



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13056.720465/2014-91
ACÓRDÃO	2402-012.961 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	07 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CALCADOS MARTE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/12/2011

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM (ART. 124, I, DO CTN). CARACTERIZAÇÃO.

A solidariedade tributária referida no artigo 124, inciso I do CTN é atribuída às pessoas, seja física ou jurídica, que tenham interesse comum na realização do fato gerador da obrigação tributária.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. LEGITIMIDADE.

Sempre que restar configurado pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, o percentual da multa de que trata o inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 deverá ser qualificado, nos termos do § 1º deste mesmo dispositivo legal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário interposto. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Júnior (Relator), João Ricardo Fahrion Nüske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, que deram-lhe parcial provimento, afastando a responsabilidade solidária da Recorrente. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Duarte Firmino.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior – Relator

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Redator designado

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (p. 1.203) interposto pela responsável solidária em face da decisão da 15ª Turma da DRJ06, consubstanciada no Acórdão nº 106-047.089 (p. 1.180), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

O presente processo referencia o lançamento 51.035.675-3, lavrado em 20/08/2013, no valor atualizado originário de R\$ 290.995,30, mais multa e juros, relativo ao período de 01/2010 a 12/2011 acostado às fls. 03 a 19 dos autos, para cobrança de obrigação principal proveniente da contribuição previdenciária patronal no percentual de 20%, para custeio da seguridade social e contribuição para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), no percentual de 2,0%.

O referido auto de infração foi lavrado em nome de MORFRAN CALÇADOS LTDA – EPP, CNPJ 04.067.009/0001-70, onde a empresa CALÇADOS MARTE LTDA. CNPJ 88.887.021/0001-11 aparece como responsável solidário, tendo sido intimada por via postal em 26/08/2013, conforme Aviso de Recebimento (AR) acostado às fls. 683 dos autos.

No Relatório Fiscal de fls. 90 a 116 o Auditor narra o histórico da ação fiscal realizada nas empresas TAPERAPUÃ CALÇADOS LTDA, CNPJ 07.311.135/0001-17; RIO DOCE CALÇADOS LTDA, CNPJ 11.405.282/0001-23; LIGI CALÇADOS LTDA, CNPJ 06.000.751/0001-94; e RIVADAVIA CALÇADOS LTDA, CNPJ 11.405.596/0001-26. Além destes contribuintes também foi objeto de análise a situação da empresa INTERESSANTE CALÇADOS LTDA, CNPJ 06.814.608/0001-36.

Explica o Auditor que a autuada, MORFRAN foi excluída do SIMPLES NACIONAL a partir de 01/01/2010 pelo Ato Declaratório Executivo do Serviço de Orientação e Análise Tributária da Delegacia da Receita Federal em Novo Hamburgo nº 04, de 15/07/2013, por estar incurso na hipótese do artigo 23, inciso IV da Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006 conforme processo administrativo 11065722236/2013-95, tendo sido em consequência exigida as contribuições previdenciárias patronais nos termos da Lei 8.212/1991.

Na ação fiscal foi comprovada a existência de grupo econômico sendo então aplicado, no tocante à solidariedade, o disposto no art. 30, inciso IX da Lei 8.212/1991.

Em seguida para caracterizar o grupo econômico o Auditor narra a situação de cada empresa abordando a constituição, localização, quadro societário, administração financeira e recursos humanos, ações trabalhistas, escrituração contábil.

Especificamente sobre a empresa Calçados Marte, o Auditor formaliza a solidariedade com fundamento no art. 124. I do CTN (solidariedade por interesse comum).

Explica que:

4.9.1. A situação legalmente configurada é aquela em que todos os envolvidos ganham e participam simultaneamente no fato econômico ao qual a legislação tributária atribuiu as vestes de fato gerador.

4.9.2. Verifica-se que a Calçados Marte Ltda, CNPJ 88.887.021/0001-11 possui como atividade primordial a fabricação de calçados de couro e, em 01/02/2005, a Morfran firmou com ela contrato (doc 21), cujo objeto era prestação de serviços de mão de obra na fabricação de calçados. O prazo contratual deste foi por tempo indeterminado e esteve em vigor até meados de 2013.

4.9.3. Ao longo do tempo o grupo econômico acima caracterizado formado pelas empresas Morfran, Interessante, Taperapuã, Rivadavia, Rio Doce e Ligi, encabeçadas pela Morfran existiram em função exclusiva destes serviços prestados à Marte. Assim comprovam os elementos elencados anteriormente, mormente os do item 4.8., no qual demonstrou-se através dos lançamentos contábeis e das notas fiscais emitidas pelas envolvidas que o destinatário final, embora em alguns casos as empresas emitissem notas de prestação de serviços de umas para as outras, exemplo disso é a Rio Doce emitindo notas para a Taperapuã, era sempre a Calçados Marte.

4.9.4. No entanto, com as mudanças na legislação de contribuições previdenciárias, a qual a partir de 12/2011 desonerou alguns setores da economia incluindo o setor calçadista substituindo a contribuição sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre o faturamento, a Calçados Marte optou por não mais tomar serviços do grupo, rescindindo o contrato referido e as

empresas do grupo foram demitindo seus segurados e encerrando suas atividades.

4.9.5. Observar a movimentação dos segurados empregados é fundamental para entender a dinâmica do grupo e sua relação com o tomador já que estes segurados foram a mão de obra que possibilitou a prestação daqueles serviços dos quais a Calçados Marte Ltda beneficiou-se.

4.9.6. Verificando a movimentação dos segurados vinculados a cada uma das prestadoras, Rio Doce, Rivadavia, Ligi, Taperapuã e Interessante, com base nos dados das GFIP vemos o seguinte:

O Auditor apresenta planilha mostrando os dados da GFIP contendo a movimentação dos empregados em cada empresa participante do grupo econômico, destacando o seguinte:

- A Rio Doce, em 08/2012 contava com 109 segurados empregados sendo que destes, 93 segurados foram transferidos para a Morfran no dia 31/8/2012, conforme quadro demonstrativo e os demais foram demitidos, ficando o contribuinte na competência 6/2013 com apenas 1 segurado.

- A Rivadavia, na competência 8/2012, contava com 186 segurados empregados. Deste total 135 foram transferidos para a Morfran em 31/8/2012 conforme quadro demonstrativo e os demais foram demitidos, permanecendo apenas 5 segurados na GFIP de 9/2012.

- A Ligi contava com 105 segurados empregados na competência 8/2012 e apenas 11 segurados na competência 10/2012. Como as outras empresas, esta transferiu em 31/8/2012, um total de 64 segurados empregados para a Morfran.

- As empresas Taperapuã desde 2/2013 e a Interessante desde 9/2012 não registram mais segurados.

Destaca o Auditor que Morfran, Ligi, Rio Doce e Rivadavia eram as empresas que historicamente registravam os segurados empregados por estarem no sistema Simples Nacional, enquanto a Taperapuã e Interessante eram tributadas pelo lucro presumido.

Conclui que:

4.9.14. Assim é que na competência 08/2012 a Morfran contava com apenas 45 segurados e na competência 09/2012 com 383. Destes, um total de 298 vieram transferidos das outras empresas do grupo de acordo com os quadros acima. Demonstrando, portanto, inequivocamente, o que já havíamos afirmado antes quanto à existência de grupo econômico e de que quem encabeçava o grupo, inclusive nas negociações acerca da mão-de-obra com o tomador Calçados Marte era a Morfran. Relembremos ainda que a Morfran foi a primeira empresa do grupo a ser constituída em 13/09/2000.

4.9.15. Em maio de 2013 a Calçados Marte Ltda deixou de tomar serviços das empresas do grupo, mais especificamente em 22/05/2013 a Morfran emitiu a última nota fiscal de industrialização por encomenda para aquela (doc. 22).

4.9.16. Pois bem, alguns dias depois, em 10/06/2013, a maioria daqueles segurados transferidos para a Morfran, inclusive os da ora autuada, foram demitidos (300 segurados no total) (conforme relação de demitidos da competência 06/2013 emitida pela Morfran - doc. 23) e, segundo afirmações do Senhor Rosalvo, em virtude da precariedade financeira de todas as envolvidas e dada a dependência estabelecida ao longo dos anos com a empresa Calçados Marte, chegou-se a um acordo entre estas empresas e a Calçados Marte no qual esta comprometeu-se a assumir o pagamento das verbas rescisórias e demais direitos trabalhistas daqueles segurados ora demitidos.

4.9.17. Tal acordo o qual englobou todos os segurados demitidos em 10/06/2013 foi oficializado através da Justiça do Trabalho com a intermediação do Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias de Calçados de Parobé. Este peticionou representado os segurados e os acordos foram assinados individualmente. Como vemos nos documentos referentes a estes acordos, efetivamente quem arca com todas as verbas é a Calçados Marte. Anexamos cópias dos mesmos, tomadas por amostragem (docs. 25 a 34)

4.9.18. Na peça vestibular (doc. 24) de referido acordo o autor (Sindicato) assim resume a situação:

“Os empregados foram admitidos por uma das seis primeiras reclamadas...” (Morfran, Rivadavia, Interessante, Taperapuã, Ligi, Rio Doce) “...para fins de confeccionarem calçados exclusivamente para a sétima reclamada (Marte), que por sua vez se beneficiava dos serviços prestados pelos empregados...”

“Que a sétima reclamada, Marte, fornecia serviços às demais demandadas há mais de dez anos, sendo que estas empresas trabalhavam normalmente até o dia 07.06.2013. Na segunda-feira, porém, os empregados foram surpreendidos com a notícia de que a empresa Marte havia deixado de fornecer serviços às empresas formadas pelo Grupo Morfran.

Pois bem, com a retirada dos serviços por parte da empresa Marte as empresas (primeira, segunda, terceira, quarta, quinta e sexta) demandas não viram outra alternativa que não a despedida em massa, culminando com mais de 260 empregados colocados “no olho da rua”.

“Ocorre que as referidas empresas, ora empregadoras, não possuem condições financeiras que possibilitem indenizar tamanha quantidade de empregados nos direitos devidos...”

4.9.19. Por oportuno, na petição referida consta a relação de segurados empregados incluídos no acordo. Os quais são os mesmos constantes na folha

de pagamento de demitidos da Morfran no dia 10/06/2013 (Doc 23). Para todos estes a Calçados Marte assumiu as verbas trabalhistas devidas.

Diante da situação posta, o Auditor aduz estar confirmado o interesse da Calçados Marte na situação que constitui os fatos geradores, como também sua participação na sua conformação, tendo em vista que esta mão de obra somente existia em virtude da prestação de serviços à mesma.

Destaca que a Calçados Marte ao longo do tempo constou do polo passivo dos processos trabalhistas movidos pelos empregados das empresas do grupo econômico, fato que denota de forma contundente, o caráter da relação entre o grupo já caracterizado e a Calçados Marte, mediante a total dependência econômica e de gestão, eis que a partir do momento em que a Calçados Marte não tomou mais os serviços das empresas do grupo, tiveram que encerrar suas atividades e demitir todos os segurados, assumindo a Calçados Marte o pagamento das verbas rescisórias de forma amigável.

Sobre a multa o Auditor ressalta que foi aplicada a prevista no inciso I do art. 44 da Lei número 9.430/96 (75%) qualificada, para 150% devido aos fatos expostos no Relatório Fiscal “os quais foram corroborados com os elementos de prova constantes deste processo administrativo e que apontam ter o contribuinte, ao não oferecer as contribuições referidas à tributação através da declaração irregular de optante pelo Simples Nacional em GFIP, incorrido nas condutas que configuram o descrito no art. 71 da Lei 4.502/64, pois foram atos dolosos tendentes a impedir o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária de modo a reduzir o montante de contribuições previdenciárias devidas”.

Cientificada todas as empresas do grupo econômico relacionadas como solidárias e a Calçados Marte (em 26/8/2013, conforme folha 683), somente esta entrou com contestação protocolada em 25/9/2013, anexada às fls. 696 a 713 dos autos onde após arguir a tempestividade, resumir os fatos que motivaram a autuação, como preliminar alega a incompetência da fiscalização para imputação da sujeição passiva solidária, sob a alegação que o procedimento é de competência exclusiva a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

No mérito alega que teve seu direito de defesa cerceado em razão de não lhe ter sido oportunizada manifestação no processo que excluiu a MORFRAN do SIMPLES.

Diz que a afirmação da fiscalização de que a MORFRAN prestava serviços, exclusivamente, para a Calçados Marte não procede porque existiram outros tomadores de serviço, conforme notas fiscais que relaciona.

Aduz que a fiscalização se baseia em conjecturas fundadas em ilações ou indícios vagos, fato que atenta contra a boa-fé processual.

Com relação ao acordo trabalhista diz que, por si só, não pode ser tido como fato determinante do interesse comum, pois nenhum reclamante alegou que a Calçados Marte integrava o Grupo econômico, bem como ninguém postulou o reconhecimento de vínculo empregatício com a Calçados Marte, “mas apenas e

tão somente sua responsabilidade subsidiária pelos créditos trabalhistas inadimplidos pelas efetivas empregadoras, tendo como "causa de pedir" a relação comercial havida entre suas efetivas empregadoras e a impugnante, embasando seus pedidos no entendimento sedimentado na Súmula nº 331, item IV, do Tribunal Superior do Trabalho, que determina a responsabilidade subsidiária do tomador pelos créditos trabalhistas reconhecidos judicialmente ao empregado de empresa que lhe prestou serviços".

Aduz que não há que se falar em "acordo amigável" na área trabalhista. A conduta da impugnante ante o ajuizamento de ação coletiva pelo Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias de Calçados de Parobé, foi de tomar uma decisão, "levando em consideração o entendimento sedimentado pelo judiciário trabalhista, qual seja, na hipótese de inadimplemento das obrigações trabalhistas pelo empregador/prestador, responderá subsidiariamente o tomador dos serviços, consoante prevê o item IV da Súmula nº 331 do TST".

Ressalta que não houve a comprovação do "interesse comum". Sobre o tema cita doutrinadores transcreve decisões judiciais e conclui que:

Segundo abalizada doutrina e jurisprudência atuais, o interesse comum a que se refere o art. 124,1 do CTN, não é um interesse meramente de fato, e sim um interesse jurídico, o que significa dizer que somente pode se impor responsabilidade tributária solidária aos participantes do fato jurídico tributário. Em outras palavras, não se pode imputar responsabilidade para alguém que não tenha participado do fato gerador.

.....

Evidentemente, tais características não são vislumbradas no caso dos autos.

Explica-se. A situação caracterizadora do fato gerador a exigir a cobrança da contribuição previdenciária é a existência de uma relação laboral onerosa, da qual se origina a obrigação de pagar ao trabalhador e a obrigação de recolher a contribuição previdenciária. (REsp n. 502.650-SC, relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 25.2.2004.)

Ora, a relação laboral onerosa se estabeleceu exclusivamente entre os trabalhadores e as empresas supostamente integrantes do mesmo "grupo econômico de fato" (Morfran, Interessante, Taperapuã, Rivadavia, Rio Doce e Ligi). Essa relação laboral onerosa originou a obrigação de recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários (base de cálculo), ou seja, o "grupo empregador" (sujeito passivo) deve pagar o tributo e a Fazenda Pública (sujeito ativo) tem o direito de receber.

A impugnante não realizou as ações definidas como necessárias à ocorrência do fato gerador, isto é, não é sujeito de direitos e deveres dentro dessa relação jurídico-tributária estabelecida unicamente entre a(s) empregadora(s) dos trabalhadores e a Fazenda Pública.

Portanto, a impugnante não possui interesse jurídico nessa relação, uma vez que dela não participou pessoal e diretamente, notadamente porque, além de não integrar o pretense "grupo empresarial", não manteve qualquer tipo de vínculo jurídico com os trabalhadores (não os contratou, não os dirigiu e nem os remunerou).

Por tudo o que foi acima exposto, essa participação não está compreendida como hipótese de sujeição passiva tributária, com base no art. 124, I do CTN.

Sobre a multa qualificada alega que a fiscalização não comprovou o “evidente intuito de fraude” que justifique a majoração da multa, pois foi respaldada em interpretações e considerações meramente subjetivas da autoridade fiscal, sem que tenha sido apresentada qualquer prova cabal do suposto dolo específico da fraude.

Diz que “o atendimento a todas as solicitações do Fisco, a observância das legislações societárias, consubstanciada no arquivamento dos atos nos órgãos competentes, o registro de todos os atos formais em sua escrituração contábil/fiscal e o cumprimento de todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega das declarações e dos arquivos magnéticos exigidos pela auditoria fiscal, não evidenciam má-fé inerente à prática de atos fraudulentos”. Pelo contrário, evidenciam que o sujeito passivo agiu de forma legítima praticando o chamado negócio jurídico indireto, de forma absolutamente pública. Sobre o tema colaciona decisões do CARF.

Também alega que a multa no patamar fixado tem características de confisco, devendo ser reduzida a 20%.

Por fim, pede o cancelamento do Termo de Sujeição Passiva.

Compulsando os autos vê-se pelo despacho de fls. 724 que os débitos apurados na ação fiscal tiveram continuidade na cobrança, tendo em vista o entendimento expresso pelo SECAT/DRF/NOVO HAMBURGO/RS de que a impugnação se referiu exclusivamente sobre a inclusão no polo passivo da Calçados Marte, que alegou não haver solidariedade entre ele e a empresa autuada.

Através do acórdão 106-3.765, de 22/10/2020, esta turma prolatou o entendimento ementado da seguinte maneira:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/12/2011

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR.

São solidariamente responsáveis as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

MULTA QUALIFICADA. AGRAVAMENTO. CONFISCO.

Demonstrada pela fiscalização a conduta dolosa do sujeito passivo, é de se manter a multa de ofício qualificada de 150%, tal como previsto na legislação.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), cujo entendimento de sua 2ª Seção, ficou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/12/2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE. OMISSÃO DO JULGADOR DE PRIMEIRA INSTÂNCIA NA APRECIÇÃO DA MATÉRIA ALEGADA NA IMPUGNAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Configura-se cerceamento do direito de defesa a falta de análise e pronunciamento pela autoridade julgadora dos argumentos apresentados em sede de impugnação pelo sujeito passivo, o que gera, em consequência, a nulidade da decisão, com base no artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/1972.

A decisão recorrida foi, então, anulada, para novo voto adentrando nas razões do impugnante.

O contribuinte foi cientificado da decisão (folha 1176).

Baixados os autos para que uma nova decisão de primeira instância fosse exarada, a DRJ, por meio do Acórdão nº 106-047.089 (p. 1.180), julgou procedente em parte a impugnação, *mantendo a solidariedade e, em parte, o crédito tributário em litígio*, conforme ementa abaixo reproduzida:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. MULTA.

São solidariamente responsáveis as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Demonstrada pela fiscalização a conduta dolosa do sujeito passivo, é de se manter a multa de ofício qualificada.

Aplica-se retroativamente lei nova que comine penalidade menos severa que a do tempo da prática do ato.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada dos termos da decisão de primeira instância em questão, a Contribuinte apresentou o competente recurso voluntário (p. 1.203), reiterando suas esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

- (i) não caracterização da solidariedade prevista no inciso I, do art. 124, do CTN; e
- (ii) impossibilidade de aplicação da multa qualificada – inexistência de dolo específico.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente processo de auto de infração por descumprimento de obrigação principal lavrado contra a empresa Morfran Calçados Ltda (“MORFRAN”) em face da sua exclusão do SIMPLES NACIONAL, com atribuição de responsabilidade solidária à Calçados Marte Ltda (“MARTE”), com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN.

De acordo com o Relatório Fiscal, a MORFRAN, em conjunto com outras cinco empresas (Taperapuá Calçados Ltda, Ligi Calçados Ltda, Rio Doce Calçados Ltda, Rivadavia Calçados Ltda e Interessante Calçados Ltda) formavam um “grupo econômico de fato” constituído com propósito de dividir seu faturamento e beneficiar-se irregularmente de tratamento tributário diferenciado (“Simples Nacional”).

Em sua peça recursal, a Responsável Solidária, ora Recorrente, defende, em síntese, os seguintes pontos:

- (i) não caracterização da solidariedade prevista no inciso I, do art. 124, do CTN; e
- (ii) impossibilidade de aplicação da multa qualificada – inexistência de dolo específico.

Passemos, então, à análise individualizada de cada uma das razões recursais.

Da Responsabilidade Solidária por Interesse Comum

A Recorrente busca desconstituir a responsabilidade solidária por interesse comum caracterizada pela autoridade administrativa fiscal com base, em síntese, nos seguintes pontos:

- (a) a recorrente **não** foi a única tomadora dos serviços de industrialização de calçados prestados pelas empresas do suposto “grupo econômico” e a alegação de “dependência econômica e de gestão” destoa da realidade dos fatos;

(b) não houve “acordo amigável” como quer fazer crer a fiscalização. A recorrente, ante o ajuizamento de ação coletiva pelo Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias de Calçados de Parobé, viu-se obrigada a tomar uma decisão, levando em consideração o entendimento sedimentado pelo judiciário trabalhista, qual seja, na hipótese de inadimplemento das obrigações trabalhistas pelo empregador/prestador, responderá subsidiariamente o tomador dos serviços, consoante prevê o item IV da Súmula nº 331 do TST;

(c) a recorrente não realizou as ações definidas como necessárias à ocorrência do fato gerador, isto é, não é sujeito de direitos e deveres dentro dessa relação jurídico-tributária estabelecida unicamente entre a(s) empregadora(s) dos trabalhadores e a Fazenda Pública; e

(d) a recorrente não possui interesse jurídico nessa relação, uma vez que dela não participou pessoal e diretamente, notadamente porque, além de não integrar o pretense “grupo empresarial”, não manteve qualquer tipo de vínculo jurídico com os trabalhadores (não os contratou, não os dirigiu e nem os remunerou), de sorte que a conduta da recorrente não está compreendida como hipótese de sujeição passiva tributária, com base no art. 124, I do CTN.

Razão assiste à Recorrente neste particular.

Socorro-me, neste ponto, às razões de decidir objeto do Acórdão nº 2004-000.022, de 28 de julho de 2023, de relatoria do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, *in verbis*:

O CTN, em seu art. 121, parágrafo único, prevê duas espécies de sujeitos passivos: (1) o contribuinte, ou sujeito passivo direto, que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação; e (2) o responsável, ou sujeito passivo indireto, o qual, sem revestir a condição de contribuinte, está obrigado por expressa previsão legal. Veja-se:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei

No tocante ao responsável, o art. 128 do Código preleciona que sua obrigação deve necessariamente decorrer de sua vinculação com o fato gerador.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Já o solidariamente obrigado é aquele que tem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou aquele expressamente designado por lei, ex vi dos incs. I e II do art. 124.

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.

Muito embora se denomine o solidariamente obrigado como responsável solidário, fato é que o Código, até por sua topografia e pela disposição de seus artigos, estabelece uma clara diferenciação entre o responsável e o solidariamente obrigado. Com efeito, enquanto a solidariedade é tratada nos arts. 124 e 125, que fazem parte do Capítulo IV, a responsabilidade é regradada nos arts. 128 e seguintes, que fazem parte do Capítulo V - Responsabilidade Tributária.

Destarte, embora a solidariedade tenha o efeito de responsabilizar/obrigar o sujeito ao pagamento do crédito tributário (sob o ponto de vista obrigacional, o Código Civil, em seu art. 391, preceitua que pelo inadimplemento das obrigações "respondem" todos os bens do devedor), é iniludível que o CTN distinguiu as figuras (a) do contribuinte, (b) do responsável e (c) do solidariamente obrigado.

É importante destacar, ademais, que a solidariedade pressupõe o interesse comum na obrigação principal (e veja-se que não se trata de mero interesse, mas sim de interesse comum na própria obrigação principal, que se caracteriza pelo interesse jurídico), ou a expressa indicação em lei, ao passo que a responsabilidade tributária reclama a mera vinculação com o fato gerador da respectiva obrigação. Não há como confundir-se o interesse comum com a simples vinculação, de forma que as hipóteses legais são indubitavelmente distintas: o interesse comum pressupõe uma ligação muito mais forte do sujeito passivo com o fato gerador do que a simples vinculação.

E o interesse comum a que se refere o Código não é o interesse econômico, mas sim o interesse jurídico, geralmente caracterizado pela ação ou situação em que duas ou mais pessoas realizam o fato gerador no mundo fenomênico. Alguns exemplos podem ilustrar o que se entende por interesse jurídico: (a) coproprietários de um imóvel no caso do IPTU; (b) conjunto de vendedores de uma mercadoria em relação ao ICMS; (c) codevedores de renda tributável em relação ao IR-Fonte; (d) conjunto de compradores no tocante ao imposto sobre a transmissão de bens; etc. Tais pessoas ocupam o mesmo pólo de determinadas relações comerciais ou negociais e, além disso, estão intrinsecamente ligadas à hipótese de incidência e sua realização no mundo real.

Autor do anteprojeto do CTN, Rubens Gomes de Souza, em trabalho doutrinário sobre o tema, reforçou a necessidade de caracterização de interesse jurídico para a aplicação da regra hipotético-condicional do art. 124, I, afastando, expressamente, a possibilidade de considerações de ordem econômica. Veja-se:

São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras pessoas, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem a tributação [...]

Em artigo acadêmico sobre o tema, Fabiana Carsoni Fernandes demonstrou que a interpretação histórica e genética do art. 124, I, corrobora a teoria do interesse jurídico (recorreu, a autora, aos trabalhos que culminaram com a edição do Código e aos textos de Rubens Gomes de Souza, por exemplo), bem como igualmente demonstrou que a doutrina posiciona-se nesse mesmo sentido, citando, além de Rubens Gomes de Souza, Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri, Paulo de Barros Carvalho e Hugo de Brito Machado². Em rigorosa análise sobre o assunto, a autora pontuou o seguinte:

É verdade que o interesse comum não é econômico, mas jurídico. Fosse diferente, como se disse, a solidariedade estaria presente na quase totalidade dos atos negociais – o que não foi o objetivo do legislador

Logo, a demonstração de fatos ou circunstâncias que revelem mero interesse econômico é insuficiente para permitir a aplicação da regra do art. 124, I. Exemplificativamente, o comprador até pode ter interesse que o vendedor elida certos tipos de tributos devidos em decorrência de determinada transação e abata tal elisão do preço final, mas o interesse do comprador, nesta hipótese, é meramente econômico e insuficiente para atrair-lo para o polo passivo de eventual obrigação tributária, conclusão esta reforçada pelo fato de que comprador e vendedor ocupam posições antagônicas na relação negocial. A jurisprudência do CARF é nesse mesmo rumo:

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA - ART. 124, I, DO CTN - PRESSUPOSTOS.

Apenas o interesse jurídico desafia a aplicação dos preceitos do art. 124, I, do CTN, descabendo, muito menos, apontar-se como motivo de fato para a imposição da solidariedade ali encartada eventual interesse econômico dos sócios no resultado obtido pela prática do ato ilícito que não afetou, de qualquer forma, a materialização da hipótese de incidência do tributo lançado.

(Acórdão 1302-005.786, 18/10/2021, por maioria de votos)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM

Atribui-se a responsabilidade solidária a terceira pessoa apenas quando comprovado o nexo existente entre os fatos geradores e a pessoa a quem se imputa a solidariedade passiva, nos termos do art. 124, inciso I do CTN. O mero

interesse social, moral ou econômico nas consequências advindas da realização do fato gerador não autoriza a aplicação do art. 124, I, do CTN.

(Acórdão 1201-003.569, 23/01/2020, por maioria de votos)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM.

A solidariedade tributária referida no artigo 124, inciso I do CTN é atribuída às pessoas, seja física ou jurídica, que tenham interesse comum na realização do fato gerador da obrigação tributária, pois possui uma dimensão jurídica própria, e não um significado meramente econômico. No caso, não configurado tal interesse, deve ser afastada a responsabilidade da coobrigada Siemens Ltda, por interesse comum.

(Acórdão 1301-003.936, 11/06/2019, por maioria de votos)

RESPONSABILIDADE. RELAÇÃO SOCIETÁRIA. GRUPO EMPRESARIAL. ART. 124 INCISO I CTN. INADEQUAÇÃO.

A norma contida no art. 124, inciso I, do CTN não é própria e adequada para a responsabilização objetiva de sócios e empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. O interesse comum a que se refere o dispositivo não é aquele societário e econômico, finalístico e consequencial, que o grupo e seus titulares naturalmente têm na exploração dos negócios mercantis pela pessoa jurídica. Para a ocorrência da responsabilidade solidária prevista na norma é necessária a demonstração comprovada da participação direta e conjunta das pessoas apontadas como responsáveis na realização do fato gerador, revestindo-se de copartícipes da infração apurada.

(Acórdão 1402-003.874, 17/04/2019, por unanimidade de votos)

No mesmo sentido, são os escólios da Conselheira Lívia de Carlo Germano, objeto do Acórdão nº 1401-002.066, *in verbis*:

Sobre o alcance da solidariedade e da responsabilidade tributária previstas no Código Tributário Nacional, temos que, inserido no Título III ("Da obrigação tributária"), o Capítulo IV é dedicado ao "Sujeito Passivo" e tem início com o artigo 121, o qual define o sujeito passivo da obrigação principal como pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e, em seu parágrafo único, esclarece que existem dois tipos de sujeito passivo: contribuinte e responsável. Veja-se:

Art. 121 Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (destaque original)

Como assenta a doutrina, "Qualquer pessoa colocada por lei na qualidade de devedora da prestação tributária, será sujeito passivo, pouco importando o nome que lhe seja atribuído ou a sua situação de contribuinte ou responsável".

Assim, o contribuinte (também denominado, na doutrina, de sujeito passivo direto, devedor direto ou destinatário legal tributário) tem relação causal, direta e pessoal com o pressuposto de fato que origina a obrigação tributária (artigo 121, I, do CTN). Já no caso do responsável tributário (por alguns chamado sujeito passivo indireto ou devedor indireto), não necessariamente há tal liame direto e pessoal com o fato jurídico tributário, decorrendo o dever jurídico de previsão legal (artigo 121, II, do CTN).

Ainda no Capítulo IV, portanto tratando do sujeito passivo (que como vimos pode ser contribuinte ou responsável) temos a previsão constante do artigo 124, I, que prevê como solidariamente obrigadas "as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal" e o artigo 124, II, estabelecendo solidariedade entre "as pessoas expressamente designadas por lei".

Mais adiante, o Capítulo V vai tratar especificamente da "Responsabilidade Tributária", iniciando com a previsão do artigo 128:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Seguem-se então no CTN disposições legais específicas tratando da Responsabilidade de Sucessores (Seção II) e da Responsabilidade de Terceiros (Seção III).

Pois bem. Quanto ao artigo 124, conforme vimos, trata-se de solidariedade que pode atingir seja o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) seja o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do "interesse comum" (inciso I) ou da designação expressa em lei (conforme prevê didaticamente, e de certa forma com redundância, o inciso II).

Não se pode no caso pretender a aplicação do inciso II do artigo 124, já que nem o auto de infração nem o TVF mencionam qualquer outra base legal para a responsabilização em questão.

Sobre o inciso I do artigo 124, existe um certo consenso de que o "interesse comum" referido no dispositivo deve ser jurídico e não meramente econômico. O alcance de tal interesse jurídico é que causa maiores discussões.

É amplamente aceito que o artigo 124, I, do CTN se aplica a situações em que as pessoas compõem o mesmo pólo da relação jurídica. Assim, Sacha Calmon Navarro Coelho observa: "... o inciso I noticia a solidariedade natural. É o caso de

dois irmãos que são coproprietários pro indiviso de um trato de terra. Todos são, naturalmente, codevedores solidários do imposto territorial rural (ITR).” 2. No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho:

“... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.”

Nesse passo, o STJ tem decidido que tal interesse comum pode ocorrer “no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador”.

Também se reconhece que nem mesmo o fato de pessoas integrarem o mesmo grupo econômico é suficiente para a responsabilização solidária:

“1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. (...)”

É que integrar o grupo pode significar interesse (econômico) meramente indireto na realização do fato gerador (ou seja, intenção de participar dos respectivos resultados), mas não necessariamente interesse direto ou realização conjunta de tal situação.

Assim, para que se configure o interesse jurídico comum é necessária a presença de tal interesse direto, imediato, no fato gerador, que acontece quando as pessoas atuam em comum na situação que constitui o fato imponible, ou seja, quando participam em conjunto da conduta descrita na hipótese de incidência, naturalmente cada uma atuando em nome próprio.

Esta participação comum na realização da hipótese de incidência ocorre seja de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, seja indireta, em caso de confusão patrimonial e/ou quando dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio. Nesses termos, Kiyoshi Harada, fazendo referência a trecho de obra de Sampaio Costa:

"Ensina Carlos Jorge Sampaio Costa:

... a solidariedade dos membros de um mesmo grupo econômico está condicionada a que fique devidamente comprovado: a) o interesse imediato e comum de seus membros nos resultados decorrentes do fato gerador; e/ou b) fraude ou conluio entre os componentes do grupo.

Há interesse comum imediato em decorrência do resultado do fato gerador quando mais de uma pessoa se beneficiam diretamente com sua ocorrência. Por exemplo, a afixação de cartazes de propaganda de empresa distribuidora de derivados de petróleo em postos de gasolina é, geralmente, um fato gerador de taxa municipal cuja ocorrência interessa não somente à empresa distribuidora, beneficiária direta da propaganda, como também ao posto de gasolina, que é solidário com aquela no pagamento da taxa.

(...)

Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica. (...)

(Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador, Revista de Direito Tributário, Ano II, nº 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 304)"

No presente caso, do exame detido do Relatório Fiscal (p. 90) no que tange à matéria em análise, resta indubitável que, **em relação à ora Recorrente**, a Fiscalização não logrou demonstrar o interesse comum na ocorrência do fato gerador.

De fato, analisando-se aquele documento fiscal, verifica-se que, para a Fiscalização, o "interesse jurídico comum" decorre, em síntese, dos seguintes fatos: (i) MORFRAN e as demais empresas integrantes do grupo econômico existiram em função exclusiva dos serviços prestados à MARTE; (ii) dependência econômica de todas as empresas com a MARTE; (iii) as empresas encerraram suas atividades e demitiram seus empregados no momento em que a MARTE rescindiu o contrato com a MORFRAN e não tomou mais serviços; (iv) MARTE assumiu o pagamento das verbas rescisórias de forma amigável.

Observe-se pela sua importância que, diferentemente das outras empresas apontadas como integrantes do grupo econômico, em relação à ora Recorrente a Autoridade Administrativa Fiscal **não apontou**, dentre outras, as seguintes situações fáticas: identidade de sócios, confusão patrimonial e/ou contábil, transferência de empregados, etc.

Ou seja: a situação fática verificada no caso concreto (contratação de empresas terceirizadas para execução de uma etapa do processo de fabricação de calçados) não caracteriza o "interesse jurídico comum" a que alude o art. 124, inc. I, do CTN, isto é, não há comprovação de que a Recorrente tenha praticado atos que se subsumiram ao critério material da regra matriz de incidência do tributo que se analisa no presente processo.

Destaque-se, pela sua importância, os excertos abaixo transcritos da peça recursal, hábeis a afastar as premissas nas quais se embasou a Autoridade Administrativa Fiscal:

2.1. DA INEXISTÊNCIA DE EXCLUSIVIDADE.

Para a fiscalização, as empresas Morfran Calçados Ltda, Taperapuá Calçados Ltda, Ligi Calçados Ltda, Rio Doce Calçados Ltda, Rivadavia Calçados Ltda e Interessante Calçados Ltda, integrantes do mesmo “grupo econômico de fato”, existiram em função exclusiva dos serviços prestados à MARTE.

Ocorre que, como dito alhures, tal afirmação não corresponde à realidade dos fatos.

(...)

A propósito, nos autos da ação cível movida pela MORFRAN contra a MARTE (Processo nº 132/116.0001808-2, distribuído em 23/02/2016, posteriormente digitalizado sob nº 5001906-14.2016.8.21.0132), tramitando na 1ª Vara Cível da Comarca de Sapiranga, essa questão da exclusividade igualmente foi debatida e restou devidamente reconhecida pelo TJ/RS que inexistia exclusividade na prestação de serviços à Calçados Marte.

(...)

Ou seja, conforme restou comprovado nos autos da ação cível acima referida, por não haver exclusividade com a MARTE e movido pelo interesse de seus próprios donos, o “grupo Morfran” produzia calçados para terceiras empresas e também vendia produtos com a marca própria “Conceito Único”, conforme provam farta documentação constante dos presentes autos.

Observe-se, nesse sentido, que o próprio Relatório Fiscal (item 4.8), ainda que por amostragem, demonstra que houve prestação de serviços para outras empresas:

- Indústria de Calçados West Coast Ltda (NF nº 16 emitida pela Morfran);
- A. Grings S/A (NF's nº 311, 313, 314, 317, 318, 325 e 326 emitidas pela empresa Rivadavia);
- Top Indústria de Calçados Ltda (NF's nº 2, 8, 10, 12, 17 e 24 emitidas pela empresa Ligi);
- Polinoia Indústria de Calçados (NF's nº 36, 69, 77, 97, 101, 119 e 128 emitidas pela empresa Ligi);
- Quality Indústria de Calçados Ltda (NF's nº 466 e 473 emitidas pela empresa Ligi); e
- Tecnoeva Tecnologia em EVA Ltda (NF's 78 e 170 emitidas pela empresa Interessante).

Nesse contexto, merece destaque que as notas fiscais emitidas pelas empresas Morfran, Interessante, Taperapuã, Rivadavia, Rio Doce e Ligi não eram sequenciais, causando estranheza não terem sido identificados os destinatários

finais pela auditoria fiscal. O Relatório Fiscal é omissos nesse ponto, cerceando direito de defesa da recorrente, a qual não tem acesso ao acervo fiscal/contábil das “empresas do grupo”.

De qualquer sorte, outros documentos foram juntados aos presentes autos, os quais que comprovam, indubitavelmente, que as empresas do “grupo” prestavam serviços para outros tomadores e inclusive produziram produtos da marca própria (“Conceito Único”), a saber:

1) Situação do pedido de registro da marca “Conceito Único” no INPI – Instituto Nacional da Propriedade Industrial, apresentado em nome da empresa Interessante Calçados Ltda (fl. 786);

Nesse contexto, importa ressaltar que nos autos do presente processo há fortes indícios acerca da existência da marca própria “Conceito Único”, como, por exemplo, mensagens eletrônicas (e-mails) trocadas entre João Rosalvo Silveira e a auditora responsável pela fiscalização, em que o primeiro utiliza a conta “rosalvo@conceitounico.com.br” (fl. 493 e 787); e notas fiscais emitidas pela empresa Interessante Calçados Ltda nas quais consta a identificação da marca “Conceito Único” (em destaque, na cor vermelha, na parte superior) (fls. 647 e 651/655).

2) Notícia dando conta de que a marca “Conceito Único” participou inclusive de feira do setor calçadista (fl. 788);

3) Atas de audiências trabalhistas nas quais é reconhecida a titularidade da marca “Conceito Único” pela empresa Interessante Calçados Ltda (fls. 789/792);

4) Relatórios fornecidos pela Secretaria da Receita Estadual (SEFAZ/RS) à Justiça do Trabalho comprovando a emissão de notas fiscais pelas “empresas do grupo” contra diversas empresas além da MARTE (fls. 793/1156). Srs., Julgadores, percebam a quantidade de notas fiscais emitidas CNPJ distinto da MARTE!!!

Todos essa documentação acima referida, sobretudo os referidos relatórios da Secretaria da Fazenda Estadual (SEFAZ/RS), utilizado como meio de prova em ação trabalhista (Proc. nº 0000794-12.2014.5.04.0384), contendo as notas fiscais eletrônicas emitidas de 2010 a 2014 demonstram a ausência de exclusividade e dependência financeira.

(...)

Urge ressaltar, ainda, que o “grupo MORFRAN”, ao contrário do que fora suposto pela fiscalização, permaneceu em atividade após 05/2013, inclusive com a abertura de outra empresa, Avena Calçados Ltda (“AVENA”), CNPJ 11.814.125/0001-71, a qual exerceu suas atividades em conjunto com as demais e no mesmo imóvel, como comprovam os seguintes documentos:

1) Certidão lavrada por Oficial de Justiça nos autos de ação de despejo² dando conta de que, em 29/04/2024, o Sr. Davi Born declarou que empresa AVENA Calçados Ltda estava em funcionamento; (em anexo)

2) Depoimento prestado por Davi Born em audiência realizada em ação trabalhista (Proc. 0020206-32.2014.5.04.0382) informando que a empresa AVENA Calçados Ltda. esteve em atividade ao menos até 05/2014; (em anexo)

3) Atas de reclamações trabalhistas nas quais as empresas do “grupo”, sempre capitaneadas por Davi Born e representadas pela mesma preposta (Jussara Hermann, mencionada no item 2.3 do Relatório Fiscal), demonstrando plena atividade após 05/2013; (em anexo)

4) Relatório fornecido pela Secretaria da Receita Estadual (SEFAZ/RS) à Justiça do Trabalho, utilizado como meio de prova em ação trabalhista (processo nº 0020223-71.2014.5.04.0381), comprovando a emissão de notas fiscais pela empresa AVENA Calçados Ltda, até 30/06/2014; (em anexo)

5) Relatório fornecido pela Secretaria da Receita Estadual (SEFAZ/RS) à Justiça do Trabalho (já constante dos autos) comprovando a emissão de notas fiscais pelas empresas do “grupo” contra diversas empresas além da MARTE (fls. 793/1156), sendo: por LIGI Calçados Ltda, até 22/11/2013 (fl. 810); pela MORFRAN Calçados Ltda, até 09/09/2014 (fl. 938); por RIO DOCE Calçados Ltda, até 03/10/2013 (fl. 983); RIVADÁVIA Calçados Ltda, até 11/07/2013 (fl. 1050); e INTERESSANTE Calçados Ltda, até 01/11/2013 (fl. 855).

(...)

2.2. DA AUSÊNCIA DE “DEPENDÊNCIA ECONÔMICA”.

(...)

Em síntese, a impugnante está sendo acusada pela fiscalização de ter participado na conformação do fato gerador e, por consequência, arrolada como sujeito passivo solidário, com base “em afirmações do Senhor Rosalvo” (que pelo próprio Relatório Fiscal é possível inferir que se trata de “pessoa suspeita”, com interesse em atribuir a responsabilidade a terceiros com vistas a escusar-se da sua), sem qualquer comprovação nos autos.

Além disso, para a fiscalização, o fato de a MARTE constar do polo passivo das demandas trabalhistas ajuizadas pelos ex-empregados das “empresas do grupo”, aliado ao fato de ter assumido, com o término da relação comercial havida com a MORFRAN, o pagamento de algumas verbas devidas os empregados demitidos, demonstra seu interesse na constituição dos fatos geradores dos créditos em exigência.

(...)

Ademais, é oportuno ressaltar que, nas ações trabalhistas referidas no item 4.7 do relatório fiscal (fls. 515/523), nenhum dos reclamantes alegou em suas peças iniciais que a MARTE integrava o suposto “grupo econômico de fato” formado pelas empresas Morfran, Interessante, Taperapuã, Rivadavia, Rio Doce e Ligi, como também nenhum deles postulou o reconhecimento de vínculo empregatício diretamente com a MARTE, mas apenas e tão somente sua responsabilidade

subsidiária pelos créditos trabalhistas inadimplidos pelas efetivas empregadoras, tendo como “causa de pedir” a relação comercial havida entre suas efetivas empregadoras e a recorrente, embasando seus pedidos no entendimento sedimentado na Súmula nº 331, item IV, do Tribunal Superior do Trabalho, que determina a responsabilidade subsidiária do tomador pelos créditos trabalhistas reconhecidos judicialmente ao empregado de empresa que lhe prestou serviços³.

A propósito, as amostragens consideradas pela fiscalização (fls. 515/523) demonstram claramente que eram as empresas do suposto grupo econômico que suportavam os ônus decorrentes dos acordos firmados com seus ex-empregados reclamantes. Em nenhum dos casos apontados pela fiscalização a MARTE constou como responsável pelo adimplemento dos acordos, pelo contrário, os termos de acordo contêm cláusula expressa no sentido de que, descumprido o acordo, e restando infrutífera a execução contra a reclamada responsável pelo pagamento, o processo seria reincluído em pauta, para instrução processual e posterior manifestação do juiz da causa acerca da responsabilidade das demais reclamadas.

Impende registrar, também, que aludidas empresas não eram interpostas da MARTE (e a fiscalização sequer ousou dizer isso), eis que os serviços de industrialização foram prestados de forma autônoma (inclusive para outros tomadores, conforme acima referido), em suas próprias sedes (portanto, longe dos olhos da tomadora) e sem qualquer tipo de comando ou ingerência administrativa. Tanto é, como já salientado, que os reclamantes jamais postularam o reconhecimento de vínculo diretamente com o tomador.

Com efeito, é inconteste na Justiça do Trabalho que, se a empresa prestadora dos serviços participa de forma terceirizada do processo de produção de certo produto, com a confecção de etapas/fases produtivas que será finalizado na empresa tomadora para posterior revenda, responderá a empresa tomadora subsidiariamente pelas obrigações trabalhistas acaso inadimplidas pela empresa prestadora (item IV da Súmula nº 331 do TST).

Portanto, não há falar em “acordo amigável” como quer fazer crer a fiscalização. A MARTE, ante o ajuizamento de ação coletiva pelo Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias de Calçados de Parobé, viu-se obrigada a tomar uma decisão, levando em consideração o entendimento sedimentado pelo judiciário trabalhista, qual seja, na hipótese de inadimplemento das obrigações trabalhistas pelo empregador/prestador, responderá subsidiariamente o tomador dos serviços, consoante prevê o item IV da Súmula nº 331 do TST.

Sabedora dos riscos processuais decorrentes da continuidade da ação coletiva, a MARTE firmou diversos acordos individuais com os empregados substituídos pelo sindicato obreiro, todos devidamente homologados pelo juízo trabalhista. Frise-se que conciliar não significa reconhecer como verdadeiros os fatos narrados na petição inicial pelo autor. Pelo contrário, mesmo entendendo que quem deveria suportar os ônus decorrentes das demissões dos trabalhadores eram suas efetivas empregadoras, por uma questão de estratégia processual, a MARTE resolveu pôr

fim ao processo mediante o pagamento de algumas verbas (não de toda a contratualidade como equivocadamente mencionou a fiscalização no item 4.9.20) devidas aos reclamantes (tal afirmação é de fácil comprovação, basta verificar os termos de acordo juntados pela própria fiscalização, nos quais consta a discriminação das verbas/valores que compõe o acordo), uma vez que, caso optasse pela continuidade do feito, talvez os valores finais fossem outros.

Nesse contexto, não é demais mencionar, apenas em reforço argumentativo acerca da licitude da terceirização, que o Supremo Tribunal Federal iniciou a construção de sua jurisprudência atual, reconhecendo a inconstitucionalidade do critério de distinção entre atividade-meio e atividade-fim para fins de definição da licitude ou ilicitude da terceirização.

A sedimentação da atual posição do Supremo foi no julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceitos Fundamentais (ADPF) nº 324/DF, realizado em 30/08/2018, em que o STF entendeu pela constitucionalidade da terceirização da atividade-fim, fixando-se a seguinte tese: “É lícita a terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim, não se configurando relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada.”

Na mesma sessão em que foi julgada a ADPF nº 324, o STF julgou o Recurso Extraordinário (RE) nº 958.252/MG (Tema nº 725 das Repercussões Gerais), de relatoria do ministro Luiz Fux, cuja tese fixada foi: “É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante”.

A referendar tal posicionamento, o STF, no Agravo em Recurso Extraordinário (ARE) nº 791.932/DF (Tema 739), afastou decisão do Tribunal Superior Trabalhista (TST) que deixou de aplicar o artigo 94, inciso II da Lei nº 9.472/1997, pois entendeu que concessionária do ramo de telecomunicação não poderia terceirizar serviço de telemarketing por se tratar de sua atividade-fim. Em tal julgamento, o Plenário da Corte declarou parcialmente inconstitucional a Súmula 331/TST e proclamou a licitude da terceirização de toda e qualquer atividade, meio ou fim; para afirmar a inexistência de relação de emprego entre a contratante e o empregado da contratada.

Neste esboço, à luz de todo o exposto no presente tópico, não tendo sido demonstrado pela Fiscalização o interesse jurídico na constituição do fato gerador (ou seja: a realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador), impõe-se o provimento do recurso voluntário apresentado pela ora Recorrente (empresa Calçados Marte Ltda), afastando a sua responsabilidade solidária.

Da Multa Qualificada

A Autoridade Administrativa Fiscal, à luz do quanto disposto no § 1º e inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, aplicou a multa de ofício qualificada de 150%, o que fez nos seguintes termos:

5. DA MULTA APLICADA

5.1. Sobre a totalidade das contribuições previdenciárias foi aplicada a multa do inciso I do art. 44 da Lei número 9.430/96 (75%). Referida multa foi qualificada, passando, portanto, para 150% devido aos fatos expostos no decorrer deste relatório os quais foram corroborados com os elementos de prova constantes deste processo administrativo e que apontam ter o contribuinte, ao não oferecer as contribuições referidas à tributação através da declaração irregular de optante pelo Simples Nacional em GFIP, incorrido nas condutas que configuram o descrito no art. 71 da Lei 4.502/64, pois foram atos dolosos tendentes a impedir o conhecimento do fato gerador da obrigação tributária de modo a reduzir o montante de contribuições previdenciárias devidas

Sobre o tema, o órgão julgador de primeira instância destacou e concluiu que:

Pelo demonstrado pela fiscalização, as empresas prestadoras de serviços para a impugnante mantinham-se em regime tributário favorecido do Simples Nacional indevidamente, de maneira a abrigar e fornecer a mão de obra que era utilizada com tributação de contribuições previdenciárias e sociais de forma privilegiada.

Do Relatório Fiscal, destaca-se a seguinte informação:

4.8.5. Desta forma vislumbra-se claramente que os contribuintes referidos conformam grupo econômico de fato, porém estruturaram-se formalmente através da constituição de empresas interpostas para dividir seu faturamento e beneficiar-se irregularmente de tratamento tributário diferenciado. Ao permanecer indevidamente no Simples Nacional, as empresas ou grupo econômico obtinham redução de tributos, mormente no que se refere às contribuições previdenciárias.

Não se trata, portanto, de simples inadimplemento, falta de declaração ou declaração inexata, hipóteses da multa de ofício simples, mas de ação ou omissão dolosa tendente a reduzir o montante do imposto devido do grupo, ou a evitar ou diferir o seu pagamento ao se manter em regime tributário favorecido não oferecendo o fato gerador à tributação correta.

Registre-se que não há que se falar em inconstitucionalidade da multa na presente sede de julgamento nos termos do art. 59 do Decreto 7.574/2011.

Nesse sentido:

Súmula CARF nº 2 - Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por conseguinte, reputa-se correto o procedimento fiscal ao qualificar a multa imposta.

Verifica-se, no entanto, que a Lei 14.689/2023 reduziu a multa qualificada para 100% na hipótese de ausência de reincidência. Em pesquisa nos sistemas de controle de processos (e-processo), não foi constatada reincidência na forma do art. 44, §1º A, da Lei 9.430/1996.

O CTN prevê, em seu art. 106, a aplicação retroativa de lei para ato não definitivamente julgado em que há cominação de penalidade menos severa que a prevista ao tempo de sua prática.

Assim, a multa qualificada (150%) deve ser reduzida para 100% pelas exatas razões lançadas originalmente.

Quanto a aplicação da multa de 20%, prevista no art. 35 da Lei 8.212/1991, essa não tem cabimento no caso dada a especificidade do disposto no art. 35-A da Lei 8.212/1991, bem como pela falta de previsão legal para a redução da multa aplicada.

Não há qualquer reparo a ser feito na decisão de primeira instância neste particular.

De fato, é cediço que a aplicação de penalidade mais grave, mediante a majoração da multa, só tem cabimento em situações específicas, onde fique evidenciado o comportamento excepcional do sujeito passivo, seja no tocante à falsidade na declaração, seja pela configuração de sonegação, conluio ou fraude acima transcritas, situações que, por sua gravidade, devem ensejar reprimenda punitiva de maior monta, com o fito de punir o infrator que assim age, extrapolando a conduta do mero inadimplemento e desestimulando novas condutas deste jaez.

No âmbito da aplicação da multa qualificada, não resta dúvida de que o dolo exigido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 não requer a consciência do agente de que sua conduta esteja tipificada como criminosa. A expressão "conduta dolosa" inserida nos citados artigos exige tão somente a prova de que o contribuinte teria agido voluntariamente, de forma consciente de seus atos, independentemente de saber se é ilícita ou não sua conduta.

Não obstante, mesmo que não seja imprescindível que o contribuinte tenha noção da ilicitude da sua conduta para que lhe seja imputada a multa qualificada, no presente caso é evidente que houve o intuito de fraudar ou de sonegar, conforme está detalhado no Relatório Fiscal.

Conclui-se, portanto, pelo cabimento da multa duplicada devido a comprovação de ação dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente, uma vez que está cabalmente demonstrada a ação dolosa por parte do sujeito passivo.

Registre-se, pela sua importância, que a qualificação da multa ora em análise se deu em razão de conduta praticada pelo sujeito passivo principal.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, afastando a responsabilidade solidária da empresa Calçados Marte Ltda.

Assinado Digitalmente

Gregório Rechmann Junior

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Redator designado.

Com o mais profundo respeito às razões de decidir do Ilmo. Conselheiro relator Dr. Gregório Rechmann Junior dirijo quanto ao afastamento da responsabilidade solidária da Calçados Marte Ltda.

Ao ler detidamente o Relatório Fiscal de fls. 90/116, no que concerne à responsabilidade solidária, tópico nº 4, **há que se destacar, in casu, que as empresas prestadoras de serviço e a tomadora formaram um “consórcio” para a prática de sonegar o tributo previdenciário em discussão neste contencioso**, justificando a qualificação da multa de ofício aplicada. Inclusive há demonstração de que a Calçados Marte Ltda se tornou reclamada em processos da Justiça do Trabalho movidos pelos empregados das empresas que lhe prestaram serviço, **dando conta de uma total dependência econômica e de gestão entre os prestadores e o tomador, tanto que, tão logo a Calçados Marte Ltda deixou de requerer os serviços, os prestadores encerraram suas atividades e demitiram seus funcionários, inclusive assumindo referido tomador o pagamento das verbas rescisórias de forma amigável destas empresas:**

4.9.20. Este acordo, conjuntamente com os fatos demonstrados no item 4.8, bem como no item 4.7., pelo qual observa-se que a Calçados Marte ao longo do tempo vinha constando no pólo passivo dos processos trabalhistas movidos pelos empregados das empresas do grupo econômico, **comprovam de forma contundente, o caráter da relação entre o grupo já caracterizado, do qual a ora atuada Morfran faz parte, e a Calçados Marte, ou seja, total dependência econômica e de gestão, já que no momento em que a Calçados Marte não tomou mais serviços, as empresas do grupo viram-se obrigadas a encerrar suas atividades e demitir paulatinamente todos os segurados, assumindo a Calçados Marte o pagamento das verbas rescisórias de forma amigável**. Verbas estas que, destacamos, referem-se a toda a contratualidade dos segurados empregados. (grifo do autor)

4.9.21. Evidentemente isto demonstra não apenas o interesse da Calçados Marte na situação que constitui os fatos geradores ora levantados, como também sua participação na conformação do mesmo, tendo em vista que esta mão de obra somente existia em virtude da prestação de serviços à mesma. (grifo do autor)

4.9.22. Diante dos fatos aqui relatados, concluímos ser a Calçados Marte solidariamente responsável pelos débitos ora levantados.

Não se pode perder de vista que a tributação aqui discutida possui regra matriz de incidência no chamado salário-contribuição, nos termos em que encerra o art. 28, I da Lei nº 8.212, de 1.991, **havendo claro e comprovado interesse comum e jurídico entre a Calçados Marte Ltda e as empresas prestadoras quanto ao fato gerador do tributo em exame, exatamente como prevê o art. 124, I do Código Tributário Nacional – CTN:**

(CTN)

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; (grifo do autor)

Portanto e para o caso sequer é possível delinear interesse diverso daquele eminentemente jurídico que constitui o fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de empregados, cujas verbas trabalhistas inclusive foram assumidas pela Calçados Marte Ltda, tornando evidente sua responsabilidade solidária.

Ademais ainda acrescento que o próprio texto do relato fiscal deixa clara a existência de um grupo econômico formado tanto pelos prestadores de serviço como também e inclusive o tomador, **contudo, destaco que o fundamento utilizado para a solidariedade da Calçados Marte Ltda na exação é aquele delineado no art. 124, I do CTN com o qual concordo conforme descrito linhas acima.**

Deste modo concluo meu voto negando provimento ao recurso voluntário interposto.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino