



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15504.018045/2008-01
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2002-007.104 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 23 de novembro de 2022
Recorrente EDUCAÇÃO INFANTIL E ENSINO FUNDAMENTAL SAVASSI S/C
LTDA E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2002 a 30/07/2003

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - TERCEIROS.

Incide contribuição para as outras entidades sobre os valores pagos aos segurados empregados que prestam serviços ao contribuinte, pessoa jurídica.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA - ARTIGO 124, I, CTN

Para ensejar a responsabilidade tributária prevista no artigo 124, I, o sujeito deve ter interesse em comum na situação que constitua o fato gerador do tributo devido.

DO CONTRATO DE TRESPASSE - DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SUBSIDIÁRIA - ARTIGO 133, II, CTN

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.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA

Conforme entendimento do STF, a imunidade tributária não afeta, tão somente a pessoa, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição, não exonerando o responsável tributário ou o substituto.

INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA - INCOMPETÊNCIA - INCONSTITUCIONALIDADE - SÚMULA Nº 2

Conforme Súmula CARF nº 2, este tribunal é incompetente para aferição de inconstitucionalidade de lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Votou pelas conclusões o Conselheiro Marcelo de Sousa Sateles.

(assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni - Relator.

Participaram das sessões virtuais não presenciais os conselheiros Marcelo de Sousa Sateles, Thiago Duca Amoni, Diogo Cristian Denny (Presidente).

Relatório

Auto de infração

Trata-se de auto de infração, DEBCAD: 37.199.544-2, lançado contra o contribuinte em referência, que, de acordo com o relatório fiscal, refere-se à contribuição destinada aos Terceiros (salário educação, INCRA, SESC e SEBRAE), não recolhida e incidente sobre valores pagos ou creditados a empregados a título de seguro de vida em grupo, no período de 12/2002 a 07/2003.

Fundamentaram o lançamento fiscal os documentos relativos a Folhas de Pagamento, Recibos de Férias, Termos de Rescisão de Contrato de Trabalho, Guias da Previdência Social - GPS, Guia de Recolhimento da Previdência Social e Informações à Previdência Social - GFIP, lançamentos contábeis, apresentados em meio digital, autenticados conforme Recibo de Entrega de Arquivos Digitais, datado de 27/11/2007 e 14/08/2008, gerado pelo Sistema de Validação e Autenticação de Arquivos Digitais.

Tal autuação gerou lançamento no valor de R\$682,33, além dos juros e multa devidos.

Impugnação

A notificação de lançamento foi objeto de impugnação, que conforme decisão da DRJ:

Em suas razões alegam, em síntese:

ILEGITIMIDADE DOS CORRESPONSÁVEIS

A inclusão dos representantes legais como corresponsáveis não merece prosperar, uma vez que não foram provados os incontestes motivos justificadores da coobrigação.

Conforme cópia do contrato social da referida empresa, sua gestão era exercida pelo sócio Paulo Estevam da Silva Bastos, assim, o mesmo deverá ser responsabilizado pelas supostas infrações constantes da autuação. As pessoas jurídicas e físicas discriminadas na Relação de Vínculo sequer foram notificadas acerca do mesmo, O que não é permitido pelo Ordenamento Jurídico. Não houve no caso, a comprovação de que os representantes legais agiram com excesso de mandato. O mais grave é que foram incluídos na relação de coobrigados pessoas e empresas que sequer participaram do período questionado, de forma temerária, arbitrária e ilegal.

PRESCRIÇÃO.

O auto de infração em pauta foi lavrado em 20/10/2008, portanto indevidos os lançamentos, multas e juros relativos a supostas infrações apuradas antes de 20/10/2003, por estarem prescritos, conforme entendimentos jurídicos que cita.

NORMAS LEGAIS INFRINGIDAS. IMPOSSIBILIDADE DE IMPUGNAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

O auto de infração, além de não atender aos princípios básicos inerentes à Administração Pública, previstos na Lei 9.789, de 1999, padece de inconstitucionalidade, por violação ao inciso LV do art. 5º da Constituição da República, pois quando da auditoria realizada, O auditor poderia ter alertado acerca dos eventuais problemas, a exemplo da apresentação de documentos/dados faltantes, conferindo a defendente a oportunidade de regularizar a situação antes mesmo de ser autuada, deixando claro o propósito de penalizá-la com a cobrança de multa. O lançamento poderá ser alterado em virtude do artigo 145 do CTN.

