregatício.

No que tange à alegação de que a DRF deveria, em respeito à disposição legal incerta no art. 39 da CLT, antes de lavrar o Auto de Infração, buscar na Justiça do Trabalho declaração quanto à existência ou não de vínculo empregatício entre a impugnante e os ex-estagiários, tal argumento não procede, pois conforme já explicitado a Receita Federal do Brasil, através do seu Auditor Fiscal, não reconhece vínculo empregatício entre o trabalhador e a empresa, apenas faz o enquadramento dos mesmos na categoria correta, para fins de cálculo da contribuição previdenciária.

Assim, não há reparos à autuação, tanto no que toca à apuração dos fatos geradores quanto na identificação do contribuinte.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE EMPRESAS INTEGRANTES DE GRUPO ECONÔMICO

A fiscalização tributária imputou responsabilidade tributária solidária às empresas VT Distribuidora de Materiais Didáticos Ltda., Núcleo Educacional e Cultural Nossa Senhora de Fátima Ltda., Valmar Corretora de Seguros Ltda. e Chromos Pré Vestibulares Ltda. por conta de a empresa fiscalizada (*VT Pré Vestibulares Ltda.*) pretensamente ter afirmado que integraria um grupo econômico com tais empresas.

Relevante destacar que a empresa então fiscalizada foi expressamente intimada a apresentar a relação de todas as empresas que comporiam eventual grupo econômico com tal empresa, nos seguintes termos (fls. 36):



Ministério da Fazenda

Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB

Delegacia da Receita Federal do Brasil - 06. REG SUPERINTENDÊNCIA RFB

Serviço / Seção de Fiscalização



TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL nº 02

Contexto

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e com base no inciso III do art. 32 e nos § 1º e 2º do art. 33, ambos da Lei nº 8.212/1991 e nos art. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007, fica o sujeito passivo acima identificado INTIMADO a apresentar, sob pena de autuação, nos prazos respectivos, os elementos discriminados abaixo:

Prazo: 05 dias úteis Período de apuração: 01/2004 a 12/2004

- Contratos de Estágio e respectivas Apólices de Seguro emitidas em favor dos estagiários.
- Relação de todas as empresas do grupo econômico, com CNPJ e endereço.

A fiscalização, com base na resposta a tal intimação (**frise-se que tal resposta não consta dos presentes autos**), imputou responsabilidade tributária às empresas anteriormente citadas, sendo relevante lembrarmos a fundamentação expressa pela fiscalização para a imputação de tal responsabilidade tributária, tanto no relatório do auto de infração quanto nos termos de sujeição passiva solidária:

Relatório do auto de infração (fls. 80/81)

7 - Estão sendo arroladas as empresas abaixo relacionadas, componentes do grupo econômico, para, solidariamente, responderem junto com a autuada, na forma da legislação a seguir:

(...)

EMPRESA	CNPJ
VT DISTRIBUIDORA DE MATERIAIS DIDATICOS LTDA ✓	01.805.310/0001-46
NUCLEO EDUCACIONAL E CULTURAL NOSSA SRA DE FATIMA LTDA ✓	02.194.319/0001-20
VALMAR CORRETORA DE SEGUROS LTDA ✓	21.728.464/0001-99
CHROMOS PRE VESTIBULARES LTDA ✓	65.149.643/0001-47

8 - Juntamente com o presente AI, lavrou-se o TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA, ao qual foram anexadas cópias dos AI's relacionados no item 9 e seus anexos (em arquivos digitais, devidamente autenticados), endereçado às empresas mencionadas no item 7, com o objetivo de cientificar os sujeitos passivos solidários, das respectivas exigências tributárias, lavrados contra a pessoa jurídica **AUTUADA**, na data de 06/07/2009.

Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 92)

2 - Conforme declaração fornecida pelo sujeito passivo, fazem parte do grupo econômico as seguintes empresas:

EMPRESA	CNPJ
VT DISTRIBUIDORA DE MATERIAIS DIDATICOS LTDA	01.805.310/0001-46
NUCLEO EDUCACIONAL E CULTURAL NOSSA SRA DE FATIMA LTDA	02.194.319/0001-20
VALMAR CORRETORA DE SEGUROS LTDA	21.728.464/0001-99
CHROMOS PRE VESTIBULARES LTDA	65.149.643/0001-47

Importante destacar que a fiscalização não expressa qual seria a efetiva relação entre as empresas constantes do quadro acima para se concluir que elas efetivamente integrariam um grupo econômico (*de direito ou de fato*), vez que se fiou, em princípio, unicamente em declaração pretensamente entregue pela empresa fiscalizada acerca de tal questão. Ou seja, **o motivo para a atribuição de responsabilidade tributária solidária residiu em o sujeito passivo fiscalizado afirma que integrava grupo econômico.**

Antes de analisarmos a suficiência de tal motivo para a imputação de responsabilidade tributária solidária às empresas arroladas no quadro supra, é relevante destacar que **o eventual vício no motivo (fático ou jurídico) do ato administrativo de lançamento (no caso vertente, em relação à imposição de responsabilidade tributária solidária) fulmina o lançamento, em relação à tal motivo, vez que macula a identificação da matéria tributável (art. 142 do CTN)**, sendo pertinente realizarmos uma breve digressão sobre tal temática.

Em relação ao elemento motivo do ato administrativo, é certo que aquele (*motivo*) é a causa imediata deste (*ato administrativo*), ou seja, o **motivo é a situação fática e jurídica que enseja a produção do ato.** Como muito bem esclarece Marcelo Alexandrino:

“os atos administrativos são praticados quando ocorre a coincidência, ou subsunção, entre uma situação de fato (ocorrida no mundo natural, também chamado mundo empírico) e uma hipótese descrita em norma legal. A doutrina, por vezes, utiliza o vocábulo ‘causa’ para aludir ao elemento motivo.” (ALEXANDRINO, 2013, p. 481)

Com relação ao vício de motivo, a Lei 4.717/65 descreve o mesmo da seguinte forma, em seu artigo 2º, § único, alínea d: “*a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido*”. Assim, além do motivo inexistente (*ou fato*

inexistente) temos também o motivo ilegítimo (ou ainda, segundo Marcelo Alexandrino, *juridicamente inadequado*).

Portanto, enquanto no motivo inexistente o ato é praticado sem que tenha ocorrido a situação fática, no caso do motivo ilegítimo, embora a situação tenha ocorrido, o ato praticado não é o prescrito na lei, mas outro. Assim, o mesmo autor explica que, nestes casos, “*a administração, diante do fato ‘z’, enquadra-o erroneamente na hipótese legal, e pratica o ato ‘y’*. Pode-se dizer que há incongruência entre o fato e a norma, ou seja, está errado o enquadramento daquele fato naquela norma.” (ALEXANDRINO, 2013, p.483)¹

Uma questão importantíssima a se destacar é que não se pode confundir motivo com motivação. **A motivação é parte integrante da forma, e nada mais é do que a declaração escrita dos motivos que ensejaram a prática do ato administrativo.** Nos dizeres de Marçal Justen Filho “*o motivo é esse processo mental interno ao agente que pratica o ato. A motivação consiste na exteriorização formal do motivo, visando a propiciar o controle quanto à regularidade do ato*” (2011, p. 371); assim, o autor qualifica o motivo como uma representação mental realizada pelo agente público a propósito dos fatos, relacionando-os com o direito aplicável para se atingir um objetivo, sendo que a motivação é simplesmente a formalização, a descrição, utilizando-se a linguagem adequada, dos motivos. Importante é o esclarecimento feito por Maria Sylvia Zanella di Pietro, que define o motivo como pressuposto de fato e de direito que serve de fundamento ao ato administrativo. A autora aduz que “pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato”, enquanto que o pressuposto de fato, “como o próprio nome indica, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato.” (2002, p.202)

Assim, sendo a motivação a descrição dos motivos que ensejaram a prática do ato, e portanto uma formalidade (tanto que consiste em parte da forma), não há que se confundir um erro de motivo com um erro de motivação. Desta feita, um erro de digitação, por exemplo, é claramente apenas um erro de motivação, constituindo-se em vício formal. Tal **vício na atividade material de explicitação do motivo (vício na motivação) não se confunde com o erro de motivo, que é um vício da própria substância do ato (vício material) e no qual se nota um equívoco no pressuposto de fato ou de direito considerado para a prática do ato**². Nesse sentido, Paulo de Barros

