



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 17546.000719/2007-61
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-009.285 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de dezembro de 2020
Recorrente TÂNIA PEREIRA LOPES - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2006

AUTO DE INFRAÇÃO: FALTA DE INSCRIÇÃO DE SEGURADOS OBRIGATÓRIOS (EMPREGADOS) NA PREVIDÊNCIA SOCIAL.

GRUPO ECONÔMICO DE FATO. DENUNCIA ESPONTÂNEA.

“Grupo econômico de fato”. Constatada a existência, impõe-se a responsabilização tributária por solidariedade, nos termos do inciso IX do art. 30 da Lei nº. 8.212, de 24/07/1991, cujo dispositivo está em consonância com os incisos I e II do art. 124 do CTN.

Não obstante a falta de apresentação dos livros contábeis e respectivos documentos fiscais, foram documentalmente identificadas operações que evidenciam a prática de atos típicos de “grupos econômicos”, inclusive com a caracterização de “confusão patrimonial”, assim como foi identificada, também, a existência de “controlador” do “grupo econômico”. Entretanto, por não terem sido contatadas ou evidenciadas efetivas relações entre uma das empresas consideradas integrantes do “grupo econômico” e as demais, decide-se pela sua exclusão do “grupo”, mantidas todas as demais.

Falta de inscrição de segurados obrigatórios da Previdência Social. Constatação de que parte dos segurados teve seus contratos de trabalho formalizados antes do início da ação fiscal, em relação aos quais, tendo ocorrido a denúncia espontânea (art. 138, CTN), não procede a autuação.

Procedência parcial do lançamento, já que em relação a um dos segurados enumerados, a correção da falta se deu após o início da auditoria fiscal.

Lançamento Procedente em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário da contribuinte e negar provimento aos recursos voluntários das responsáveis solidárias.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Luís Henrique Dias Lima, Marcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso interposto contra acórdão que julgou **procedente** auto de infração lavrado para imposição e multa por deixar a empresa Tânia Pereira Lopes - ME, de exibir qualquer documento ou livro relacionados com as contribuições previstas na Lei n. 8.212, de 24.07.91, ou apresentar documento ou livro que não atenda as formalidades legais exigidas, que contenha informação diversa da realidade ou que omita a informação verdadeira, conforme previsto no art. 33, parágrafos 2º e 3º da referida Lei, combinado com os artigos 232 e 233, parágrafo único do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99.

Esclarece a autoridade fiscal autuante no Relatório da Infração, a fls. 13, que:

O contribuinte foi intimado à apresentar documentos inerentes à auditoria fiscal da previdência social, no entanto, deixou de exibi-los em sua totalidade, infringindo o Art. 33, Parágrafo 2º da Lei 8.212 de 24/07/1991, regulamentada pelo Decreto nr 3.048 de 06/05/1999 Art. 233. A seguir os documentos não apresentados:

- 1) Livro Diário, como optante pelo SIMPLES, a empresa é obrigada, em substituição ao livro diário, escriturar, manter e encadernar o Livro Caixa, corno na foram apresentados, a obrigação acessório não cumprida é a falta do Livro Diário.
- 2) Livro de Inventário, como optante pelo SIMPLES é obrigada a escriturar e manter este livro com todas as formalidades legais.
- 3) Atestado de Saúde Ocupacional (ASO);
- 4) Comprovação de entrega de cópia autenticada do PPP ao segurado quando das rescisões;
- 5) Formulário DIRBEN 8030/Perfil Profissiográfico/Perfil Profissiográfico Previdenciário (PPP);
- 6) Programa de Controle Médico e Saúde Ocupacional (PCMSO), inclusive relatório anual;
- 7) Programa de Prevenção de Riscos Ambientais (PPRA);
- 8) Recibo de pagamento à autônomos e empresário, respectivas folhas de pagamento
- 9) Rescisão de César Souza dos Santos (07/2006).

DOS VÍNCULOS

(...)

4) CARACTERIZAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO

Esta empresa encontra-se sob o domínio do grupo econômico formado pelos frigoríficos citados no preâmbulo deste relatório, **pelos seguintes motivos:**

- o Sr. André Luiz Nogueira Junior, assina termo de abertura "Livro da Inspeção do Trabalho", GFIP, rescisões de Contrato de Trabalho;

- o Sr. André Luiz Nogueira, faz pagamentos de verbas rescisórias com cheque de sua conta corrente, da empresa TÂNIA PEREIRA LOPES;
- o Frigorífico Campos de São José Ltda, paga verbas rescisórias da empresa Tânia Pereira Lopes;
- o escritório contábil que cuida dos documentos é o mesmo para as empresas Monalisa Pereira Lopes Nogueira e André Luiz Nogueira Junior, quem constituiu estas sociedades nos órgãos públicos foi o mesmo contador.
- utilizam o nome fantasia "Distribuidora Mantiqueira II", aparece no site do Frigorífico Mantiqueira e na fachada do estabelecimento.
- Aquisição de carne bovina e suína é exclusiva do Frigorífico Campos de São José Ltda Portanto, temos certo que o controlador e sócio do negócio é o Sr. André Luiz Nogueira.

Em continuidade, temos ainda que, a empresa jamais poderia ter sido enquadrada no SIMPLES, por fazer parte de um grupo econômico, onde o Sr. André Luiz Nogueira, participa em percentual superior ao estabelecido pela Lei 9.317, de 05 de dezembro de 1996, e também por deixar de apresentar os Livros obrigatórios, Caixa e Inventário, fatos que serão comunicados à Receita Federal, para as providências cabíveis.

Lei 9.317 de 05 de dezembro de 1996

Art. 9 — Não poderá optar pelo SIMPLES a pessoa jurídica:

IX — cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do art. 2º.

E, por formarem um GRUPO ECONÔMICO DE FATO, todas respondem solidariamente aos débitos das contribuições/s previdenciárias, como previsto na Lei abaixo descrita:

Lei 8212 de 24 de julho de 1991

Art. 30

Inciso IX: as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei. (Destaquei)

Cientificada do lançamento, a empresa autuada apresentou impugnação tempestiva, assim como as demais empresas arroladas como responsáveis solidárias pelo débito em discussão em face da caracterização de grupo econômico, quais sejam as empresas **Frigosef Frigorífico SEF de São José dos Campos Ltda, Frigorífico Campos de São José Ltda, André Luiz Nogueira Junior - ME, Monalisa Pereira Lopes Nogueira —ME e Frigovalpa Comércio e Indústria de Carne Ltda.**

Apreciadas as impugnações, a DRJ/CPS julgou o lançamento parcialmente procedente, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/03/2006

AUTO DE INFRAÇÃO: FALTA DE INSCRIÇÃO DE SEGURADOS OBRIGATÓRIOS (EMPREGADOS) NA PREVIDÊNCIA SOCIAL. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA

“Grupo econômico de fato”. Constatada a existência, impõe-se a responsabilização tributária por solidariedade, nos termos do inciso IX do art. 30 da Lei n.º. 8.212, de 24/07/1991, cujo dispositivo está em consonância com os incisos I e II do art. 124 do

CTN. Não obstante a falta de apresentação dos livros contábeis e respectivos documentos fiscais, foram documentalmente identificadas operações que evidenciam a prática de atos típicos de “grupos econômicos”, inclusive com a caracterização de “confusão patrimonial”, assim como foi identificada, também, a existência de “controlador” do “grupo econômico”. Entretanto, por não terem sido constatadas ou evidenciadas efetivas relações entre uma das empresas consideradas integrantes do “grupo econômico” e as demais, decide-se pela sua exclusão do “grupo”, mantidas todas as demais.

Falta de inscrição de segurados obrigatórios da Previdência Social. Constatção de que parte dos segurados teve seus contratos de trabalho formalizados antes do início da ação fiscal, em relação aos quais, tendo ocorrido a denúncia espontânea (art. 138, CTN), não procede a autuação.

Procedência parcial do lançamento, já que em relação a um dos segurados enumerados, a correção da falta deu-se após o início da auditoria-fiscal.

Lançamento Procedente em Parte

Tanto a empresa autuada Tânia Pereira Lopes ME como as demais empresas reconhecidas como integrantes de grupo econômico com a autuada, quais sejam Frigosef Frigorífico SEF de São José dos Campos Ltda, Frigorífico Campos de São José Ltda, André Luiz Nogueira Junior —ME, Tânia Pereira Lopes — ME e Monalisa Pereira Lopes Nogueira —ME foram cientificadas dessa decisão na mesma data, aos 29/10/08 (fls. 247/251). A empresa Frigovalpa Comércio e Indústria de Carne Ltda., excluída do grupo econômico pela decisão de primeira instância, foi cientificada do acórdão aos 30/10/08 (fls. 214)

Apresentaram recursos voluntários aos **18/11/08** a empresa autuada Tânia Pereira Lopes ME (fls. 286 ss.) e a empresa André Luiz Nogueira Junior - ME (fls. 293 ss.). As empresas Frigosef Frigorífico SEF de São José dos Campos Ltda., Frigorífico Campos de São José Ltda. e Monalisa Pereira Lopes Nogueira - ME não recorreram.

A empresa autuada **Tânia Pereira Lopes ME**, em seu recurso, contesta a caracterização de grupo econômico, argumentando, em síntese, que não foram apresentadas provas ou indícios de confusão patrimonial ou mesmo de desvio de finalidade, uma vez que a recorrente é empresa totalmente diversa das demais empresas citadas no relatório fiscal, tendo total independência para gerir seus negócios da forma que melhor lhe convier, que o sr. André Luiz Nogueira efetiva alguns pagamentos da impugnante porque é marido de sua proprietária, pagamentos esses que se deram a título de “socorro financeiro” e que o simples fato de duas pessoas estarem ligadas pelo matrimônio e exercerem atividades empresariais não implica na formação de grupo econômico. Diz que não há impedimento legal para que o mesmo escritório de contabilidade cuide de seus documentos e também dos das empresas Monalisa Pereira e André Junior. Alega em razão do “Frigorífico Mantiqueira” ser seu principal distribuidor, teria recebido autorização para utilizar o mesmo nome fantasia, o que também não é proibido pela legislação e que a aquisição de carne bovina e suína é exclusiva desse fornecedor por vários fatores, tais como preço, condições de pagamento, qualidade do produto, dentre outros e argumenta que os postos de combustíveis adotam a mesma estratégia de fornecedor único e, nem por isso, há a formação de “grupo econômico”. Argumenta que a decisão recorrida desrespeitou a legislação que dispõe sobre a formação de grupos econômicos, qual seja a Lei nº 6404/76, que não faz nenhuma referência à aplicação de suas disposições a empresas individuais – ME, como é o caso da recorrente, sendo entendimento da doutrina majoritária que empresário individual

não pode integrar grupo econômico. Quanto à infração cometida, reproduz os argumentos de sua impugnação, insistindo que apresentou os documentos à autoridade fiscal autuante.

O **Frigorífico Campos de São José Ltda.**, por sua vez, alega que as empresas nunca atuaram concomitantemente, sendo as constituições sucessivas, havendo latente ilegalidade na decisão guerreada, pois deturpa os elementos de sucessão e formação de grupo econômico. Diz que não há confusão patrimonial, cada uma das empresas responde por suas obrigações e que o uso do nome de fantasia se deu em razão da cessão de uso, conforme autorizado pelo Código Civil, e que o fato dos filhos da proprietária da autuada trabalharem em uma empresa e serem donos de outra do mesmo ramo não pode levar a conclusão alguma. Questiona as interpretações da auditoria fiscal e da decisão recorrida quanto à aplicação do art. 30, IX da Lei nº 8.212/91 e do art. 124 do CTN, afirmando que não há justificativa para responder pelo débito constituído por meio deste lançamento e requer o provimento do seu recurso.

A empresa **Frigosef Frigorífico SEF de São José dos Campos Ltda.** igualmente questiona sua inclusão com integrante de grupo econômico juntamente com as demais empresas e afirma que a fiscalização teria aplicado as disposições da IN 3 de forma retroativa, o que seria vedado pelo ordenamento jurídico. Afirma que não participou de grupo econômico, pois como reconhece a decisão recorrida, em 2003 e 2004 estava inativa, não podendo participar de grupo com empresas formadas nos anos de sua inatividade, não mantendo relação comercial com as demais empresas, não podendo ser responsabilizada por débitos dos quais não participou da formação, não havendo transferência de fundo de comércio, pois os bens, maquinário e estabelecimento eram arrendados. Alega que tanto o cadastro da RFB como da SEFAZ – SP apontam para a inatividade da empresa, sendo que nunca houve transação comercial entre as empresas, nem funcionamento concomitante;

A empresa **André Luiz Nogueira Jr — ME** alega que a decisão recorrida não apresentou fundamentação e motivação suficiente para sua manutenção no polo passivo do presente lançamento, o que representa cerceamento do seu direito de defesa e que a administração sempre foi exercida por uma só pessoa, o proprietário André Luiz Nogueira Júnior. Afirma que os Grupos Econômicos são figuras exclusivas das S/As, não aplicáveis às demais espécies de sociedade e que o empresário individual jamais poderia integrar uma figura que tal. Alega que nem mesmo o inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91 c.c art. 124 do CTN levariam à sua responsabilização pelo débito, já que não tem interesse comum com as empresas citadas pela fiscalização em relação a situação que possa constituir o fato gerador do tributo cobrado.

Não houve contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Renata Toratti Cassini, relatora.

Os recursos voluntários são tempestivos e estão presentes os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual devem ser conhecidos.

Tendo em vista que todos os recursos se voltam contra o mesmo ponto, qual seja a configuração de grupo econômico de fato entre os recorrentes, e que todos os argumentos suscitados pelos recorrentes em seus recursos já foram sobejamente enfrentados e respondidos pela bem fundamentada decisão recorrida, adoto, como razões de decidir, os seguintes trechos da decisão de primeira instância, para que venham a fazer parte integrante deste voto, que esclarecem a situação configuradora do grupo econômico de fato no presente caso concreto:

A CARACTERIZAÇÃO DE UM "GRUPO ECONÔMICO DE FATO"

O lançamento fiscal em análise tem como um de seus pressupostos essenciais à constatação da suposta existência de um **"grupo econômico de fato"**, **do que resultou a responsabilização tributária por solidariedade** das entidades integrantes de tal grupo.

Assim, além dos demais aspectos, a serem adiante e oportunamente considerados, é necessário analisar previamente a própria viabilidade legal da hipótese de **responsabilização tributária**, em face da constatação da existência de um **"grupo econômico de fato"**.

Para tanto, devem ser abordados os seguintes aspectos da questão:

- A legislação previdenciária relativa a **"grupo econômico"**.
- A **compatibilidade** da legislação previdenciária e o Código Tributário Nacional - CTN (Lei 5.172/66), em matéria de **"grupo econômico"**.
- As características do **"grupo econômico de fato"** e demais leis pertinentes.

"Grupo Econômico" - Legislação Previdenciária

A Auditora-fiscal usou como fundamento da caracterização do **"grupo econômico de fato"** as disposições constantes do inciso IX do art. 30 da Lei n.º. 8.212, de 24/07/1991, que estabelece:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

(...).

Tal dispositivo é repetido pelo art. 222 do Regulamento da Previdência Social (Decreto n.º. 3.048, de 06/05/1999):

Art. 222. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, bem como os produtores rurais integrantes do consórcio simplificado de que trata o art. 200-A, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes do disposto neste Regulamento (redação dada pelo Decreto n.º 4.032, de 2001).

E também pela Instrução Normativa SRP n.º3, de 14/07/2005, que estabelece:

Art. 179. São responsáveis solidários pelo cumprimento da obrigação previdenciária principal:

I - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, entre si, conforme previsto no inciso IX do art. 30 da Lei n.º8.212, de 1991 (nova redação dada pela IN n.º20, de 11.01.07);

(...)

Em face deste arcabouço legal, identificada a existência de **"grupo econômico de qualquer natureza"** (portanto, inclusive os **"de fato"**), é exigível a contribuição previdenciária de qualquer de seus integrantes, por força da responsabilidade solidária.

Código Tributário Nacional — "Grupo Econômico" e demais leis pertinentes

Estabelecida a possibilidade jurídica da vinculação dos entes integrantes *de* um "**grupo econômico**" em relação à obrigação tributária previdenciária, é necessário analisar a consonância entre as respectivas disposições legais e o CTN.

De início, vale ressaltar que a **responsabilidade tributária por solidariedade** encontra-se expressamente fundamentada no próprio CTN. Com efeito:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II- as pessoas expressamente designadas por lei.

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

Tal dispositivo estabelece, portanto, a responsabilidade solidária em duas hipóteses:

- Das pessoas com interesse comum na situação que constitua fato gerador.
- Das pessoas designadas por lei.

A sujeição passiva tributária por solidariedade, em razão do "**interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal**", deve, portanto, ser necessariamente demonstrada no caso concreto, em face da ausência de pressupostos legais precisos ou pré-estabelecidos. Disso se tratará adiante.

Vejamos primeiro a hipótese de responsabilização tributária por solidariedade relativa às "**pessoas designadas por lei**".

Ora, como já se destacou, a Lei n.º. 8.212/1991, seu regulamento (o Decreto n.º. 3.048/1999) e a Instrução Normativa SRP n.º 3/2005 fazem exatamente isso: estabelecem, nos exatos termos da autorização do inciso II do art. 124 do CTN, que "**as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei**".

Não resta, portanto, dúvidas de que, caracterizada a existência de "**grupo econômico**", seus integrantes são solidariamente responsáveis pelas contribuições previdenciárias apuradas, nos termos da aludida (e transcrita) legislação previdenciária, com a devida e expressa autorização do CTN.

Deve-se agora, portanto, investigar se as empresas consideradas como integrantes do "**grupo econômico**" podem, efetivamente, ser consideradas como tal. Para isso é necessário tentar estabelecer e, se possível, precisar o que sejam "**grupos econômicos**".

Grupos Econômicos "de direito" e "de fato" - características

A legislação brasileira e, especificamente, a Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) trata, nos seus arts. 116 e 265 a 277, dos "**grupos econômicos**" que poderiam ser considerados "**de direito**", uma vez que constituídos segundo os requisitos legais e por deliberada e expressa vontade de seus controladores.

Entretanto, tem sido cada vez mais frequente a constatação da existência de empresas controladas direta ou indiretamente pela(s) mesma(s) pessoa(s), sem que estejam formalmente revestidas da condição (nem com os mesmos objetivos) do grupo econômico de que trata a Lei 6.404/76. Estes são os que se podem denominar "**grupos econômicos de fato**".

A Instrução Normativa SRP n.º 3/2005, assim define "**grupo econômico**":

Art. 748. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Não vincula, portanto, a existência de "**grupo econômico**" ao cumprimento das formalidades da Lei 6.404/76, do que se infere, evidentemente, que a Instrução Normativa SRP n.º 3/2005 não se refere apenas e necessariamente aos grupos

formalmente constituídos, mas à hipótese geral de *"quando duas ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas"*.

Para a caracterização e identificação de **"grupo econômico"**, importa, portanto, investigar a situação real (verificação dos vínculos entre as empresas e das circunstâncias em que se constituíram e realizam suas atividades) e não apenas a situação meramente formal (de estarem ou não constituídas como **"grupo econômico"** da forma da Lei 6.404/76).

Constatada, assim, a possibilidade jurídica dos **"grupos econômicos de fato"**, passemos à sua análise.

Em que pese a existência de **"grupos econômicos"**, constituídos informalmente e criados até mesmo por razões legítimas (planejamento tributário, por exemplo), muitas vezes, tais grupos vão se consolidando paulatinamente, e o que, em princípio poderia ser "planejamento tributário" vai se desvirtuando, tornando-se uma tentativa de ocultação ou dissimulação dessa condição de pertencerem ao(s) mesmo(s) proprietário(s)/controlador(es). E ocultam ou dissimulam a identificação da caracterização de grupo por vários motivos, dentre os quais (que podem ocorrer, e na maioria das vezes, ocorrem simultaneamente):

- **Razões tributárias:** visam à prática sistemática de inadimplência ou evasão/sonegação fiscal, com os inevitáveis e conseqüentes prejuízos à

1. **Livre concorrência:** podem oferecer "melhores preços" e "condições de pagamento" a seus clientes, na medida deixam de pagar tributos; e

2. **Isonomia tributária:** a inadimplência acaba por se refletir em maior carga tributária, que é suportada apenas por aqueles que realmente pagam os tributos.

- **Razões comerciais:** vão se constituindo com o objetivo de frustrar cobrança de dívidas assumidas por um de seus entes integrantes. Neste caso, é usualmente constatável, inclusive, a situação em que as empresas, encontrando-se com dívidas vultuosas, sucessivamente transferem (ou tentam transferir) seus patrimônios para "terceiros" (familiares, empregados, pessoas próximas, "laranjas" etc).

Nestas circunstâncias, as empresas integrantes de **"grupo econômico de fato"** invariavelmente apresentam, além de algumas características inerentes aos **"grupos econômicos formais"**, algumas peculiaridades próprias:

- São controladas — como as empresas de **"grupos econômicos formais"** - por uma mesma pessoa ou grupo de pessoas.

- Adotam o procedimento de criar novas empresas, que vão se sucedendo no mesmo local, mantendo a mesma atividade, utilizando os mesmos equipamentos e pessoal.

- Realizam operações financeiras que visam transferir recursos de uma para a outra, nem sempre de forma regular (na maioria das vezes drenando recursos — equipamentos e matérias-primas — da empresa em dificuldades — já altamente endividada e inadimplente — para as demais, em melhor situação financeira), sem que se dê a regular formalização destas transferências, seja pela prática de pagamento puro e simples das despesas de uma por outra empresa, seja pela formalização de contratos ("de mútuo", por exemplo), que permanecem indefinidamente em aberto. É justamente nestas circunstâncias que se constata o que pode chamar de **"confusão Patrimonial"**, situação em que empresas e pessoas físicas pagam contas, umas das outras, sem que tais operações sejam realizadas (e contabilizadas) com os rigores legais e técnicos (jurídicos e contábeis) pertinentes.

E neste contexto — o da ocorrência e constatação da **"confusão patrimonial"** entre empresas, e destas com seus proprietários — é que se pode, inclusive, admitir que a responsabilidade tributária por solidariedade possa também se dar com fundamento no inciso I do art. 124 do CTN (**"interesse comum no fato gerador"**), já que se estaria verdadeiramente diante da circunstância em que o patrimônio poderia ser considerado como se fosse *"único"* (*"caixa único"*) e, por conseqüência, as obrigações (inclusive

tributárias), podem ser atribuídas a todos os integrantes, diretos ou indiretos, do "grupo".

Ora, a questão da "**confusão patrimonial**" entre pessoas físicas (sócios e administradores) e suas empresas, tem assumido tamanha importância, que o Código Civil (Lei 10.406, de 10/01/2002), adotando formulação do direito americana (ou quicá inglês), estabelece:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

A **autonomia patrimonial** é legalmente assegurada ao empresário, em relação à empresa da qual seja sócio dirigente, para garantir que, quando administra regularmente seu negócio, não seja penalizado com seu patrimônio pessoal pelas incertezas do mercado, constituindo-se, assim, importante instrumento de estímulo para a realização de empreendimentos (tão essenciais à economia nacional).

Entretanto, na medida em que o empresário pratique irregularidades, seja nas relações comerciais, societárias ou mesmo no âmbito tributário, a legislação reiteradamente afasta tal autonomia.

Assim, na medida em que o administrador realize práticas que constituam "*abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial*", existe, no âmbito civil, o remédio correspondente à possibilidade da "**desconsideração da personalidade jurídica**", na medida em que "*os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica*" (neste caso, por decisão judicial).

Os fundamentos éticos e jurídicos que justificam tais disposições do Direito Privado são igualmente válidos para o Direito Público. Para corroborar tal proposição vale lembrar, por exemplo, o art. 135 do CTN:

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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

A **confusão patrimonial**, que legitima a **desconsideração da personalidade jurídica** e atribui **responsabilidade** a terceiros (que, em princípio ou em condições normais estariam isentos) demonstra e até mesmo reforça a razoabilidade da responsabilização tributária por solidariedade entre integrantes de um "**grupo econômico**" (mesmo "**de fato**").

Ora, a constatação da prática de **simulação** na constituição de pessoas jurídicas formalmente autônomas, mas, na realidade, sujeitas a comando único, invariavelmente se revestem das máculas do "*abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial*" (art. 50, Código Civil) ou "*atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*" (art. 135, CTN), o que justifica plenamente o procedimento de considerá-las como pertencentes à(s) mesma(s) pessoa(s) — seu(s) controlador(es) — e, portanto, passíveis de responsabilização, independentemente dos seus quadros societários formais.

Assim, a possibilidade da responsabilização tributária por solidariedade entre integrantes de um "**grupo econômico**", seja ela "**de direito**" ou "**de fato**" tem fundamento:

• No inciso **II** do art. 124 do CTN (por expressa determinação legal), que nos leva ao inciso IX do art. 30 da Lei 8.212/1991.

- No inciso **I** do art. 124 do CTN, nos casos em que se constata a "**confusão patrimonial**" (interesse comum no fato gerador).

(...)

A existência de um "grupo econômico de fato" — o caso concreto

A auditoria-fiscal, da qual resultou o lançamento em análise, foi realizada entre fevereiro e dezembro de 2006, sendo inicialmente dirigida ao Frigorífico Mantiqueira Ltda. Mas, em razão dos fatos e circunstâncias, adiante considerados, foi estendida às demais empresas, que, ao final, foram consideradas integrantes de um "grupo econômico de fato".

Analisando-se o Relatório Fiscal e também os demais documentos coligidos na auditoria-fiscal, depreende-se o que segue.

Consta que no mesmo endereço, Rodovia São José dos Campos — Campos do Jordão, s/n", km 100, Bairro Buquirinha, em São José dos Campos/SP, foram constituídas, sucessivamente, as seguintes empresas:

- Frigovalpa Comércio e Indústria de Carne Ltda: constituída em 1972. Consta que, presentemente, tem sede na Avenida Perseu, nº 108, sala 1, Jd. Satélite, S. J. dos Campos/SP,
- Frigosef Frigorífico Sef de São José dos Campos Ltda: constituída em 1994. Consta que estaria "inapta" (deixou de entregar declarações de imposto de renda para os anos-calendário de 1998 a 2002);
- Frigorífico Mantiqueira Ltda: constituída em 1998. Consta que, presentemente, tem sede na Estrada dos Vasconcelos, s/n", km 12, Bairro Vasconcelos, em S. J. dos Campos/SP.
- Frigorífico Campos de São José Ltda: constituída em 2003. Consta que está instalada na Rodovia São José dos Campos — Campos do Jordão, s/n", km 100, Bairro Buquirinha, em S. J. dos Campos/SP.

Assim, ao se iniciar auditoria fiscal, foi encontrada no local a empresa Frigorífico Campos de São José Ltda.

Releva, de início, considerar que a auditoria-fiscal enfrentou consideráveis dificuldades, decorrentes não apenas das graves irregularidades constatadas (tanto no âmbito tributário, quanto trabalhista, adiante destacadas), mas também especialmente relativas à falta de cumprimento de diversas obrigações tributárias previdenciárias acessórias, que ensejaram farta lavratura de Autos de Infrações.

(...)

... foram lavrados, no conjunto, **a expressiva quantidade de 31 (trinta e um) Autos de Infrações**, sendo que as faltas cometidas apresentam praticamente um padrão de procedimento:

- Falta de apresentação de documentos à auditoria-fiscal (especialmente os livros contábeis ou, se fosse o caso, livros-caixa, além da maioria dos respectivos documentos fiscais).
- Falta de prestação de informações formalmente solicitadas pela Auditorafiscal.
- Falta de entrega, em algumas competências, de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social — GFIP ou sua entrega, em outras competências, com erros, falhas e omissões.
- Contratação de empregados:
 1. Sem a formalização dos contratos de trabalho, ou seja, sem as devidas anotações nas carteiras de trabalho e Livros de Registro de Empregados
 2. Formalização dos contratos de trabalho em data posterior ao do início da efetiva prestação de serviços.

Os casos consolidados, a seguir, foram extraídos dos lançamentos realizados na mesma auditoria-fiscal, da qual resultou o lançamento em análise, e confirmam a prática de irregularidades nos contratos de trabalho:

André Luiz Nogueira Jr. ME

- Nelson Alves dos Santos: admitido em 15/04/2003 e registrado em 01/04/2004.

Monalisa Pereira Lopes Nogueira — ME

- Neide Lopes Arantes: admitida em 29/03/2006, sem registro.
- Bendito Dimas Alves: admitido em 01/10/2005 e registrado em 01/12/2005.
- Décio Sidney do Carmo: admitido em 01/05/2006, sem registro.
- Robson C. Oliveira: admitido em 05/05/2006, sem registro.
- Luiz Carlos M. Rodrigues: admitido em 07/09/2005 e registrado em 28/11/2005.

Tânia Pereira Lopes ME

- José Celso dos Santos: admitido em 05/05/2004 e registrado em 19/11/2004.
- Shirley Ap. dos S. Uyete: sem registro.
- Márcio Teixeira dos Santos: admitido em 17/01/2005 e registrado em 28/03/2006 na empresa Monalisa Pereira Lopes Nogueira — ME.
- Josiane Fátima dos Santos: admitida em 05/05/2004 e registrada em 19/11/2004.
- Antonio Denilson Mendes: admitido em 01/2004 e registrado em 19/11/2004.

O conjunto de práticas e omissões, especialmente as relativas à negativa de exibição dos livros contábeis, formalmente constituídos e acompanhados dos devidos e competentes documentos fiscais, certamente representaram dificuldades adicionais à Auditoria-fiscal, que, assim, viu-se compelida a realizar verdadeira atividade investigatória e, eventualmente, dedutiva, na medida em que não se admite que o contribuinte possa se beneficiar das suas próprias omissões.

(...)

Apesar das infrações administrativas (especialmente a falta de exibição dos livros contábeis), que, sem inviabilizar, prejudicaram sobremaneira a auditoria-fiscal na coleta de dados e informações, é possível, com base nas informações e documentos levantados na ação fiscal, constatar claras evidências da existência de um **"grupo econômico de fato"**.

Passa-se, assim, à análise sistemática de tais evidências, constituídas por informações e documentos (ainda que esparsos), integrantes dos lançamentos fiscais realizados.

A existência concomitante das empresas integrantes do "grupo econômico" e suas relações

De início, releva destacar que os argumentos apresentados por Frigorífico Campos de São José Ltda, Frigosef Frigorífico Sef de São José dos Campos Ltda, André Luiz Nogueira Junior — ME, Tânia Pereira Lopes — ME e Monalisa Pereira Lopes — ME (excetuado, portanto, apenas o Frigovalpa Comércio e Indústria de Carnes Ltda) são basicamente os mesmos, incluindo, aliás, extensos trechos literalmente idênticos (até mesmo quanto à menção do revogado Decreto 2.173/1997), o que constitui mais um indício da íntima relação que há entre as correspondentes empresas. Por isso, quando possível, os respectivos argumentos serão analisados conjuntamente.

Nas impugnações apresentadas são recorrentemente defendidas as teses de que as empresas não poderiam ser consideradas como integrantes de um "grupo econômico", na medida em que não tiveram funcionamentos concomitantes, nem relações entre si.

Contudo, tal afirmação é derrubada pela comparação dos dados cadastrais constantes dos registros informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo como

base as próprias declarações de imposto de renda entregues pelos próprios contribuintes. Vejamos:

- Frigovalpa: consta funcionamento ininterrupto até hoje e, pelo menos, desde 1995.
- Frigosef: entregou declarações para os anos de 1994 a 1997. Deixou de entregar as declarações relativas ao período de 1998 a 2002 (não consta que estivesse "inativa"). Entregou declarações como "inativa" 2003 e 2004 e de "lucro real" em 2005. Não consta a entrega da declaração de 2006.
- Frigorífico Mantiqueira: desde 1998 (ano que consta ter sido constituída) vem entregando suas declarações de imposto de renda (até a relativa a 2006).
- Frigorífico Campos de São José: desde 2003 (ano que consta ter sido constituída) vem entregando suas declarações de imposto de renda (até a relativa a 2006).
- André Luis Nogueira Junior — ME: desde 2003 (ano que consta ter sido constituída) vem entregando suas declarações de imposto de renda (até a relativa a 2006).
- Tânia Pereira Lopes — ME: desde 2004 (ano que consta ter sido constituída) vem entregando suas declarações de imposto de renda (até a relativa a 2006).
- Monalisa Pereira Lopes Nogueira — ME: desde 2004 (ano que consta ter sido constituída) vem entregando suas declarações de imposto de renda (até a relativa a 2006).
- Rosa Maria Maciel Rodrigues — ME: pelo menos desde 1995 vem entregando suas declarações de imposto de renda (até a relativa a 2006), sendo inativas as relativas aos anos de 2000, 2001, 2005 e 2006.

Os contribuintes, considerados integrantes do "grupo econômico", segundo se comprova pelos registros relativos às declarações de imposto de renda, permanecem, todos eles, legalmente em funcionamento.

Aliás, quanto ao funcionamento dos Frigoríficos Frigosef, Mantiqueira e Campos de São José, as observações relativas às irregularidades cometidas quanto à apresentação de RAIS; as omissões, erros e falhas nas GFIP; a reiterada prática de contratação de empregados sem a formalização dos contratos de trabalho e as transferências de empregados entre empresas demonstram que, além de coexistirem, realizaram operações que verdadeiramente impossibilitam a precisa identificação da data em que um Frigorífico deixou de funcionar no local, para que outro, formalmente, passasse a fazê-lo.

O fato de ter havido baixa (ou transferência) de inscrição no "Serviço de Inspeção Federal — SIF" não afasta absolutamente a possibilidade da coexistência das empresas, pois representa tão somente um procedimento administrativo do qual nem mesmo são apresentados (e comprovados) quais requisitos ou formalidades foram atendidas para que a transferência se formalizasse.

Não bastassem tais circunstâncias, as faltas de apresentação dos livros contábeis e dos respectivos documentos fiscais afastam total e definitivamente a possibilidade de constatação de que tais empresas (que, reiterando, constam ainda estarem em funcionamento) teriam promovido a formal transferência do negócio, em datas específicas.

Não obstante o argumento de que poderia ter havido "*confusão da razão social*", quando da emissão "*equivocada*" de GTA — Guia de Transporte de Animais, pode-se entender, por outro lado, que justamente dada a absoluta confusão entre as empresas que funcionam (ou funcionaram) no local, os fornecedores nem mesmo "*sabiam*" ou era indiferente o nome da empresa, para o qual deveria ser emitido o documento.

É irrelevante, para a caracterização de "grupo econômico" se houve ou não transferência do "fundo de comércio". Aliás, há, neste sentido, mera assertiva do impugnante, não comprovada pelos registros contábeis.

Quanto à circunstância de haver (ou não) relações comerciais entre as empresas integrantes do "grupo econômico de fato", são oportunas algumas considerações:

A não apresentação dos livros contábeis (ou livros-caixa, quando fosse o caso) prejudicou consideravelmente a possibilidade de identificação de todas as relações comerciais (especialmente as "peculiares", eventualmente existentes). Entretanto, não obstante as graves omissões dos contribuintes, quanto à não exibição de tais elementos essenciais, ainda assim logrou a Auditora-fiscal encontrar uma série de atos e operações que denunciam a existência de relações íntimas entre as empresas consideradas integrantes do "grupo".

Além do mais, em que pese tais circunstâncias, foram também claramente evidenciadas as demais características que confirmam a existência de "grupo econômico", como, por exemplo: o controle societário comum (basicamente familiar, com a figura proeminente de um de seus integrantes — o patriarca, no caso); a sucessiva utilização do mesmo pessoal; a assunção de obrigações por um em nome de outro; a exploração de um negócio comum com seus naturais desdobramentos (abate e processamento industrial e, na seqüência, comércio de carnes e derivados).

Local de funcionamento das empresas — Atividades dos integrantes do "Grupo Econômico" — Máquinas e equipamentos utilizados — O pessoal empregado — Composição dos quadros societários — a existência do "controlador" — A utilização do mesmo "nome fantasia"

Como já se destacou, todos os frigoríficos integrantes do "**grupo econômico**", assim considerado na auditoria-fiscal, funcionam ou funcionaram originariamente no mesmo imóvel, de propriedade de Frigovalpa:

Rodovia São José dos Campos/Monteiro Lobato (ou São José dos Campos/Campos do Jordão), s/nº, km 100, no Bairro Buquirinha, em São José dos Campos/SP.

Com efeito, consta que no local inicialmente funcionou a Frigovalpa, que, em 01/02/1995, locou o imóvel, através de "contrato de arrendamento de imóvel com instalações industriais", para a Frigosef. Posteriormente, em 20/04/2006, consta que o mesmo imóvel foi locado para o Frigorífico Campos de São José Ltda, conforme "contrato de locação de imóvel comercial e industrial com instalações industriais" e respectivo anexo com extensa lista de máquinas e equipamentos (fls. 139/157). Consta, entretanto, que antes da assinatura deste contrato, funcionou no mesmo local o Frigorífico Mantiqueira (constituído em 1998 e para o qual não consta nem mesmo a formalização de contrato de locação), depois, finalmente, o Frigorífico Campos de São José (desde 2003, quando foi constituído), que funcionava no local, quando da realização da auditoria-fiscal.

Portanto, foram instaladas sucessivas empresas (respectivamente, Frigovalpa, Frigosef, Frigorífico Mantiqueira e Frigorífico Campos de São José), no mesmo local, para realização exatamente das mesmas atividades e utilização dos mesmos equipamentos, empresas essas que, com exceção da Frigovalpa, são pertencentes, controladas ou têm a participação societária de **André Luiz Nogueira** e de:

- **João Raymundo Costa** (Frigosef e no Frigorífico Mantiqueira).
- **Benedito Carlos Americano** (Frigorífico Mantiqueira e Frigorífico Campos de São José).
- **Ivan Rodrigues de Araújo** (Frigorífico Mantiqueira).

Outra circunstância bastante significativa — além das similaridades entre o local de funcionamento, da atividade realizada, dos equipamentos utilizados e dos sócios — é quanto ao pessoal empregado no local, podendo-se extrair do Relatório Fiscal as seguintes informações:

- Consulta ao sistema CNISA (Cadastro Nacional de Informações Sociais) revela que os empregados do Frigorífico Mantiqueira foram (ou eram) empregados do Frigosef.

- O Frigosef informou em GFIP, até julho de 2000, a quantidade média de 40 vínculos e a maioria desses empregados foi transferida para o Frigorífico Mantiqueira em agosto de 2000.
- O Frigorífico Mantiqueira declarou empregados na RAIS até 2004, a partir de quando a declaração passou a ser feita pelo Frigorífico Campos de São José (considerado na ação fiscal sucessor daquele).
- Nas competências de maio a julho de 2000 os mesmos empregados foram informados em RAIS pelo Frigorífico Mantiqueira e em GFIP pelo Frigosef.
- Em maio de 2005, conforme operações constatadas no Livro de Registro de Empregados — LRE, os empregados, até então registrados no Frigorífico Mantiqueira, foram transferidos para o Frigorífico Campos de São José.
- Constatou-se que, em ação desenvolvida pela fiscalização do Ministério do Trabalho, os valores das remunerações dos empregados das empresas **Frigosef Frigorífico Sef de São José dos Campos Ltda, Frigorífico Mantiqueira Ltda e Frigorífico Campos de São José Ltda** foram somados para efeito de determinação da base de cálculo do FGTS.

Portanto, não apenas as empresas se instalaram sucessivamente no mesmo local, mas os empregados (ou pelo menos parte deles) foram sendo concomitantemente transferidos de uma para outra, do que, analisado o conjunto dos lançamentos fiscais realizados na auditoria-fiscal, resulta a constatação de que os empregados foram sendo utilizados por uma empresa, enquanto lá funcionava outra; assim como foram sendo transferidos de uma para outra, num contexto de inadimplência quanto ao cumprimento das obrigações legais (recolhimento das contribuições previdenciárias e de FGTS; sem a devida formalização dos contratos de trabalho e nem a regular prestação das informações legais — GFIP e RAIS, tudo isso no contexto da suposta falta de escrituração contábil).

Tais circunstâncias evidenciam a ocorrência de verdadeira "**confusão patrimonial**" entre os Frigoríficos, na medida em que não é possível estabelecer uma clara relação entre os vínculos empregatícios e as correspondentes despesas de pessoal ou passivos trabalhistas e tributários e as respectivas responsabilidades individualizadas, por Frigorífico, em cada período de funcionamento, ressaltando-se que as empresas não afastaram a confusão patrimonial com a devida e regular apresentação dos livros contábeis (e respectivos documentos fiscais), observadas as demais formalidades legais pertinentes.

Por outro lado, a inexistência de vínculos societários formais não pode afastar a possibilidade de caracterização de "**grupo econômico**", justamente em razão do que se cogita da caracterização dos "**grupos econômicos de fato**", nos quais o controle, como já se destacou, pode inclusive estar dissimulado, sendo possível identificá-lo tão somente a partir de atos administrativos aparentemente desvinculados e isolados entre si, como, por exemplo, contratos, empréstimos e pagamentos, que denunciem o efetivo controle das empresas que os integrem.

Além do mais, a utilização dos mesmos profissionais liberais (advogados, contadores etc) não basta para caracterizar a ocorrência de um "**grupo econômico de fato**", mas pode evidenciar a possibilidade de sua existência. Assim como, também, a prática de atos "informais" como a cessão de direitos de uso de imagem ou de nome fantasia.

A "**confusão patrimonial**"

Retomando especificamente a questão da "confusão patrimonial" e, em que pese, reiterando, todas as dificuldades enfrentadas na auditoria fiscal, em face da falta de apresentação dos já aludidos elementos, vale destacar que a Auditora-fiscal teve acesso a alguns documentos que merecem análise pelas evidências que deles se pode extrair:

- Foram constatadas as emissões de cheques, por **André Luiz Nogueira** (como pessoa física), em favor de Antonio Denílson Mendes (ex-empregado de **Tânia Pereira Lopes — ME — fl. 162**) e Raul Reno Vergueiro (fl. 163). A prática de pagamentos de despesas de pessoas jurídicas por pessoas físicas, especificamente os sócios e, neste caso, pelo controlador do "**grupo econômico**" denotam a ocorrência de "**confusão**

patrimonial", especialmente em se considerando que não foram apresentados os livros contábeis (ou, eventual e alternativamente, os livros-caixa, quando substituíveis) e respectivos documentos fiscais que pudessem demonstrar a regularidade dos atos praticados.

- Consta, também, a assinatura, por **André Luiz Nogueira** (considerado na auditoria-fiscal o controlador do "**grupo econômico**") em documentos de outras empresas (integrantes do "**grupo econômico**"), que, supostamente, segundo alegam as impugnações, seriam dotadas de "**administração própria**": aviso prévio e termo de rescisão de contrato de trabalho do empregado Genésio dos Santos (fl. 164) e termo de rescisão de contrato de trabalho da empregada Fernanda Enedina Reis Prado (ex-empregados de **Tânia Pereira Lopes — ME** — fl. 165). Não foram apresentados os documentos idôneos que pudessem demonstrar a legítima representação, que suposta e eventualmente teria ocorrido.

- **André Luiz Nogueira** que, reiterando, foi considerado o real controlador do "**grupo econômico**", assina também os termos de abertura do Livro de Inspeção do Trabalho (fl. 166) e do Livro de Registro de Empregados (fl. 167), ambos também da firma individual **Tânia Pereira Lopes — ME**, novamente desacompanhados dos documentos idôneos que pudessem demonstrar a legítima representação, que suposta e eventualmente teria ocorrido.

- A ficha do SIF — Serviço de Inspeção Federal de n.º 222 (fl. 168) informa que aquele órgão público limitou-se a cadastrar sucessivamente, **no mesmo endereço (e na mesma ficha)**, o Frigovalpa, o Frigosef, o Frigorífico Mantiqueira e o Frigorífico Campos de S. José, no ramo "matadouro frigorífico".

- **André Luiz Nogueira** promove o pagamento, mediante emissão de cheque pessoal, para o mesmo Valtencir Carneiro Mendes, então empregado de André Luiz Nogueira Junior — ME (fls. 169). Trata-se novamente da prática de pagamentos de despesas de pessoas jurídicas por pessoas físicas, especificamente os sócios e, neste novamente caso, pelo controlador do "**grupo econômico**", denotando a ocorrência de "**confusão patrimonial**", especialmente em se considerando que não foram apresentados os livros contábeis (ou, eventual e alternativamente, os livros-caixa) e respectivos documentos fiscais que pudessem eventualmente demonstrar a regularidade dos atos praticados.

- **André Luiz Nogueira** assina, também, a folha de rosto de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP (fl. 170) da empresa individual **Tânia Pereira Lopes — ME**.

- **André Luiz Nogueira** assina, também, os termos de rescisões de contratos de trabalhos de Luiz Carlos dos Santos (fl. 171), Maria Cristiane Teixeira (fl. 172) e José Maria Rodrigues Galvão (fl. 173), que constam ser exempregados da empresa **Monalisa Pereira Lopes Nogueira — ME**, igualmente desacompanhados dos documentos idôneos que pudessem demonstrar a legítima representação, que supostamente pudesse ter ocorrido.

- **André Luiz Nogueira** firmou, em nome pessoal, contrato de locação de imóvel, tendo como locadora, **Rosa Maria Maciel Rodrigues** (fls. 174/180). O contrato é relativo ao imóvel no qual seria instalado um estabelecimento filial da empresa **Monalisa Pereira Lopes Nogueira — ME** e em cujo estabelecimento consta estar também instalada a empresa **Rosa Maria Maciel Rodrigues** (estabelecimento matriz) e, na mesma data, o mesmo **André Luiz Nogueira** firma, com **Rosa Maria Maciel Rodrigues**, contrato de "**compromisso de compra e venda de maquinário, equipamento e outras avenças**" (fls. 181/186). Ambos os negócios indicam novamente que **André Luiz Nogueira** assumiu pessoalmente a responsabilidade pela locação de imóvel destinado à empresa **Monalisa Pereira Lopes Nogueira — ME**, como também assumiu pessoalmente a responsabilidade pelos pagamentos das respectivas máquinas e equipamentos existentes no local. Convém destacar as estipulações do parágrafo único da cláusula terceira, do contrato de "**compromisso de compra e venda de maquinário, equipamento e outras avenças**, no qual **André Luiz Nogueira** assume a obrigação de pagar o total devido com a emissão de cheques de sua conta corrente pessoal, junto ao Banco

Bradesco (conta 3481-9 da agência 3133-0). Trata-se novamente de práticas que denotam a ocorrência de "**confusão patrimonial**" (assunção de obrigações financeiras por pessoa considerada controladora do "**grupo econômico**"), sem que se possa apurar nem mesmo a regularidade contábil das operações.

Além dessas, outras evidências reais da existência de um "**grupo econômico de fato**" foram apontadas no Relatório Fiscal:

- Consta que foi detectada a existência do documento fiscal nº 7.296, emitido em 08/07/2003, valor de R\$ 5.550,00, por Geraldo Salaroli, relativo à venda de animais, em favor de **Frigorífico Mantiqueira Ltda** e registrado no livro de registro de entradas do **Frigorífico Campos de São José Ltda** (em 08/2003).

- Tanto o Frigorífico Mantiqueira Ltda, quanto o Frigorífico Campos de São José Ltda adoram o "nome fantasia" de "Frigorífico Mantiqueira", sem que haja prova da alegada e suposta "cessão de direitos".

- Os titulares das respectivas firmas individuais, André Luiz Nogueira Junior— ME e Monalisa Pereira Lopes Nogueira — ME são empregados do Frigorífico Campos de São José Ltda, sendo que:

1. André Luiz Nogueira Junior é filho de André Luiz Nogueira (que consta ser o real controlador de todo o empreendimento);

2. Tânia Pereira Lopes é esposa do mesmo André Luiz Nogueira; e

3. Monalisa Pereira Lopes Nogueira é filha de André Luiz Nogueira e de Tânia Pereira Lopes.

- Os açougues (correspondentes às aludidas firmas individuais) adquirem carne exclusivamente do mesmo frigorífico (atualmente **Frigorífico Campos de São José Ltda**, que adota exatamente o nome fantasia de "**Frigorífico Mantiqueira**") e utilizam o nome fantasia "**Distribuidora de Carnes Mantiqueira**", que é colocado com destaque nas fachadas dos estabelecimentos, sendo (segundo registra os dados cadastrais extraídos do sistema informatizado da Previdência Social — "CONEST — CONSULTA DADOS DO ESTABELECIMENTO"):

1. Distribuidora de Carnes Mantiqueira **I: André Luiz Nogueira Junior —ME** (matriz).

2. Distribuidora de Carnes Mantiqueira **II: Tânia Pereira Lopes — ME**.

3. Distribuidora de Carnes Mantiqueira **III: Monalisa Pereira Lopes Nogueira — ME** (matriz).

4. Distribuidora de Carnes Mantiqueira **IV: André Luiz Nogueira Junior— ME** (filial 2).

5. Distribuidora de Carnes Mantiqueira **IV: Monalisa Pereira Lopes Nogueira — ME** (filial 2).

As supostas cessões do direito de uso dos nomes fantasias "**Frigorífico Mantiqueira**" e "**Casa de Carnes Mantiqueira**", ainda que a título gratuito, não foram apresentadas, mas, de qualquer forma, oferecem nova evidência da íntima relação (ainda que "*informal*") entre as empresas.

Arrematando, passa-se à análise das alegações formuladas nas respectivas impugnações, pelo contribuinte e demais integrantes do assim considerado "**grupo econômico**":

(...)

Grupos econômicos e a Lei 6.404/76

O tema já foi abordado no presente, restando firmado o entendimento de que é juridicamente possível a caracterização de "**grupos econômicos**", mesmo quando não formalmente constituídos, ou seja, quando não constituídos segundo as exigências da Lei 6.404/76, em cuja hipótese teríamos os "**grupos econômicos de fato**".

As administrações "autônomas"

Anteriormente foram relatados, demonstrados e documentados casos em que **André Luiz Nogueira** figurou como representante legal, assinando documentos e assumindo obrigações contratuais (a título oneroso) em nome das firmas individuais (André Luiz Nogueira Junior — ME e Monalisa Pereira Lopes Nogueira — ME).

Além do mais, consta que o mesmo **André Luiz Nogueira** usou recursos pessoais para promover pagamentos de várias despesas de responsabilidades daquelas.

Novamente, a falta de apresentação de documentos idôneos e dos regulares registros contábeis (e dos respectivos documentos fiscais) impede que se possa constatar a alegação da defesa de que tais práticas e operações tenham se dado de forma regular.

Ainda, não obstante a constituição das firmas individuais, consta que pelo menos André Luiz Nogueira Junior e Monalisa Pereira Lopes Nogueira são (ou teriam sido) empregados do Frigorífico Campos de São José Ltda, encontrando-se assim na sugestiva posição de serem "empregados" da empresa que se constitui no seu maior fornecedor (exclusivo em se tratando de carnes e derivados de bovinos e suínos), enquanto firma individual.

A exclusividade no fornecimento de carnes e derivados de bovinos e suínos, analisada isoladamente, não poderia efetivamente ser determinante (e não é) na caracterização do "**grupo econômico**". No entanto, dado o vasto, veemente e plenamente convincente conjunto de evidências da existência do "**grupo econômico**", tal fato deve ser avaliado como apenas mais um indício, assim como o é, também, a contratação, por todas as empresas, do mesmo profissional de contabilidade para realizar os respectivos serviços ou apresentação de impugnações quase que literalmente idênticas ou a utilização, ainda que "*autorizada*" (mas não demonstrada) de nome fantasia.

A circunstância de os proprietários das firmas individuais não serem sócios do Frigorífico Campos de São José Ltda não afasta a possibilidade da existência do "**grupo econômico**", que não exige a absoluta coincidência dos quadros societários entre seus componentes,

Feitas essas considerações relativas aos argumentos comuns dos impugnantes, passa-se, agora, à análise de alguns argumentos específicos ou particulares.

Tânia Pereira Lopes — ME

É de pasmar a justificativa apresentada pela impugnante, em relação aos pagamentos feitos em favor da firma individual Tânia Pereira Lopes — ME com recursos próprios por André Luiz Nogueira. São tão desconcertantes, que merecem nova reprodução:

"ocorre que, por algumas vezes com a devolução de mercadorias não aceitas pela impugnante, esta fica com certo crédito junto ao aludido Frigorífico Campos de São José, que é seu fornecedor dentre outros; assim este devolve valores, sendo que algumas datas coincidem com o pagamento de algumas verbas rescisórias, e, como forma de economia e facilitação para a impugnante que é ME, foram solicitados cheques no valor da rescisões sendo que eventuais diferenças eram pagas por outros cheques ou mesmo em dinheiro; esclarecendo que essa pratica de devolução de mercadorias não conforme e comum, eis que alguns produtos não atendem as especificações exigidas pela Impugnante, que então procede a devolução da mercadoria e recebe o estorno do pagamento".

Trata-se claramente de **verdadeira confissão da confusão patrimonial** que impera nos negócios dos integrantes do "**grupo econômico**" (agora também com a confissão do envolvimento do Frigorífico Campos de São José Ltda).

Aliás, essa no mínimo curiosa versão pressupõe, inclusive, pagamentos adiantados ou à vista, pois não seria assim que resultariam os créditos na forma de devoluções e compensações mediante a emissão de cheques para pagamentos a terceiros? Mas pressupõe, também, que o controlador do "**grupo econômico**" — **André Luiz Nogueira** — ao realizar pagamentos (ou emitir cheques) com recursos pessoais, estaria também resgatando débitos do Frigorífico Campos de São José Ltda?

Então, estamos diante da confissão de que **André Luiz Nogueira**, além de controlar o Frigorífico Campos de São José Ltda, estaria, também com recursos pessoais, promovendo pagamentos de suas obrigações?

Descontado o inusitado de tais alegações, estas poderiam ter sido devidamente comprovadas pelos registros contábeis não apresentados.

A relação matrimonial entre André Luiz Nogueira e a titular da firma individual Tânia Pereira Lopes — ME não é considerada no presente, nem mesmo de forma indireta, como fator determinante (mas eventualmente circunstancial) da possibilidade de identificação da existência de um "**grupo econômico**".

Marido e mulher (assim como pais, filhos e irmãos) podem, evidentemente, realizar atividades empresariais (e o fazem amiúde), em conjunto ou separados. O que pode ser objeto de ressalvas é a forma (regular ou não, lícita ou não) como eventualmente desenvolvem seus negócios e as correspondentes relações societárias. Assim, somente a partir da criteriosa análise das específicas circunstâncias em que se dão os negócios é que se pode, eventualmente, considerar a possibilidade do surgimento, por exemplo, de um "**grupo econômico**", entre os cônjuges.

(...).

A “EXCLUSÃO” DO “SIMPLES”

Efetivamente, a auditoria-fiscal não é o meio próprio para se promover a análise e julgamento da regularidade para o fim de exclusão de contribuintes no sistema do “SIMPLES” (introduzido pela Lei 9.317/1996, que foi revogada pela Lei Complementar 123/2006), pois, na oportunidade do lançamento fiscal, a Instrução Normativa SRP 3/2005 assim dispunha sobre o assunto:

Art. 269. A exclusão do SIMPLES dar-se-á por opção da pessoa jurídica, mediante comunicação à SRF, ou de ofício pela SRF.

(...)

Art. 273. Constatada a ocorrência de qualquer hipótese de vedação ou de exclusão obrigatória do SIMPLES, prevista na Lei nº 9.317, de 1996, será emitida a Representação Administrativa - RA, conforme previsto no art. 615, que será encaminhada à Delegacia da Receita Federal circunscriçionante da empresa.

Art. 274. Ocorrendo a exclusão da empresa nos termos do inciso 11 do art. 15 da Lei nº 9.317, de 1996, a constituição do crédito obedecerá aos critérios do art. 272 Assim a suposta “exclusão” não poderia ocorrer, e, tampouco ocorreu, na prática, no curso da auditoria-fiscal.

De qualquer forma, o presente lançamento não versa sobre recolhimento de contribuições previdenciárias, em relação ao que os contribuintes optantes do “SIMPLES” têm tratamento diferenciado.

No caso cuida-se da autuação pelo descumprimento de obrigação acessória – a inscrição de segurados obrigatórios da Previdência Social - que é indistintamente exigível de todos os empregadores (como o ora contribuinte), seja ou não optantes do “SIMPLES”.

OBJETO DA AUTUAÇÃO - A FALTA DE INSCRIÇÃO DE SEGURADOS

Nos temos do inciso 1 do art. 18 do Decreto 3.048/1999, a inscrição do segurado empregado na Previdência Social se dá:

“...pelo preenchimento dos documentos que os habilitem ao exercício da atividade, formalizado pelo contrato de trabalho”.

A questão que se coloca, portanto, é a seguinte: iniciada a auditoria-fiscal, os empregados enumerados no Relatório Fiscal da Infração (fl. 04 - Antônio Denilson Mendes, Josiane Fátima dos Santos, José Celso dos Santos e Shirley Aparecida dos Santos) tinham seus contratos de trabalho devidamente formalizados pelo contribuinte?

Os primeiros registros no respectivo Livro de Registro de Empregados – LRE (cópia parcial em anexo - fls. 134/152) foram realizados em 19/11/2004.

Entretanto, a anotação feita pelo Auditor Fiscal do Trabalho, Vasilios Stergiou (canto superior direito de duas das páginas do LRE - fls. 136/137) atesta que, pelo menos até 11/02/2005 os empregados Antonio Denílson dos Santos, Josiane de Fátima dos Santos e José Celso dos Santos não tinham, ainda (pelo menos até 11/02/2005), seus respectivos contratos de trabalho devidamente formalizados e que as anotações foram feitas intempestivamente (provavelmente em função da atuação do Auditor Fiscal do Trabalho).

Tal circunstância contraria frontalmente a assertiva da impugnação de que pelo fato de efetivamente todos os funcionários terem iniciado suas atividades junto ao impugnante na data em que foram devidamente registrados, ou seja, 19/11/2004 Não é o que se depreende da análise do aludido LRE.

Está claro que os empregados Antonio Denílson dos Santos, Josiane de Fátima dos Santos e José Celso dos Santos tiveram seus contratos de trabalho formalizados posteriormente às datas dos efetivos inícios das respectivas prestações de serviço. Mas, de qualquer maneira, as formalizações se deram antes do início da ação fiscal, conforme informações prestada pela própria Auditora-fiscal, através do Relatório Fiscal da Infração (fl. 04), onde fez expressamente constar as respectivas datas dos “registros”.

Tem-se, assim, que, em tais casos ocorreu a denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN e art. 245 da Instrução Normativa MPS/SRP 3/2005:

Art. 645. Caso haja denúncia espontânea da infração, não cabe a lavratura de AI.

§ 1º Considera-se denúncia espontânea o procedimento adotado pelo infrator que regularize a situação que tenha configurado a infração, antes do início de qualquer ação fiscal relacionada com a infração, dispensada a comunicação da correção da falta à SRP.

É improcedente, portanto, o Auto de Infração em relação a tais empregados.

Resta, assim, analisar o caso da inscrição da segurada Shirley Aparecida dos Santos, para a qual consta que o contrato de trabalho teria se iniciado em 13/03/2006, registrada na folha 13 do LRE (fl. 147).

Novamente, pode-se constatar que se trata de mais um caso em que o contrato de trabalho foi formalizado posteriormente à data do efetivo início da prestação dos serviços: em 30/05/2006, a Auditora-fiscal notificante anotou no canto superior direito do LRE que a folha 12 daquele Livro estava “em branco”. Vê-se, pois, que naquela data - 30/05/2006 - o contrato de trabalho, supostamente iniciado em 13/03/2006, ainda não tinha sido formalizado, o que, novamente confirma a reiterada ocorrência de inadimplências do contribuinte, quanto ao cumprimento das obrigações trabalhistas, fato este já amplamente evidenciado.

Neste caso específico - formalização do contrato de trabalho de Shirley Aparecida dos Santos - duas considerações são essenciais, para o seu deslinde:

- Auditora-fiscal, no dia 10/10/2006 (data da lavratura do Auto de Infração) declarou no Relatório Fiscal da Infração (fl. 04) que havia constatado a prática de contratação de quatro empregados, sem a tempestiva formalização dos respectivos contratos; e que, dos quatro apontados, três tiveram seus contratos de trabalho formalizados anteriormente (em 19/11/2004, por força, como se viu, da atuação de Auditor Fiscal do Trabalho, em 11/02/2005) e a quarta - Shirley Aparecida dos Santos, não tinha sido ainda “registrada”, “conforme verificação no local”.
- Realizada pesquisa no sistema informatizado da RFB, no módulo “GFIP WEB” (fls. 210/213), constatou-se que, em relação à competência de março de 2006 (aquela na qual consta ter sido contratada a Shirley Aparecida dos Santos) foram entregues sucessivamente as seguintes GFIP:

COMP. 03/2006 - GFIP ENTREGUES	
DATA	EMPREGADOS INCLUÍDOS
03/09/07	Marcio Teixeira dos Santos
17/01/08	José Celso dos Santos
16/06/08	Shirley Aparecida dos Santos

- Verifica-se, assim, que Shirley Aparecida dos Santos não tinha sido, pelo menos até 16/06/2008, nem mesmo incluída em GFIP.

Diante destas circunstâncias, a seguinte questão se apresenta:

- A Auditora-fiscal declara que, no curso da auditoria-fiscal (portanto, já sem a possibilidade de aplicação da denúncia espontânea), constatou a existência de um empregado “sem registro”.
- O contribuinte declara que todos os contratos de trabalho foram regular e tempestivamente formalizados.

Mas, como já se destacou, não é o que aponta as evidências extraídas das anotações feitas por ambos os Auditores-fiscais que tiveram acesso ao LRE e também não é o que demonstra a análise cronológica dos registros do LRE, comparada com as suas respectivas folhas:

LIVRO DE REGISTRO DE EMPREGADOS		
FL.	NOME	DATA ADMISSÃO
02	Antonio Denilson Mendes	19/11/04
03	Josiane de Fátima Santos	19/11/04
04	Cesar Souza dos Santos	02/02/05
06	José Celso dos Santos	19/11/04
07	Raul Renó Vergueiro	21/03/05
08	Genésio dos Santos	01/09/05
09	Antonio Maurício	01/09/05
10	Fernanda E. R. Prado	16/11/05
11	Marcio Teixeira dos Santos	28/03/06
13	Shirley Ap. dos Santos Uyete	13/03/06
14	Raul Renó Vergueiro	01/12/06
15	Fabricao Ap. Jardim	01/02/07
16	Silvio Cesar de Moraes	01/05/07
17	Waldir Regis	01/10/07

Note-se que:

- O empregado Cesar Souza dos Santos, que consta ter seu contrato de trabalho iniciado em 02/02/2005, está registrado na fl. 04, ou seja, antes de José Celso dos Santos, que, registrado na fl. 06, consta ter seu contrato de trabalho iniciado em 19/11/2004, fora da ordem cronológica, portanto.
- A própria Shirley Aparecida dos Santos, que consta ter seu contrato de trabalho iniciado em 13/03/2006, está registrada na fl. 13, ou seja, antes de Marcio Teixeira dos Santos, que, registrado na fl. 11, consta ter seu contrato de trabalho iniciado em 28/03/2006, também fora da ordem cronológica, portanto.

Ora, diante destas circunstâncias, há que se considerar efetivamente que o contribuinte não logrou demonstrar que, em relação à empregada Shirley Aparecida dos Santos, tenha formalizado regular e tempestivamente a inscrição na Previdência Social (ou formalização do contrato de trabalho), devendo, por isso, prevalecer, a presunção de veracidade do relato da Auditora-fiscal, mantendo-se a multa apenas em relação ao registro (inscrição) desta segurada.

Como a multa aplicável é determinada com base nos arts. 133^a e 134 da Lei nº

8.213/1991 e art. 283 “caput” c/c § 2º e art. 373 do Decreto 3.048/1999 e considerando que, nos termos do presente, o número de segurados não inscritos passa de quatro para apenas um (remanescendo apenas Shirley Aparecida dos Santos), tem-se que a multa aplicada deve ser reduzida para R\$ 1.156,95 (um mil, cento e cinquenta e seis reais e noventa e cinco centavos), mantidas as demais premissas do cálculo.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário da contribuinte Tânia Pereira Lopes – ME. bem como das responsáveis solidárias.

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini