



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17546.001008/2007-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.025 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de agosto de 2021
Recorrente FRIG CPOS S. J. LTDA SUC FRIG MANT E OUT
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2004 a 28/02/2006

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, ainda que cada uma delas tenha personalidade jurídica própria.

Constatada a existência de um "grupo econômico de fato" 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos voluntários.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão nº 05-19.353 – 7ª Turma da DRJ/CPS, fls. 317 a 354.

Trata de autuação referente a contribuições sociais destinadas à Seguridade Social e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Objetos e bases do lançamento fiscal

Nos termos do Relatório Fiscal (fls. 122/132), trata-se de NFLD lavrada para cobrança de contribuições previdenciárias patronais e de segurados empregados:

- Incidentes sobre diferenças de remuneração, constatadas a partir do confronto de folhas de pagamento, recibos de férias e salários declarados em Relações Anuais de Informações Sociais - RAIS e GFIP. Estas diferenças foram, inclusive, encontradas na empresa Frigorífico Mantiqueira Ltda, CNPJ 02.728.484/0001-15, da qual, na auditoria-fiscal, o contribuinte foi considerado sucessor (levantamento "AFM");
- Relativas à remuneração na forma de salário "in natura", em razão da distribuição de alimentação, sem inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT, do Ministério do Trabalho;
- Relativas à contribuição adicional para financiamento da aposentadoria especial (após vinte e cinco anos), em face da falta de comprovação do efetivo gerenciamento das condições ambientais de trabalho.

Os valores lançados encontram-se devidamente discriminados no anexo "Relatório de Lançamentos" fls. 44/69.

Na ação fiscal, da qual resultou o lançamento fiscal em análise, a Auditora-fiscal estabeleceu, com base no inciso IX do art. 30 da Lei nº. 8.212, de 24/07/1991 e art. 222 do Decreto nº. 3.048, de 06/05/1999, a responsabilidade solidária entre determinadas empresas, pelos valores apurados no conjunto dos lançamentos fiscais realizados (dentre os quais o que ora se encontra em análise), já que considerou presentes os motivos e os requisitos legais, adiante analisados, que seriam suficientes para caracterizar a existência de um "grupo econômico de fato".

São as seguintes as empresas que, na auditoria-fiscal, foram consideradas como integrantes de tal "grupo econômico":

EMPRESA	FRIGOVALPA COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE CARNE LTDA		
CNPJ	CNPJ 60.213.154/0001-93		
INIC.ATIV.	Constituição em 27/04/1972		
ENDER.	Avenida Perceu, 108 - Sala 01, Jd. Satélite - S. J. dos Campos/SP.		
QUADRO			
SOCIETÁRIO	SÓCIO	INGRESSO	SAÍDA
	Gilberto Teixeira Brunato - sócio	18/11/1970	
	Sidney Fernando e Silva - sócio	18/11/1970	
	Milton Reinelt - sócio-gerente	17/12/1975	
	Germano José Reinelt - sócio-gerente	17/12/1975	
	Izilda C. Reinelt Marques - sócio-gerente	17/12/1975	

EMPRESA	FRIGOSEF FRIGORÍFICO SEF DE SÃO JOSÉ DOS CAMPOS LTDA		
CNPJ	00.295.146/0001-01		
INIC.ATIV.	11/11/1994		
ENDER.	Rod. S. J. Campos - Monteiro Lobato, s/nº, km 100, Bairro Buquirinha, S. J. dos Campos/SP		
QUADRO			
SOCIETÁRIO	SÓCIO	INGRESSO	SAÍDA
	João Raymundo Costa - sócio-gerente	19/09/1997	
	André Luiz Nogueira - sócio-gerente	20/03/1998	

EMPRESA	FRIGORÍFICO MANTIQUEIRA LTDA (*)		
CNPJ	02.728.484/0001-15		
INIC.ATIV.	28/04/1998		
ENDER.	Estrada dos Vasconcelos, s/nº, km 12, Vasconcelos, Areias/SP		
	S. J. dos Campos/SP		
QUADRO			
SOCIETÁRIO	SÓCIO	INGRESSO	SAÍDA

	Tânia Pereira Lopes - sócia-gerente	28/04/1998	28/08/98
	João Raymundo Costa - sócio-gerente	28/04/1998	18/05/99
	Rosana M. Pereira Lopes - sócia-gerente	28/08/1998	24/09/98
	Afonso Cerqueira - sócio	18/05/1999	12/01/01
	Eloísa Ap. Nogueira - sócia	12/01/2001	11/3/02(**)
	Benedito Carlos Americano - sócio	11/03/2002	12/05/04
	Ivan Rodrigues de Araújo - administrador	12/05/2004	
	André Luiz Nogueira - sócio-gerente	24/09/1998	

(*) O Frigorífico Mantiqueira Ltda foi considerado como tendo sido sucedido pelo Frigorífico Campos de São José Ltda, identificado a seguir.

(**) Empregada do Frigorífico Campos de São José Ltda, desde 01/02/2006.

EMPRESA	FRIGORÍFICO CAMPOS DE SÃO JOSÉ LTDA		
CNPJ	05.644.477/0001-23		
INIC.ATIV.	02/05/2003		
ENDER.	Rod. S. J. dos Campos - Campos de Jordão, s/nº, km 100, Bairro Buquirinha, S. J. dos Campos/SP		
QUADRO			
SOCIETÁRIO	SÓCIO	INGRESSO	SAÍDA
	Benedito Carlos Americano - sócio	02/05/2003	
	André Luiz Nogueira - sócio-gerente	02/05/2003	

EMPRESA	ANDRÉ LUIZ NOGUEIRA JÚNIOR – ME		
CNPJ	06.067.485/0001-17		
INIC.ATIV.	15/04/2003		
ENDER.	Rua Audemo Veneziani, 441 - Alto da Ponte - S. J. dos Campos/SP		
QUADRO			
SOCIETÁRIO	André Luiz Nogueira Júnior - titular		

EMPRESA	TÂNIA PEREIRA LOPES – ME		
CNPJ	07.138.768/0001-75		
INIC.ATIV.	02/01/2004		
ENDER.	Av. Prof. Sebastião Paulo T. dos Santos, 403 - casa 1 - V. Industrial - S. J. dos Campos/SP		
QUADRO			
SOCIETÁRIO	Tânia Pereira Lopes - titular		

EMPRESA	MONALISA PEREIRA LOPES NOGUEIRA – ME (*)		
CNPJ	07.198.040/0001-39		
INIC.ATIV.	15/07/2004		
ENDER.	Rua Manoel Menezes Leal, 1.095 - C 3 - Galo Branco - S. J. dos Campos/SP		
QUADRO			
SOCIETÁRIO	Monalisa Pereira Lopes Nogueira – titular		

(*) Na auditoria-fiscal, esta firma individual foi considerada sucessora de Rosa Maria Maciel Rodrigues, CNPJ 45.810.702/0001-79.

As razões da defesa

Em sua defesa (214/220), o contribuinte a que se refere o lançamento fiscal alega, em síntese:

- Nega a existência de "grupo econômico de fato".
- Afirmar que não teria havido "atuação concomitante" entre o impugnante e o "FRIGOSEF", uma vez que a impugnante "foi constituída em época bem posterior ao encerramento das atividades do FRIGOSEF", o que teria se dado em 1998, ocasião em que teria "efetuada a baixa" na Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Assim,

conclui: "... se é que a empresa FRIGOSEF permanece ativa, com certeza não exerce suas atividades no mesmo local em que está estabelecida a impugnante

- Reconhece que efetivamente a impugnante assumiu os empregados (e as respectivas responsabilidades e encargos fiscais e trabalhistas) do já aludido Frigorífico Mantiqueira. Sustenta também que o Frigorífico Mantiqueira e a impugnante também "*já jamais exerceram suas atividades de forma concomitante*". Quanto à suposta participação da empresa Frigovalpa (anteriormente qualificada) no "grupo econômico" defende que a própria existência de contrato de arrendamento demonstra que não constituem um grupo, pois "*fosse a intenção de formar grupo econômico, teriam realizado contrato de parceria ou sociedade, o que não ocorreu pelo relatado*".

A caracterização de "grupo econômico" não teria levado em conta a Lei 6.404/1976, "*que disciplina as sociedades que podem participar de grupo econômico*".

Informa das datas de "*baixa no SIF*" e de entrega de RAIS das empresas Frigovalpa, Frigosef, Frigorífico Mantiqueira (desta informa também baixa na JUCESP) e Frigorífico Campos de São José, para demonstrar que não teriam funcionamento "*concomitante*".

Nega que haja confusão, entre os fornecedores, quanto a quem seja o adquirente, ao se emitir as "*GTA's*", uma vez que pode haver "*confusão*" entre "*razão social com o nome Fantasia*".

Nega a transferência do "*fundo de comércio*" e declara que a circunstância de que as instalações permanecem sempre as mesmas dá-se justamente em razão da existência do arrendamento, mas que as empresas não teriam funcionado concomitantemente.

- Quanto à circunstância de que "o capital investido pela Impugnante é inferior ao valor do empreendimento, sugerido assim a existência de fornecedor de capital de giro" alega que é inferior justamente em razão da existência do arrendamento, que se encontra devidamente documentado e que o capital de giro decorre de operações de compra a prazo e venda à vista ou, eventualmente, empréstimos bancários. Nega que a arrendante - Frigovalpa - seja a "patrocinadora" e reitera que o contrato de arrendamento se revestiria das condições usuais para tal tipo de contrato.

- Nega, em seguida, que três "*clientes*" do impugnante (provavelmente as firmas individuais anteriormente identificadas) seriam integrantes do suposto "*grupo econômico*", já que "*cada uma das empresas é gerida pelo seu proprietário, que não é qualquer dos sócios da Impugnante*".

- Quanto à circunstância de que a impugnante seria a única fornecedora dos tais "*clientes*" (provavelmente se referindo novamente às firmas individuais) sustenta que pode ser atribuída a razões como "*preço, condição de pagamento, qualidade do produto dentre outros*". Menciona o caso da exclusividade com que trabalham os postos distribuidores de combustíveis.

Finalmente, requer "... seja totalmente anulada quanto a caracterização, e formação de grupo econômico de fato, excluindo assim a impugnante do pólo eventuais débitos citados em Relatório Fiscal, por não ser solidariamente ." (sic).

Justamente por ter sido considerada a existência de um "grupo econômico", e, concluída a ação fiscal, foram encaminhados ofícios às demais empresas que foram consideradas integrantes do grupo (fls. 182/197, 202, 204, 206, 208 e 210), que também apresentaram suas impugnações, com as seguintes e respectivas alegações, em síntese:

Frigovalpa Comércio e Indústria de Carnes Ltda (fls. 222/227):

- Declara que teve apenas "vistas" do lançamento, do qual teve conhecimento por "carta". No entanto, informa, em seguida, que em 04/12/2006 protocolou requerimento de cópia dos autos e de "devolução do prazo para oferecimento de defesa", tendo obtido a cópia somente em 07/12/2006, o que teria causado "prejuízo do prazo legal de quinze dias para a defesa".
- Nega que integre o "grupo econômico" com as demais empresas mencionadas. Declara que "Salvo relações locais (...), a requerente não teve e não tem nenhum outro negócio jurídico, quer cível ou comercial, com as pessoas com as quais a auditora fiscal indica...".
- Teria realizado a baixa em sua inscrição estadual e, por isso, estaria "inativa" desde 1993, quando passou a alugar as dependências onde até então funcionava e em cuja ocasião "dispensou todos os seus empregados e satisfaz vários outros compromissos, dentre eles trabalhistas, previdenciários, fundiários, e tributários".
- Informa que seus sócios estariam, inclusive, exercendo atividades distintas daquelas próprias de frigorífico.
- Sustenta que não haveria "nenhum fato que leve à conclusão de que a recorrente tenha concorrido para a constituição das empresas apontadas (...) e que tenha participado dos lucros das mesmas...".
- Nega que tenha participado da "gerência ou administração das empresas" ou tenha participado "dos lucros das empresas e ou dos sócios das mesmas".

Nestes termos, requer a:

- Declaração de "nulidade da intimação para oferecimento da defesa";
- Abertura de "novo prazo para oferecimento da defesa após o recebimento da contrafe e cópia dos documentos"; "seja deferida esta defesa e impugnação para excluir o nome da requerente da formação de grupo econômico";
- E, finalmente, "seja deferida esta defesa e impugnação para declarar e julgar indevidos os lançamentos fiscais, correção monetária, juros, e multas em questão".

Frigosef- Frigorífico SEF de São José dos Campos Ltda (fls. 272/276):

Nega ser integrante do "grupo econômico" e que não existiriam nem mesmo indícios da existência de "grupo econômico".

Sustenta que, em razão das disposições da Lei 6.404/1976 não seria possível a caracterização de "grupo econômico" com a integração de empresas "lidas", tampouco a vinculação de "empresário individual", conforme manifestação doutrinária que transcreve.

Alega que as empresas têm administração e quadro societário distintos, não seriam "economicamente dependentes"; teriam quadros societários distintos e que as empresas teriam exercido suas atividades em períodos diversos, sem, portanto, "atividades concomitantes".

Nega qualquer tipo de relação com a Frigovalpa, que não seja o contrato de "arrendamento e de aluguel de equipamentos", sem que a arrendante jamais tivesse participado da administração da arrendada ou que tivesse tido "participação nos lucros".

Sustenta a tese de que as estipulações contratuais do arrendamento não autorizam inferir qualquer outro tipo de relação entre as partes, dada a sua normalidade, além do fato de que o contrato de arrendamento está devidamente registrado em cartório. • Quanto às

firmas individuais - André Luiz Nogueira Júnior - ME, Tânia Pereira Lopes - ME e Monalisa Pereira Lopes Nogueira - ME - argumenta que também não poderiam legalmente integrar um grupo econômico, seja porque são firmas individuais, seja porque têm "*comando financeiro e organizacional*" próprio, seja, finalmente, porque seus respectivos proprietários não são sócios da impugnante.

- Repete "*ipsis litteris*" os argumentos da defesa do Frigorífico Campos de São José Ltda, quanto ao fato de não haver absolutamente nenhum problema quanto à exclusividade no fornecimento de derivados de bovinos e suínos para as mencionadas firmas individuais, usando o mesmo exemplo dos postos de distribuição de combustíveis.

- Quanto à contratação de aluguel por "*sócio da impugnante*" em favor de um de seus filhos (ou de uma das firmas individuais), afirma que isso não passaria de "*ajuda*", para que o filho pudesse "*começar a vida, para que esse possa andar sozinho mais tarde*".

Concluindo, requerer, também "*ipsis litteris*" (como o Frigorífico São José), "seja totalmente anulada quanto a caracterização, participação e formação de grupo econômico de fato, excluindo assim a impugnante do pólo passivo de eventuais débitos citados em Relatório Fiscal, por não ser solidariamente responsável". (sic).

Tânia Pereira Lopes - ME (fls. 256/259):

- Nega a participação "em qualquer grupo econômico" e que "nunca esteve subordinada, sob controle ou foi administrada pela empresa Frigorífico Campos de São José Ltda ou qualquer outro grupo."

- Declara que coube sempre e exclusivamente à Tânia Pereira Lopes "*assinar qualquer documento referente a empresa ora impugnante*" (sic) e o fato de André Luiz Nogueira ter pago "*algumas contas da impugnante*" se deu apenas porque este é o marido daquela e o fez "*como forma de socorro financeiro à esposa*". Ainda quanto ao "*pagamento de contas da impugnante*", declara: "*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 prática 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*".

Alega que o simples fato de duas pessoas estarem ligadas pelo casamento e exercerem atividades empresariais "não implica na formação de grupo econômico (...) fosse assim, ficariam todas as esposas proibidas de exercer atividades relacionada a do marido sob pena de formação de grupo econômico, não nos parece prudente esse entendimento".

A circunstância de ser o mesmo o contador de todas as firmas individuais também não tem qualquer impedimento legal, sendo que "*tal alegação é improcedente, por ferir o direito de livre exercício da profissão de contador...*".

Quanto ao uso comum do nome fantasia do "Frigorífico Mantiqueira" (que declara também ser nome fantasia), informa que "*recebeu autorização para utilizar o mesmo nome fantasia*".

Também, e novamente de forma literal, transcreve os argumentos utilizados pelo Frigorífico Campos de São José e por Frigosef, quanto à circunstância de haver um único fornecedor de bovinos e suínos, usando também o mesmo exemplo dos postos de distribuição de combustíveis.

Ainda, e literalmente, reitera as teses apresentadas pelo Frigorífico Campos de São José e pelo Frigosef, quanto à suposta impossibilidade de que se possa considerar a existência de "grupo econômico" fora dos limites da Lei 6.404/1976, assim como incluir firmas individuais nestes grupos. Transcreve as mesmas manifestações doutrinárias.

Nega a existência de um mesmo *"comando financeiro e organizacional"* e repete as mesmas alegações, quanto à *"ajuda"* dos pais aos filhos, como justificativa pela contratação de obrigações daquele para esses.

- Assim como os demais impugnantes (exceto Frigovalpa), menciona o Decreto 2.173/1997, insurgindo-se contra a aplicação de seu art. 46. Ocorre que, na realidade, como precisamente consta do anexo FLD — Fundamentos Legais do Débito, tal Decreto encontra-se revogado pelo vigente Decreto nº. 3.048, de 06/05/1999, do qual aplica-se, em matéria de "grupo econômico", as disposições do art. 222.

Concluindo, requerer, novamente *"ipsis litteris"* (como o Frigorífico São José e Frigosef), *"seja totalmente anulada quanto a caracterização, participação e formação de grupo econômico de fato, excluindo assim a impugnante do pólo passivo de eventuais débitos citados em Relatórios Fiscal, por não ser solidariamente responsável..."*.

Monalisa Pereira Lopes Nogueira - MK (fls. 261/265);

Nega também sua participação em "qualquer grupo econômico", sendo que "jamais foi subordinada ou administrada pela citada empresa, ou por qualquer outra empresa".

Declara que não seria sucessora da firma individual denominada Rosa Maria Maciel Rodrigues e que não teria responsabilidade pelos débitos previdenciários daquela, *"pelo fato de não ter comprado a empresa"*. Mais: *"... não há que se falar em sucessão por incorporação, eis que, não foi adquirido fundo de comércio; o que ocorreu foi a compra de equipamentos por terceiro (pai da impugnante), que efetuou transferência desses para a Impugnante, para que essa pudesse começar sua vida profissional"*• Nega qualquer relação de André Luiz Nogueira Júnior realize *"verificações"* no estabelecimento correspondente ao açougue de Monalisa Pereira Lopes Nogueira - ME, que seria a única responsável pela administração do negócio.

- Repete, para *"justificar"* a contratação de aluguéis em nome de André Luiz Nogueira, os argumentos relativos à *"ajuda"* que os pais prestam (ou devem) prestar aos filhos, quando estes iniciam seus negócios. Declara, também, que, não obstante ter sido o contrato de locação firmado em nome de André Luiz Nogueira, faz a ele *"o devido pagamento dos equipamentos (...), com o lucro obtido por sua empresa"*.

- Repete as mesmas alegações mencionadas pelos demais impugnantes, em relação ao fato do contador ser o mesmo, para todas as aludidas firmas individuais; repete, literalmente, os argumentos relativos à suposta autorização para utilização do nome fantasia "Frigorífico Mantiqueira", identicamente apresenta, de forma literal, os mesmos argumentos relativos à existência de fornecedor único para derivados de bovinos e suínos, usando o exemplo dos postos de distribuição de combustíveis. São repetidos, novamente *ipsis litteris*, os argumentos relativos à suposta impossibilidade de caracterização de "grupo econômico" fora das hipóteses da Lei 6.404/1976 ou com a integração de firmas individuais, assim como declara (reiterando literalmente) a existência de *"comando financeiro e organizacional totalmente alheio à empresa ora impugnante"*.

- Assim como os demais impugnantes (exceto Frigovalpa), menciona o Decreto 2.173/1997, insurgindo-se contra a aplicação de seu art. 46, quando, na realidade, como precisamente consta do anexo FLD -Fundamentos Legais do Débito, tal Decreto encontra-se revogado pelo vigente Decreto nº. 3.048, de 06/05/1999, do qual aplica-se, em matéria de grupo econômico, as disposições do art. 222.

Concluindo, requerer, também "ipsis litteris" (como o Frigorífico São José. Frigosef e Tânia Pereira Lopes), "seja totalmente anulada quanto a caracterização, participação e formação de grupo econômico de fato, excluindo assim a impugnante do pólo passivo de eventuais débitos citados em Relatório Fiscal, por não ser solidariamente responsável".

André Luiz Nogueira Júnior - ME (fls. 267/270):

- Nega igualmente a existencia de qualquer "ligação entre ela e a citada empresa Frigorífico Campos de São José ... " e declara que "jamais esteve subordinado ou sob o domínio econômico de qualquer empresa ".
- Sustenta que "o fato do Sr. André Luiz Nogueira Júnior, proprietário da empresa impugnante, ser funcionário de um dos fornecedores não implica na formação de grupo econômico, até porque a legislação pátria relacionada, não apresenta qualquer impedimento quanto a isso ".
- Nega que André Luiz Nogueira Júnior realize "*verificações*" em estabelecimento de Monalisa Pereira Lopes Nogueira - ME.
- Repete literalmente as mesmas alegações relativas à contratação do mesmo contador; à utilização do nome fantasia comum às demais firmas individuais; à circunstância de o Frigorífico Campos de São José ser o único fornecedor de derivados de bovinos e suínos; da ajuda que os pais prestam aos filhos no início da carreira empresarial; da suposta impossibilidade de existência de "grupo econômico" fora dos requisitos da Lei 6.404/1976 e com a participação de firmas individuais.
- Reproduzindo o mesmo padrão, e assim como os demais impugnantes (exceto Frigovalpa), menciona o Decreto 2.173/1997, insurgindo-se contra a aplicação de seu art. 46, quando, na realidade, como precisamente consta do anexo FLD - Fundamentos Legais do Débito, tal Decreto encontra-se revogado pelo vigente Decreto nº. 3.048, de 06/05/1999, do qual aplica-se, em matéria de grupo econômico, as disposições do art. 222.

Concluindo, requerer, também "ipsis litteris" (como o Frigorífico São José. Frigosef e Tânia Pereira Lopes), "seja totalmente anulada quanto a caracterização, participação e formação de grupo econômico de fato, excluindo assim a impugnante do pólo passivo de eventuais débitos no que toca a empresa FRIGOSEF, por não ser solidariamente responsável".

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão ao contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2004 a 28/02/2006

Constatada a existência de um "grupo econômico de fato" 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".

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 outras.

Identificada sucessão de Frigorífico Mantiqueira Ltda por Frigorífico Campos de São José Ltda, o que se dá com fundamento nos arts. 129 e 133 do CTN e arts. 750 e 751 da Instrução Normativa SRP nº 3, de 14/07/2005.

Lançamento de adicional de RAT para aposentadoria especial, em face da não comprovação do efetivo e regular gerenciamento das condições ambientais de trabalho.

Tributação de salário "in natura" (alimentação) em razão da não comprovação de inscrição no PAT -programa de Alimentação do Trabalhador.

Lançamento Procedente

Os interessados interpuseram recursos voluntários às fls. 385 a 388, 395 a 398 e 400 a 403, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator.

Os presentes Recursos Voluntários foram formalizados dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-los e, por isso mesmo, passo a apreciá-los em suas alegações meritórias.

Observo, de logo, que interpuseram recursos voluntários, apenas os contribuintes FRIGORÍFICO CAMPOS DE SÃO JOSÉ LTDA (fls. 385/388) representado pelo senhor André Luiz Nogueira, ANDRÉ LUIZ NOGUEIRA JR – ME (fls. 395/398), representado pelo senhor André Luiz Nogueira Júnior e FRIGOSEF – FRIGORÍFICO SEF DE SÃO JOSÉ DOS CAMPOS LTDA (fls. 400/403), representado pelo senhor André Luiz Nogueira.

Por questões didáticas, entendo que seja mais apropriado examinar as alegações de cada contribuinte em separado.

1 - FRIGORÍFICO CAMPOS DE SÃO JOSÉ LTDA

Através de uma visão panorâmica, percebe-se que o recorrente, utiliza como argumentos basilares de seu recurso, insatisfações ligadas à caracterização da formação do grupo econômico, arguida pela fiscalização.

1.1 – Da desnecessidade de recolhimento do depósito.

Em sede preliminar de seu recurso, o recorrente se insurge em relação à exigência do depósito recursal para seguimento recursal. Sobre este temas, tem-se que o referido depósito não é mais exigido como condição para o seguimento do recurso voluntário, pois o inciso I, do artigo 19 da Medida Provisória nº 413, convertida na lei 11.727/2008, revogou a legislação que determinava o depósito prévio como requisito para a admissibilidade do recurso voluntário.

1.2 – Da inexistência de grupo econômico e consequente não participação.

Nesta parte do recurso, todas argumentações do recorrente se baseiam no fato de que a fiscalização, corroborada pela decisão recorrida, no lugar de considerar a existência de sucessões empresariais, considerou todas as transações como típicas de formação de grupo econômico, o que fere os ditames legais, pois não houve concomitância das ações e que os contratos firmados não poderiam ser desconsiderados pelo fato da inexistência de requisitos legais, onde o que deveria prevalecer, conforme as regras do direito comercial, seria a essência sobre a forma e, que ao utilizar a marca Mantiqueira, uma vez não sendo questionada pela proprietária da marca, não caberia a terceiros ou ao fisco fazer questionamentos relacionados ao ato de utilização da mesma, conforme os trechos de seu recurso, a seguir transcritos:

Inicialmente não ocorreu qualquer atuação concomitante entre as empresas, nos termos explicados em impugnação, tanto que o relato da decisão declara em fls. retro, que as empresas foram constituídas sucessivamente e não concomitantemente; assim, latente a ilegalidade na decisão afrontando as determinações legais, deturpando entendimentos entre sucessão e formação de grupo econômico.

(...)

Não podemos se quer falar em sucessão de empresas, pois jamais ocorreu transferência do fundo de comércio, lembrando que os equipamentos e o local são arrendados.

O próprio relatório aduz tratar-se de possível sucessão de empresas, assim, se uma sucedeu a outra não poderiam de forma alguma formar grupo econômico de fato, ante a não existência concomitante.

O fato de não ter ocorrido baixa no cadastro junto a Receita Federal, não indica que a empresa esteja de fato em atividade, tanto que algumas das citadas empresas apresentaram declaração de inatividade.

Quanto a confusão patrimonial, também não existiu, pois cada uma das empresas tem sua personalidade e obrigações tributárias próprias.

Na legislação pátria civil temos que os contratos não necessitam estar dispostos de forma explícita ou forma, podendo ser tácitos;

isso foi o que ocorreu com a cessão do uso do nome fantasia "Mantiqueira"; e isso não foi considerado na decisão ensejando na ilegalidade de aplicação legal, que deveria ter sido considerada pelo relatório da decisão.

(...)

Outra ilegalidade observada na r. decisão, foi a de que para caracterização do grupo econômico o Sr. Relator, considerou que o fato de os filhos do representante da recorrente trabalharem na empresa leva a crer que trata-se de grupo econômico.

(...)

Segundo, ao aplicar o artigo 124 do CTN, sob fundamento do inciso I e II, alegando que as empresas têm interesse comum na situação do fato gerador, o faz de forma equivocada distorcendo o verdadeiro sentido do dispositivo legal; sendo que jamais ocorreu interesse comum em fato gerador tributário, e mais, esse interesse comum a que se refere o art. 124 do CTN, não reflete na formação de grupo econômico ou confusão patrimonial, como entendeu a decisão.

Após ainda mencionando o aludido artigo se refere as pessoas designadas por lei, e, destaca instrução normativa, tentando caracterizar a aplicação do inciso II do art 124 do CTN; ora, é notório que as instruções normativas não são consideradas leis, portanto, inaplicáveis a título de fundamentação do inciso II do art 124 do CTN, que deixa claro "designadas por lei"; lembramos que é impossível legislar por instrução normativa, nos termos da constituição federal.

(...)

Terceiro, demonstra total desrespeito a legislação que regula a caracterização dos grupos econômicos, agindo em total afronta determinações legais, invocando aplicação de INSRP nº 03; sabemos, que na hierarquia das leis, a instrução normativa ocupa grau inferior as leis ordinárias e complementares; nesse sentido deve prevalecer o entendimento legal em detrimento das disposições da instrução normativa.

Quarto, faz alusão a legislação trabalhista, só que se esquece que o final do artigo 2º em seu § 2º da CLT, diz "serão para os efeitos da relação de emprego...", o que não é o caso por tratar-se de questão tributária; o próprio relator, tece entendimento no sentido de ser para cobrança de direitos trabalhistas.

Analizando o RELATÓRIO FISCAL DA NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO DE DÉBITO, mais precisamente às fls. 126 a 136, observa-se que a fiscalização foi diligente ao enumerar os motivos caracterizadores do grupo econômico, desmerecendo os argumentos do contribuinte em relação à não concomitância das operações, pois foi demonstrado que, apesar do contribuinte querer fazer crer que alguns integrantes do grupo estariam inativos em determinados períodos, os elementos acostados aos autos comprovam a contemporaneidade das atividades desenvolvidas; além da comprovação de outros indícios relacionados à exigência legal para a formação do grupo econômico, desacreditando também as argumentações do contribuinte no sentido de que apenas as sociedades anônimas poderiam constituir grupos econômicos, pois, conforme rege a própria legislação, uma vez comprovada a existência das sociedades de fato, também podem ser configurados a formação de grupos econômicos.

Ademais, nesta parte do recurso, considerando a lapidação, clareza e objetividade do acórdão em ataque, cujos fundamentos concordo, adoto como minhas razões de decidir, os argumentos utilizados pela referida decisão, cujos trechos, com adaptações, transcrevo a seguir:

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.

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

A legislação previdenciária relativa a "grupo econômico".

Em matéria de "grupo econômico", as disposições legais pertinentes e integrantes legislação previdenciária e o Código Tributário Nacional - CTN (Lei 5.172/66).

As características do "grupo econômico de fato" e demais leis correlacionadas. "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 estabelecem:

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 nº 3, de 14/07/200:

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" (mesmo que "de fato") em relação à obrigação tributária previdenciária, é necessário verificar a compatibilidade entre as respectivas disposições legais e o CTN.

De início, já que ora se cuida da responsabilidade tributária por solidariedade entre integrantes de um grupo econômico de qualquer natureza, vale ressaltar que, em matéria de responsabilidade tributária por solidariedade, o CTN expressamente prevê a possibilidade. 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, então, primeiramente, 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 são constituídos segundo os requisitos legais e por deliberada e expressa vontade de seus controladores.

Entretanto, tem sido cada vez mais freqüente 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 vincula, portanto, a existência de "grupo econômico" ao cumprimento das formalidades da Lei 6.404/76, do que se infere, evidentemente, que a norma 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 ou 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.

Os grupos econômicos de fato

Em que pese a existência de "grupos econômicos", constituídos informalmente e criados até mesmo por razões legítimas, muitas vezes tais grupos, que, em regra, vão se constituindo paulatinamente (em princípio poderia ser "planejamento tributário"), algumas vezes se desvirtuam, passando a constituir até mesmo 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):

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

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

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

2. Razões comerciais: vão se constituindo com o objetivo de frustrar cobrança de dívidas assumidas por um de seus entes integrantes. Neste caso, é usualmente constalável, inclusive, a situação em que as empresas, encontrando-se com dívidas vultuosas, sucessivamente transferem seus patrimônios para "terceiros" (familiares, ex-emprcgados, pessoas próximas/"de confiança" e os chamados "laranjas" etc).

Nestas circunstâncias, as empresas integrantes de "grupo econômico de fato" invariavelmente apresentam, além de algumas características inerentes aos "grupos econômicos formais" (controle por uma mesma pessoa ou grupo de pessoas), 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 c inadimplente - para as demais, cm 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 1 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 (socios 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 ingles), 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, 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"*¹ (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).

Mas o "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), assim como a prática de simulação, leva-nos diretamente ao dirigentes/administradores da empresas.

Quanto à simulação, esta por si só, já está sujeita à repressão legal, e, à falta de um conceito específico no CTN, deve-se recorrer novamente, nos termos do seu art. 110, ao Código Civil:

Art. 104. A validade do negócio jurídico requer:

I - agente capaz;

II- objeto lícito, possível, determinado ou determinável;

disposições:

III -forma prescrita ou não defesa em lei, (...).

Art. 166. E nulo o negócio jurídico quando:

(..);

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

(...).

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

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

(meus negritos)

Ora, a prática de atos viciados merece do CTN algumas e importantes

Art 116. (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, (meus negritos, parágrafo incluído pela Lei Complementar 104, de 10/01/01)

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...);

IV. quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

(...):

VII. quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

(meus negritos)

Evidencia-se, ainda, portanto, que não apenas as pessoas jurídicas, integrantes do "grupo econômico de fato" são passíveis de responsabilização tributária. Tal responsabilidade, por vários outros dispositivos legais vigentes, é também atribuída aos sócios e dirigentes, exatamente nos termos e condições do art. 135 do CTN.

Ora, por tais razões, em se tratando de "grupo econômico de fato", é sempre recomendável que se investigue a eventual prática de "*excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto*" e, se presentes os pressupostos legais, cabará, também, a responsabilização solidária dos mandatários, administradores e dirigentes (especialmente os "informais") das empresas integrantes do grupo.

Refletindo as disposições do art. 135 do CTN, a Lei 8.884, de 11/06/1994, que dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica, estabelece:

Art. 16. As diversas formas de infração da ordem econômica implicam a responsabilidade da empresa e a responsabilidade individual de seus dirigentes ou administradores, solidariamente.

Art. 17. Serão solidariamente responsáveis as empresas ou entidades integrantes de grupo econômico, de fato ou de direito, que praticarem infração da ordem econômica.

Art. 18. A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato, ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração. (meus grifos e negritos).

Ora, tais disposições legais, não obstante voltadas às infrações contra a ordem econômica, corroboram todas as ilações anteriormente extraídas da legislação mencionada e transcrita, especialmente em se levando em conta que ora se cuida de lançamento fiscal relativo às contribuições previdenciárias, que gozam claramente de idêntica relevância social.

Vejamos:

- Art. 16 - atribui expressamente a responsabilidade solidária dos dirigentes e administradores em relação à empresa',
- Art. 17 - não apenas estabelecem a responsabilidade solidária entre "*integrantes de grupo econômico*", como admitem expressamente, a possibilidade da existência de "*grupos econômicos de fato ou de direito*";
- Art. 18 - permitem a "desconsideração de personalidade jurídica do responsável por infração", destacando-se que tal possibilidade pode ocorrer se houver "abuso de direito, excesso de poder, infração à lei, fato ou ato ilícito" ou em caso de "estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica".

Aliás, especificamente quanto à responsabilização dos administradores em relação às contribuições previdenciárias, é oportuno destacar o que a respeito determina a Lei 8.620, de 05/01/1993:

Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.

A prática de atos administrativos contrários ao estatuto ou contrato social ou, ainda, contrários à lei, são, às vezes, de tal ordem e gravidade que acabam caracterizando até mesmo ilícitos penais.

Com efeito, sob este aspecto, convém destacar as disposições da Lei 8.137, de 27/12/1990, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo /iscai ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Mas não se trata apenas disso: tem sido usual, nestas circunstâncias, a constatação de práticas atribuíveis a diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado e tipificadas no próprio Código Penal:

Apropriação indébita previdenciária (AC)

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: (AC)

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (AC)

§ 10- Nas mesmas penas incorre quem deixar de: (AC)

I - recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; (AC)

II - recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; (AC)

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social. (AC)

§ 2º - É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal (AC)

§ 3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: (AC)

I - tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou (AC)

II - o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. (AC)

Inserção de dados falsos em sistema de informações (...).

Estelionato (AC).

(...)

Art. 171 - Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento:

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa.

(...)

§ 3º - A pena aumenta-se de um terço, se o crime é cometido em detrimento de entidade de direito público ou de instituto de economia popular, assistência social ou beneficência.

(...).

Art. 297. (...)

§ 3º- Nas mesmas penas incorre quem insere ou faz inserir: (AC)

I - na folha de pagamento ou em documento de informações que seja destinado a fazer prova perante a previdência social, pessoa que não possua a qualidade de segurado obrigatório; (AC)

II - na Carteira de Trabalho e Previdência Social do empregado ou em documento que deva produzir efeito perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter sido escrita; (AC)

III - em documento contábil ou em qualquer outro documento relacionado com as obrigações da empresa perante a previdência social, declaração falsa ou diversa da que deveria ter constado. (AC)

§ 4º. Nas mesmas penas incorre quem omite, nos documentos mencionados no § 3-, nome do segurado e seus dados pessoais, a remuneração, a vigência do contrato de trabalho ou de prestação de serviços. (AC)

Sonegação de contribuição previdenciária (AC)

Art. 337-A Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (AC)

I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; (AC)

II— deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; (AC)

III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: (AC)

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (AC)

§1º É exímia a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal. (AC)

§ 2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que.(AC)

I-(VETADO)

II — o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. (AC)

§ 3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa RS 1.500,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa. (AC)

§ 4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social. (AC)

(...)

Finalmente, vale destacar que a responsabilidade solidária de integrantes de "grupo econômico" não representa inovação, pois a própria CLT - Consolidação das Leis do

Trabalho (Decreto-Lei 5.452/1943) a prevê, sem fazer qualquer distinção entre "grupo econômico de fato ou de direito". Com efeito:

Art. 2º (...)

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas (meus negritos).

Portanto, está claro que mesmo a CLT não faz qualquer distinção entre "grupo econômico de fato ou de direito", o que, aliás, pode ser facilmente constatado pelos reiterados (certamente unânimes) julgados da Justiça do Trabalho, vinculando invariavelmente as demais empresas de um grupo econômico, ainda que não formalmente constituído, à reclamatória trabalhista, desde que demonstrada a relação, mesmo informal, entre o empregador direto e demais empresas vinculadas.

Assim, a possibilidade (ou mesmo a determinação) legal da vinculação por solidariedade dos integrantes de "grupos econômicos", sejam eles formais ou informais, se justifica em ambos os casos - cobrança de direitos trabalhistas ou de contribuições previdenciárias - pelo relevante interesse social que os casos envolvem, respectivamente:

Satisfação dos direitos do trabalhador (o que se constata pela existência de um sistema legal claramente protetivo).

Viabilização legal da cobrança das contribuições sociais relativas à Previdência Social, que também tem finalidades institucionais com óbvia conotação de proteção social.

Feitas essas considerações para contextualizar o "grupo econômico de fato", passemos à análise do 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".

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

O caso concreto - o "grupo econômico de fato"

Consta que no mesmo endereço. Rodovia São José dos Campos - Campos do Jordão, s/nº, km 100, Bairro Buquinhã, 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,
- Frígosef 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/nº, km 12, Bairro Vasconcelos, em S. J. dos Campos/SP.

- Frigorífico Campos de São José Ltda; constituída em 2(K)3. Consta que está instalada na Rodovia São Jose dos Campos - Campos do Jordão, s/nº, 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.

Para melhor aquilatar as infrações apuradas na auditoria fiscal, faz-se, a seguir, a consolidação das autuações realizados na auditoria-fiscal, como um todo, em face dos contribuintes considerados integrantes do grupo:

FRIGOVALPA COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE CARNE LTDA

AUTO DE INFRAÇÃO	MOTIVO
37.044.678-0	Deixou de prestar informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse do INSS, bem como esclarecimentos necessários à fiscalização.
37.044.677-1	Deixou de apresentar os livros contábeis e diversos documentos relacionados com as contribuições previdenciárias.
37.044.680-1	Deixou de informar mensalmente ao INSS através de GFIP os dados cadastrais, informações e fatos geradores das contribuições previdenciárias nas competências 01/1999 a 08/2000; 09/2002 a 03/2003 e 02 e 03/2006.
37.044.679-8	Apresentou GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas seguintes competências: 06/1999 a 08/2006.

FRIGOSEF FRIGORÍFICO SEF DE SÃO JOSÉ DOS CAMPOS LTDA

AUTO DE INFRAÇÃO	MOTIVO
35.941.891-0	Deixou de apresentar os livros contábeis e diversos documentos relacionados com as contribuições previdenciárias.
37.941.894-5	Deixou de informar mensalmente ao INSS através de GFIP os dados cadastrais, informações e fatos geradores das contribuições previdenciárias nas competências 06 a 10/2005, 01 e 02/2006.
35.895.875-0	Apresentou GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas seguintes competências: 01/1999 a 12/2005.
35.895.876-8	Apresentou GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas em relação a dados não relacionados com fatos geradores de contribuições previdenciárias nas competências 10 a 12/1999 e 01/2003.

FRIGORIFICO CAMPOS DE SAO JOSE LTDA

AUTO DE INFRAÇÃO	MOTIVO
37.036.208-0	Deixou de incluir em diversas folhas de pagamento: • Segurados obrigatórios da Previdência Social; • Parte da remuneração de segurados obrigatórios da Previdência Social.
37.036.209-8	Deixou de prestar informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse do INSS, bem como esclarecimentos necessários à fiscalização.
37.036.210-1	Deixou de apresentar os livros contábeis e diversos documentos relacionados com as contribuições previdenciárias.
37.044.263-6	Deixou de inscrever (registrar), em época própria, empregados: • Ana Rosa Pedro Guedes • Rosana de Fátima Costa • Rosemara Goretti da Costa • Nelson Luiz Lúcio • Carlos Severo Lopes da Fonseca
37.036.211-0	Deixou de informar mensalmente ao INSS através de GFIP os dados cadastrais, informações e fatos geradores das contribuições previdenciárias nas competências 05/2005 a 02/2006.

37.036.212-8	Apresentou GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas seguintes competências: 01/1999 a 02/2006.
37.044.262-8	Apresentou GFIP com informações inexatas, incompletas ou omissas em relação a dados não relacionados com fatos geradores de contribuições previdenciárias nas competências 04/1999 a 08/2005.
37.044.264-4	Deixou de elaborar e manter atualizado o Perfil Profissiográfico Profissional – PPP para funcionários expostos a riscos ambientais.

ANDRÉ LUIZ NOGUEIRA JUNIOR

AUTO DE INFRAÇÃO	MOTIVO
37.036.167-9	Deixou de prestar informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse do INSS, bem como esclarecimentos necessários à fiscalização.
37.036.173-3	Deixou de apresentar os livros contábeis e diversos documentos relacionados com as contribuições previdenciárias.
37.036.176-8	Deixou de inscrever (registrar) empregado: Nelson Alves dos Santos.
37.036.175-0	Deixou de informar mensalmente ao INSS através de GFIP os dados cadastrais, informações e fatos geradores das contribuições previdenciárias, nas competências 04/2003 e 07/2006.
37.036.174-1	Apresentou GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas seguintes competências: 08/2004 a 05/2005.

TÂNIA PEREIRA LOPES

AUTO DE INFRAÇÃO	MOTIVO
37.036.168-7	Deixou de prestar informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse do INSS, bem como esclarecimentos necessários à fiscalização.
37.036.163-6	Deixou de apresentar os livros contábeis e diversos documentos relacionados com as contribuições previdenciárias.
37.036.166-0	Deixou de inscrever (registrar) empregados: • Antonio Denilson Mendes • Josiane Fátima dos Santos • José Celso dos Santos • Shirley Aparecida dos Santos
37.036.165-2	Deixou de informar mensalmente ao INSS através de GFIP os dados cadastrais, informações e fatos geradores das contribuições previdenciárias nas competências 01/2004 a 10/2004 e 11/2005 a 07/2006.
37.036.164-4	Apresentou GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas seguintes competências: 11/2004 a 12/2005.

MONALISA PEREIRA LOPES NOGUEIRA

AUTO DE INFRAÇÃO	MOTIVO
37.036.183-0	Deixou de prestar informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse do INSS, bem como esclarecimentos necessários à fiscalização.
37.036.184-9	Deixou de apresentar os livros contábeis e diversos documentos relacionados com as contribuições previdenciárias.
37.036.188-1	Deixou de inscrever (registrar) empregados: • Benedito Dimas Alves. • Fausto Ivan do Nascimento Geraldo. • Márcio Teixeira dos Santos. • Luis Carlos Mangolini Negrini • Décio Sidney do Carmo • Robson C. Oliveira
37.036.186-5	Deixou de informar mensalmente ao INSS através de GFIP os dados cadastrais, informações e fatos geradores das contribuições previdenciárias, nas competências 13/2005, 04 e 06/2006.
37.036.187-3	Apresentou GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, nas seguintes competências: 01/1999 a 03/2006.

Vê-se, assim, que 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 de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP ou entrega 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.
- Benedito 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 17/11/2005 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 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.

Neste sentido vale, aliás, lembrar o brocardo jurídico, segundo o qual, "nemo auditur propriam íurpitudinem allegans", ou seja: "a ninguém é dado alegar a própria torpeza em seu proveito". Ou, para refletir o caso específico: "ninguém pode se beneficiar da própria omissão", na medida em que não se pode admitir que o contribuinte inadimplente se valha justamente de suas omissões para impedir a apuração de todos os fatos e circunstâncias relevantes na auditoria-fiscal, seja para investigar a ocorrência de fatos geradores de contribuições previdenciárias, seja para identificar as reais circunstâncias em que o contribuinte realizou seus negócios jurídicos e se relacionou com as demais empresas integrantes do "grupo econômico" considerado.

Assim, à falta de outras informações e respectivos elementos documentais, constitui procedimento legal previsto - art. 33 da Lei nº. 8.212/1991 - o estabelecimento de presunções legais, com base nos razoáveis indícios e até mesmo elementos de prova coligidos, especialmente documentais, como se verá. Presunções estas suscetíveis de eventual retificação, se (e quando) apresentados oportunamente os elementos idôneos necessários e suficientes para afastar as conclusões, que, em face das omissões cometidas pelo contribuinte, foram levantadas pela auditoria-fiscal.

Não bastassem as práticas de infrações administrativas, é oportuno destacar que, segundo reiterados relatos feitos pela Auditora-fiscal no conjunto dos lançamentos fiscais, foram encontradas indícios da prática, em tese, dos seguintes tipos penais (todos previstos no Código Penal - Decreto-Lei 2.848/1940, com suas posteriores alterações):

Art. 168-A-apropriação indébita previdenciária.

Art. 297, § 4º.

Art. 337-A, inciso I - sonegação de contribuições previdenciárias.

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" pelo menos entre parte das empresas arroladas. 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"

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 não tiveram funcionamento concomitante.

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).
- Andre Luis Nogueira Júnior - 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.

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"

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. 193 a 210). 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 Andre 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:

- Que 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 Scf 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, ressalvando-se que as empresas não afastaram a confusão patrimonial com a devida e regular apresentação dos livros

contábeis (c respectivos documentos fiscais), observadas as demais formalidades legais pertinentes.

Demais evidências da existência de "grupo econômico" e a "confusão patrimonial"

Em que pese, reiterando, todas as dificuldades enfrentadas na auditoria fiscal, em face da falta de apresentação dos já aludidos elementos, 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 Denilson Mendes (ex-empregado de Tânia Pereira Lopes - ME - fl. 240) e Raul Reno Vergueiro (fl. 241). 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) c 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. 242) e termo de rescisão de contrato de trabalho da empregada Fernanda Enedina Reis Prado (ex-empregados de Tânia Pereira Lopes - ME - fl. 243). Não foram apresentados os documentos idôneos que pudessem demonstrar a legítima representação, que suposta c 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. 244) c do Livro de Registro de Empregados (fl. 245), ambos também da firma individual Tânia Pereira Lopes - ME, novamente desacompanhados dos documentos idôneos que pudessem demonstrar a legítima representação, que suposta c eventualmente teria ocorrido.
- A ficha do SIF - Serviço de Inspeção Federal de nº 222 (fl. 246) informa que aquele órgão público limitou-se a cadastrar sucessivamente, no mesmo endereço (e na mesma ficha), o Frigovalpa, o Frigosef, o Frigorífico Mantiqueira c o Frigorífico Campos de S. José, no ramo "matadouro frigorífico".
- André Luiz Nogueira promove o pagamento, mediante emissão de cheque pessoal, para o mesmo Valdecir Carneiro Mendes, então empregado de André Luiz Nogueira Júnior - ME (fls. 247). 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 c 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 c Informações à Previdência Social - GFIP (fl. 248) 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. 249), Maria Cristiane Teixeira (fl. 250) e José Maria Rodrigues Galvão (fl. 251), 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.

• André Luiz Nogueira firmou, em nome pessoal, contrato de locação de imóvel, tendo como locadora, Rosa Maria Maciel Rodrigues (fls. 252 a 258). 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. 259 a 264). 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 adotam 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 Júnior - ME e Monalisa Pereira Lopes Nogueira - ME são empregados do Frigorífico Campos de São José Ltda, sendo que:

- i) André Luiz Nogueira Júnior é filho de André Luiz Nogueira (que consta ser o real controlador de todo o empreendimento);
- ii) Tânia Pereira Lopes é esposa do mesmo André Luiz Nogueira; e
- iii) Monalisa Pereira Lopes Nogueira é filha de André Luiz Nogueira e de Tânia Pereira Lopes.

4. 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");

- i) Distribuidora de Carnes Mantiqueira I: André Luiz Nogueira Júnior - ME (matriz).
- ii) Distribuidora de Carnes Mantiqueira II: Tânia Pereira Lopes - ME.
- iii) Distribuidora de Carnes Mantiqueira III: Monalisa Pereira Lopes Nogueira - ME (matriz).

iv) Distribuidora de Carnes Mantiqueira IV: André Luiz Nogueira Júnior -ME (filial 2).

v) 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 "informar") entre as empresas.

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

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 Júnior - 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, trechos literalmente idênticos, 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.

Realização de atividades concomitantes

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, a falta 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, por outro lado, entender-se que justamente dada a 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.

Participação da Frigovalpa no "grupo econômico"

Sob o argumento da existência de contrato de locação com o Frigorífico Comércio e Indústria de Carnes Ltda nega também que, com esta empresa, se pretendesse constituir "grupo econômico".

A eventual participação do Frigovalpa no "grupo econômico" será objeto de avaliação oportunamente (ainda neste acórdão, quando da análise da respectiva impugnação).

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 Júnior - 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 Júnior 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 a 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

E 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 prática 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 da 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.

Monalisa Pereira Lopes Nogueira - ME

Não pode ser considerada 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.

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 Júnior - ME). Mas, no âmbito jurídico, das obrigações e das formalidades legais, é necessário que esta *"ajuda"* esteja devidamente retratada, formalizada e comprovada nos registros contábeis a que estão obrigados os contribuintes, em geral, o que não se verificou em relação à nenhuma das empresas tidas como integrantes do "grupo econômico".

Na auditoria-fiscal a firma individual Rosa Maria Maciel Rodrigues (CNPJ 45.810.702/0001-79) foi considerada como tendo sido sucedida por Monalisa Pereira Lopes Nogueira - ME, contra o que esta se insurge na impugnação apresentada. Entretanto, como o lançamento em análise não versa sobre débitos previdenciários

imputáveis à firma individual Rosa Maria Maciel Rodrigues, de tal questão - a sucessão - tratar-se-á na análise dos lançamentos pertinentes.

Frigovalpa Comércio e Indústria de Carnes Ltda

Em que pese os louváveis esforços da Auditora-fiscal e, ao contrário dos casos dos demais contribuintes, considerados como componentes de um "grupo econômico de fato", não é possível identificar, em relação ao frigorífico Frigovalpa, as evidências de que possa integrar o tal "grupo".

Com efeito, não consta que tenham sido apuradas relações, diretas ou indiretas, entre os integrantes do quadro societário do frigorífico Frigovalpa e o controlador (André Luiz Nogueira) ou com os outros sócios das demais empresas.

Não obstante algumas peculiaridades apontadas pela Auditora-fiscal nos contratos de "arrendamento" firmados entre os Frigoríficos Frigovalpa e Frigosef/Frigorífico Campos de São José (que têm como objeto a locação do imóvel onde anteriormente se encontrava instalado o frigorífico locador e a simultânea locação de máquinas e equipamentos), trata-se de um negócio jurídico revestido das devidas formalidades e licitudes cabíveis, em que pese, inclusive, a circunstância de que o prazo da locação tem sido sucessivamente prorrogado.

Outrossim, não se logrou identificar quaisquer outros negócios e operações que pudessem apontar a existência de relações societárias entre o frigorífico Frigovalpa e os demais.

Enfim, e ratificando, não se vislumbra nos autos em análise e tampouco nos demais autos que resultaram da mesma auditoria-fiscal, a efetiva ou razoável constatação de qualquer dos indicativos caracterizadores da constituição de "grupo econômico de fato" entre o frigorífico Frigovalpa e as demais empresas.

Ainda quanto à defesa apresentada por Frigovalpa Comércio e Indústria de Carnes Ltda, releva ressaltar;

- Como a sua notificação se deu nos termos do art. 749 da Instrução Normativa SRP nº 3, de 14/07/2005, não se vislumbra a ocorrência do cerceamento de defesa.
- Por serem genéricas as assertivas relativas ao pleito de que "seja deferida esta defesa e impugnação para declarar e julgar indevidos os lançamentos fiscais, correção monetária, juros e multa em questão" não há o que considerar, sendo certo que os acréscimos legais (correção monetária, juros e multa), foram aplicados regularmente, nos termos da legislação aplicável.

A sucessão do Frigorífico Mantiqueira Ltda pelo Frigorífico Campos de São José Ltda

Encontram-se também incluídos na NFLD, em análise, lançamentos relativos ao Frigorífico Mantiqueira Ltda, do qual o Frigorífico Campos de São José Ltda foi considerado sucessor, na auditoria-fiscal.

A sucessão tem fundamento nos arts. 129 e 133 do Código Tributário Nacional -CTN (Lei 5.172, de 25/10/66, recepcionada como lei complementar pelo sistema legislativo brasileiro vigente) e arts. 750 e 751 da Instrução Normativa SRP nº 3, de 14/07/2005, considerando os seguintes fatos, já abordados no presente e constantes do Relatório Fiscal do lançamento:

- O Frigorífico Campos de São José Ltda, sem solução de continuidade, passou a funcionar no mesmo local, em que, até então funcionava o Frigorífico Mantiqueira Ltda.

- O Frigorífico Campos de São José Ltda, ao se instalar passou a se utilizar exatamente das mesmas máquinas e equipamentos, até então utilizados pelo Frigorífico Mantiqueira Ltda.
- Os empregados que mantinham contrato de trabalho com o Frigorífico Mantiqueira Ltda foram "transferidos" para o Frigorífico Campos de São José Ltda.
- O Frigorífico Campos de São José Ltda "sucedeu", para efeitos cadastrais, o Frigorífico Mantiqueira Ltda junto ao Serviço de Inspeção Federal - SIF do Ministério da Agricultura.
- O Frigorífico Campos de São José Ltda continuou a usar o "nome fantasia" de "Frigorífico Mantiqueira", assim como as firmas individuais, consideradas integrantes do "grupo econômico" utilizam o "nome fantasia" de "Distribuidora de Carnes Mantiqueira".
- Documentos emitidos em nome do Frigorífico Mantiqueira Ltda foram registrados em livro do Frigorífico Campos de São José Ltda (como, por exemplo, o documento fiscal nº 7.296, emitido em 08/07/2003, valor de R\$ 5.550,00, por Geraldo Salaroli, relativo à venda de animais).

Finalmente, quanto ao objeto do lançamento, registro que:

- Os valores lançados; as respectivas fontes de informação, com base nas quais foram apurados e respectivos levantamentos realizados encontram-se devidamente identificados no lançamento fiscal e estão compatíveis com a legislação enunciada no aludido FLD.
- Os anexos constantes dos autos (devidamente enumerados no Relatório Fiscal), demonstram adequadamente a composição do débito e de seus acréscimos legais.

Assim sendo, devidamente formalizado o lançamento fiscal, e em face das razões e circunstâncias, ora aduzidas, e tudo o mais que dos autos consta, voto:

- Pelo reconhecimento da existência de um "grupo econômico" de fato, composto por Frigosef Frigorífico SEF de São José dos Campos Ltda/ Frigorífico Campos de São José Ltda/André Luiz Nogueira Júnior -ME,Tânia Pereira Lopes - ME c.Monalisa Pereira Lopes Nogueira –ME.
- Pela exclusão, portanto, de Frigovalpa Comércio e Indústria de Carnes Ltda do "grupo econômico", assim considerado no lançamento fiscal.
- Pela procedência do lançamento (com a ressalva da exclusão do item anterior).

2 - ANDRÉ LUIZ NOGUEIRA JR – ME

Analisando o recurso do recorrente, percebe-se que seus aspectos basilares firmam no seu entendimento de que não foram apresentados nos autos elementos capazes de comprovar a sua participação no grupo econômico, como também na impossibilidade, pela lei das S/A, da formação de grupos econômicos por empresas que não sejam sociedades anônimas. O contribuinte alega também que a decisão recorrida não se manifestou em relação à sua impugnação, sendo omissa na análise de suas alegações apresentadas por ocasião da impugnação, sequer fundamentando a decisão para enquadrá-lo como participante de grupo econômico.

Quanto às argumentações referentes à sua participação no grupo econômico e à descaracterização da formação legal do referido grupo econômico, igualmente à análise do

recurso do contribuinte FRIGORÍFICO CAMPOS DE SÃO JOSÉ LTDA, utilizarei como razões de decidir, o entendimento exarado através do acórdão em análise, de acordo com a sua transcrição anteriormente apresentada.

No que diz respeito à falta de análise pela decisão recorrida no tocante à não análise de suas alegações por ocasião da apresentação de sua impugnação, debruçando-se sobre os autos, percebe-se que tanto na impugnação quanto neste recurso, todos os argumentos de defesa do recorrente giram em torno da solicitação de sua exclusão do grupo econômico, pela não apresentação nos autos de elementos que caracterizam a formação do mesmo ou que vinculem o ora recorrente ao grupo.

Analisando a decisão atacada, percebe-se que a mesma, de uma forma unificada e geral, apresentou todos os fundamentos para a caracterização do grupo econômico, como também elencou procedimentos que vinculam cada contribuinte ao grupo, argumentos estes que terminam por rebater a todos os argumentos apresentados pelo recorrente, não restando, portanto, razão ao recorrente no sentido de arguir que a decisão recorrida não atacou os seus elementos de defesa apresentados por ocasião de sua impugnação.

No que diz respeito aos entendimentos doutrinários trazidos aos autos, tem-se que, apesar dos valorosos ensinamentos trazidos, os mesmos não fazem parte da legislação tributária, não sendo portanto, de observância obrigatória.

3 - FRIGOSEF – FRIGORÍFICO SEF DE SÃO JOSÉ DOS CAMPOS LTDA

Ao demonstrar suas insatisfações através de seu recurso voluntário, o recorrente lança ataques à decisão recorrida no sentido de descaracterizar os motivos que a levaram a acatar os argumentos da fiscalização para lhe imprimir obrigações inerentes à formação do grupo econômico.

Inicialmente contesta a utilização retroativa pela decisão recorrida de instrução normativa de 2007, referente a atos de 2006, além de ferir a hierarquia das leis, pois, segundo o recorrente, a referida instrução normativa estaria ferindo a lei 6.404/76, como também o fato de que no caso em concreto foram utilizados conceitos da legislação trabalhista para a definição tributária e caracterização de grupos econômicos. Argumenta também que o artigo 124 do CTN trata de solidariedade e não de formação de grupo econômico, rebatendo também sua participação no grupo econômico, não admitindo a concomitância nas atividades, ficando inativo em alguns períodos, sem manter qualquer relação comercial ou transferência do fundo de comércio, conforme os trechos de seu recurso, a seguir transcritos:

2.1- Ao aplicar instrução normativa, o Sr. Julgador cometeu equívocos tais como: aplicou norma posterior a fato anterior; ou seja, utilizou entendimento da INRP nº 3, í:ot. alteração dada no ano de 2007, em fato relatada e constatado no ano de 2006, conforme relatório fiscal, o que é defeso por lei ante ao princípio da irretroatividade.

(...)

Ainda na seara das instruções normativas, notamos que não foi respeitada a "hierarquia das Leis", pois o Sr. Julgador, aplicou IN nº 3, deixando de atentar-se para as disposições da Lei 6404/76 (S/A), ferindo assim o grau de aplicação da lei, sendo que se uma lei superior dispor algo diferente da inferior, está se renderá aquela sob pena de nulidade do ato.

Portanto as disposições da Lei 6404/76 devem prevalecer sobre o que dispõe a IN nº 3; levando ao entendimento pela impossibilidade de formação do grupo econômico.

2.2- Outra ilegalidade da decisão foi embasar a formação de grupo econômico em norma reguladora trabalhista; ocorre que a discussão versa sobre débitos tidos como fiscais e não trabalhista; assim não pode requerer aplicação de dispositivos da CLT a questão fiscal.

Note-se ainda que o artigo da lei trabalhista citado, estabelece claramente que as disposições nele contidas são consideradas para efeitos de relação empregatícia; assim diante do equívoco no embasamento legal, impossível a caracterização do grupo econômico.

2.3- Também faz interpretação equivocada do art. 30, IX, da Lei 8112/91 c/c art. 124 do CTN c/c art. 50 C.C:

- O artigo 124 do CTN trata de solidariedade e não formação de grupo econômico, exigindo alguns requisitos para aplicação da solidariedade, o que no caso não ocorre. Não existe interesse do recorrente no fato gerador da obrigação tributária das demais empresas citadas no processo; não existe a chamada solidariedade natural.

- Também não existe a solidariedade determinada por lei, visto que a decisão apresentou instrução normativa como embasamento legal; no entanto, o artigo 124 do CTN é claro ao expressar que deve ser por lei, e, instrução normativa não é lei o que caracteriza ilegalidade.

Com o acima explicado fica afastada a aplicação do artigo 30 da Lei 8112/91, até mesmo pela já explicada falta de apreciação da lei 6404/76. Assim, não incide a caracterização de grupo econômico ou mesmo solidariedade.

(...)

2.4- Ultrapassadas as questões legais, ainda notamos evidentes contradições no relatório tais como:

- Insiste na participação do recorrente no alegado grupo econômico, afirmando que ocorreu funcionamento concomitante; porém, relata que o recorrente nos anos de 2003 e 2004 apresentou declaração de renda como inativo; então como poderia ter efetivamente funcionado com empresa que foram criadas no ano em que estava efetivamente inativa?

- Jamais manteve qualquer relação comercial com as citadas empresas, até mesmo por sua inatividade quando do início das citadas empresas. Ora não pode o recorrente ser responsabilizado por pagamento de débito que não contribuiu para constituição,

- conforme alegado em impugnação não ocorreu o funcionamento concomitante, como comprova o relato e documentos fiscais juntados aos autos.

(...)

- Não ocorreu transação comercial entre as empresas em momento algum.

- o próprio julgado entende que trata-se de possível sucessão; então como pode alegar formação de grupo econômico, que exige funcionamento concomitante.

(...)

Por todo o acima exposto, o recorrente pela presente requer seja dado provimento ao recurso contra a decisão proferida no processo em epigrafe, com a consequente reforma da decisão de fls, retro, declarando inexistente a formação e participação do recorrente

em grupo econômico, e, ainda para julgar inexistente o lançamento do débito quanto a cobrança de contribuição ao INCRA.

Inicialmente, observa-se que o ora recorrente apresentou recurso idêntico para todas as autuações, sem se ater aos termos exatos das infrações a ele imputadas pela fiscalização.

Quanto ao insurgimento sobre o fato de que a relatoria aplicou entendimento proferido por portaria ou instrução normativa editadas após a finalização do procedimento fiscal e início da fase contenciosa, conforme já demonstrado anteriormente, tem-se que os atos processuais ou procedimentais em comento, foram utilizados apenas para disciplinar o cumprimento dos mandamentos já previstos em lei, não inovando na criação de novas sanções, pois a decisão ora atacada, citou a referida instrução normativa, apenas como exemplo de confirmação do elencado na lei.

Em relação à não obediência pela fiscalização à hierarquização das leis e utilização da legislação trabalhista, mais especificamente à não aplicação dos mandamentos da Lei 6.404/76, ao definir responsabilidades e aplicar o instituto da formação do grupo econômico, tem-se que este conceito, conforme bem demonstrado na decisão ora atacada, ao considerar a referida formação a grupo econômico “de fato”, foi proveniente do emanado no inciso IX do artigo 30 da lei 8.212/91 e não da aplicação de instruções normativas e outras normas de direito privado, senão, veja-se a seguir, o referido trecho da lei 8.212/91 (gn):

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;

No que diz respeito à não comprovação de sua participação no grupo econômico, além dos argumentos utilizados na decisão em ataque, tem-se que no termo de CIENTIFICAÇÃO DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA ENTRE GRUPO ECONÔMICO, fls. 126 a 136, enviado ao contribuinte, a fiscalização foi muito diligente ao enumerar os motivos que a levaram a considerar a participação do contribuinte no grupo econômico, não devendo, portanto, serem desmerecidas a autuação e a decisão em debate.

No caso das contribuições ao INCRA, além de genérica a sua solicitação, tem-se que esta autuação não faz parte das infrações elencadas no auto de infração.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço dos presentes recursos voluntários, para NEGAR-LHES provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita

Fl. 39 do Acórdão n.º 2201-009.025 - 2ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 17546.001008/2007-11