



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.721882/2013-38
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.745 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 27 de junho de 2023
Recorrente BUZATEX TEXTIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

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.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. UTILIZAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA INTERPOSTA. POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO TRIBUTOS RECOLHIDO PELA EMPRESA DESCARACTERIZADA.

A utilização de pessoa jurídica interposta com a finalidade exclusiva de redução dos custos sobre a folha de pagamento deve ser combatida. Entretanto, havendo a caracterização de empresa como mera extensão da real contratante da mão de obra, deve-se admitir a compensação dos valores recolhidos à título de Contribuição Previdenciária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento para reconhecer o direito de aproveitamento dos valores recolhidos oportunamente pela empresa desconsiderada e cuja existência motivou a exigência fiscal. Vencidos os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Sheila Aires Cartaxo Gomes e Régis Xavier Holanda, que negavam provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Responsável Solidário, e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para reconhecer o direito de aproveitamento dos valores recolhidos oportunamente pela empresa desconsiderada e cuja existência motivou a exigência fiscal. Vencidos os conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Sheila Aires Cartaxo Gomes e Régis Xavier Holanda, que negavam provimento, e os conselheiros Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que davam provimento integral.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Mário Hermes Soares Campos, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Regis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente processo cuida de auto de infração para exigência de contribuições a cargo da empresa, devidas à Seguridade Social, inclusive a destinada ao custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre a remuneração paga, no período de 01/2008 a 13/2008, aos segurados empregados registrados na sociedade empresária Dujutex Têxtil Ltda EPP, CNPJ 08.243.599/000104, mas que, segundo a fiscalização, são, de fato, segurados empregados da sociedade empresária Buzatex Têxtil Ltda, CNPJ 01.381.782/000119.

Conforme despacho de admissibilidade, trata-se de Recurso Especial de Divergência, previsto no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9/6/15, anexo II, artigos 67 e seguintes, **interpostos pelo sujeito passivo e pela responsável solidária** em face do Acórdão nº 2301-004.533 (fls.499/509) e do Acórdão de Embargos n.º 2301-006.021 (fls.586/591), assim ementados:

Acórdão nº 2301-004.533

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

ATOS DOLOSOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO À LEI. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. MULTA.

Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado 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, respondendo solidariamente com o contribuinte pelo crédito tributário lançado, inclusive multas.

DIRETOR NÃO SÓCIO DE SOCIEDADE LIMITADA DESIGNADO EM CONTRATO SOCIAL. AUSÊNCIA DE SUBORDINAÇÃO. SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

A designação de administrador não sócio da sociedade limitada, em contrato social, com poderes para representá-la, corroborado com outros elementos apontados no relatório fiscal, demonstram a ausência de subordinação, o que é incompatível com a condição de segurado empregado. Inteligência do art.1060 e 1061 do Código Civil de 2002.

PAGAMENTOS EFETUADOS NA SISTEMÁTICA DO SIMPLES POR EMPRESA INTERPOSTA. APROPRIAÇÃO INADMISSÍVEL.

Os pagamentos feitos por terceiros, e em nome destes, não são eficazes para extinguir a obrigação tributária do contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Acórdão de Embargos n.º 2301-006.021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE NO JULGADO PROFERIDO PELO CARF. REJEIÇÃO.

Verificada a inexistência de omissão, contradição ou obscuridade em acórdão proferido por este Conselho, devem ser rejeitados os Embargos de Declaração visando à rediscussão de matéria já julgada.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO. EXISTÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE NO JULGADO PROFERIDO PELO CARF.

Na existência de omissão, contradição ou obscuridade em Acórdão proferido por este Conselho, são cabíveis Embargos de Declaração para saneamento da decisão.

Duas são as matérias devolvidas a este Colegiado: a) inexistência de solidariedade e b) aproveitamento/compensação dos pagamentos realizados pela Dujutex no âmbito do Simples Nacional.

Contrarrazões da Fazenda Nacional pugnando pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Os recursos preenchem os pressupostos e devem ser conhecido.

Como relatado estamos diante de recurso especial interposto pelo Contribuinte e responsável contra parte do acórdão que **i) manteve a solidariedade e ii) negou o direito do contribuinte de aproveitar os valores recolhidos originalmente pela empresa jurídica interposta.**

A **primeira divergência, matéria do Recurso Especial da responsável solidária, cuida da “inexistência de solidariedade”**. Defende a recorrente que 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.

Entretanto, ao contrário do argumentado ratifico a decisão recorrida.

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 exclusiva da pessoa física.

