



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10380.732919/2019-19</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-002.372 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FUTURA SERVIÇOS PROFISSIONAIS ADMINISTRATIVOS EIRELI
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

PIS/COFINS. CONTRATAÇÃO DE MÃO DE OBRA DE PESSOA FÍSICA. DIREITO A CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE

Por expressa vedação legal, não há possibilidade de apuração de crédito do PIS e da Cofins sobre os dispêndios com a contratação de mão-de-obra paga à pessoa física.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124 e 135 DO CTN. SÓCIOS E GESTORES.

A responsabilidade tributária nos moldes dos arts. 124 e 135 do CTN exige a efetiva caracterização de interesse comum, que a pessoa física seja sócio, diretor, gerente ou representante da empresa e a demonstração da prática de atos dolosos contrários ao interesse do contribuinte e com violação à lei, contratos e estatutos.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a responsabilidade tributária solidária e pessoal imputada ao Sr. Paulo Aragão de Almeida, mantendo a autuação fiscal em todos os seus termos, exclusivamente, contra a Futura Servicos Profissionais Administrativos Eireli.

*Assinado Digitalmente*

Juciléia de Souza Lima – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário contra lavratura de Autos de Infração para exigência de Contribuição para o PIS/Pasep (PIS) e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), em decorrência do aproveitamento indevido de créditos e da declaração a menor em DCTF.

A Recorrente tem como atividade principal, de acordo com o CNAE, a de seleção e agenciamento de mão de obra- prestadora de serviço de agenciamento e locação de mão de obra.

Foram lavrados 03 autos de infração, sendo que no presente processo tratamos dos autos de infração de Cofins e de PIS/Pasep, acrescidos das correspondentes parcelas relativas à multa de ofício de 75% e aos juros de mora:

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
10380-732.918/2019-66	Auto de Infração	MULDI	R\$ 1.017.336,32
10380-732.919/2019-19	Auto de Infração	COFINS	R\$ 15.548.866,82
10380-732.919/2019-19	Auto de Infração	PIS/PASEP	R\$ 3.376.893,11
Total do Crédito Tributário			R\$ 19.943.096,25

O contribuinte adotou o regime de tributação com base no Lucro Real Anual, fazendo pagamentos do imposto por Estimativa mensal. Em todos os meses dos anos-calendário 2015 e 2016, realizou balanço de suspensão, com ocorrência de prejuízo. Só no ajuste anual é que reverte o prejuízo, apresentando um pequeno lucro, gerando um imposto a pagar, o qual é compensado com os retidos na fonte.

Em relação ao PIS e COFINS, o contribuinte realizou a entrega da Escrituração Fiscal Digital – Contribuições – EFD com os valores zerados, impossibilitando qualquer análise quanto a composição das bases de cálculo do PIS e da COFINS, decorrentes de suas operações de aquisição, bem como, em relação aos débitos incidentes sobre as vendas.

Em procedimento fiscal, em 22/04/2019, o contribuinte foi intimado a apresentar a Escrituração Fiscal Digital – Contribuições – EFD dos anos-calendário 2015 e 2016, bem como, a composição da base de cálculo por rubrica fiscal do PIS e da Cofins (2015 e 2016).

Somente em 22/10/2019, após sucessivas prorrogações de prazo, transmitiu as EFD, porém com créditos vultosos de PIS e Cofins em relação as empresas de prestação de serviço.

A recorrente também apresentou declarações com informações inexatas, incompletas ou omitidas Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) (EFD-Contribuições), razão pela qual foi lhe imputado a multa regulamentar exigida no art. 16 da Lei nº 9.779/99, c/c com inciso II, do art. 12 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, que foi alterada pela Lei nº 13.670 de 30 de maio de 2018.

Posteriormente, depois de intimado, ao apresentar a EFD-Contribuições preenchida em todos os meses dos anos-calendários 2015 e 2016, a multa foi reduzida para 75% da original pela autoridade fiscal, com base no parágrafo único, inciso II do artigo 12 da lei acima citada.

Constatou-se também a tomada de créditos decorrentes da cessão de mão de obra terceirizada paga à pessoa jurídica, com base no inciso I do art. 3º da Lei 10.833/2003.

Por entender como indevida a tomada dos respectivos créditos, tais dispêndios foram glosados, bem como, também foi incluído no polo passivo dessas autuações, como responsável tributário solidário: o Sr. Paulo Aragão de Almeida, CPF nº 200.024.594-34, sócio-administrador.

Cientificada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada improcedente pela 7ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Juiz de Fora/MG, formalizada através do acórdão 09-74.717, assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

**Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016**

**INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.**

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração para a constituição do crédito tributário.

**CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. ÂMBITO DA DEFINIÇÃO.** Para fins da apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vinculando-se tal definição ao comando contido no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

**CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÃO-DE-OBRA. IMPOSSIBILIDADE.**

De acordo com dispositivo legal específico, não gera direito a crédito da não-cumulatividade o valor de mão-de-obra pago a pessoa física.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016 INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep constitui infração que autoriza a lavratura do competente auto de infração para a constituição do crédito tributário.

CRÉDITO. INSUMO. CONCEITO. ÂMBITO DA DEFINIÇÃO.

Para fins da apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vinculando-se tal definição ao comando contido no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

CRÉDITO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. MÃO-DE-OBRA. IMPOSSIBILIDADE.

De acordo com dispositivo legal específico, não gera direito a crédito da não-cumulatividade o valor de mão-de-obra pago a pessoa física.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES.

Os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica respondem pessoalmente, de forma solidária com a contribuinte, pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE E CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Está afastada a hipótese de nulidade do lançamento quando o auto de infração, lavrado por autoridade competente, atende a todos requisitos legais e possibilita ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia.

## Impugnação Improcedente

### Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF, no qual, em sua defesa, insurge-se contra a glosa dos créditos relativos à cessão de mão de obra terceirizada, defende que utiliza como principal insumo a força humana (mão de obra), pugnando que, para análise do presente Recurso, seja considerada a sua situação específica- de ser empresa prestadora de serviço de agenciamento e locação de mão de obra a terceiros.

Em suma, é o Relatório.

## VOTO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a existência de preliminares arguidas, passo a analisá-las.

### I- DAS PRELIMINARES

#### 1.1- Da Diligência Fiscal

Pugna a Recorrente pela conversão do pleito em diligência fiscal, bem como, apresenta quesitos.

No entendimento daquela autoridade, ratificado pelo julgador de piso, os custos/despesas cujos créditos descontados foram glosados não constituem insumos e/ ou não são essenciais nem relevantes ao desenvolvimento de sua atividade econômica da recorrente.

Da sua análise, mais especificamente do voto condutor, consta expressamente as rubricas cujos créditos tiveram suas glosas mantidas e os respectivos fundamentos.

O despacho decisório e a decisão recorrida foram proferidos, ambas as decisões permitiram à recorrente exercer seu direito de defesa. Tanto é verdade que o fez perante as autoridades julgadoras de primeira e segunda instância.

Outrossim, trata-se de pedido desnecessário, tendo em vista que o julgamento nesta fase recursal levará em conta o conceito de insumos dado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Assim, entendo ser prescindível a realização de nova diligência fiscal por estarem presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção desta relatora, sobretudo, indubitavelmente, o deferimento de nova diligência comprometerá a celeridade do processo e, por consequência, prejudicar a própria Recorrente.

Neste tópico recursal, rejeito a preliminar de conversão do presente julgamento em diligência. Por isso, a indefiro.

**1.2- Da alegação de nulidade por vício material na constituição do crédito tributário- inclusão do ISS na base de cálculo das contribuições**

Alega a Recorrente a existência de vício insanável na constituição do crédito tributário pela inclusão do ISS na base cálculo das contribuições.

Tal alegação não merece prosperar.

O ato administrativo da constituição do crédito tributário de ofício está devidamente motivado, no meu entendimento, não existem erros no tocante à descrição dos fatos capazes de trazer prejuízos ao exercício de defesa da Recorrente.

Primeiro, de acordo com Decreto nº 70.235, 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

*Art. 59. São nulos:*

*I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

*§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.*

*§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.*

*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.*

Para arrematar, o auto de infração foi lavrado por servidor competente, descrevendo claramente a infração imputada ao sujeito passivo- aqui Recorrente, arrolando todas as razões de fato e de direito que ensejaram a sua lavratura, atendendo fielmente as disposições do art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72:

*Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:*

*I - a qualificação do autuado;*

*II - o local, a data e a hora da lavratura;*

*III - a descrição do fato;*

*IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;*

*V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;*

*VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.*

Ao contrário do entendimento da recorrente, a decisão revisora da autoridade administrativa está amparada no art. 142 e 149, ambos do CTN, pois o Fisco tem o poder-dever de examinar, por iniciativa própria, a regularidade do cumprimento, por parte das contribuintes, da legislação tributária.

Daí, ante a suscitada nulidade da decisão recorrida sob o argumento de violação ao direito de defesa por vício material do ato administrativo é equivocada, não encontrando amparo legal.

Da sua análise- da decisão recorrida, mais especificamente do voto condutor, consta expressamente o enfrentamento das matérias impugnadas a permitir à recorrente exercer seu direito de defesa, não havendo o que se falar em cerceamento de defesa. Tanto é verdade que o fez perante as autoridades julgadoras de primeira e segunda instância.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configuradas tais hipóteses não é de se declarar a nulidade.

Desse modo, as conheço, porém, afasto a preliminar arguida.

Enfrentada as questões preliminares, passamos a análise do mérito do presente recurso.

## **II- DO MÉRITO**

### **2.1- Da Glosa**

A Recorrente tem como atividade principal, de acordo com o CNAE, a de seleção e agenciamento de mão de obra- prestadora de serviço de agenciamento e locação de mão de obra.

Em outros termos, a atividade da recorrente é a cessão de mão-de-obra a terceiros.

A cessão de mão de obra não tem utilização corrente no direito do trabalho, assim também no direito civil, sendo comum, todavia, sua utilização na área de atuação da previdência e assistência social. Encontra-se definido no art. 23 da Lei nº 9.711, de 20 de novembro de 1998, que conferiu nova redação ao art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, conforme segue:

*"Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33.*

*"§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação.*

*"§ 4º Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços:*

*I - limpeza, conservação e zeladoria;*

*II - vigilância e segurança;*

*III - empreitada de mão-de-obra;*

*IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974. "(grifamos)*

Pois bem.

Em sua defesa, insurge-se a Recorrente contra a glosa dos créditos relativos à cessão de mão de obra terceirizada, defende que utiliza como principal insumo a força humana (mão de obra), pugnando que, para análise do presente Recurso, seja considerada a sua situação específica- de ser empresa prestadora de serviço de agenciamento e locação de mão de obra a terceiros.

Entretanto, quanto às glosas, extrai-se do TVF que, quanto aos valores lançados decorrem do aproveitamento indevido de créditos referentes à folha de pagamento de empregados (salários, ordenados etc.), segundo consta no seguinte parágrafo do Termo de Verificação, a título de exemplo:

A Recorrente, depois de intimada, apresentou a Escrituração Fiscal Digital – Contribuições – EFD dos anos-calendário 2015 e 2016, onde se constatou a utilização indevida de créditos referentes a folha de pagamento dos

empregados, o que não é permitido pelo art. 3º, § 2º, inciso I da Lei Nº 10.833, abaixo transcrito:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

...

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Sendo assim, diferentemente do alegado pela Recorrente, não houve glosa pela subcontratação/quarteirização de mão de obra pago à pessoa jurídica, porque se assim fosse, de certo, não há vedação legal para assim proceder.

O que aconteceu foi que a Recorrente tomou créditos sobre folha de salários pagos a seus subcontratados, incorrendo flagrantemente na vedação legal- não há direito a crédito sobre mão de obra paga à pessoa física.

Para melhor exame da matéria, impende tecer algumas ponderações acerca do regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins.

A sistemática da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep foi definitivamente introduzida pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e a da Cofins pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ambas modificadas pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

O artigo 3º dessas leis estabeleceu os créditos que podem ser descontados dentro da sistemática da não cumulatividade. Tendo em vista a semelhança dos dispositivos pertinentes ao PIS e à Cofins, transcreve-se parcialmente o artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Expressamente, prevê o art. 3º, § 2º, inciso I da Lei Nº 10.833, abaixo transcrito:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

...

§ 2º **Não dará direito a crédito** o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - **de mão-de-obra paga a pessoa física**; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Os dispositivos normativos citados mostram que o legislador adotou para fins de utilização do crédito não-cumulativo, o critério de listar taxativamente os bens e os serviços capazes de gerar crédito das contribuições.

Portanto, abrangido no termo insumo não pode ser considerado todo e qualquer bem ou serviço que gere despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, aquele que seja aplicado ou consumido diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Tal evento irá depender da situação concreta do emprego ou aplicação do bem ou serviço na respectiva atividade econômica.

Além do mais, não se trata de insumos dada a previsão específica para a tomada de crédito de tal despesa.

Ratificando o julgador de piso, há dispositivo específico aplicável ao presente caso- a impossibilidade de apurar crédito do PIS e da Cofins sobre mão-de-obra paga a pessoa física (inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003) – tal comando se sobrepõe ao comando geral (inciso II do art. 3º das mesmas leis), mesmo que essa mão-de-obra de pessoa física venha a ser essencial e/ou relevante para a contribuinte.

Sendo assim, das hipóteses legais que preveem as hipóteses de creditamento, claramente, se verifica a proibição da tomada de crédito sobre mão-de-obra de pessoa física, não havendo como reconhecer o direito creditório por expressa vedação legal.

Sendo assim, a decisão de piso é irretocável. Não merece reforma.

## 2.2- Da solidariedade

Conforme já relatado também foi incluído no polo passivo dessas autuações, como responsável tributário solidário: o Sr. Paulo Aragão de Almeida, CPF nº 200.024.594-34, sócio-administrador.

Alega “PAULO”, em sua peça recursal, inicialmente, que houve equívocado em prego, pela fiscalização, dos arts. 124, I, e 135, III, do Código Tributário Nacional, pois o mero inadimplemento de tributo não justifica, por si só, a caracterização da hipótese de responsabilização do sócio prevista no art. 135, III do Código Tributário Nacional, assim como inexistente nos autos a comprovação do interesse comum para fins de aplicação do art. 124 do mesmo diploma legal.

Entendo assistir razão o Sr. Paulo, aqui ora, segundo Recorrente.

A responsabilidade tributária nos moldes dos arts. 124 e 135 do CTN exige a efetiva caracterização de interesse comum, que a pessoa física seja sócio, diretor, gerente ou representante da empresa e a demonstração da prática de atos dolosos contrários ao interesse do contribuinte e com violação à lei, contratos e estatutos. O que não se demonstrou nos presentes autos.

Segundo o art. 146, III da Constituição Federal, cabe à lei complementar disciplinar normas gerais de direito tributário. Na parte que nos interessa, cumprindo este comando, temos o art. 135 do Código Tributário Nacional que assim dispõe:

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.

Observamos que a citada norma ao disciplinar o instituto da responsabilidade tributária limita sua aplicação àqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos; estamos então diante de uma responsabilização decorrente de uma conduta contrária aos interesses da pessoa jurídica, justificando a responsabilização pessoal da pessoa física.

A responsabilidade solidária de sócio por dívidas tributárias da sociedade só pode ser imposta quando presentes os requisitos do art. 135 do CTN, qual seja, quando os créditos tributários sejam "resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".

Entretanto, compulsando-se os autos, não há a descrição de uma específica conduta dolosa a ensejar a responsabilidade pessoal do sócio-gerente- o Sr. Paulo.

Conforme defende a doutrina o art. 135 do CTN, nos dizeres do Professor Renato Lopes Becho (in “Responsabilidade Tributária de Terceiros”, 1ª ed. – 2014, p. 90), citando a Jurista Misabel Derzi, “o art. 135 exige dolo do responsável para imputação da responsabilidade pessoal decorrente da obrigação tributária.”

Discorrendo sobre citado art. 135, o Professor Hugo de Brito Machado, em sua obra “Comentários ao Código Tributário Nacional” (Atlas, 2004), destaca:

“Dessa forma, os diretores e sócios-gerentes apenas podem ser responsabilizados, nos termos do art. 135 do CTN, quando atuem fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração das normas que limitam essa competência, que são exatamente a lei societária, o contrato social ou os estatutos. Também chegaremos a essa conclusão através de um exame detido na legislação comercial, que, já dissemos, não difere substancialmente das disposições específicas do CTN. O artigo 10 da lei das Sociedades por Quotas determina a responsabilidade pessoal do sócio-gerente por atos praticados com violação do contrato ou da lei. O ‘contrato’, no caso, não é um contrato de mútuo, ou de compra e venda. É o contrato social. Da mesma maneira, a ‘lei’ referida no dispositivo não é qualquer lei, mas a lei análoga ao contrato social, qual seja, a lei societária. Essa é a lição de Fran Martins, e de Amador Paes de Almeida.

Sendo assim, a violação da lei societária pode ocorrer, dando azo à responsabilização do sócio-gerente ou diretor, em dois momentos distintos. O primeiro, quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo, quando embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário à lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso de liquidação irregular da sociedade, do desvio de recursos desta para a pessoa natural do diretor, ou quaisquer outros atos que, no dizer de Misabel Abreu de Machado Derzi, embora praticados em nome do contribuinte, são contrários aos seus interesses.”

Portanto, para fins de caracterização da responsabilidade tributária nos moldes do art. 135 do CTN se faz necessária a demonstração dos elementos: efetiva classificação da pessoa física como o sócio, diretor, gerente ou representante da empresa; a prática de atos dolosos contrários ao interesse do contribuinte e com violação à lei, contratos e estatutos, destacando que

aqui não se trata de mera violação à lei tributária referente ao tributo que deixou de ser adimplido, e sim de violação à lei que traça diretrizes relacionadas ao exercício do cargo de gestão.

Já a responsabilidade com base no art. 124 do CTN, exige o interesse comum do agente na prática do fato gerador.

Todavia, a responsabilidade solidária por interesse comum, na forma do inciso I do art. 124 do CTN, aplica-se às pessoas que tenham realizado, conjuntamente, o fato gerador do tributo, não sendo o interesse econômico suficiente para caracterizar o interesse comum, sendo necessário a comprovação do interesse jurídico, decorrente de uma atuação comum ou conjunta na situação que constitui o fato gerador, o que não se tem demonstrado.

Assim, para caracterização da responsabilidade solidária, nos interessa no presente caso a caracterização e infração à lei e a demonstração do interesse comum, situações não presentes no lançamento fiscal.

Com a devida vênia, não há como concordar com o julgador de piso. Inicialmente, sobre o art. 124 do CTN, convém repetir os seus termos:

“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.”

A solidariedade fundada no artigo 124, I, do CTN pressupõe prévio enquadramento da situação fática em uma hipótese legal de responsabilidade tributária. O interesse comum exigido pela lei não é o simples interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponível.

Por isso, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a responsabilidade tributária solidária e pessoal imputada ao Sr. Paulo Aragão de Almeida, sócio-gerente, CPF nº 200.024.594-34, porém, mantenho a atuação fiscal em todos os seus termos, exclusivamente, contra a FUTURA SERVIÇOS PROFISSIONAIS ADMINISTRATIVOS EIRELI.

É o voto.

*Assinado Digitalmente*

**Juciléia de Souza Lima**