O Relatório Fiscal de Aplicação da Multa é nulo por não observar as determinações contidas no artigo 243 do Regulamento da Previdência Social. O artigo 244 do mesmo Regulamento só teria eficácia se o próprio contribuinte tivesse apurado e confessado sua dívida. O Decreto 3048/1999, no artigo 245, confirma a tese de que não pode haver, simultaneamente, uma notificação de lançamento - como são as LDC's e uma confissão de dívida, prevalecendo a que foi realizada em momento anterior. O auto de infração é nulo por não permitir ao contribuinte contestar a exigência fiscal.

SUPPOSTA INFRAÇÃO. DUPLICIDADE DE COBRANÇA E AUTUAÇÃO.

Reitera a alegação de que regularizou a situação entregando novas GFIPs. Aduz que foram lavrados outros autos de infração sobre o mesmo fato e períodos, é exigida multa em duplicidade, notadamente quanto a valores pagos aos sócios, a título de antecipação e distribuição de lucros, prêmios de seguro em vida, despesas de ordem pessoal, pagamento de pensão alimentícia e planos de saúde para os familiares, falta de declaração em GFIP, seguro de vida em grupo dos funcionários, etc, além, de incidir multa sobre o valor total do débito relativo ao auto de infração ora combatido. Finaliza dizendo que O auto de infração ora impugnado deverá ser considerado nulo de pleno direito, por conter nele cobrança abusiva e em duplicidade, o que é vedado pelo Ordenamento Jurídico.

MULTA EXCESSIVA COM EFEITO CONFISCATÓRIO. AFRONTA A CONSTITUIÇÃO FEDERAL ARTIGO 150.

A multa aplicada é excessiva, absurda além de confiscatória. Não houve por parte do contribuinte omissão de fatos, dados e documentos. Impõe-se o cancelamento das penalidades aplicadas em percentuais abusivos contra a impugnante.

DEMAIS AUTOS DE INFRAÇÃO

Informam os impugnantes que quanto aos demais autos de infração lavrados na mesma ação fiscal, cuja matéria apesar de guardar identidade com a presente, especialmente no

que se refere à amplitude e falta de especificação, serão objeto de defesas em apartado, com as devidas especificações.

ERRÓNEA IMPOSIÇÃO DE MULTA E JUROS.

Face a impossibilidade de se aferir valores, a multa aplicada tem efeito de confisco, o que é vedado pela CF/88, razão pela qual fica, desde já, expressamente, impugnados os lançamentos de multas e juros, mesmo porque, em sua maioria já foram objeto de outros Autos de Infração.

INOCORRÊNCIA DE INFRAÇÃO CRIMINAL

Como já informado anteriormente, não houve, em momento algum por parte da autuada, omissão de fatos, dados e documentos, pelo que impugna a eventual configuração de crime nos moldes do art. 337A do Código Penal Brasileiro. -

SIMILITUDE DE MATÉRIAS E PERÍODOS DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. COBRANÇA ABUSIVA E INDEVIDA DE MULTAS.

Conclui-se ante a emissão de vários autos de infração que a mesma multa tem sido cobrada duas ou mais vezes, notadamente quanto a eventuais diferenças apuradas no levantamento SEG - seguro de vida em grupo dos funcionários, período de 12/2002 a 07/2003. Um exemplo claro dessa cobrança abusiva, observa-se no auto de infração 37.199.541-8.

SEGUROS DE VIDA DESCONTADOS

É equivocada a apuração de incidência de INSS sobre os valores relativos a seguro de vida dos funcionários e da diretoria, pois, todos foram descontados do salário dos empregados e diretores. >

REQUERIMENTOS FINAIS.

Requer o recebimento da defesa, declarando a procedência das alegações apresentadas, anulando o auto de infração e desobrigando a defendente do pagamento das penalidades aplicadas, ao arrepio da Lei.

Requer lhe seja conferido a possibilidade de juntada posterior de outros documentos, bem como, que todas as notificações sejam em nome de Maria Femandia Guimarães Castro, procuradora, no endereço à Av. Raja Gabaglia - 1093, 9º andar, Cidade Jardim-B.Hte.

II - IMPUGNAÇÃO APRESENTADA PELA RESPONSÁVEL SUBSIDIÁRIA.

A SOEBRAS - Associação Educativa do Brasil, CNPJ 22.669.915/0001- 27, na condição de subsidiária, também, impugnou o lançamento, fls. 386 a 391.

Em suas razões, argui:

A defesa apresentada é tempestiva;

A SOEBRAS arrendou, a partir de 01/11/2006, a utilização da marca “Promove” em troca de pagamento em dinheiro para o Grupo “Promove”. O Grupo Promove mantém suas atividades empresariais normais, tanto que possui as unidades Mangabeiras, Pampulha, Núcleo e Supletivo. A SOEBRAS não sucedeu o Promove, mas apenas arrendou o uso da marca. A impugnante existia muito antes de propor o citado arrendamento. Promove e

SOEBRAS são empresas diversas, com sócios distintos, personalidades jurídicas próprias e independentes, coexistem no mercado e atuam cada qual em seus objetivos sociais, não se podendo falar em sujeição passiva subsidiária.

A impugnante goza de isenção/imunidade tributária, por ser entidade beneficente de assistência social, como provam os documentos que anexa. Contesta e impugna a contribuição da empresa - 1% SAT + 20% (SEG e SVD), contribuição de segurados (PAT, SEG e SVD), apropriação indébita – contribuição descontada dos segurados (FPN) Terceiros (4,5% sal. Educ., INCRA, SESC e SEBRAE)(SEG e SVD), AI CFL 30 - deixar de incluir verbas salariais em FOPAG, AI CFL 38 - deixar de apresentar livro diário de 2003 a 2007, AI CFL 67 - deixar de informar fatos geradores em GFIP, AI CFL 68 apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores.

A impugnante, pelo simples fato de ter arrendado a marca não pode ser responsabilizado por tais obrigações. Ademais, o período da alegada obrigação não atinge o período de arrendamento que se deu no final de 2007, considerando que a autuação abrange competências a partir de 2003.

As diversas alterações ocorridas no sistema de entrega de dados, como envio das GFIPs, causaram certa confusão e desconhecimento técnico, o que não pode ser considerado má fé. Entende que não pode ser punida sem ter concorrido para a prática de ato ilícito.

A SOEBRAS apresentou pedidos de parcelamento de débitos protocolados em 15/10/2007, pelo que roga seja transferido todo o passivo fiscal para o CNPJ 22.669.915/0001-27, permitindo a sua inclusão nos parcelamentos já solicitados, o que é justo e de direito.

Requer a insubsistência do Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, não reconhecendo a sujeição passiva subsidiária atribuída a impugnante ou que seja determinada diligência para adequar o MPF, anulando-o e emitindo outro para reabrir os procedimentos de forma correta, bem como, pede o reconhecimento da imunidade tributária da SOEBRAS.

Alternativamente, considerando que é primária, entregou todas as GFIPs, não houve má fé, apresentou todos os documentos solicitados pela fiscalização, pede a não imputação de multa. Após, requer seja o débito transferido e incluído no CNPJ 22.669.915/0001-27.

A impugnação foi apreciada na 7ª Turma da DRJ/BHE que, por unanimidade, em 04/05/2010, no acórdão 02-26.667, às e-fls. 615 a 636, julgou a impugnação apresentada pelo contribuinte parcialmente procedente.

Recurso voluntário

Ainda inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, às e-fls. 692 a 711 alegando, em síntese, que:

- Conforme documentos juntados aos autos, em 01/11/2006 a SOEBRAS arrendou o uso da marca “Promove”, tendo como contraprestação o pagamento de determinada quantia em dinheiro;
- a SOEBRAS como entidade sem finalidade lucrativa, com autonomia e personalidade jurídica própria e o grupo Promove permaneceram com as suas autonomias e personalidades jurídicas próprias, ambos independentes um do outro;

- A Lei de Propriedade Industrial informa que é possível o arrendamento (contrato de licença para uso) de marca, sem qualquer responsabilidade por dívidas contraídas pelo titular da marca;
- A mera inadimplência não implica redirecionar a cobrança para as pessoas físicas dos sócios, uma vez que aquela situação decorre de vários fatores inerentes à atividade econômica, independente da vontade dos sócios das empresas;
- Deverão ser excluídos do polo passivo da obrigação todos os sócios da EDUCAÇÃO INFANTIL E ENSINO FUNDAMENTAL_PAMPULHA LTDA., PAMPULHA ENSINO FUNDAMENTAL LTDA., EDUCAÇÃO INFANTIL E ENSINO FUNDAMENTAL SAVASSI LTDA., EDUCACAO INFANTIL E ENSINO FUNDAMENTAL MANGABEIRAS S/C LTDA., CENTRO MINEIRO DE ENSINO SUPERIOR - CEMES LTDA., PROMOVE CURSOS LIVRES E MERCANTIS LTDA., MAGLE EDIÇÃO COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO DE LIVROS LTDA. e ASSOCIAÇÃO EDUCATIVA DO BRASIL – SOEBRAS;
- Inconstitucionalidade da aplicação da multa e juros que tem caráter confiscatório;
- Analisando-se o art. 1º do Estatuto Social da Associação Educativa do Brasil - SOEBRAS, verifica-se que a mesma é uma associação de caráter educacional, de saúde e de assistência social, sem fins lucrativos e filantrópica, portando imune;

Da diligência

Na sessão de julgamento de 23 de junho de 2021 o processo foi baixado em diligência, nos seguintes termos:

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência para que a Unidade de Origem faça relatório detalhado indicando se todos os 14 sujeitos passivos foram intimados, juntando cópia dos AR e informando quando cada recurso foi interposto, além de manifestar-se sobre o despacho de e-fls. 713. Caso não haja a comprovação de intimação de todos os sujeitos passivos, que proceda a intimação e reabra prazo para apresentação de Recurso Voluntário.

A resposta à resolução requerida consta às e-fls. 724 e seguintes.

É o relatório.

Fl. 7 do Acórdão n.º 2002-007.104 - 2ª Sejl/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 15504.018045/2008-01

Voto

Conselheiro Thiago Duca Amoni - Relator

Conforme se vê, o processo é sobremaneira complexo pela extensa composição do polo passivo da presente relação jurídico-tributária, vez que o auto de infração considerou as pessoas jurídicas arroladas componentes de um mesmo grupo econômico, de forma a responderem solidariamente pelo crédito tributário.

Pelos diversos AR juntados às e-fls. 669 e seguintes, verifica-se que a algumas empresas foram, cientificadas da decisão da DRJ em 19/11/2010 e outras em 23/11/2010, sendo o recurso voluntário interposto em 23/12/2010.

Diante disso, como relatado, na sessão de julgamento de 23 de junho de 2021 o processo foi baixado em diligência para certificar que todas as empresas foram devidamente intimadas do teor da decisão da DRJ, para fins de elidir o argumento de eventual cerceamento de defesa. Assim, em que pese as datas conflitantes, por economia processual vide a complexidade do feito, considero o recurso voluntário tempestivo, motivo pelo qual passa-se a análise do mérito.

Trata-se de auto de infração, DEBCAD: 37.199.544-2, lançado contra o contribuinte em referência, que, de acordo com o relatório fiscal, refere-se à contribuição destinada aos Terceiros (salário educação, INCRA, SESC e SEBRAE), não recolhida e incidente sobre valores pagos ou creditados a empregados a título de seguro de vida em grupo, no período de 12/2002 a 07/2003.

Observa-se que em momento algum impugna-se a obrigação principal.

Da sujeição passiva - do grupo econômico – responsabilidades imputadas no auto de infração

Conforme relatório Fiscal (e-fls. 16 e seguintes), foram responsabilizadas solidariamente pelo crédito tributário, com fundamento no artigo 124, I do CTN, as empresas Educação Infantil e Ensino Fundamental Savassi Ltda - CNPJ: 05.385.879/0001-50; Educação Infantil e Ensino Fundamental Pampulha Ltda - CNPJ: 05.401.768/0001-90; Pampulha Ensino Fundamental Ltda - CNPJ: 06.001.557/0001-23; Educação Infantil e Ensino Fundamental Mangabeiras Ltda - CNPJ: 05.401.766/0001-00; Educação Infantil e Ensino Fundamental Sete Lagoas Ltda - CNPJ: 05.392.395/0001-39; Mangabeiras Ensino Fundamental Ltda - CNPJ: 06.001.546/0001-43; Colégio Sete Lagoas Ensino Fundamental Ltda - CNPJ: 04.901.337/0001-20; Centro Mineiro de Ensino Superior - CEMES Ltda - CNPJ: 02.636.995/0001-07; Sociedade Educacional Sistema Ltda - CNPJ: 23.840.945/0001-17; Promove Participações Ltda - CNPJ: 05.376.569/0001-70; Promove Serviços Educacionais Ltda - CNPJ: 05.376.559/0001-34; Promove Cursos Livres e Mercantil Ltda - CNPJ: 42.975.896/0001-74; Magle Edição Comércio e Distribuição de Livros Ltda - CNPJ: 05.399.437/0001-63, vez que componentes do mesmo grupo econômico e interesse comum, nos seguintes termos:

8.1- Realizando movimentações financeiras recíprocas, com a contabilidade registrando no Ativo Circulante - Contas a Receber - uma conta contábil sintética denominada

“Créditos com Empresas Coligadas”, cujas contas analíticas foram intituladas com os nomes de todas as empresas citadas;

8.2 - Registrando, da mesma forma, as movimentações no Passivo Circulante - Fornecedores - através da conta contábil sintética denominada “Coligados”, cujas contas analíticas mantêm os mesmos nomes das empresas do grupo econômico;

8.3- Registrando lançamentos contábeis em algumas dessas contas a título de empréstimo proveniente de contrato de mútuo entre as empresas;

8.4 - Cometendo as mesmas irregularidades fiscais e contábeis como a não apresentação da escrituração contábil regular, em livro que atenda às formalidades legais exigidas (último Livro Diário apresentado foi em Dezembro de 2002), além não apresentar os lançamentos contábeis analisados pela fiscalização, em meio digital, com leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais da Secretaria da Receita Previdenciária atual ou em vigor à época da ocorrência dos fatos geradores;

(...)

8.5 - Centralizando os controles jurídicos, fiscais e contábeis em um departamento fiscal/contábil em endereço único, onde a fiscalização foi atendida. Citamos a Rua Curitiba, 862 - 7º. And. e posteriormente à Rua Timbiras 1.532 - 14º. And., ambos no Centro de Belo Horizonte/MG.;

8.6- Transferindo empregados entre as mesmas e o exercício concomitante de funcionários em mais de uma das empresas;

8.7 - Comungando em alguns de seus quadros societários das mesmas pessoas tais como Hélio Soares Bazzoni (CPF: 006.799.766-04), João Bosco Fontoura (CPF: 072.264.036-68), José Alyrio Bicalho Mourão (CPF: 009.903.616-91), Luiz Magno da Silva Saramago (CPF: 049.236.776-00) e Paulo Estevam da Silva Bastos (CPF: 109.876.906-63);

8.8 - Equivocando-se da mesma forma nos preenchimentos das GFIP's entregues;

8.9 - E, principalmente, deixando de fazer o devido recolhimento das contribuições devidas, inclusive das arrecadadas mediante desconto dos segurados empregados e contribuintes individuais.

A aplicação da responsabilidade solidária do artigo 124, I do CTN ocorre em situações em que mais de um sujeito tenha interesse comum no fato gerador de determinado tributo. Contudo, em que pese a literalidade do retro mencionado dispositivo legal, a locução “interesse comum” é bastante ampla.

Marcos Vinícius Neder esclarece:

A aceção mais consentânea com os propósitos do CTN da expressão “situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” é aquela que aponta para uma relação jurídica a qual se extrai o fato tributário.

(...)

(...) essa relação será uma situação jurídica, quando a tributação derive diretamente dessa própria situação (ex: propriedade) ou uma relação subjacente ao fato (contrato de compra e venda), nos casos em que a lei prevê a ocorrência de uma situação de fato para

desencadear a incidência tributária (ex: ganho de capital). (NEDER, Marcus Vinicius. Responsabilidade solidária no lançamento tributário, 2008, p. 175).

Pelo excerto acima colacionado, fica claro que a solidariedade expressa no artigo 124, I é avocada somente aquelas pessoas que realizam, conjuntamente, o fato gerador de determinada exação. Tal solidariedade, como bem pontuado pela professora Misabel Derzi, não é *“forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas maneira de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo”* (BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário brasileiro. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 12. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.1119).

Ainda, é consenso na doutrina, que o interesse comum previsto no artigo 124, I refere-se a sujeitos passivos constantes no mesmo polo de determinada relação jurídica capaz de ensejar o fato gerador. Como bem explica Andrea Medrado Darzé:

O mero interesse social, moral ou econômico no pressuposto fático do tributo não autoriza a aplicação do artigo 124, I, do CTN. Deve haver o interesse jurídico comum, que surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado tomado pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo, ou mais de uma pessoa realizando o verbo eleito como critério material do tributo, quando esta representar uma

(...)

Nos negócios jurídicos marcados pela bilateralidade, o interesse em comum identifica-se somente em cada uma das extremidades da relação: entre os vendedores de mercadorias ou prestadores de serviços e, de outro lado, entre os diversos compradores ou tomadores. Apenas a esses conjuntos de pessoas – vendedores/prestadores ou compradores/tomadores –, que realizam, lado a lado, a mesma conduta, é que se pode atribuir obrigação solidária com o fundamento no artigo 124, I, do CTN.

(...)

Em estreita síntese, entendemos que o artigo 124, I, do CTN, serve como fundamento para a imputação de obrigação solidária apenas nos casos em que,

Consistindo o suporte factual do tributo em situação jurídica, exista mais de uma pessoa realizando a sua materialidade, como ocorre, por exemplo, na incidência do IPTU ou do IPVA, em que dois ou mais sujeitos são proprietários do mesmo imóvel ou veículo automotor, respectivamente;

Nos casos em que o suporte de fato da tributação configura negócio jurídico bilateral, caracterizado pela presença de sujeitos em posições adversas e, por isso mesmo, com o objetivos diferentes, a solidariedade poderá instalar-se apenas entre as pessoas que integrarem o mesmo polo da relação e tão somente se estiverem efetivamente praticando o verbo tomado pelo legislador como critério material do gravame. É o que se verifica, por exemplo, no ITBI, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador. (DARZE, Andrea M., Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010)

Recentemente a Receita Federal do Brasil (RFB) publicou o parecer normativo COSIT Nº 4, de 10 de dezembro de 2018, que pretendeu, de maneira distorcida, elucidar a aplicação do artigo 124, I, do CTN. Segue ementa:

Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, Ctn. Interesse Comum. Ato Vinculado Ao Fato Jurídico Tributário. Ato Ilícito. Grupo Econômico Irregular. Evasão e Simulação Fiscal. Atos que Configuram Crimes. Planejamento Tributário Abusivo. Não Oposição ao Fisco de Personalidade Jurídica. Apenas Formal. Possibilidade.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica.

Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes.

Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva.

Dispositivos Legais: art. 145, §1º, da CF; arts. 110, 121, 123 e 124, I, do CTN; arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 167 e 421 do Código Civil. e-processo 10030.000884/0518-42

Marciano Seabra de Godoi, em brilhante artigo intitulado “*Comentários a um acórdão recente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre a solidariedade tributária por interesse em comum: (artigo 124, I do Código Tributário Nacional)*” teceu críticas contundentes, a tese jurídica formulada no o acórdão nº 9101-003.378 da 1ª Turma da CSRF para a aplicação da responsabilidade solidária, tese esta utilizada no parecer normativo em comento. De acordo com o autor:

Além de violentar e distorcer a legislação, a tese contida no acórdão contraria de modo frontal a doutrina solidamente estabelecida sobre a interpretação do art. 124, I, do CTN. Como se viu anteriormente, a doutrina brasileira sobre o tema sempre entendeu que a solidariedade mencionada no art. 124, I do CTN se dirige somente às pessoas que praticam conjuntamente o fato gerador. Mas aqui o acórdão procedeu de modo duplamente condenável. Em primeiro lugar, não reconheceu em momento algum que sua tese é frontalmente oposta à sólida e duradoura doutrina nacional sobre a questão. (...) (GODOI, Marciano Seabra de. artigo Comentários a um acórdão recente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre a solidariedade tributária por interesse em comum: (artigo 124, I do Código Tributário Nacional, publicado no livro Análise crítica da jurisprudência do CARF, Ed. D'plácido, Belo Horizonte, 2019, p. 317-318).

Contudo, em que pese a discussão quanto a natureza de “grupo econômico” não seja objeto lide e que tal perquirição depende do contexto fático em que se analisa, resta claro que, no presente caso, as empresas listadas possuem interesse em comum conforme bem apontado pelo relatório fiscal, de forma que a responsabilidade solidária pelo crédito tributário deve ser mantida.

Quanto a Associação Educativa do Brasil - SOEBRAS (CNPJ nº 22.669.915/0001-27), foi-lhe imputada responsabilidade subsidiária pelos valores do presente Auto de Infração, na forma do artigo 133, Inciso II, do CTN.

Em sede recursal, a SOEBRAS alega que, enquanto pessoa jurídica de personalidade própria e entidade sem fins lucrativos, firmou contrato de arrendamento para o uso da marca “Promove”, mediante contraprestação em dinheiro, afirmando que trata-se de negócio jurídico de utilização por terceiros de um sinal visual, permitido pela Lei de Propriedade Industrial (Lei nº 9.279/96), configurando-se verdadeira licença de uso, conforme previsto nos artigos 130, II e 139 da referida legislação.

Todavia, como bem pontuado pelo relatório fiscal e fundamentado pela decisão da DRJ, corroborado pela documentação acostada aos autos, o negócio jurídico formulado entre as partes foi um “*Contrato Particular de Alienação de Estabelecimento Empresarial – TRESPASSE*”. Logo, a SOEBRAS adquiriu do Grupo “Promove” todo o complexo de bens organizados para o exercício da atividade empresarial, atraindo o teor do artigo 133, II, do CTN:

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

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

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

Logo, mantém-se a responsabilidade subsidiária da Associação Educativa do Brasil - SOEBRAS.

Da imunidade tributária

Conforme artigo 195, §7º da CF/88, “*são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei*”. Já é pacífico na doutrina e na jurisprudência que a locução “isentas” foi utilizada de forma atécnica pelo legislador constitucional, tratando-se, em verdade, de imunidade tributária subjetiva.

Matheus Soares Leite, conselheiro deste CARF, em livro intitulado “*Teoria das Imunidades Tributárias*”, citando Aliomar Baleeiro, destaca:

A noção que considera a *imunidade enquanto limitação constitucional ao poder de tributar* é entendimento adotado por Aliomar Baleeiro que define as imunidades tributárias por seus efeitos. **O autor as considera como limitações constitucionais ao poder de tributar, conferindo especial destaque ao efeito da limitação do poder de tributar, além de considerá-las, ainda, como “vedação absoluta ao poder de tributar certas pessoas (subjetiva) ou certos bens (objetiva) e, às vezes, um e outro. (grifos nossos)**

Ainda, as mencionadas exigências estabelecidas em lei foi causa de muita polêmica perante ao Poder Judiciário, a começar pela necessidade de fixação de requisitos via lei complementar, em decorrência do teor do artigo 146, II da CRFB/88, ou se seria suficiente a edição de lei ordinária. Outras nuances foram debatidas por um longo período até a última manifestação do STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4480.

Entretanto, não será necessário adentrar no mérito quanto ao atendimento dos requisitos pela Associação Educativa do Brasil - SOEBRAS para o gozo da imunidade tributária prevista constitucionalmente, pois trata-se de responsabilidade subsidiária para o pagamento do crédito não havendo previsão legal que estenda os benefícios da imunidade.

Desta forma, independentemente da norma imunizante tem-se que o sujeito passivo principal da obrigação tributária é a empresa do grupo “Promove”, sendo que, como já explanado, à SOEBRAS foi atribuída apenas responsabilidade subsidiária pelo crédito tributário. O STF debucou-se sobre o tema no 202.987-4/SP (rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, v.u. j.30/06/09, DJe 24/09/09):

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. INAPLICABILIDADE ÀS HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE OU SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS – ICM/ICMS. LANÇAMENTO FUNDADO NA RESPONSABILIDADE DO SERVIÇO SOCIAL DA INDÚSTRIA – SESI PELO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO INCIDENTE SOBRE A VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA PELA ENTIDADE. PRODUTORVENDEDOR CONTRIBUINTE DO TRIBUTO. TRIBUTAÇÃO SUJEITA A DIFERIMENTO.

Recurso extraordinário interposto de acórdão que considerou válida a responsabilidade tributária do Serviço Social da Indústria – Sesi pelo recolhimento de ICMS devido em operação de circulação de mercadorias, sob o regime de

diferimento. Alegada violação do art. 150, IV, c da Constituição, que dispõe sobre imunidade das entidades assistenciais sem fins lucrativos.

A responsabilidade ou a substituição tributária não alteram as premissas centrais da tributação, cuja regra-matriz continua a incidir sobre a operação realizada pelo contribuinte. Portanto, a imunidade tributária não afeta, tão somente por si, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição e não exonera o responsável tributário ou o substituto. Recurso tributário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

Logo, não merece prosperar o argumento suscitado de imunidade tributária.

Inconstitucionalidade da aplicação da multa e dos juros

Cumprе ressaltar que este tribunal não é competente para se pronunciar quanto a inconstitucionalidade de lei, de acordo com a Súmula nº 2 deste CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por fim, quanto a alegação dos recorrentes quanto ao redirecionamento da cobrança para as pessoas físicas dos sócios, tendo em vista que a recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

EXCLUSÃO DOS REPRESENTANTES LEGAIS DA RELAÇÃO DE COOBRIGADOS.

Os impugnantes pedem a exclusão dos representantes legais consignados como coobrigados do débito, o que não merece acolhida. Nenhuma das pessoas físicas listadas foi incluída no polo passivo da obrigação tributária. Registre-se que os nomes mencionados no relatório REPLEG - Relatório de Representantes Legais, fls. 16, foram considerados representantes legais da empresa porque atuaram como gerentes da instituição em determinado período abrangido na atuação, elemento intrínseco ao procedimento fiscal do lançamento, regido por normas administrativas da Secretaria da Federal do Brasil - RFB. Entretanto, exclusivamente, o contribuinte foi notificado no polo passivo do presente crédito previdenciário.

O relatório VÍNCULOS - Relação de Vínculos, fls. 12/14, também, traz expresse, claramente a finalidade da listagem dos nomes dos sócios, a saber: "Este relatório lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente. "

As pessoas apontadas nos referidos relatórios não foram qualificadas como corresponsáveis pelo crédito apurado pela fiscalização. Desta forma, é ocioso o debate da tese de isenção de responsabilidade tributária dos administradores, como arguido pela defesa. Não se discute aqui se os mesmos agiram com dolo, culpa, se infringiram contrato social ou lei, ou se são responsáveis pelo crédito, tão-somente foram relacionados, posto que o lançamento deve conter todos os dados necessários à

instrução correta de todas as fases do processo, caso venham existir. Cite-se o exemplo da fase de execução fiscal, onde o termo de inscrição da dívida ativa deve indicar obrigatoriamente o nome do devedor e, sendo o caso, dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros, nos moldes do art. 202 do CTN.

Assim, a indicação dos representantes legais da empresa, pessoas físicas, na autuação é para instruir os autos com todas as informações necessárias ao trâmite administrativo e/ou judicial do processo. Portanto, sem razão os impugnantes em relação a seu pedido.

Deve-se no entanto, lembrar, consoante artigo 3º da Portaria PGFN 180, de 25/02/2010, publicada no Diário Oficial da União em 26/02/2010, que em se tratando de débitos junto à Seguridade Social, cujo fato gerador tenha ocorrido antes da entrada em vigor da Medida Provisória 449, de 03/12/2008, convertida na Lei 11.941, de 27/05/2009, o sócio de pessoa jurídica por cotas de responsabilidade limitada, que estava nesta condição à época do fato gerador, será incluído como responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União, independentemente da comprovação de qualquer das situações previstas no art. 2º da citada Portaria.

Quanto as pessoas jurídicas identificadas nos relatórios Fiscal e de Vínculos, como componentes do grupo econômico “Promove”, foram eleitas responsáveis solidárias na forma do artigo 30, inciso IX, da Lei 8.212, de 1991, razão pela qual foram emitidos os Termos de Sujeição Passiva Solidária, observando-se que todas foram cientificadas da lavratura da autuação, de acordo com os documentos de fls. 137 a 154 (processo 15504.018041-14). Fato não contestado pela defesa.

A cientificação das pessoas jurídicas integrantes dos autos se deu de conformidade com o artigo 749 da Instrução Normativa SRP 03, de 14/07/2005 (DOU 15/07/2005), vigente a época da lavratura da autuação. Acrescente-se, por oportuno, que a referida norma não prevê a cientificação dos representantes legais, pessoas físicas, mesmo porque como já debatido, não integram o polo passivo da autuação.

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni