



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 17546.000900/2007-77
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-009.287 – 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: 01/11/2004 a 31/10/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE DECLARAR EM GFIP TODOS OS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OPÇÃO PELO SIMPLES.

COMPETÊNCIA PARA DESENQUADRAMENTO. CRITÉRIO PARA APURAÇÃO DA MULTA.

“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.

A exclusão do “SIMPLES” pressupõe a instauração de procedimento administrativo específico e não pode se dar “de ofício” no curso de auditoria-fiscal.

A circunstância de ser o contribuinte optante do “SIMPLES” é irrelevante para determinação da multa, no período considerado (inciso II do art. 284 do Decreto 3.048/1999).

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2004 a 31/10/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEIXAR DE DECLARAR EM GFIP TODOS OS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OPÇÃO PELO SIMPLES.

COMPETÊNCIA PARA DESENQUADRAMENTO. CRITÉRIO PARA APURAÇÃO DA MULTA.

“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.

A exclusão do “SIMPLES” pressupõe a instauração de procedimento administrativo específico e não pode se dar “de ofício” no curso de auditoria-fiscal.

A circunstância de ser o contribuinte optante do “SIMPLES” é irrelevante para determinação da multa, no período considerado (inciso II do art. 284 do Decreto 3.048/1999).

Lançamento Procedente em Parte

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:

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, serão 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 nº. 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 nº. 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 nº 4.032, de 2001).

E também pela Instrução Normativa SRP nº3, 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 nº 8.212, de 1991 (nova redação dada pela IN nº 20, 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 nº. 8.212/1991, seu regulamento (o Decreto nº. 3.048/1999) e a Instrução Normativa SRP nº 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 nº 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 condiciona, 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 nº 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).

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

Os grupos econômicos de fato

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, ex-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:

- 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 consequência, 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 quiçá 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).

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:

1- 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).

(...)

Feitas essas considerações, que demonstram cabalmente a viabilidade legal da existência de "grupo econômico de fato" (além dos grupos econômicos formalmente constituídos), e a conseqüente possibilidade da responsabilização tributária por solidariedade entre os seus integrantes e respectivos dirigentes, passa-se ao caso concreto.

É oportuno destacar que os argumentos apresentados pelas empresas (excetuado-se apenas O Frigovalpa Comércio e Indústria de Carnes Ltda) são basicamente os mesmos, incluindo, muitas vezes, extensos trechos literalmente idênticos (até mesmo quanto à menção do revogado Decreto 2.173/1997), o que constitui mais um indicio da íntima relação que há entre as correspondentes empresas.

Por isso, sempre que possível, os respectivos argumentos serão analisados conjuntamente.

O SISTEMÁTICO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Registre-se, inicialmente, que se pode constatar que as empresas apresentam até mesmo uma similaridade quanto às irregularidades praticadas e omissões incorridas. Com efeito, analisando-se o Relatório Fiscal (e também os demais documentos coligidos na auditoria-fiscal), é possível observar a reiterada ocorrência de fatos e situações que corroboram inexoravelmente a viabilidade legal da existência de um "grupo econômico de fato".

Para evidenciar tal constatação, consolidamos as razões dos Autos de Infrações lavrados:

(...)

... foram lavrados, no conjunto, **a expressiva quantidade de 31 (trinta e um) Autos de Infrações**, sendo que as faltas cometidas apresentam entre os integrantes do grupo, um padrão de ocorrências:

- 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 Auditora fiscal.
- 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. Ou, Às vezes, quando formalizados, feitos a destempo (em data posterior ao do início da efetiva prestação de serviços).

A SUCESSIVA CONSTITUIÇÃO DE EMPRESAS INSTALADAS NO MESMO LOCAL, COM A UTILIZAÇÃO DAS MESMAS INSTALAÇÕES, EQUIPAMENTOS, PESSOAL E MESMA ATIVIDADE

Ao se iniciar auditoria fiscal (em fevereiro de 2006), primeiramente dirigida ao Frigorífico Mantiqueira Ltda, foi então encontrada no local a empresa Frigorífico Campos de São José Ltda. Entretanto, com o desenvolvimento dos trabalhos, constatou-se que, no mesmo local — Rodovia São José dos Campos — Campos do Jordão, s/nº, km 100, Bairro Buquirinha, no município de São José dos Campos/SP — foram constituídas, sucessivamente, as seguintes empresas:

1. 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,
2. 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);
3. Frigorífico Mantiqueira Ltda: constituída em 1998. Consta que, presentemente, tem sede na Estrada dos Vasconcelos, s/nº, km 12, Bairro Vasconcelos, em S. J. dos Campos/SP.
4. Frigorífico Campos de São José Ltda: constituída em 2003. Consta que está instalada na Rodovia São José dos Campos — Campos do Jordão, s/nº, km 100, Bairro Buquirinha, em S. J. dos Campos/SP.

Ora, ocorreram, na realidade, constituições de empresas, que:

1. Foram se sucedendo, no mesmo local (Rodovia São José dos Campos — Campos do Jordão, s/nº, km 100, Bairro Buquirinha, no município de São José dos Campos/SP);
2. Utilizaram as mesmas instalações e equipamentos (locados ou "arrendados" por Frigovalpa As empresas que se instalaram no local);
3. Desenvolveram a mesma atividade (frigorífico);
4. Utilizaram (total ou parcialmente) o mesmo pessoal (como se constatará adiante);
5. Estiveram sob a mesma direção (também como adiante se constatará).

O mesmo local de funcionamento, as mesmas instalações e equipamentos, a mesma atividade: com efeito, consta que no local inicialmente funcionou o frigorífico Frigovalpa, que, em 01/02/1995, locou o imóvel, através de "contrato de arrendamento de imóvel com instalações industriais", para o frigorífico 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.

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.

A mesma direção Todas aquelas empresas, além de se instalarem no mesmo local, têm (ou tiveram), são (ou foram) pertencentes ou controladas por André Luiz Nogueira (com exceção da Frigovalpa), com a participação minoritária de:

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

O mesmo pessoal

Quanto ao pessoal empregado no local, podendo-se extrair do Relatório Fiscal as seguintes informações:

1. Consulta ao sistema CNISA (Cadastro Nacional de Informações Sociais) revela que os empregados do Frigorífico Mantiqueira foram empregados do Frigosef.
2. 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.
3. 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 nab fiscal sucessor daquele).
4. Nas competências de maio a julho de 2000 os mesmos empregados foram informados em RATS pelo Frigorífico Mantiqueira e em GFIP pelo Frigosef.
5. 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.
6. 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.

Nas impugnações apresentadas é recorrentemente defendida a tese de que as empresas não poderiam ser consideradas como integrantes de um "grupo econômico", na medida em que:

1. Não tiveram funcionamento concomitante;
2. Não tinham relações comerciais entre si;
3. Não estavam supostamente presentes os pressupostos legais da Lei 6.404/1976.

Funcionamento concomitante

A suposta não concomitância de funcionamentos é afastada 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:

1. Frigovalpa: consta funcionamento ininterrupto até hoje e, pelo menos, desde 1995.
2. 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", em 2003 e 2004 e de "lucro real" em 2005. Não consta a entrega da declaração de 2006.
3. Frigorífico Mantiqueira: desde 1998 (ano que consta ter sido constituída) vem entregando suas declarações de imposto de renda (até a relativa a 2006).
4. 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).
5. 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).
6. 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).
7. 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).

8. 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 de fato", segundo se comprova pelos registros relativos As 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 As irregularidades cometidas quanto à apresentação de RAIS; as omissões, erros e falhas nas GFIP; a reiterada prática de irregularidades nas relações com seus empregados (contratação sem a formalização dos contratos de trabalho ou formalização a destempo), do que se tratará a seguir, 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 a substituição é um procedimento administrativo, que não pressupõe a análise e constatação do efetivo encerramento da atividade de um frigorífico, ou a regular transferência das atividades de um para outro frigorífico.

Não bastassem tais circunstâncias, a falta de apresentação dos livros contábeis e dos respectivos documentos fiscais afastam definitivamente a possibilidade de constatação de que tais empresas (que, reiterando, constam ainda estarem em funcionamento) teriam promovido a formal e regular 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.

Quanto à efetiva e regular (ou suposta) transferência do "fundo de comércio", tal fato, que, aliás, nem mesmo pode ser comprovado (em face da noticiada falta de apresentação de documentos), não é motivo bastante para caracterizar, mas tampouco para afastar a possibilidade da ocorrência de "grupo econômico de fato".

A existência de relações comerciais entre as empresas: adiante, ao se tratar da "confusão patrimonial" poder-se-á verificar que, não obstante a falta de apresentação dos livros contábeis (e respectivos documentos, na sua totalidade), ainda assim foi possível identificar (com base em documentos esparsos) inúmeras operações que evidenciam justamente a existência de relações comerciais irregulares (ou, no mínimo "sugestivas") entre empresas que peremptoriamente negam haver quaisquer relações entre elas.

A existência dos requisitos legais da Lei 6.404/1976, para caracterização da existência de grupo econômico: no tópico inicial deste voto (A CARACTERIZAÇÃO DE UM "GRUPO ECONÔMICO DE FATO") encontram-se alinhados os motivos fáticos e legais que atestam a perfeita viabilidade da caracterização e existência de "grupo econômico de fato", fora dos limites, parâmetros e premissas legais determinados pela Lei 6.404/1976.

A FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS LIVROS CONTÁBEIS

O conjunto de práticas e omissões, especialmente as relativas A não exibição dos livros contábeis (seja livros diário e razão, ou mesmo livro caixa, quando fosse o caso), regularmente lavrados e acompanhados dos devidos e competentes documentos fiscais, certamente representaram dificuldades adicionais A Auditora-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, impondo-se, quando necessária, a aplicação das disposições do art. 33 da Lei 8.212/1991.

(...)

O DESCUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS

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.
- Antônio Denílson Mendes: admitido em 01/2004 e registrado em 19/11/2004.

Mas outras irregularidades foram cometidas, no âmbito das relações trabalhistas, das quais adiante se cuidará (ao se tratar do local de funcionamento das empresas).

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

1. 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".

2. Além do mais, em que pese tais circunstâncias, foram também claramente evidenciadas as demais características que confirmam a existência de "grupo econômico de fato", 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 sequência, comércio de carnes e derivados).

A CONFUSÃO PATRIMONIAL

Vê-se, pois, que não apenas as empresas se instalaram sucessivamente no mesmo local, mas os empregados (ou pelo menos parte deles) foram sendo sucessivamente 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 Id funcionava outra; assim como foram sendo transferidos de uma para outra, num contexto de inadimplência quanto ao cumprimento das obrigações legais (especialmente recolhimento das contribuições previdenciárias);

sem a devida formalização dos contratos de trabalho e nem a regular prestação das informações legais — GFIP e RAIS, a cujas circunstâncias deve-se acrescentar a suposta falta de escrituração contábil.

Este contexto evidencia 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, ressalvando-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 (e, como se viu, está) 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 real controle das empresas que o integram.

Além do mais, a utilização dos mesmos profissionais liberais (advogados, contadores etc) ou a adoção de um fornecedor único, não basta para caracterizar a ocorrência de um "grupo econômico de fato", mas pode evidenciar a possibilidade de sua existência, especialmente quando cotejadas com outros fatos, práticas e circunstâncias, às quais deve-se acrescentar a prática de atos "informais" como a cessão de direitos de uso de imagem ou de nome fantasia.

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 (fl. 185/209):

1. 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) e Raul Reno Vergueiro. A prática de pagamentos de despesas de pessoas jurídicas por pessoas físicas, especificamente pelos 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.
2. 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 e termo de rescisão de contrato de trabalho da empregada Fernanda Enedina Reis Prado (ex-empregados de Tania Pereira Lopes — ME) Não foram apresentados os documentos idôneos que pudessem demonstrar a legítima e regular formalização da representação (através de instrumento próprio — mandato), que suposta e eventualmente teria ocorrido.
3. 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 e do Livro de Registro de Empregados, ambos também da firma individual Tania Pereira Lopes — ME, novamente desacompanhados dos documentos idôneos que pudessem demonstrar a legítima representação, que suposta e eventualmente teria ocorrido.
4. A ficha do SIF — Serviço de Inspeção Federal de nº 222 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".

5. 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. Trata-se novamente da prática de pagamentos de despesas de pessoas jurídicas por pessoas físicas, especificamente os sócios e, novamente neste 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.

6. André Luiz Nogueira assina, também, a folha de rosto de Guia de

Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP da empresa individual Tania Pereira Lopes — ME.

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

8. André Luiz Nogueira firmou, ainda, em nome pessoal, contrato de locação de imóvel, tendo como locadora, Rosa Maria Maciel Rodrigues. O contrato é relativo ao imóvel no qual seria instalado um estabelecimento filial da empresa Monalisa Pereira Lopes Nogueira — ME e em cujo local 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". Ambos os negócios indicam novamente que André Luiz Nogueira assumiu pessoalmente a responsabilidade pela locação de imóvel destinado A 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" (neste caso, mediante a 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:

1. 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 A 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).

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

3. 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:

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

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

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

4. Os açougues (correspondentes As 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"):

- Distribuidora de Carnes Mantiqueira I: André Luiz Nogueira Junior — ME (matriz).
- Distribuidora de Carnes Mantiqueira II: Tania Pereira Lopes — ME.
- Distribuidora de Carnes Mantiqueira III: Monalisa Pereira Lopes Nogueira — ME (matriz).
- Distribuidora de Carnes Mantiqueira IV: André Luiz Nogueira Junior — ME (filial 2).
- 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 a análise das alegações formuladas nas respectivas impugnações, pelo contribuinte e demais integrantes do assim considerado "grupo econômico".

DEMAIS ALEGAÇÕES COMUNS ÀS MANIFESTAÇÕES

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 pessoas jurídicas.

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.

O fornecedor exclusivo

A exclusividade no fornecimento de carnes e derivados de bovinos e suínos, se analisada isoladamente, não poderia efetivamente ser determinante (e não 6) na caracterização do "grupo econômico de fato". No entanto, dado o vasto, veemente e plenamente convincente conjunto de evidências, tal circunstância deve ser avaliada como apenas mais um indício, assim como o 6, 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 de fato", que não exige a absoluta coincidência dos quadros societários entre seus componentes, tampouco que "pelo menos um deles" se organize na forma de sociedade anônima.

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

Tânia Pereira Lopes — ME — pagamentos e compensações de devoluções de mercadorias

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".

Não é minimamente verossímil que créditos relativos à devolução de mercadorias não aceitas sejam convertidos em pagamentos de rescisões de contrato de trabalho! Pois:

1. Quais são as provas contábeis e documentais de que houve devolução de mercadorias?
2. Quais são os cheques emitidos pelo "frigorifico" em favor de empregados de Tânia Pereira Lopes — ME?
3. Quais são as rescisões que teriam passado por este "procedimento? Quais os valores "complementares" pagos pelo empregador?

Não são apresentadas quaisquer evidências, mínimas que sejam, de que tal procedimento foi formal e regularmente realizado. E absolutamente inaceitável, portanto.

Trata-se claramente de verdadeira confissão da confusão patrimonial que impera nos negócios dos integrantes do "grupo econômico de fato", agora também com a confissão do envolvimento do Frigorífico Campos de São José Ltda, que, segundo a versão apresentada, teria fornecido cheques para pagamentos de rescisões trabalhistas de empregados de seus clientes.

Aliás, essa versão (no mínimo curiosa) pressupõe, inclusive, pagamentos adiantados ou A vista, pois não seria assim que resultariam os créditos na forma de devoluções e compensações mediante a emissão de cheques para pagamentos a terceiros?

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? Por qual razão? Com que fundamento?

Então, reitere-se: 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, os quais, reitere-se também, não apresentados.

As relações comerciais, matrimoniais e filiais

É evidente que 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 de fato".

Marido e mulher, assim como pais, filhos e irmãos, podem, certamente, 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 de fato", entre os cônjuges ou entre pais e filhos, como no presente caso.

Monalisa Pereira Lopes Nogueira — ME — não pode ser levada em conta a alegação de que realizaria o resgate dos pagamentos realizados por André Luiz Nogueira com "*o lucro obtido por sua empresa*", pois a aceitação de tal assertiva pressupõe necessariamente a comprovação contábil e documental, não realizada pelo contribuinte.

Certamente é razoável afirmar que os pais devem prestar (ou prestam) "*ajuda*" aos filhos no início de suas atividades empresariais (argumento também utilizado no caso da firma individual de André Luiz Nogueira Junior — ME). Mas, no âmbito jurídico, das obrigações e das formalidades legais, é necessário que esta "*ajuda*" (no caso, relação entre pessoas físicas e jurídicas) esteja devidamente retratada, formalizada e comprovada nos registros contábeis a que estão obrigados os contribuintes, em geral, o que não se verificou em relação a nenhuma das empresas tidas como integrantes do "grupo econômico".

(...)

EXCLUSÃO DO SIMPLES E O CALCULO DA MULTA

Efetivamente, a auditoria-fiscal não é o meio próprio para se promover a análise e julgamento da regularidade da inclusão de contribuintes no sistema do "SIMPLES" (regime originariamente introduzido pela Lei 9.317/1996, revogada pela Lei Complementar 123/2006).

Com efeito, 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 a Delegacia da Receita Federal circunscriçionante da empresa.

Art. 274. Ocorrendo a exclusão da empresa nos termos do inciso lido art. 15 da Lei nº 9.317, de 1996 a constituição do crédito obedecerá aos critérios do art. 272".

Entretanto, quanto à determinação da multa nas presentes circunstâncias (por ter deixado a contribuinte de declarar mensalmente em GFIP os fatos geradores de todas as obrigações tributárias) efetivamente cabem as seguintes considerações:

1. Nos termos do inciso IV e §§ 3º a 5º do art. 32 da Lei 8.212/1991, combinados com as respectivas disposições do seu regulamento — o art. 284 do Decreto 3.048/1999 — a fixação da multa, nesta hipótese de inadimplência do contribuinte, deve considerar as seguintes determinações:

• **Até a competência de maio de 2003**, a determinação da multa deveria levar em conta a circunstância de ser ou não o inadimplente optante do "SIMPLES". Com efeito, o art. 284 do Decreto 3.048/1999, com a redação original estabelecia:

Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

I - valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283, em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:

(...)

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso anterior, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores; e

(...)

• A partir da competência de junho de 2003, com o advento do Decreto 4.729/2003, o inciso II do art. 284 do Decreto 3.048 passou a ter a seguinte redação:

(...)

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação as bases de cálculo, seja em relação as informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e

2. No caso em análise, como todas as competências envolvidas são posteriores a julho de 2003, a fixação da multa dá-se com base nas contribuições previdenciárias não declaradas, independentemente da circunstância do contribuinte ser ou não optante do "SIMPLES". Assim, mesmo para o contribuinte optante do "SIMPLES" a fixação da multa deve levar em conta todas as contribuições que seriam devidas, desprezando-se a "substituição", que ocorre com os optantes do "SIMPLES".

Considerando-se tais premissas e diretrizes e tendo como base as planilhas elaboradas pela Auditora-fiscal (fls. 25/33), depois complementadas (fls. 149/152), foi realizada revisão dos valores considerados, da qual resultou o quadro abaixo, com o qual são consolidados os valores considerados (salários-de-contribuição e contribuições de segurados):

ENTREGA DE GFIP COM OMISSÃO DE FATOS GERADORES - CÁLCULO DA MULTA															
COMP.	SALÁRIOS-DE-CONTRIBUIÇÃO						CONTR. NÃO DECL. (PATR.)	CONTRIB. DE SEGURADOS						CONTR. NÃO DECL. (SEGUR.)	CONTR. NÃO DECL. TOTAL
	EMPREGADOS			CONTRIB.INDIVIDUAIS				EMPREGADOS			CONTRIB.INDIVIDUAIS				
	TOTAL	GFIP	DIFER.	TOTAL	GFIP	DIFER.		TOTAL	GFIP	DIFER.	TOTAL	GFIP	DIFER.		
11/2004	4.034,21	624,35	3.409,86	1.260,00	0,00	1.260,00	1.036,27	320,99	47,75	273,24	138,60	0,00	138,60	411,84	1.448,11
12/2004	2.514,20	1.544,55	969,65	1.120,00	0,00	1.120,00	447,02	199,97	128,93	71,04	123,20	0,00	123,20	194,24	641,26
13/2004	157,00	0,00	157,00	0,00	0,00	0,00	36,11	12,02	0,00	12,02	0,00	0,00	0,00	12,02	48,13
01/2005	2.280,76	1.506,22	774,54	1.040,00	0,00	1.040,00	386,14	189,93	122,92	67,01	114,40	0,00	114,40	181,41	567,55
02/2005	3.000,35	1.494,44	1.505,91	1.040,00	0,00	1.040,00	554,36	244,96	121,98	122,98	114,40	0,00	114,40	237,38	791,74
03/2005	3.270,59	2.351,50	919,09	1.030,00	0,00	1.030,00	417,39	273,10	187,60	85,50	113,30	0,00	113,30	198,80	616,19
04/2005	3.769,37	2.250,27	1.519,10	1.060,00	0,00	1.060,00	561,39	317,40	190,62	126,78	116,60	0,00	116,60	243,38	804,77
05/2005	3.844,51	2.266,78	1.577,73	1.100,00	0,00	1.100,00	582,88	302,11	195,00	120,69	121,00	0,00	121,00	241,69	824,57
06/2005	3.863,16	2.297,70	1.565,46	1.140,00	0,00	1.140,00	588,06	303,94	197,84	119,76	125,40	0,00	125,40	245,16	833,22
07/2005	3.786,93	2.248,75	1.538,18	1.140,00	0,00	1.140,00	581,78	298,03	194,03	117,67	125,40	0,00	125,40	243,07	824,85
08/2005	3.380,39	564,00	2.816,39	1.110,00	0,00	1.110,00	869,77	266,70	43,14	223,56	122,10	0,00	122,10	345,66	1.215,43
09/2005	3.971,79	623,98	3.347,81	1.200,00	0,00	1.200,00	1.010,00	329,88	47,73	282,15	132,00	0,00	132,00	414,15	1.424,15
10/2005	4.101,34	566,39	3.534,95	1.240,00	0,00	1.240,00	1.061,04	355,64	43,32	312,32	136,40	0,00	136,40	448,72	1.509,76

A RETIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO

A partir dos valores obtidos no quadro anterior e aplicando-se os limites de que tratam os §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212/1991 e incisos I e II do art. 284 do Decreto 3.048/1999, chega-se aos montantes mensais da multa aplicada, conforme demonstra o quadro abaixo:

COMP.	CONTRIB. NÃO DECLARADA	LIMITADOR		MULTA
		QTDE. SEG.	LIMITE	
11/2004	1.448,11	5	578,47	578,47
12/2004	641,26	5	578,47	578,47
13/2004	48,13	5	578,47	48,13
01/2005	567,55	5	578,47	567,55
02/2005	791,74	6	1.156,95	791,74
03/2005	616,19	7	1.156,95	616,19
04/2005	804,77	7	1.156,95	804,77
05/2005	824,57	7	1.156,95	824,57
06/2005	833,22	7	1.156,95	833,22
07/2005	824,85	7	1.156,95	824,85
08/2005	1.215,43	7	1.156,95	1.156,95
09/2005	1.424,15	7	1.156,95	1.156,95
10/2005	1.509,76	7	1.156,95	1.156,95
TOTAL DA MULTA				9.938,81

Anoto, por fim, que com o advento da MP nº 448/08, convertida na Lei nº 11491/09, que promoveu alterações no dispositivo legal que fundamenta a penalidade imposta à contribuinte, observo que deve ser aplicado ao caso o princípio da retroatividade benigna inserto no art. 106, III, “c” do CTN, conforme determina o enunciado CARF de nº 119, que dispõe que “No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e

acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996”.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de **negar provimento** aos recursos voluntários, mantendo o acórdão recorrido por seus próprios fundamentos.

No momento da consolidação do débito, deve-se proceder à aferição da norma mais benigna aplicável ao presente caso em face da alteração promovida pela MP 449/08, convertida na Lei nº 11941/09, conforme determina o enunciado de súmula CARF de nº 119.

(documento assinado digitalmente)

Renata Toratti Cassini