Conforme defende a doutrina o art. 135 do CTN nos traz hipótese onde o contribuinte, por conduta inadequada daquele que lhe representa, fica isento da responsabilidade pelo tributo apurado. 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 e o efeito é transferir para ele o débito 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 ser 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. Referido interesse é exigido inclusive para os casos do inciso II do art. 124, o qual serve de fundamento para a solidariedade prevista no art. 30, IX da Lei nº 8.212/91, norma utilizada pelo lançamento fiscal, e sobre esse dispositivo o professor Paulo de Barros Carvalho em sua obra Curso de Direito Tributário (Saraiva - 1991, pp.216 e 217) assim esclarecesse:

"propositalmente deixamos para o final a menção ao inciso II do art. 124, que declara solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei. Ajeita-se aqui uma advertência sutil, mas de capitular relevo. O território da eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga da competência impositiva, cravada na Constituição.

A lembrança desse obstáculo sobranceiro impede que o legislador ordinário, ao expedir regra-matriz de incidência do tributo que cria, traga para o tópico do devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado do fato típico. Falta a ele, legislador, competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência."

Para ilustrar, coleciono os ensinamentos do também professor Renato Lopes Becho em artigo intitulado "Responsabilidade Tributária Solidária, por Contribuição Social, na Construção Civil, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 186 (p. 82):

Acreditamos, como se verifica da presente exposição, que o artigo 30 da Lei nº 8.212/1991, ao estipular a solidariedade entre contribuintes e não contribuintes transformou esses em responsáveis tributários, nos termos do artigo 121, parágrafo único, do CTN. E não o fez diretamente. Ou seja, sem que o legislador tenha usado a palavra responsabilidade no texto legal indicado, ele, na verdade, criou uma responsabilidade indireta.

A solidariedade não é o único efeito à disposição do legislador para relacionar os contribuintes e os responsáveis. Ele pode lançar mão, também, da subsidiariedade. A distinção entre solidariedade e subsidiariedade está nos seus efeitos. Enquanto na primeira não há benefícios de ordem, na segunda ele é necessário. Significa dizer que,

na subsidiariedade, o credor não pode escolher contra quem vai exigir o tributo: ele terá que, necessariamente, cobrar o tributo primeiro do contribuinte. Se não for satisfeito por esse, ele seguirá executando o responsável. É o chamado "benefício de ordem", que existe na subsidiariedade. Já na solidariedade não há o benefício de ordem: o credor pode escolher entre cobrar o tributo do contribuinte ou de um dos responsáveis. É esse o principal efeito, expresso no artigo 125 do CTN, in verbis:

"Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um, deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais."

O artigo 30 da Lei de Custeio da Seguridade Social, como visto, estabelece uma hipótese de solidariedade. Aplicando-se os artigos 124 e 125 do CTN, significa dizer que, nos termos escolhidos pelo legislador, a Receita Federal do Brasil poderá cobrar as contribuições sociais devidas sobre uma construção civil dos contribuintes ou dos responsáveis, sem nem mesmo se falar em benefício de ordem. Poderá, pois, mover a execução fiscal, desde sua propositura, diretamente em face do dono da obra ou do proprietário do imóvel.

Assim, para caracterização da responsabilidade solidária, nos interessa no presente caso a caracterização e infração à lei e a demonstração do interesse comum, situações presentes no lançamento fiscal, valendo destacar alguns trechos do relatório – esses adotados pelo acórdão recorrido:

Auditorias-Fiscais desenvolvidas nas empresas citadas acima evidenciam a presença de subterfúgios utilizados no intuito de afastar a incidência de contribuições previdenciárias (cota patronal), por meio de constituição de CNPJ em nome de interpostas pessoas (parentes e empregados). Tais subterfúgios consistem em trabalhar com duas empresas paralelas – uma no SIMPLES - para dividir o faturamento e o registro dos empregados, mantendo em seus quadros societários pessoas que não são seus verdadeiros sócios e ainda deixar de incluir nestes seus sócios de fato. A manutenção de empresa ME/EPP tem por objetivo registrar parte dos empregados em firma contemplada pela LC 123/2006 e, assim, deixar de recolher as contribuições (patronal) sobre a folha de pagamento dos empregados registrados nesse CNPJ. O contribuinte pretendeu desta forma se elidir da incidência da contribuição previdenciária patronal que recairia sobre a folha de pagamento dos empregados e contribuintes individuais registrados na empresa optante pelo SIMPLES NACIONAL.

...

Não é, porém, o que descreve o SITE da BUZATEX:

“Fundada em agosto de 1996, em Blumenau - Santa Catarina, por Alexandre Busarello e Dulcemar Baumgarten Busarello, a empresa Buzatex Têxtil se destaca na confecção de produtos infantis.”(outros detalhes no item DO SITE / EMPRESA, desta representação).

...

DUJUTEX TÊXTEL LTDA EPP

A DUJUTEX TÊXTIL LTDA EPP iniciou suas atividades em agosto/2006 na cidade de Petrolândia SC, aonde ainda permanece, num galpão doado pela prefeitura (benefício para atrair indústrias para a região).

A representada, incorporada pela Buzatex em agosto/2012, teve como sócios Dulcemar Baumgarten Busarello (sócia-gerente com 99,99% das ações) e Carlos André Mendes. Ela, casada com Alexandre Busarello e filha do casal Ronaldo Baumgarten e Sílvia (“donos no contrato social” da Buzatex). Carlos André Mendes (Carlito como era conhecido na empresa), registrado no RH da Buzatex.

...

Com a constituição da Dujutex, a intenção da Buzatex era a de trabalhar com um CNPJ paralelo, do SIMPLES NACIONAL, com a finalidade exclusiva de registrar $\frac{3}{4}$ dos empregados e livrar a empresa-mãe dos encargos trabalhistas sobre a folha de pagamento.

Criou, portanto, esse CNPJ em nome da própria administradora para abrigar 75% dos vínculos empregatícios da sociedade. Ou seja, uma empresa única dividida em dois CNPJs, controlados pelos mesmos gestores (os cônjuges).

...

A gestão administrativo-financeira da Buzatex e da firma vinculada era exercida pelos administradores do negócio Srs. Alexandre Busarello e Dulcemar Baumgarten Busarello. Seu empregado estava no contrato social da vinculada com 0,01% apenas como parte figurativa do processo, isto é, a sociedade possui um único comando, independentemente de onde estiveram registrados os trabalhadores.

Tudo era feito na sua administração: o atendimento, a compra, a venda, o expediente, a produção, o pagamento, a execução do serviço etc tem a marca BUZATEX e são realizados pelos administradores da sociedade. A Dujutex, na verdade, existiu para registrar a maior parte dos empregados da produção.

O objetivo do grupo era desenvolver a atividade com duas empresas paralelas, a do SIMPLES para registrar 75% dos trabalhadores e a outra para registrar os outros 25% e para o faturamento. De fato, a Dujutex não tinha patrimônio e capacidade operacionais necessários à realização de seu objetivo.

...

5. Como relatado no início, Dulcemar Baumgarten Busarello era a verdadeira gestora das fiscalizadas, a administradora de fato.

6. Entretanto, por haverem infringido a lei, como se verá, e por terem interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos aqui lançados, serão responsabilizados solidariamente pela obrigação tributária decorrente.

Observamos, portanto, haver nos autos prova da administração comum das empresas envolvidas, situação que em conjunto com os demais elementos do processo leva à caracterização da solidariedade.

Pelo exposto nego provimento ao recurso da solidária neste ponto.

No que tange ao mérito da segunda matéria – necessidade de compensação dos valores recolhidos a título de contribuições previdenciárias pela pessoa jurídica

“desconsiderada”, ao longo dos anos o tema vem sendo debatido por este Colegiado e tal possibilidade será reconhecida a depender do caso concreto.

Por exemplo, para os casos onde se constata a existência de pessoa jurídica simulada havendo a caracterização de uma confusão de identidades entre a empresa contratante e aquela prestadora do serviço ou mesmo no caso de pessoas físicas que constituem pessoas jurídicas para exploração de direitos personalíssimos, o direito ao aproveitamento dos créditos dos tributos recolhidos pelas pessoas desconstituídas é reconhecido. Nestes casos, diante da realidade fática demonstrada pela fiscalização, entende-se pelo atendimento do art. 74 da Lei nº 9.430/96, afinal pode-se deduzir que estamos diante de créditos próprios sendo aproveitados pelo respectivo titular do direito:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

A utilização de pessoa jurídica interposta com a finalidade exclusiva de redução dos custos sobre a folha de pagamento deve ser combatida. Entretanto, havendo a caracterização de empresa como mera extensão da real contratante da mão de obra, deve-se admitir a compensação dos valores recolhidos à título de Contribuição Previdenciária.

Assim, na condição como a caracterizada nos autos, deve-se reconhecer o direito de aproveitamento nos valores recolhidos oportunamente pela empresa desconsiderada e cuja existência motivou a exigência fiscal.

Pelo exposto dou provimento aos recursos do contribuinte e solidária quanto a essa matéria admitindo a compensação dos valores recolhidos no período do lançamento.

Conclusão:

Pelo exposto, conheço do recurso da responsável solidária para no mérito dar-lhe provimento parcial e, conheço e dou provimento ao recurso do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