¹ Eis o exemplo esclarecedor de Marcelo Alexandrino a respeito do tema: “Tomando o mesmo exemplo do servidor federal em estágio probatório, imagine-se, dessa vez, a administração considere que ele deva ser reprovado, mas no ato de exoneração, declare como motivo ‘apresentação pessoal imprópria’. Ora, nesse caso, ainda que se possa comprovar que, realmente, o servidor apresenta-se na repartição com trajes destoantes dos utilizados pelos demais servidores, ou em precárias condições de asseio, não há como enquadrar esse fato na hipótese legal, porque esta prevê como motivo para a reprovação no estágio probatório, exclusivamente (grifo nosso), a falta de assiduidade, ou a indisciplina, ou a reduzida capacidade de iniciativa, ou a baixa produtividade, ou a falta de responsabilidade. (...) resultará claro que o ato de exoneração é nulo por vício de motivo, na variante ‘incongruência entre o fato e a norma’ decorrente de erro de interpretação da hipótese normativa descritora do motivo determinante da prática do ato.” (2013, p. 483).

² Encontramos diversos acórdãos do CARF que prestigiam a ideia de que não se deve confundir o vício na motivação do lançamento (descrição dos motivos fáticos e jurídicos) com o vício de motivo (equívoco no pressuposto de fato ou de direito considerado para a prática do ato). Principalmente nos casos em que a fiscalização realiza adequadamente o arbitramento da base de cálculo do tributo, mas deixa de indicar expressamente a fundamentação legal de tal arbitramento, o CARF, incluída a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, é praticamente unânime em considerar este equívoco como vício formal, sendo possível inclusive a superação de tal vício, em face da ausência de prejuízo ao exercício do direito de defesa do contribuinte. Citamos, por relevância, os

Carvalho classifica os atos com pequenos vícios de atos irregulares, exemplificando um erro que poderia ocorrer no nome do contribuinte, que não estaria corretamente consignado. Nesses casos, em atenção ao princípio da economia processual, a própria administração irá retificar os dados errados.

Ainda nesta seara, mostra-se bastante esclarecedora a explicação de Eurico Marcos Diniz de Santi que, considerando o lançamento como uma norma individual e concreta, divide os vícios que podem ocorrer na produção dessa norma (*que seriam os vícios formais*) e aqueles que ocorrem no produto da norma, ou seja, no resultado (*vícios materiais*). O autor explica:

“se o lançamento anterior objeto de invalidação apresentar vício em seu processo de produção, ato-fato, é caso de anulação; se o vício estiver instalado em seu produto, ato-norma, é caso de nulidade. Vinculamos anulação aos problemas na aplicação dos enunciados prescritivos que se referem ao processo de produção do lançamento (vícios formais) e **nulidade aos problemas inerentes ao conteúdo do ato (vícios materiais), ou seja, à norma individual e concreta que estabelece o crédito e sua motivação.**” (2001, p. 129).

E complementando a explicação, o autor ainda afirma:

“(...) inconvalidável, e sujeito à nulidade, é o ato administrativo que apresente vício em seu conteúdo, de maneira que, mesmo submetido a novo procedimento de aplicação, produziria o mesmo conteúdo viciado e que só seria válido tivesse seu conteúdo alterado. Só que, nesse caso, não seria mais o mesmo ato.”³

Adicionalmente ao tema relacionado à questão do vício formal e vício material, observa-se ainda, que tanto na doutrina quanto na jurisprudência, há grande confusão relativamente a alguns termos conexos utilizados em relação aos vícios no lançamento, erro de fato e erro de direito. Não raramente correlaciona-se o erro de fato com vício formal e o erro de direito com mudança de critério jurídico⁴, posição esta que não merece guarida, tendo em vista o exposto a seguir.

O vício formal, sendo um erro apenas nas formalidades do ato não deve ser confundido com o erro de fato, que é aquele erro na identificação ou percepção do fato, sendo, portanto, um vício no motivo do ato (pressuposto fático para a realização do ato), e não na forma. Já o erro de direito nada tem a ver com a mudança de critério jurídico; a **própria denominação erro já sugere que a norma foi aplicada erroneamente**, equivocadamente, ao

seguintes acórdãos da CSRF, todos proferidos no curso do ano de 2011: 9202-001.536, 9202-001.534 e 9202-001.808.

³ De todo o exposto pelo autor, frise-se que, muito embora o mesmo cite a palavra motivação, fica claro que o mesmo refere-se ao motivo do ato administrativo, sendo que há apenas uma diferença no emprego do vocábulo.

⁴ Assim, por exemplo, se posiciona a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CAT nº 278/2014 e o Ministro Luiz Fux em voto no julgamento do Resp nº 1.130.545/RJ. Porém, em nosso entendimento, não há que se falar em erro de direito no caso do art. 146 do CTN; nota-se, obviamente, que estando o lançamento fundado em erro de direito (e, portanto, viciado materialmente) o ato administrativo é nulo, e por isso a Administração pode, e deve, proceder a um novo lançamento, caso este que não se enquadra no referido artigo do CTN, o qual se refere a uma mudança no critério jurídico, qual seja, na interpretação da lei a ser aplicada. Além disso, o erro de fundamentação legal enseja o lançamento complementar, de acordo com o § 3º do art. 18 do Decreto 70.235/72, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal.

caso concreto, sendo que, na **mudança de critério jurídico**, o que ocorre é a **substituição de uma interpretação da norma por outra, sem que seja possível identificar qual delas seja correta**^{5,6}. Destaque-se que também ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade fiscal tem várias alternativas expressamente previstas em lei para a confecção do lançamento (ex.: escolher um dos critérios legalmente estabelecidos para arbitrar a base de cálculo do tributo) e intenta alterar, em relação aos mesmos fatos geradores, a escolha do critério adotado para a lavratura.

Assim, encerrando a digressão acerca do vício de motivo na constituição de créditos tributários, insta apontar que o vício de motivo abrange os erros de fato e de direito (*quais sejam, os pressupostos de fato ou de direito do motivo*). Se o erro de direito é a aplicação incorreta da norma, o erro de fato é aquele em que a situação fática é interpretada erroneamente para a aplicação da norma. Logo, ambos os erros devem ser enquadrados como vícios de motivo (*vício material*) e fulminam a lavratura, no que toca à sua abrangência, sem prejuízo da revisão do lançamento (*mediante a confecção de nova lavratura*), desde que respeitado o prazo decadencial.

Finalizada a digressão supra e voltando à apreciação da imputação de responsabilidade tributária solidária afeta à autuação em análise, há uma questão relevante a ser dirimida: poderia a fiscalização imputar reponsabilidade tributária solidária unicamente com base em declaração prestada pelo sujeito passivo, ou seja, eventual declaração prestada pelo sujeito passivo pode ser bastante para explicitar que empresas integram grupo econômico, conforme previsto na legislação previdenciária? Entendo que não, conforme abaixo explicitado.

⁵ Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (2013, p. 180), comentando o artigo 146 do CTN referente à mudança de critério jurídico, assim se posiciona: “Não se trata da questão relativa ao erro. Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a ciência do Direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação...”. Na mesma esteira, citando o próprio Hugo de Brito Machado, o juiz federal Erik Gramstrup, relator do julgamento do Agravo de Instrumento 210660 no Processo 2004.03.00.034970-0, assim transcreve o autor: “Divergindo de opiniões de tributaristas ilustres, admitimos a revisão do lançamento em face de erro, quer ‘de fato’ quer ‘de direito’. É esta a conclusão a que conduz o princípio da legalidade, pela qual a obrigação tributária nasce da situação descrita na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. A vontade da administração não tem qualquer relevância em seu delineamento. Também irrelevante é a vontade do sujeito passivo. O lançamento, como norma concreta, há que ser feito de acordo com a norma abstrata contida na lei. Ocorrendo erro em sua feitura, quer no conhecimento dos fatos, que no conhecimentos das normas aplicáveis, o lançamento pode, e mais do que isso, o lançamento deve ser revisto. O Tribunal Federal de Recursos, em acórdão unânime de sua 5ª Turma, da lavra do eminente Ministro Geraldo Sobral, decidiu: “Em decorrência do princípio constitucional da legalidade (CF, artigos 19, I e 153, §29) e do caráter declaratório do lançamento, que considera a obrigação tributária nascida da situação que a lei descreve como necessária e suficiente à sua ocorrência (CTN, arts. 113 e 114), admite-se a revisão de ofício da atividade administrativa do lançamento, vinculada e obrigatória, sempre que ocorrer erro de fato ou de direito (REO nº 94.076-SC, em 31.5.84, Ementário de Jurisprudência do TFR, nº 59, p.60).”

⁶ No mesmo sentido exposto no texto, Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho (2007, p.49) aduz que: “o erro de direito (que não se confunde com a simples “mudança de critério jurídico”, disciplinada no art. 146 do CTN) enseja a revisão do lançamento tributário a favor do Fisco, podendo também ser invocado pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Com efeito, o art. 146 do CTN, que veda a revisão do lançamento em razão da mudança de critérios jurídicos, não se aplica ao erro de direito, porquanto se tratam de fenômenos distintos: o erro de direito ocorre quando não seja aplicada a lei ou quando a má aplicação desta seja notória e indiscutível, enquanto a mudança de critério jurídico ocorre, basicamente, com a substituição, pelo órgão de aplicação do direito, de uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer delas seja incorreta”.

Obviamente, o entendimento do sujeito passivo acerca do que é um grupo econômico, para fins da atribuição de responsabilidade solidária em face das contribuições previdenciárias, pode não ser escoreita. Inclusive, tanto nas impugnações quanto nos recursos voluntários apresentados pelos devedores solidários há contestação acerca da efetiva existência de grupo econômico, nos termos da legislação previdenciária, infirmando, em princípio, a declaração inauguralmente prestada pela empresa VT Pré Vestibulares Ltda.

De fato, os devedores solidário alegam que não haveria verdadeiro grupo econômico entre as empresas arroladas como responsáveis solidários, vez que a relação entre as empresas tratar-se-ia de mero marketing estratégico. Vamos relembra o teor de tal argumentação (fls. 221):

Como sabido, a responsabilidade solidária tipificada no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional não resulta, pura e simplesmente, da formação de grupo econômico, muito menos quando este se dá no sentido eminentemente de marketing estratégico, consoante se verifica no presente caso.

Apesar de ser evidente que o ônus de demonstra a veracidade de suas afirmações é de quem as alega **(e, nesse ponto, os devedores solidários recorrentes não colacionam aos autos nenhuma evidência de que a relação entre as empresas seria de mero marketing estratégico)**, é interessante verificar que, na decisão de piso, se entendeu necessário aprofundar a análise da efetiva existência do grupo econômico *(ou seja, a decisão de piso não manteve a qualificação do grupo econômico unicamente com base na declaração prestada pela empresa VT Pré Vestibulares Ltda.)*. Vamos relembra o teor da decisão de piso em relação a tal temática (fls. 194):

Na impugnação apresentada as próprias empresas reconhecem a formação do grupo econômico para fins mercadológicos, discordando, no entanto, que a formação nos fins propostos, implique na caracterização de “interesse comum”, requisito imprescindível à configuração da responsabilidade solidária, como determina o art. 124, inciso I, do CTN.

Sendo o grupo de sociedade uma reunião de várias empresas, cada uma com personalidade e patrimônios próprios, que se obrigam a combinar recurso ou esforços para a realização dos respectivos objetivos, elemento importante a ser analisado são os documentos constitutivos de cada uma das empresas que compõem o referido grupo.

No caso em análise, as empresas são:

EMPRESA	QUADRO SOCIETÁRIO	OBJETO SOCIAL
VT PRÉ VESTIBULARES LTDA Contrato Social às fls. 40/74	Valter Batista Teixeira (83,33%) e VT-Assessoria e Planej. Ltda (16,67%)	Ministrar cursos Pré Vestibulares, Supletivos, Ensino Fundamental, Médio, Universitário, ou a administração dos mesmos: serviços de computação gráfica, treinamentos, concessões de franquias, bem como de atividades culturais.
VT DISTRIBUIDORA DE MATÉRIAS DIDÁTICOS LTDA Contrato Social às fls. 147/154	Valter Batista Teixeira (95 %) e VT Assessoria e Planejamento Ltda (5%)	Comércio de materiais didáticos, revistas e serviços de computação gráfica, podendo ainda, adquirir e vender direitos autorais, editar, imprimir e distribuir livros e matérias didáticos em geral
NÚCLEO EDUCACIONAL E CULTURAL N. S. DE FÁTIMA LTDA – Contrato Social às fls. 167/171;	Valter Batista Teixeira (99,66%) e VT Asses. E Planej. Ltda (0,34%)	Ministrar cursos Pré Vestibulares, Supletivos, Pré Escolar, inclusive Cursos de Primeiro e Segundo graus, Universitários, ou a administração dos mesmos, serviços de computação gráfica, treinamentos, concessão de franquias, bem como de atividades culturais.

Conforme cláusulas constantes dos Contratos Sociais , todas as empresas são administradas pelo sócio majoritário Walter Batista Teixeira.

Da análise do quadro acima, verifica-se que entre as empresas ali constantes existe uma relação íntima de negócios e de controle, contendo interesses e gestão empresarial comuns. Todas as empresas têm objeto social voltado para o ramo de educação, quer ministrando cursos, quer comercializando materiais didáticos.

Assim, na hipótese sob análise, a documentação acostada aos autos, contratos sociais e alterações contratuais, são provas contundentes da caracterização de grupo econômico, permitindo a constatação da existência de um grupo de sociedades articuladas sob uma direção unitária, com evidente comunhão de interesses e visível nexos relacional.

Agora, mais uma reflexão: seria adequado que apenas na decisão de piso haja a indicação dos motivos determinantes para a identificação do grupo econômico em análise? Em outras palavras: **seria possível que o motivo de fato indicado na autuação para a atribuição de responsabilidade tributária solidária (declaração da empresa fiscalizada de que integraria grupo econômico) fosse alterado na decisão proferida pela DRJ, inclusive por meio do aprofundamento da real relação existente entre as empresas qualificadas como integrantes de grupo econômico? Entendo evidentemente que não**, vez que, nesse caso, a autoridade julgadora está assumindo o papel que deveria ter sido desempenhado pela fiscalização, o que, inclusive, acabou impedindo que as empresas imputadas como responsáveis solidárias pudessem contrapor as razões efetivamente consideradas para que fossem qualificadas como integrantes de grupo econômico.

Deste modo, entendo que a fiscalização não logrou sucesso em fundamentar a existência do grupo econômico nos fatos indicados como bastantes para tanto, o que impede que,

no âmbito do contencioso administrativo fiscal, sejam buscadas tais razões por parte das autoridades julgadoras.

Destaque-se, por oportuno, que não se está a afirmar que as empresas em comento não integrariam verdadeiro grupo econômico (na realidade, com base na análise realizada na decisão de piso, me parece que efetivamente há o grupo econômico suscitado pela fiscalização), limitando-se a presente decisão a apontar que a fiscalização não fundamentou adequadamente a existência de tal grupo econômico, vez que fundou sua existência unicamente em declaração prestada pela empresa então fiscalizada, o que é um motivo de fato insuficiente para se chegar à tal conclusão.

Relevante apontar, ainda, que entendo que o lançamento não pode ser “acertado” no curso do contencioso administrativo fiscal, inclusive mediante a análise de provas colacionadas aos autos pela própria fiscalização, mas não utilizadas pela própria autoridade na motivação da lavratura. Tal conclusão decorre do dever legalmente imposto à autoridade administrativa autuante de explicitar detidamente todas as razões bastantes para a constituição do crédito tributário, inclusive em relação à identificação dos sujeitos passivos, na esteira da norma veiculada no artigo 142 do CTN, a seguir relembrado:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, **identificar o sujeito passivo** e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Isso posto, voto por **CONHECER** dos recursos voluntários para, no mérito,

- NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO APRESENTADO PELO DEVEDOR PRINCIPAL;

- DAR PROVIMENTO AOS RECURSOS APRESENTADOS PELO DEVEDORES SOLIDÁRIOS, AFASTANDO A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA A ELES ATRIBUÍDA.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Newman de Mattera Gomes