



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>15746.720709/2020-31</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2402-012.918 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	3 de dezembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	SANTA CLARA MANUFATURA E COSMÉTICOS LTDA. E OUTROS
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Ano-calendário: 2016, 2017

VIOLAÇÃO AO ART. 142, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INEXISTÊNCIA.

O cancelamento de parte do crédito tributário em razão de verba que compôs a base de cálculo declarada ilegítima pelo Poder Judiciário, não implica violação ao art. 142, do Código Tributário Nacional, assim como não enseja eventual alteração de critério jurídico que macule o lançamento fiscal.

DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADE. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SUBMISSÃO AO SIMPLES NACIONAL. AUSÊNCIA DE CAUSA LEGÍTIMA.

É lícito ao contribuinte estruturar seus negócios da forma menos onerosa tributariamente desde que a causa do negócio jurídico seja legítima. A segregação de atividades entre demais pessoas jurídicas optantes do Simples Federal, que passam a concentrar majoritariamente os funcionários da empresa principal, para não mais pagar a contribuição previdenciária sobre a folha, não demonstra a segregação efetiva das atividades, mas sim simulação e, portanto, não oponível ao Fisco.

AUXÍLIO-CRECHE. NÃO COMPROVAÇÃO DE SEU DISPÊNDIO PELOS FUNCIONÁRIOS.

Não obstante os valores pagos título de auxílio-creche não integrem a base de cálculo das contribuições previdenciária, a exclusão dessa rubrica do crédito constituído exige que o contribuinte comprove o efetivo dispêndio dessa verba por seus funcionários.

**MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE SIMULAÇÃO.**

Caracterizada a divergência entre a vontade real e a declarada pelo sujeito passivo, justificável a exigência da multa qualificada. Não obstante, em razão da retroatividade da lei mais benéfica, prevista no art. 106, do Código Tributário Nacional, com a alteração promovida pela Lei nº 14.689/24, aplica-se o percentual de 100%, majorando-a para 150%, apenas nas hipóteses em que verificada a reincidência do sujeito passivo.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS. SÚMULA CARF Nº 88. INAPLICABILIDADE.**

A relação de co-responsáveis que acompanha a notificação do lançamento não é suficiente para a atribuição de responsabilidade tributária. Entretanto, quando verificado que a autoridade lançadora identificou todos os sujeitos passivos, imputando efetivamente a responsabilidade solidária a cada um deles, não há aplicação da Súmula CARF nº 88.

**CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). NORMAS GERAIS TRIBUTÁRIAS. SUJEIÇÃO PASSIVA. SOLIDARIEDADE. SOCIEDADE DE FATO. PERSONALIDADE JURÍDICA. ABUSO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. PRESENÇA. INTERESSE COMUM. CARACTERIZAÇÃO.**

A solidariedade tributária é atribuída às pessoas físicas ou jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. Logo, são solidários os proprietários “de fato” do grupo constituído irregularmente, que atuam direta, consciente e propositalmente, tão somente para reduzir indevidamente a carga tributária que lhe era devida.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas nos recursos voluntários interpostos e, no mérito, por voto de qualidade, dar-lhes parcial provimento, reconhecendo que a multa qualificada deverá ser recalculada com base no percentual reduzido de 100% (cem por cento). Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Júnior, João Ricardo Fahrion Nüske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano (Relatora), que, apenas quanto aos recursos interpostos pelos solidários, Srs. Flavio Lourenço Borba e Robinson Lourença Borba, deram provimento parcial em maior extensão, excluindo-os do polo passivo da referida relação jurídico-tributária. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

*Assinado digitalmente*  
Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano – Relatora

*Assinado digitalmente*  
Francisco Ibiapino Luz – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Júnior, João Ricardo Fahrion Nüske, Marcus Gaudenzi de Faria, Rodrigo Duarte Firmino e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano.

## RELATÓRIO

Trata-se de autuação fiscal lavrada contra a empresa SANTA CLARA MANUFATURA E COSMÉTICOS LTDA. (“SANTA CLARA”) por meio da qual foi constituído o crédito tributário relativo à Contribuição Patronal, ao GILRAT e às Contribuições de Terceiros, dos anos anos-base de 2016 e 2017, sobre os pagamentos efetuados aos empregados das empresas BORBA CONFECÇÕES, CARVALHO CONFECÇÕES, PIRES CONFECÇÕES, RESSARDO CONFECÇÕES (“empresas-setor”), cujas referidas contribuições deixaram de ser recolhidas sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos seus empregados, em razão da suposta submissão à tributação pelo SIMPLES NACIONAL.

Conforme consta no relatório fiscal, a SANTA CLARA teria se utilizado das “empresas-setor” para a contratação de empregados que deveriam ter sido por ela registrados, com o objetivo de se beneficiar da forma de tributação utilizada por essas empresas –SIMPLES NACIONAL – cujas contribuições previdenciárias são recolhidas de forma simplificada via DAS.

Nos termos em que apurado pela d. Fiscalização, a Santa Clara (i) concedeu os bens móveis (máquinas e equipamentos) quando da instalação das empresas-setor, a título gratuito, assim como, após a constituição das empresas-setor, manteve o fornecimento de máquinas e equipamentos para fins de execução das atividades produtiva das empresas; (ii) concedeu prédio de sua propriedade para a instalação das empresas-setor, por meio de um simples contrato de comodato, por um período de mais de 10 anos, a título gratuito; (iii) efetuou pagamentos desproporcionais e em valores bem superiores dos valores constantes nas notas fiscais emitidas pelas empresas-setor, mantendo o controle do caixa de tais empresas e as alimentando mediante “adiantamento de clientes”, conforme as necessidades de desembolso e pagamentos.

Assim, conforme apurado em sede de fiscalização, a Santa Clara teria utilizado de sua estrutura física e, também, de seus empregados para gerir as empresas-setor. Inclusive, ao Sr. Robinson Lourenço Borba – sócio da Santa Clara, teria sido outorgada procuração pública, concedendo plenos poderes de gestão e administração das empresas-setor.

Em decorrência, foi procedida a autuação fiscal contra a SANTA CLARA, exigindo as contribuições previdenciária incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos empregados supostamente das empresas-setor, com a dedução do que teria sido recolhido a título de contribuição previdenciária pelo SIMPLES NACIONAL. Ainda como responsáveis solidários foram incluídas as empresas-setor, bem como o Sr. Robinson Lourenço Borba e Flavio Lourenço Borba, únicos sócios da SANTA CLARA.

Devidamente intimados da lavratura do auto de infração, foi apresentada Impugnação pela SANTA CLARA, assim como por cada um dos responsáveis solidários. Remetidos os autos para a DRJ, foi proferida Resolução solicitando a seguinte diligência:

“a busca da verdade material impõe a conversão do julgamento em diligência para que a Autoridade Lançadora:

a) informe, discriminadamente por rubrica e por empresa, com a totalização mensal do conjunto das quatro empresas, os valores que integraram o lançamento a título de salário-maternidade, aviso prévio indenizado, vale-transporte e auxílio-creche;

b) caso julgue conveniente, manifeste-se objetivamente sobre o erro de fato apontado nas bases de cálculo constantes nas declarações (GFIP); AQUI FALOU QUE OS VALORES DAS FOLHAS DE PAGAMENTO NÃO ESTÃO BATENDO COM A BASE DE CÁLCULO

c) encaminhe as informações aos sujeitos passivos (contribuinte fiscalizado e todos os seis responsáveis tributários), abrindo o prazo de 30 dias para apresentar manifestação e juntando aos autos os comprovantes de ciência.”

Em atenção à diligência procedida, a d. Autoridade Tributária juntou planilhas individualizando os valores atinentes às rubricas salário-maternidade, vale-transporte, aviso prévio indenizado e auxílio prévio, mas que não teria havido exclusão de tais rubricas das bases autuadas, eis que o contribuinte não teria procedido as devidas retificações em GFIP's.

Retornados os autos à DRJ, foi proferido V. Acórdão que entendeu por bem julgar parcialmente procedente as Impugnações apresentadas, para o fim de excluir do lançamento fiscal os valores das contribuições incidentes sobre os pagamentos de salário-maternidade e de vale-transporte. Quanto à rubrica aviso prévio indenizado, as planilhas acostadas quando da diligência demonstraram que não foram consideradas na base de cálculo para a autuação das contribuições e, quanto à rubrica auxílio-creche, embora constante na base de cálculo, entendeu o V. Acórdão que não foi comprovado o pagamento a título de reembolso – ou seja, que os empregados teriam realmente dispendido valores a tal título e que as empresas os teriam reembolsado.

No mais, entendeu o V. Acórdão pelo abuso de personalidade jurídica das “empresas-setor”, eis que *“no seu conjunto, os fatos relatados e provados pela Autoridade Tributária e reconhecidos pelos impugnantes demonstram que a empresa Santa Clara é a real titular das atividades econômicas desenvolvidas no prédio e é a real empregadora dos*

*trabalhadores que, formalmente, foram registrados nas quatro pessoas jurídicas apontadas nos autos.*” Assim, entendendo pela simulação da terceirização das atividades da empresa Santa Clara para as “empresas-setor” aderentes ao SIMPLES NACIONAL, o V. Acórdão manteve a autuação fiscal, inclusive em relação aos devedores solidários, sob o entendimento de prática conjunta para a omissão das bases imponíveis das contribuições previdenciárias e confusão patrimonial.

Especificamente em relação ao Sr. Flavio Lourenço Borba e Sr. Robinson Lourença Borba – cuja autuação fiscal se fundamentou no art. 124, inciso I, do CTN – embora tenha o V. Acórdão entendido de que referido dispositivo *“não é o adequado para motivar juridicamente a atribuição da responsabilidade tributária a terceiros na condição de sócios-administradores do autuado”*, entendeu que a capitulação equivocada não prejudicaria a autuação fiscal, pois não teria acarretou o prejuízo no pleno exercício do direito de defesa pelos responsabilizados.

Inconformados, os autuados interpuseram as competentes Recursos Voluntários, sob os seguintes fundamentos:

- (i) **Preliminamente**: nulidade do V. Acórdão da DRJ, pois ao excluir as verbas relativas ao salário maternidade e vale-transporte *“se esquivou de calcular corretamente as bases imputáveis das contribuições previdenciárias quanto incluiu, nas mesmas, parcelas reconhecidamente isentas, até mesmo pela Receita Federal do Brasil (“RFB”)”*, violando, ainda, o artigo 146, do CTN, pois teria procedido a alteração do critério jurídico adotado na autuação fiscal;
- (ii) Nulidade do auto de infração em razão da exigência das referidas contribuições sobre valores pagos a título de aviso prévio e salário maternidade;
- (iii) **No Mérito**: a legalidade da opção pelo SIMPLES, já que as “empresas-setor” cumpriam os requisitos para a opção de tal regime de arrecadação, havendo jurisprudência deste CARF no sentido de ser legítimo o desmembramento de atividades empresariais;
- (iv) o propósito negocial na segregação das atividades da Santa Clara estaria calcado na expansão de negócios frente à demanda de produção de materiais específicos, com mão de obra especializada, ocasionando a subcontratação de empresas especializadas, todas voltadas à sustentação da marca e de seus produtos.
- (v) a exclusividade de venda dos produtos das “empresas-setor” à Santa Clara, o comodato estabelecido entre as partes em razão da falta de capital próprio para investimento inicial das “empresas-setor” em um parque industrial; o funcionamento das empresas em mesmo local, a utilização das mesmas empresas terceirizadas de segurança e demais serviços de manutenção, tais como elétrica, não viabilizaria a presunção de simulação, a fim de

- descaracterizar o negócio jurídico e desconsiderar a personalidade jurídicas das “empresas setor”;
- (vi) as procurações outorgadas pelas “empresas-vetor” aos sócios da Santa Clara, teriam como intuito a atuação da Santa Clara meramente como “intervenientes” na produção dos bens/produtos e a eventual relação com terceiros;
- (vii) a **confusão patrimonial**, cuja definição consta no Código Civil e deve ser observada pelo direito tributário, não teria restado comprovada.
- (viii) o art. 116, do CTN, que dispõe sobre a regra geral ante elisiva, não seria autoaplicável.
- (ix) a multa de 150%, seria confiscatória.

Especificamente nos Recursos Voluntários apresentados pelos solidários “empresas-setor”, além das questões já trazidas no Recurso Voluntário da Santa Clara, foi alegada a aplicabilidade da Súmula CARF 88, que dispõe que *“o auto de infração lavrados unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo”*, bem como inaplicabilidade do art. 124, inciso I, do CTN, eis que não comprovado o interesse comum no fato gerador.

E, em relação aos solidários Sr. Flavio Lourenço Borba e Sr. Robinson Lourença Borba, os Recursos Voluntários abordaram equívoco na capitulação da responsabilidade solidária, eis que como sócios-administradores, a regulamentação da matéria constaria no art. 135, do CTN, que exige a comprovação de que tais pessoas teriam agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano**, Relatora.

Os recursos são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade. Devem, portanto, ser conhecidos.

Conforme se extrai dos fatos acima narrados, os presentes autos tratam de controvérsia acerca da legitimidade de segregação da atividade empresarial de Santa Clara. Antes de adentrarmos a análise da legitimidade da segmentação implementada, passemos a análise das preliminares suscitadas.

### **I – PRELIMINARES DE NULIDADE**

#### **I.1. - Nulidade do V. Acórdão da DRJ**

Preliminarmente, alegam os Recorrentes a nulidade da decisão proferida pela DRJ, eis que ao determinar a exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciária sob exigência

o salário maternidade e vale-transporte “se esquivou de calcular corretamente as bases imponíveis das contribuições previdenciárias quanto incluiu, nas mesmas, parcelas reconhecidamente isentas, até mesmo pela Receita Federal do Brasil (“RFB””).

Tal argumentação foi abordada apenas nos fatos, sem qualquer evolução nas razões de direito. Entretanto, é importante aqui mencionar, de forma suscinta, que no sistema do contencioso administrativo tributário, cabem às autoridades julgadoras a análise da legitimidade dos débitos lançados, conforme normas do sistema tributário nacional, sendo que ao final os autos deverão retornar à Delegacia da Receita Federal (“DRF”), para que se promova a liquidação do determinado pelos órgãos julgadores. Ainda, conforme estrutura organizacional da RFB (Portaria ME nº 284/2020), os cálculos tributários são atribuídos à Divisão de Estrutura de Administração do Crédito Tributário (DICAT), do que não há que se falar em omissão da DRJ no cálculo das bases imponíveis das contribuições previdenciárias em comento, eis que tal competência não é a ela atribuída, mas sim à unidade específica da RFB, para posterior execução/cobrança pela DRF.

Inclusive, o Parecer Normativo COSIT nº 02/2016, é expresso no sentido de que cabe à unidade preparadora (DRF) a liquidação da decisão definitiva pelos órgãos administrativos julgadores, segregando sua competência das atividades dos órgãos julgadores:

“4.1 Em relação à parte mantida no lançamento, **compete à unidade preparadora proceder à liquidação**, uma vez que a decisão definitiva deve ser objeto de cobrança amigável (art. 43 do Decreto nº 70.235, de 1972) e deve ser em valor certo.

4.2. Para a parte que exonerou o sujeito passivo, o art. 45 do Decreto nº 70.235, de 1972, **dispõe que cabe à autoridade preparadora a exoneração dos gravames decorrentes de litígio com decisão favorável ao sujeito passivo**. Ora, é perceptível que compete a ela, nesse caso, apenas **concretizar a parte da decisão tomada no processo administrativo fiscal favorável ao sujeito passivo (verificar o quantum daquele lançamento que não mais é devido)**. Logo, foi a autoridade julgadora que exonerou o sujeito passivo.

4.3. Desta feita, verificando-se o disposto nos itens acima, **o ato de liquidação do acórdão ilíquido faz parte das atividades da unidade preparadora**, quer dizer, não tem característica autônoma nem tem efeito decisório, integrando o acórdão. Ocorrendo a coisa julgada administrativa no PAF, não há que se falar em novo recurso seguindo esse rito.

Assim, inquestionável que a competência para o cálculo da base imponível das contribuições previdenciárias em questão não pode ser atribuída aos órgãos julgadores, motivo pelo qual não se acolher a alegação de nulidade suscitada pelas Recorrentes. Ainda, não obstante, é de se ressaltar de que pelos valores informados em diligência relativos às verbas atinentes ao salário maternidade e ao vale-transporte, foi apresentada ao final do V. Acórdão tabela com os

valores que correspondentes e que devem ser exonerados. De toda forma, tal cálculo deverá ser revisto pelo órgão competente, a fim de garantir a correta execução do julgado.

Ainda, os Recorrentes ainda fundamentam a suposta nulidade do V. Acórdão da DRJ no fato de ter determinado diligência para a aferição de efetiva inclusão de determinadas verbas que não deveriam compor a base de cálculo das contribuições em exigência, tais como: salário-maternidade, aviso prévio, vale-transporte e auxílio-creche, violando, ainda, o artigo 146, do CTN, pois teria procedido a alteração do critério jurídico adotado na autuação fiscal.

Também, quanto a este aspecto, não entendo pela nulidade da decisão proferida pela DRJ. O que se procedeu em primeira instância foi o cancelamento de parte do lançamento fiscal em razão do cômputo na base imponível das contribuições previdenciárias sob exigência de verbas sobre as quais não deveriam incidir referidas contribuições.

Assim, inexistiu alteração do critério jurídico apta a modificar a interpretação ou os dispositivos legais que fundamentam a cobrança do tributo. Ou seja, as razões do lançamento fiscal e os dispositivos que o fundamentam não foram alterados em razão da exclusão de determinadas verbas da base imponível, permanecendo exatamente os mesmos.

Na hipótese a inclusão de verbas que não comporiam a base imponível das contribuições ora exigidas se enquadrariam como eventual erro de fato, que se daria no plano dos acontecimentos, cuja alteração é plenamente viável, pois não dependeu de interpretação dos dispositivos normativos que fundamentaram o auto de infração. Assim, não maculou o lançamento fiscal.

Rememorando, o critério jurídico em que se calcou o lançamento fiscal foi descaracterização do negócio jurídico e desconsideração da personalidade jurídicas das “empresas setor”, passando a exigir a contribuição previdenciária de todos os funcionários das referidas empresas, como vinculadas a Santa Clara. **E este não foi alterado.** Apenas foram analisadas determinadas verbas pagas que pela não comporiam efetivamente a base das contribuições exigidas (seja por dispositivo normativo, seja por decisão judicial).

Assim, na hipótese aqui retratada, não há a caracterização de mudança dos critérios jurídicos que embasaram o lançamento fiscal ora em análise, motivo pelo qual afasto também esta preliminar de nulidade do V. Acórdão prolatado pela DRJ.

## I.2. – Nulidade do Auto de Infração

Conforme suscitado desde a Impugnação, entendem os Recorrentes pela nulidade do auto de infração, em razão da base de cálculo das contribuições exigidas conter verbas sobre a rubrica salário-maternidade, vale-transporte, aviso prévio e auxílio-creche.

Na linha do entendimento acima adotado, entendo que a composição da base imponível com determinadas verbas indevidas não macula como um todo o lançamento fiscal. No caso sob análise, não se verifica violação ao art. 142, do CTN, bem como é patente que o auto

de infração se revestiu de todas as formalidades legais previstas nos arts. 10 e 11, portanto, vício no processo de constituição do crédito tributário, que possa ensejar a sua nulidade.

A insubsistência da base imponível que deu azo à autuação fiscal integra o mérito da demanda e neste contexto será analisado. Assim, afasto também a preliminar suscitada pelos Recorrentes.

## II – MÉRITO

### II.1. – Da Segregação Da Atividade Da Recorrente Santa Clara

Conforme infere-se dos fatos narrados e suscintamente mencionado acima, discute-se por meio do presente processo administrativo a legitimidade da segregação da atividade empresarial efetivada pela da Recorrente SANTA CLARA. Nos termos da autuação fiscal referida empresa teria se utilizado das “empresas-setor” para a contratação de empregados que deveriam ter sido por ela registrados, com o objetivo de se beneficiar da forma de tributação utilizada por essas empresas –SIMPLES NACIONAL – cujas contribuições previdenciárias são recolhidas de forma simplificada via DAS.

Assim, procedeu à autuação fiscal das contribuições previdenciárias sobre o total dos pagamentos efetuados aos empregados das “empresas-setor”, que deixaram de ser recolhidas em razão da suposta submissão de tais empresas ao regime do SIMPLES NACIONAL.

Pois bem. A segregação da atividade empresarial como forma de operacionalizar a expansão dos negócios, otimizando a organização e gerência das atividades desenvolvidas e assim visando o incrementando de resultados, é legítima e comumente integra a cultura organizacional de empresas.

Por outro lado, tais estruturas são normalmente alvo da fiscalização, a fim de se aferir de que não houve abuso de forma pelos contribuintes, inclusive pelo fato de, não raro, as empresas segregadas poderem se enquadrar em algum regime de tributação mais benéfico, como no caso dos autos, em que as “empresas-setor” estavam enquadradas no SIMPLES-NACIONAL.

Tal como abordado pelas Recorrentes, em diversas oportunidades este E. Conselho se manifestou pela legitimidade de reorganizações societárias em que há a constituição de novas unidades econômicas que tenham atividades similares e/ou complementares acarretando ganhos e eficiência da organização, conforme se afere do Acórdão nº 1402-002.337, 3404-009.779, 3401-003.2126, dentre outros.

Inclusive, tais reorganizações tem respaldo em Princípio constante na Constituição Federal tais como o da Livre Concorrência, Liberdade de Iniciativa, Direito de Propriedade.

Não obstante, para validação de tais estruturas, este Conselho deve levar em consideração as circunstâncias fáticas envolvidas, a fim de analisar se não houve abuso de forma, resultando em operações simuladas, com o intuito de evasão fiscal.

No caso sob análise, entendeu a d. Fiscalização pela desconsideração no negócio jurídico, entendendo pela simulação de unidades econômicas que contribuiriam para a eficiência das operações da SANTA CLARA. Para a d. Fiscalização, a SANTA CLARA e as “empresas-setor” constituiriam um grupo econômico de fato, *“com o objetivo de criar e manter atos e fatos que dessem aparência legal ao verdadeiro objetivo ilícito”*, qual seja, evasão fiscal, que no caso seria das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de funcionários alocados a tais empresas-setor.

E isto porque, apurou a d. Fiscalização que a Santa Clara teria utilizado de sua estrutura física e também de seus empregados para gerir as empresas-setor, tendo em vista que (i) concedeu os bens móveis (máquinas e equipamentos) quando da instalação das empresas-setor, a título gratuito, assim como, após a constituição das empresas-setor, manteve o fornecimento de máquinas e equipamentos para fins de execução das atividades produtiva das empresas; (ii) concedeu prédio de sua propriedade para a instalação das empresas-setor, por meio de um simples contrato de comodato, por um período de mais de 10 anos, a título gratuito; (iii) efetuou pagamentos desproporcionais e em valores bem superiores dos valores constantes nas notas fiscais emitidas pelas empresas-setor, mantendo o controle do caixa de tais empresas e as alimentando mediante “adiantamento de clientes”, conforme as necessidades de desembolso e pagamentos.

De fato, analisando o trabalho desenvolvido ao longo da Fiscalização, outra conclusão não se chega que não a de que as “empresas-setor” não tinham qualquer autonomia econômica ou gerencial, sendo totalmente controladas pelas SANTA CLARA. O V. Acórdão proferido pela DRJ, muito bem explorou os fatos extraídos do trabalho da fiscalização e, portanto, eu os trago aqui como razão de meu entendimento de que a estrutura estabelecida pela SANTA CLARA e “empresas setor” carecia de qualquer propósito econômico e negocial, trata-se, sim, de operação simulada, com o intuito de evasão fiscal. Vejamos:

O cerne da lide formada nos autos comprehende a criação e a contratação simulada de pessoas jurídicas para nelas alocar formalmente a mão-de-obra utilizada pelo contribuinte Santa Clara para a consecução das suas atividades econômicas, sem propósito comercial, com o objetivo de reduzir a carga tributária previdenciária, uma vez que as pessoas jurídicas supostamente contratadas eram optantes pelo Simples Nacional. Os sujeitos passivos alegaram que as contratações representam parcerias com propósito negocial e que, apesar de os fatos constatados e relatados pela Autoridade Tributária serem verdadeiros, eles foram praticados legalmente e não provam a prática de simulação.

A Autoridade-Tributária demonstrou nos autos que as supostas empresas atuam como setores da Santa Clara (empresas-setor). Foram relatados diversos fatos constatados durante o procedimento fiscal, acompanhados de documentos, fotos e quadros demonstrativos, ora resumidos:

- a) Todas as empresas-setor funcionam no mesmo prédio que a Santa Clara;

b) “Todas as empresas-setor são constituídas de sócios ou sócias que possuem forte vínculo familiar (esposa, mãe, irmã ou filho) com os sócios da empresa Santa Clara, Flávio Lourenço Borba e Robinson Lourenço Borba”;

TABELA

c) “Todas as empresas-setor passaram procurações para que os sócios da empresa Santa Clara [Flávio e Robinson] exercessem gestão plena nas empresas”, abrangendo, dentre outros, poderes para: “administrar, gerenciar a deliberar sobre qualquer assunto das empresas; abrir, encerrar e movimentar quaisquer contas bancárias das empresas; contratar advogados para representá-las; Representá-las perante os órgãos públicos, judiciário e Junta Comercial”;

TABELA

d) “Nem todas as empresas-setor possuem registro de empregados em cargos gerenciais, de supervisão ou administrativos, e as empresas-setor possuem empregados registrados com CBO - Classificação Brasileira de Ocupação, semelhante aos empregados registrados na empresa Santa Clara”;

e) Uma grande quantidade de trabalhadores foi transferida “entre as empresas-setor, desde as suas constituições, e também da empresa Santa Clara para as empresas-setor”;

f) “Todas as empresas-setor forneceram notas fiscais exclusivamente para a empresa Santa Clara” e receberam desta aportes frequentes, quase diários, lançados na conta contábil de Adiantamento de Clientes em contrapartida com a conta Caixa, em valores bem superiores à receita contabilizada:

TABELA

g) “Há divergências e inconsistências nas Receitas x Despesas x Movimentação Bancária, demonstrando assim que a conta 2.3.1.001.00020 – Adiantamento de Clientes, “alimentada” pelos créditos oriundos da empresa Santa Clara, serve de “suporte” para pagamento das despesas e movimentação bancária das empresas-setor”;

h) Conforme a contabilidade e as notas fiscais de entrada de mercadorias das empresas-setor, a soma das principais despesas pagas pelas empresas-setor superou bastante a receita líquida das empresas, “o fluxo financeiro das empresas-setor era gerenciado pela empresa Santa Clara” e “grande parte das atividades básicas, ou seja, a atividade comum à existência normal de qualquer pessoa jurídica, das empresas-setor são realizadas e/ou suportadas pela empresa Santa Clara”, sendo deficiente a capacidade financeira e operacional das empresas-setor;

i) Foram constatadas notas fiscais de compra em nome das empresas-setor com informações de e-mail e telefone da empresa Santa Clara, documentos de uma empresa-setor assinados por empregado de outra empresa do grupo, pagamento por empresa-setor da rescisão de contrato de trabalho de empregado registrado em outra empresa-setor e compra de mercadorias por uma empresa-setor destinada a todas as empresas do grupo; j) Conforme consultado no SPED e nos livros de registro de entradas das empresas-setor, as únicas notas fiscais de compra de mercadorias tendo como destinatária alguma das empresa-setor foram as seguintes, no período fiscalizado:

#### TABELA

k) “Em diligência realizada nas dependências das empresas-setor, foi verificado que as mesmas funcionam com máquinas e equipamentos da empresa Santa Clara, assim como a gestão operacional é comandada pela empresa Santa Clara”;

l) “[...] só é possível diferenciar a localização de cada empresa-setor por uma pequena placa de papel pendurada na porta da escada de cada andar do prédio. Portanto, por estarem as quatro empresas-setor localizadas no mesmo prédio, viabiliza-se totalmente o trânsito de empregados de uma empresa para outra. Além do fato, das quatro empresas-setor realizarem, praticamente, as mesmas atividades e também atividades sequenciais, de forma que a etapa de produção realizada para confecção de determinado produto depende da produção realizada em outra empresa-setor”;

#### FOTOS

m) Os andares registrados nos contratos sociais das empresas-setor divergem dos indicados in loco pelas placas de papel;

n) O logotipo da empresa Santa Clara consta nas placas de aviso, normas de utilização das dependências, lista de ramais telefônicos, planilha de controle de produção, pastas administrativas e caixas em todos os andares do prédio;

o) “Diversos papéis ou documentos encontrados utilizam o termo “setor” ao se referir às outras empresas e/ou à empresa Santa Clara ou também ao se referir às atividades desenvolvidas em cada área, não mencionado em qual empresa se localiza essa atividade. [...] percorrendo os andares nos deparamos fartamente somente com materiais, caixas, avisos, etc relativos à empresa Santa Clara, não sendo identificado nenhum material referente às empresas-setor”;

p) “As quatro empresas-setor e a empresa Santa Clara funcionam de forma única, aproveitando-se de um empregado registrado em uma empresa para realizar serviços nas demais”, a exemplo do único “Técnico de Segurança no Trabalho, registrado na empresa-setor Rissardo Confecções”, do único

“Eletricista de Manutenção Eletroeletrônica -CBO 9511 [...], registrado na empresa Borba Confecções” e da concentração dos almoxarifes e armazenistas (CBO 4141) na Santa Clara;

q) Ao serem intimadas para apresentar os comprovantes de aluguel relativamente ao imóvel onde funcionam, as empresas-setor apresentaram um “contrato de comodato realizado entre a empresa proprietária, a empresa Santa Clara, e as respectivas empresas-setor”, para “o uso dos imóveis por mais de 10 anos, a título gratuito”. O ato é estranho porque o prédio é situado em local bastante valorizado de São Paulo. Foram constatadas divergências entre os andares registrados nos contratos sociais e os constantes no contrato de comodato;

r) Intimadas, as empresas-setor alegaram que as máquinas e equipamentos utilizadas por elas “foram concedidos pela empresa Santa Clara em regime de comodato”. Deixaram de apresentar o contrato e afirmaram só dispor das notas fiscais dos últimos cinco anos. “Das notas fiscais apresentadas, verificou-se que todas as máquinas e equipamentos utilizadas pelas empresas-setor, desde a data de constituição das empresas-setor, foram adquiridas pela empresa Santa Clara”;

s) Nos documentos relativos à segurança ambiental do trabalho (PCMSO e PPRA), elaborados por empresa especializada nessa área, “pode-se constatar como os funcionários registrados em cada empresa-setor, não necessariamente exercem suas atividades no respectivo andar relativo à empresa-setor de registro. Pode-se constatar também que as empresas são enquadradas como um todo, dividido em unidades (A, B, C, L, Matriz, Injetora, V), independentemente da empresa que o funcionário se encontra registrado”;

t) Em resposta a termo de intimação fiscal, cada empresa-setor apresentou, em seu nome, declaração firmada pela mesma funcionária, na função de Encarregada de DP/RH, sendo que tal trabalhadora está formalmente registrada em outra empresa do grupo Santa Clara, diversa das empresas-setor, de nome Mega Bell.

Por sua vez, os sujeitos passivos argumentaram a existência de propósitos negociais na criação de cada pessoa jurídica e, para demonstrar, juntaram nos autos o descritivo sumário do processo de confecção e o organograma de cada pessoa jurídica, com a indicação do funcionário que atua como gerente em cada empresa.

No seu conjunto, os fatos relatados e provados pela Autoridade Tributária e reconhecidos pelos impugnantes demonstram que a empresa Santa Clara é a real titular das atividades econômicas desenvolvidas no prédio e é a real empregadora dos trabalhadores que, formalmente, foram registrados nas quatro pessoas jurídicas apontadas nos autos.

São evidentes a confusão patrimonial entre a Santa Clara e as quatro pessoas jurídicas, a submissão a um comando gerencial único, concentrado nos sócios-administradores da Santa Clara, e a incapacidade financeira, administrativa e patrimonial das pessoas jurídicas para funcionar. A própria escrituração contábil das empresas atesta essas evidências.

Os documentos anexos às peças impugnatórias não afastam as constatações fiscais e sequer provam o argumento pretendido pelos impugnantes de que as quatro pessoas jurídicas foram criadas com propósito negocial. Trata-se de meros descritivos elaborados pelos impugnantes com a única prova de que as pessoas identificadas como gerentes de cada empresa são registradas nas próprias empresas.

A esses documentos apresentados pelos impugnantes se contrapõe todo o acervo probatório apresentado pela Autoridade Tributária, inclusive as próprias escriturações fiscais da Santa Clara e das quatro pessoas jurídicas.

A inexistência de propósito negocial para a existência das quatro pessoas jurídicas é apenas um dos fatos evidenciadores de que, em verdade, os trabalhadores são empregados da empresa Santa Clara. Ainda que a existência de propósito negocial na época da criação de cada pessoa jurídica fosse suficiente para afastar o lançamento, os impugnantes sequer provaram tal propósito.

A existência de pessoas indicadas para gerir determinadas atividades no processo produtivo não significa que as quatro pessoas jurídicas dispunham de autonomia administrativa e gerencial. Ao contrário, o acervo probatório indica que tais pessoas jurídicas não tinham controle sobre os empregados nelas registrados, como se infere das constantes transferências de trabalhadores entre as empresas, da distribuição dos trabalhadores de cada empresa nos diversos andares e da concentração das despesas e custos operacionais na Santa Clara, restando evidente a dependência e a subordinação jurídica de toda a atividade econômica executada no prédio à gestão da Santa Clara.

Das provas contidas nos autos, constata-se que os trabalhadores registrados nas cinco empresas eram administrados como se compusessem uma única empresa, composta por setores de atividades-fim formalmente atribuídos a quatro pessoas jurídicas criadas para alojar parte da mão-de-obra, sob compartilhamento predial e de equipamento e material, inclusive mantimentos básicos essenciais para o funcionamento, tendo como único fomentador a própria empresa Santa Clara.

Os impugnantes defenderam que não é juridicamente possível manter o lançamento tributário com base na simulação pois: i) a legislação tributária não apresenta um conceito para o ato simulado; ii) o conceito de simulação nos negócios jurídicos contido nos incisos do § 1º do art. 167 do Código Civil (CC) não pode ser aplicado para esse fim porque as diretrizes estabelecidas no seu caput “ecoam de forma a anular o ato simulado, com parâmetros que não se conformam ao direito tributário”; iii) o caso concreto não se coaduna com quaisquer das hipóteses previstas no § 1º do art. 167 do CC.

A palavra simulação possui significado notório e simples na língua portuguesa. O dicionário Aurélio, por exemplo, a define como “Substantivo feminino. 1. Ato ou efeito de simular. 2. Disfarce, fingimento; simulacro. [...] 6. Jur. Declaração enganosa da vontade, com o objetivo de produzir efeito diferente daquele que nela se indica. 7. Psicol. Imitação de uma perturbação somática ou psíquica, com fins utilitários”.

Apesar da notoriedade e da clareza do conceito da palavra, expressamente adotada no art. 149, inciso VII, do CTN como uma situação juridicamente justificadora para o lançamento tributário, que dispensam uma conceituação específica na legislação tributária, as referidas hipóteses contidas nos incisos I e II do § 1º do art. 167 do CC se coadunam perfeitamente com a conduta constatada no caso concreto, quais sejam:

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

Os sujeitos passivos adotaram medidas para transparecer uma terceirização que, na prática, não existiu, aparentando conferir titularidades às pessoas jurídicas formalmente criadas conferindo e transmitindo-lhes direitos e obrigações irreais, sob a emissão de contratos, notas fiscais e declarações, inclusive fiscais, que não refletem a realidade.

Por fim, é de se ressaltar que, ainda que se admita que o Direito Tributário precisa se socorrer do Código Civil para conceituar a palavra simulação, quando uma norma jurídica aproveita o conceito de outra norma para um determinado termo, somente o conceito é aproveitado. As regras de direito material porventura estabelecidas pela norma cujo conceito foi aproveitado não são necessariamente carreadas para a norma receptora. De qualquer modo, ao contrário do que afirmaram os sujeitos passivos, não há antinomia entre a legislação tributária e o conceito e as regras jurídicas do art. 167 do CC.

As hipóteses exemplificativas para a ocorrência de confusão patrimonial constantes nos incisos do § 2º do art. 50 do CC, referenciadas pelos impugnantes, não se aplicam ao caso concreto porque são restritas às situações de confusão patrimonial entre a pessoa jurídica e os seus sócios que admitem a desconsideração judicial da personalidade jurídica “para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso”. Logo, não há de se esperar que esse dispositivo legal relate situações em que a confusão patrimonial abranja pessoas diversas dos próprios sócios ou em benefício direto destes. No entanto, o próprio § 2º desse dispositivo legal conceitua a confusão patrimonial como “a ausência de separação de fato entre os patrimônios”. De qualquer modo, esse é também um termo cujo

concepto é notório e simples, que indica a confusão (mistura) entre patrimônios de pessoas diferentes, sejam físicas ou jurídicas.

A referência feita pelos impugnantes à terceirização nas indústrias automobilística e aeronáutica parte de uma premissa falsa: a de que não se cogita confusão patrimonial entre empresas como Volkswagen, Ford, GM ou Embraer e as suas parceiras que produzem com exclusividade partes, peças e até mesmo produtos finais e acabados, mesmo quando há o financiamento de atividades ou dispêndios pré ou pós-operacionais. Nenhum contribuinte está inerte aos efeitos jurídicos da prática da confusão patrimonial com outras pessoas. Uma vez constatado um conjunto indiciário que implique a confusão patrimonial, devem ser aplicados os efeitos jurídicos correspondentes, independentemente da atividade econômica ou do porte do contribuinte. Ademais, por si só, o fato de a tomadora financeira parte dos dispêndios para a execução dos serviços terceirizados não implica necessariamente a existência de confusão patrimonial. É preciso verificar as circunstâncias e a forma como esse financiamento é realizado e contabilizado. No caso concreto, a Santa Clara arca com praticamente todas as despesas necessárias para o funcionamento das quatro empresas e a confusão entre ela e as demais pessoas jurídicas se estende às searas gerencial, administrativa (inclusive trabalhista) e financeira.

Portanto, concluo que a real empregadora dos trabalhadores registrados nas quatro pessoas jurídicas é a empresa Santa Clara, sendo esta a empresa contribuinte das contribuições previdenciárias e reflexas correspondentes.”

Os fatos apurados durante a fiscalização não deixam dúvidas de que embora a estrutura de segregação da atividade contasse 5 empresas (SANTA CLARA e “empresas-vetor”), era evidente a unicidade física, operacional, financeira e contábil entre elas, cuja administração ainda foi outorgada, por procuraçao pública, ao Sr. Flavio Lourenço Borba.

Importante notar que a regra do parágrafo único, do artigo 116 do CTN que versa sobre as situações em que a fiscalização pode desconsiderar a forma jurídica permanece não regulamentada. No julgamento da ADI 2446 o STF externou o entendimento pela constitucionalidade de tal regra, afirmando, no entanto, que a plena eficácia de tal dispositivo depende de regulamentação.

No entanto, a Min. Carmen Lúcia, relatora daquele caso, afirmou em seu voto que “*a desconsideração autorizada (...) está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador*”. Pois bem, no que concerne ao negócio jurídico entre SANTA CLARA e as “empresas-setor” por todos os motivos acima mencionados, resta evidente a segregação artificial da atividade empresarial desenvolvida, revelando a intenção de dissimular a contribuição previdenciária sobre o total da remuneração dos empregados alocados para as “empresas-setor”, restringindo-a a um percentual bem menor, conforme tributação pelo SIMPLES-NACIONAL.

Assim, nesta hipótese em que comprovada a intenção de dissimulação de ocultação do fato gerador, não há questionamento quanto a aplicação do parágrafo único, do art. 116, do CTN.

Em casos como o presente, esse C. Conselho já se manifestou no sentido de desconsideração da reestrutura societária simulada para a tributação concentrada em uma única entidade realmente existe:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTO (SIMPLES) Ano-calendário: 2004 DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADE. AUSÊNCIA DE CAUSA LEGÍTIMA. É lícito ao contribuinte estruturar seus negócios da forma menos onerosa tributariamente desde que a causa do negócio jurídico seja legítima e os atos consequentes produzem os efeitos que lhe são próprios. A segregação de atividades em duas pessoas jurídicas, uma delas optante do Simples Federal, que passou a concentrar majoritariamente os antigos funcionários para não mais pagar a contribuição previdenciária sobre a folha, combinado com o fato de que os indícios colimados pela Fiscalização não demonstram a segregação efetiva das atividades, configura simulação e, portanto, não oponível ao Fisco.

(Acórdão nº 1402-005.131 – 1º Seção de Julgamento/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária – Relatora Junia Roberta Gouveia Sampaio)

LIVRE INICIATIVA. LIBERDADE NEGOCIAL. ORDEM ECONÔMICA E FINANCEIRA INTEGRADA COM OS VALORES DA LEI MAIOR. ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO. ESTADO FISCAL.

A Lei Maior, ao discorrer sobre os princípios gerais da atividade econômica, dispõe no art. 170, parágrafo único, que é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgão públicos, salvo nos casos previstos em lei e estabelece no art. 1º, dentre os princípios fundamentais, o da livre iniciativa. São valores que devem ser balizados considerando-se a necessidade de o Estado arrecadar tributos para exercer sua função primordial. Não há que se falar em Estado Democrático de Direito sem que exista o Estado Fiscal.

SISTEMA TRIBUTÁRIO. TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA PARA PESSOA JURÍDICAS. PREMISSAS.

A legislação tributária autoriza a existência de regimes de tributação diferenciados, para que a pessoa jurídica possa eleger a opção mais adequada às suas necessidades, precisamente porque a empresa tem um efeito multiplicador, comenta o desenvolvimento, gera empregos, exerce papel social relevante e, por consequência, num ciclo virtuoso, aufera mais rendimentos e proporciona ao Estado uma maior arrecadação de tributos. Nesse contexto, atitudes no sentido de se utilizar permissivo previsto na legislação para desvirtuar o instituto da pessoa jurídica no sentido de se construir despesas artificiais, ou realizar

segregação artifiosa de empresas visando buscar enquadramento em regimes de tributação com base tributária menor, são condenáveis porque afrontam o sistema jurídico e ferem as premissas que deram origem à existência dos regimes de tributação diferenciados.

#### CONSTRUÇÕES ARTIFICIAIS. BUSCA DESVIRTUADA DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO MAIS FAVORÁVEL.

Uma coisa é uma organização societária, entre empresas do mesmo grupo, optar por constituir uma empresa (ou mais) para importação de insumos e fabricação de produtos, e vender tais produtos para uma outra empresa (ou mais), para revender os produtos para o mercado. Optou por segregar, em empresas diversas, o ciclo da produção e venda dos produtos. A essência da liberdade negocial, sob a perspectiva dos fundamentos da Lei Maior, resta atendida. Situação complemente diferente é essa mesma organização societária, que poderia funcionar como apenas uma empresa, aproveitar-se da segregação do ciclo de produção e venda e criar várias empresas para se valer de regimes de tributação diferenciados visando especificamente redução da carta tributária. É artificial construção no qual se concentram os dispêndios do grupo econômico em uma empresa criada sob o regime de tributação do lucro real a ponto de tornar a apuração deficitária, e se direcionarem receitas em empresas com regime de tributação do lucro presumido, com base de cálculo sobre o faturamento reduzida. Pessoas jurídicas devem fabricar produtos, e não despesas artificiais.

(Acórdão 9101-002.795 – CSRF – 1<sup>a</sup> Seção – Relator André Mendes de Mora)

Assim, embora entenda pela legitimidade da reorganização societária, mediante a segregação das atividades econômicas, no caso sob exame a constituição de novas unidades econômicas que tenham atividades similares e/ou complementares à SANTA CLARA se deu de forma artificial, em razão da evidente simulação para a redução da carga tributária, motivo pelo qual entendo pelo não provimento dos Recursos Voluntários.

#### II.2. – Dos Valores Pagos a Título de Salário-Maternidade, Vale-Transporte, Aviso Prévio e Auxílio-Creche

Firmando-se o entendimento de ilegitimidade da segregação da atividade econômica da SANTA CLARA, mediante a constituição de novas unidades econômicas “empresas-setor”, pelas razões acima expostas, faz-se necessário analisar as verbas que integraram a base imponível das contribuições previdenciárias em questão.

Conforme afirmado pelas Recorrentes, que suscitou inclusive alegação de nulidade do auto de infração e, também, do V. Acórdão da DRJ, a d. Fiscalização teria utilizado as informações declaradas em GFIP para a composição da base de cálculo das contribuições em questão. No entanto, no período autuado teriam sido pagas verbas sobre a rubrica salário-maternidade, vale-transporte, aviso prévio e auxílio-creche.

Analisando as Impugnações apresentadas, foi proferida Resolução pela DRJ solicitado diligência a fim de se verificar se efetivamente na base autuada haveria valores relativos a tais rubricas. A fim de se apurar tal questionamento, os próprios Recorrentes foram intimados para apresentar documentação necessária para tanto, tendo juntado Relatórios MANAD do período autuado.

Após o cumprimento da diligência, os autos retornaram à DRJ, que verificando a inclusão de verbas atinentes ao salário-maternidade e ao vale-transporte, houve por bem dar parcial provimento às Impugnações apresentadas para o fim de excluir tais verbas da base autuada, eis que sobre tais valores não deveriam incidir as contribuições previdenciárias sob exigência.

No que concerne ao aviso prévio, de fato as Recorrentes “empresas-setor” apresentaram documentação duramente o período de fiscalização, em que constavam pagamentos a tal título, bem como GFIP’s constando todos os valores efetuados aos empregados das referidas empresas, mas sem identificação das verbas ali consideradas.

Quando da volta do processo em diligência, os Relatórios MANAD fornecidos pelos próprios Recorrentes apontam que tais verbas não teriam sido consideradas na base para fins de Previdência, ou seja, não teriam constado das GFIP’s, concluindo a DRJ, por consequência, que tais verbas não integraram a base de cálculo autuada. Portanto, não procederia o pleito dos Recorrentes quanto a tal verba.

Relativamente ao auxílio-creche, embora o MANAD tenha informado que tal verba foi considerada para fins de Previdência, concluindo-se que constaram dos valores que haviam sido informados em GFIP’s, entendeu a DRJ que os Recorrentes não teriam trazido documento a fim de demonstrar que os seus empregados efetivamente teriam incorrido em tais despesas e, assim, estariam sendo reembolsados, motivo pelo qual não haveria elementos a garantir a sua exclusão da base autuada.

Quanto a tais verbas, analisando a documentação apresentada e não tendo havido qualquer insurgência dos Recorrentes quanto a tal conclusão – eis que se restringiram a afirmar a ilegitimidade de incidência de contribuição previdenciária sobre tais verbas e nulidade do auto de infração da decisão de primeira instância sob outros fundamentos – mantendo o entendimento firmado pela DRJ.

De fato, embora haja entendimento sedimentado quanto a não incidência de contribuições previdenciárias sobre aviso prévio indenizado, bem como previsão legal de não incidência de reembolso de auxílio-creche, dos autos se verifica que a base autuada não incorporou tal verba tida como ilegal, bem como as Recorrentes não trouxeram qualquer documento que comprovasse o dispêndio do auxílio-creche pelos seus funcionários.

Assim, entendo não haver outras verbas passíveis de exclusão da base de cálculo autuada, motivo pelo qual mantenho o entendimento já firmado pelo V. Acórdão também quanto a esse ponto.

### II.3. – Da Multa Qualificada em 150%

Conforme consta no auto de infração e relatório fiscal, a multa qualificada tem como fundamento o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, que, há época do lançamento, dispunha que a multa de ofício de 75% sobre o crédito tributário não pago deveria ser duplicada nas hipóteses em que ficasse comprovado dolo, fraude ou simulação.

A fim de afastar referida multa, alega os Recorrentes a não configuração de fraude, dolo ou simulação a ensejar a qualificação da multa, bem como seu efeito confiscatório. Pois bem, a simulação no caso vertente foi devidamente demonstrada nos tópicos precedentes, do que não se voltará a abordar. No que tange os efeitos confiscatórios da referida multa, o entendimento sumulado deste C. Conselho é no sentido de que este órgão “não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 02).

Não obstante, a Lei nº 14.689/2023 reduziu a multa qualificada para o percentual de 100%, sendo aplicável a multa de 150% apenas nas hipóteses de que verificada reincidência do sujeito passivo, conforme se verifica do art. 44, § 1º, incisos VI e VII, da Lei nº 9.430/96.

Assim, aplicando-se a retroatividade da lei mais benéfica, prevista no art. 106, do Código Tributário Nacional, reduzo a multa qualificada para 100%.

### IV – Da Responsabilidade Solidária – Inaplicabilidade da Súmula CARF Nº 88

Conforme consta do auto de infração, foi atribuída a sujeição passiva solidária às “empresas-setor”, ao Sr. Flávio Lourenço Borba e ao Sr. Robinson Lourenço Borba, com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN.

De início todos os devedores solidários alegam a impossibilidade de sua sujeição passiva, em razão da aplicação da Súmula CARF nº 88, que assim dispõe:

“A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos -VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.”

No entanto, tal súmula não tem qualquer aplicação no caso vertente, eis que houve efetivamente a imputação da responsabilidade solidária a todas as “empresas-setor”, ao Sr. Flávio Lourenço Borba e ao Sr. Robinson Lourenço Borba. Referida súmula é aplicada nas hipóteses em que o lançamento fiscal consigna lista de pessoas física e jurídicas representantes legais da pessoa jurídica autuada, mas sem efetivamente imputar responsabilidade solidária a elas.

Mas esta não é definitivamente a hipótese dos presentes autos, em que as “empresas-setor” e o Sr. Flávio Lourenço Borba e o Sr. Robinson Lourenço Borba constam expressamente como sujeitos passivos da obrigação tributária lançada, em razão de responsabilidade solidária.

Assim, não se sustenta a alegação da incidência da Súmula CARF nº 88, a fim de afastar a responsabilidade solidária das “empresas-setor” e dos sócios da SANTA CLARA.

#### **II.4. – Da Aplicação Do Art. 124, I, Do Código Tributário Nacional**

Os Recorrente, devedores solidários, alegam ainda a inaplicabilidade da sua responsabilização com base no art. 124, I, do CTN, pois tal dispositivo exige que os solidários não só tenham um interesse financeiro no resultado advindo da situação, mas um envolvimento direito na materialização do fato econômico tributável.

Ora, conforme exposto no tópico atinente à segregação das atividades econômicas da SANTA CLARA, é inexorável que sem as “empresas-setor” sequer seria possível a dissimulação dos fatos geradores das contribuições previdenciárias ora em exigência. De fato, era por meio das “empresas-setor” que a SANTA CLARA fazia a contratação de parte dos funcionários, com o objetivo de se beneficiar da forma de tributação utilizada por essas empresas –SIMPLES NACIONAL – cujas contribuições previdenciárias são recolhidas de forma simplificada via DAS.

Assim, no caso vertente, sequer há a necessidade de se adentrar à discussão de existência de interesse econômico e interesse jurídico. É evidente a caracterização da responsabilidade solidária, eis que sem as “empresas-setor” sequer haveria questionamento de eventual evasão fiscal, em razão de recolhimento de contribuição previdenciária por um regime tributário mais benéficos, pois todos os empregados estariam registrados na mesma sociedade, na hipótese, SANTA CLARA.

Deste modo, inclusive conforme jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça, inquestionável que não só a SANTA CLARA mas as “empresas-setor” devem ser responsabilizadas pelas contribuições que deixaram de ser recolhidas, pois sem a sua participação não haveria uma estrutura segregada das atividades que viabilizasse o recolhimento das referidas exações de forma menos onerosa.

Mais uma vez: não que tais estruturas não sejam legítimas. Entretanto, no caso vertente, se mostraram artificiais, revelando a intenção de dissimular a contribuição previdenciária sobre o total da remuneração dos empregados alocados para as “empresas-setor”, restringindo-a a um percentual bem menor, conforme tributação pelo SIMPLES-NACIONAL. Assim, inquestionável a responsabilização solidária das “empresas-setor”, com base no art. 124, inciso I, do CTN.

#### **II.5. – Da Responsabilidade Solidariedade do Sr. Flavio Lourenço Borba e Sr. Robinson Lourenço Borba**

Por fim, no que concerne à responsabilidade solidária dos sócios da SANTA CLARA – SR. FLAVIO LOURENÇO BORBA E SR. ROBINSON LOURENÇO BORBA – embora seja evidente a atuação de ambos em infração a lei, que acarreta a responsabilidade, o auto de infração foi fundamentado igualmente no art. 124, I, do CTN.

No entanto, tratando-se de sócios-administradores, a responsabilidade solidária deve se calcar no art. 135, inciso III, do CTN. Veja a jurisprudência deste C. Conselho sobre o tema:

SOLIDARIEDADE PASSIVA. SÓCIO RETIRANTE DA SOCIEDADE, A responsabilidade solidária de sócio por dívidas tributárias da sociedade só pode ser imposta quando presentes os requisitos do art. 135 do CTN, qual seja, quando os créditos tributários sejam "resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". Não se aplica aos sócios a situação de coobrigação por interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, descrita no art. 124 do mesmo código. Precedentes do Conselho de Contribuintes e do Col. ST.1. Coobrigação que se julga improcedente, por ter-se findado exclusivamente no art. 124 do CTN, deixando de demonstrar a ocorrência das situações fáticas descritas no art. 135 do mesmo diploma legal.

(Processo nº 10980.007898/2005-27 - Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção – Sessão 28 de janeiro de 2010)

Inclusive, o próprio V. Acórdão da DRJ reconhece que a responsabilidade solidária de diretores, gerentes ou representante de pessoas jurídicas deve se fundamentar nos requisitos do art. 135, III, do CTN. Senão, veja-se:

"Na condição de únicos sócios-administradores da Santa Clara, em virtude das infrações de natureza tributária, civil, comercial, trabalhista e previdenciária praticadas por atos comissivos e omissivos, relatadas nos autos de infração, as duas pessoas físicas respondem pelos créditos tributários lançados com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN: (...)"

No entanto, embora reconheça que tenha havido erro na capitulação legal da responsabilidade das pessoas físicas, entendeu que tal vício não maculava o lançamento neste ponto, especialmente pelo fato de o direito de defesa não ter restado prejudicado.

Entretanto, nesta parte discordo do entendimento da DRJ. Entendo que tal equívoco não poderia ter sido convalidado pela decisão da DRJ, pois ao assim proceder, acabou por violar o art. 146, do CTN, por alteração do critério jurídico adotado pela d. Autoridade lançadora, o que é vedado. Cite-se, a propósito, decisão neste sentido:

"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 inócuas 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.

(Processo nº 12268.000036/2007-16 - 2401-009.989 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão 06 de outubro de 2021)

Neste sentido, no que concerne aos devedores solidários, sócios-administradores da SANTA CLARA – o Sr. Flavio Lourenço Borba e o Sr. Robinson Lourenço Borba – embora seja evidente a atuação de ambos em infração à lei, o que lhes acarretaria responsabilidade, a capitulação equivocada no lançamento fiscal impõe o provimento do Recurso Voluntário por eles interpostos, para fins de excluí-los como devedores solidários do crédito tributário exigido.

### **III – CONCLUSÃO**

Nos termos do acima exposto, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário interposto para reduzir a multa qualificada para 100%, bem como afastar a responsabilidade solidária do Sr. Flavio Lourenço Borba e do Sr. Robinson Lourenço Borba.

*Assinado Digitalmente*

**Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano**

### **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Redator designado.

A presente exposição tem por desígnio explicitar as razões por que orientei meu voto para manter a solidariedade dos Srs. Flavio Lourenço Borba e Robinson Lourenço Borba, contrariamente ao bem articulado entendimento da i. Relatora, que foi acompanhado por parte desta Turma de Julgamento. Nesse contexto, com todas as vêniás que possam me conceder os nobres julgadores que proveram a pretensão dos Recorrentes, na hipótese vertente, vislumbro conclusão diversa, haja vista referida imputação, no que se propôs, está bem fundamentada.

Como se vê, o escopo da divergência gravita em torno dos fundamentos da reportada atribuição de sujeição passiva, que foi a solidariedade vista no art. 124, I, do CTN, e, no entender do voto vencido, teria de ter sido, exclusivamente, a responsabilização apontada no art. 135, III, do reportado Código.

Assim entendido, vale contextualizar dito fato, nos termos dos excertos ora transcritos do Relatório Fiscal (processo digital, fls. 97 e 98):

## SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA

111. A contribuinte Santa Clara Manufatura e Cosméticos Ltda é a grande beneficiária da arquitetura criada para o não recolhimento da contribuição previdenciária patronal e da contribuição social de Outras Entidades e Fundos incidente sobre a remuneração dos empregados.

112. Contudo, a empresa por si só, não conseguiria agir se não houvesse a ingerência dos sócios Flávio Lourenço Borba e Robinson Lourenço Borba.

113. Reforçando os fatos descritos no tópico “Fato Gerador”, os sócios Flávio e Robinson agiram conscientemente quando:

- Desde a constituição das empresas-setor permitiram que familiares participassem de forma figurativa como titulares dessas empresas, já que os poderes de gestão e administração foram outorgados plenamente para eles, e com esses poderes, eles agiram.
- Desde a constituição das empresas-setor fizeram concessões às empresas-setor, que jamais seria efetivada numa negociação empresarial normal: conceder, por mais de 10 anos a título gratuito o uso de um prédio inteiro, localizado em uma região da cidade de São Paulo altamente valorizada devido à atividade industrial e comercial da região; e concederam as máquinas e equipamentos de valores elevados para a execução de toda a atividade produtiva, a título gratuito.
- Permitiram que empregados registrados na empresa Santa Clara e também outros empregados registrados em empresa de propriedade dos mesmos, a Mega Bell Indústria e Comércio Ltda, prestassem serviços às empresas-setor, como se fosse a mesma empresa.
- Permitiram que as suas instalações físicas e também toda sua estrutura (email, telefone, veículos) fossem utilizados pelas empresas-setor.
- Permitiram que fossem realizadas transferências bancárias para as empresas-setor em valores bem superiores aos valores que, conforme as notas fiscais emitidas, seriam devidos. **Fato que demonstra o nível de vinculação, interdependência e confusão patrimonial de todas as pessoas envolvidas nos fatos dessa autuação fiscal.** (destaquei)

114. Seguindo a mesma linha, não seria possível a contribuinte Santa Clara arquitetar e executar o ilícito tributário apurado nesse Auto de Infração se não houvesse a participação efetiva das empresas tributadas pelo Simples Nacional: Borba Confecções Eirelli, Pires Confecções Eirelli, Carvalho Confecções Eirelli e Rissardo Confecções Eirelli, formando-se, de fato, um grupo econômico irregular.

115. Ratificando os fatos já descritos no tópico “Fato Gerador”, as empresas-setor participaram ativamente dos ilícitos tributários apurados quando:

[...]

- Participaram, por seus atos ou omissões, de todos os fatos ilícitos já relatados nesse Relatório Fiscal, dando aparência legal a fatos que tinham o propósito de esconder o verdadeiro fato jurídico, qual seja, sonegar e fraudar, a contribuição previdenciária patronal e a contribuição social de Outras Entidades e Fundos incidentes sobre a remuneração dos empregados. (destaquei)

116.Por conseguinte, as pessoas físicas e jurídicas citadas nesse tópico foram autuadas como responsáveis solidárias com base no art. 124, I do CTN.

Inicialmente, nota-se que os atores discriminados na autuação (pessoas jurídicas, fiscalizada e interpostas, bem como os solidários, sócios-administradores) constituem uma **sociedade de fato única**, sujeita à mesma cadeia de comando. Visto dessa forma, infere-se que os **atos simulados** praticados pelo “Grupo Econômico Irregular” - assim caracterizado face o **abuso de personalidade jurídica** das supostas pessoas jurídicas nele constituídas e respectiva **confusão patrimonial** -, pretendiam tão somente **reduzir indevidamente** a carga tributária que lhe era devida.

Ademais, os Recorrentes, “sócios-administradores” da autuada, tiveram atuação **direta, consciente e proposital** na configuração do reportado ilício tributário, sem a qual, citada evasão fiscal não teria se materializado. Afinal, ostentando a condição de reais **proprietários “de fato”** do mencionado “grupo irregular”, **em conluio** com os demais atores, estabeleceram as tratativas negociais simuladas ensejadoras da **redução tributária indevida** que lhes pretendia beneficiar.

Nestes termos, a **interposição de pessoas** e a revelação de que os “sócios-administradores” eram os **reais proprietários “de fato” do grupo** irregularmente por eles constituído, traduz **confusão patrimonial** que, por si só, justifica a **descaracterização** da separação patrimonial dos envolvidos, pessoas físicas e jurídicas. Enfim, é notório o interesse comum dos Recorrentes na situação jurídica que ensejou o fato gerador da obrigação tributária **por eles desconfigurada**, razão por que, acertadamente, foi-lhes imposta a solidariedade prevista no art. 124, I, do CTN.

Trata-se de entendimento muito bem contextualizado mediante o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 4, de 10 de dezembro de 2018, do qual transcrevo os seguintes excertos:

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”); [...]

9.1. Primeiro, deve-se esclarecer que o disposto no inciso I do art. 124 do CTN é forma de **responsabilização tributária autônoma** desde que haja interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, conforme explica Marcos Vinicius Neder [...]

13. Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em **relação ativa** com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese **está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.**

[...]

14.2. Na linha aqui adotada, ocorrendo **atuação conjunta de diversas pessoas** relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária (**principalmente mediante atuação ilícita**), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária [...]

15. Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da conselente no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta deve **ter vínculo com o ilícito e com a pessoa** do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o **nexo causal** em sua **participação** comissiva ou omissiva, mas **consciente**, na configuração do ato **ilícito** com o **resultado** prejudicial ao Fisco dele advindo.

[...]

17.1. Em muitas situações, mormente quando se está diante de **cometimento de atos ilícitos**, estes se configuram na medida em que a **essência** do verdadeiro fato jurídico esteve **artificialmente escondida ou manipulada por determinadas pessoas**. Não haveria, assim, propriamente um vínculo jurídico formalizado. Há, isso sim, **um vínculo que se torna jurídico**, ao menos em âmbito tributário, **no momento em que há a imputação** de responsabilidade.

[...]

20.1. Na jurisprudência e na doutrina, a **hipótese mais tratada para a responsabilização solidária** é para o que se denominou "grupo econômico", especificamente quando há abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única.

[...]

22. Desta feita, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o **abuso da personalidade jurídica** de pessoa jurídica, a qual existe apenas formalmente, uma vez que **inexiste autonomia patrimonial e operacional**. Nesta hipótese, a **divisão** de uma empresa em diversas pessoas jurídicas é **fictícia**. A **direção e/ou operacionalização de todas as pessoas jurídicas é única**. O que se verifica nesta hipótese é a existência de um grupo econômico irregular, terminologia a ser utilizada no presente Parecer Normativo.

[...]

**Síntese conclusiva** (destaque no original)

40. De todo o exposto, conclui-se:

[...]

c.2) o grupo econômico irregular decorre da **unidade de direção e de operação** das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, a qual 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

c.3) uma variável para a criação do grupo irregular é a corriqueira situação de **confusão patrimonial** com o intuito de fraude a credores, principalmente a Fazenda Nacional; seu **objetivo** é não só a manipulação da ocorrência dos fatos geradores futuros, mas também **ocultar os reais sócios do empreendimento** e/ou esvaziar o patrimônio referente ao passivo tributário;

(destaques nossos)

No contexto visto, caracterizada a propriedade de fato do grupo irregular - **abuso de personalidade jurídica e confusão patrimonial** - com o propósito específico de reduzir indevidamente os tributos devidos, a autoridade fiscal atribuiu reportada solidariedade em face do já mencionado interesse comum de seus integrantes - aí se incluindo os “sócios de fato” das empresas simuladas. Outrossim, embora tratando-se de “sócios-administradores” praticantes das ilegalidades postas, a responsabilidade pessoal a que se refere o art. 135, III, do CTN não lhes foi imputada.

E é, exatamente, referido cenário, que delimita os contornos da divergência ora externada, ou seja, consoante excerto do voto vencido, que ora replico, pelo tão só fato dos solidários terem atuado como “sócios-administradores”, deveria ser-lhes imputada, **exclusivamente**, a responsabilidade pessoal vista no art. 135, III, do CTN, nestes termos:

Por fim, no que concerne à responsabilidade solidária dos sócios da SANTA CLARA – SR. FLAVIO LOURENÇO BORBA E SR. ROBINSON LOURENÇO BORBA – embora seja evidente a atuação de ambos em infração a lei, que acarreta a responsabilidade, o auto de infração foi fundamentado igualmente no art. 124, I, do CTN.

No entanto, tratando-se de sócios-administradores, a responsabilidade solidária deve se calcar no art. 135, inciso III, do CTN. Veja a jurisprudência deste C. Conselho sobre o tema: [...] (destaquei)

Adentrando propriamente na questão controvertida, primeiramente, ratificamos a razoabilidade da sujeição passiva ora discutida, eis que a situação fática posta se subsume aos fundamentos jurídicos prescritos no art. 124, I, do CTN, dada a patente caracterização de interesse comum dos envolvidos na situação jurídica que ensejou o fato gerador do crédito autuado. Trata-se de fato inconteste, já que muito bem apregoado nos autos.

A despeito desse entendimento, avançando no raciocínio, resta enfrentar o “juízo” vencido de que os “sócios-administradores”, autores dos ilícitos discutidos precedentemente, teriam de ser responsabilizados, exclusivamente, nos termos do art. 135, III, do referenciado Código. Para tanto, há de se confrontar os mandamentos carregados na espécie legal - aí se destacando as respectivas distribuições capitulares - quais sejam, aquele do art. 124, I, e o do 135, III, nestes termos:

#### CAPÍTULO IV

##### Sujeito Passivo

[...]

##### Seção II Solidariedade

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

[...]

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

#### CAPÍTULO V

##### Responsabilidade Tributária

[...]

##### Seção III Responsabilidade de Terceiros

[...]

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado

(destaques nossos)

Nota-se que enquanto a solidariedade fundamentada em face do “interesse comum” (art. 124, I) está capitulada nas imputações diretas ao sujeito passivo (seção II do capítulo IV), a responsabilização tocante aos “ilícitos praticados pelos dirigentes” da pessoa jurídica (art. 135, III) situa-se no rol dos “terceiros” a serem responsabilizados (seção III do capítulo V). Portanto, a solidariedade vista no art. 124 reflete pluralidade de sujeição passiva direta, o que não ocorre na responsabilização pessoal de terceiros, chamados ao polo passivo pelos atos indevidamente por eles praticados em nome da pessoa jurídica dirigida.

Do que está posto, consoante abuso de personalidade jurídica e confusão patrimonial já discutida precedentemente, infere-se que os atos ensejadores da presente autuação foram praticados pelo “grupo de fato” em sua **unicidade orgânica**. A contrário sensu, a responsabilidade pessoal vista no referenciado art. 135, III, do CTN arrasta ao polo passivo terceira pessoa que, nos poderes administrativos lhe concedidos, comete as infrações ali retratadas.

Visto dessa forma, soa prescindível a responsabilização pessoal patrocinada no voto vencido, vez que restava caracterizada flagrante sobreposição dos imputados na sujeição passiva decorrente, figurando-se tanto como solidários (pelos atos praticados enquanto “grupo de fato”) como supostos terceiros pessoalmente responsabilizados (pelas infrações cometidas na gestão dos negócios). Contudo, no horizonte da legislação que trata do assunto, não se vê qualquer proibição tocante à ocorrência da suposta imputação passiva sobreposta.

Nesse pressuposto, no caso concreto, poderia se cogitar o cabimento **também** da responsabilização dos Recorrentes por infração à lei, nos termos do art. 135. III, do reportado Código, o que não ocorreu por entender dispensável o autuante. Contudo, vale ressaltar que **o fato da negativa de imputação cumulativa da responsabilidade pessoal ora aventada nada reflete naquela solidariedade fundamentaladamente imposta** nos termos do art. 124, I, já referenciado.

A propósito, ressalta-se que a decisão prolatada no acórdão de recurso voluntário tem por desígnio controlar a legalidade dos procedimentos administrativos que lhe antecederam, buscando pacificar o entendimento administrativo tocante à matéria controvertida. Logo, embora o recorrente se insurge contra o decidido na origem em seu desfavor, cabe ao julgador *ad quem* sopesar os argumentos recursais, também, com os fundamentos da autuação.

Com vistas a isso, o fato do acórdão recorrido fazer alusão à suposta responsabilização pessoal dos Recorridos, “sócios-administradores”, fundamentada no art. 135, III, do Codex, por si só, não caracteriza violação do art. 146 do CTN, pois ausente alteração do critério jurídico adotado pela fiscalização, que foi o art. 124, I, do mesmo Código.

Estas foram as razões por que mantive reportada sujeição passiva solidária.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz

