



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.730411/2013-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-003.569 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de janeiro de 2020
Recorrente MARQUES & PRIETO LTDA. (RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO:
INSTITUTO DE APRENDIZAGEM NOSSA SENHORA DAS GRAÇAS
LTDA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Atribui-se a responsabilidade solidária a terceira pessoa apenas quando comprovado o nexó 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário interposto pelo responsável solidário. Vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama (Suplente convocado), Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). Ausente o conselheiro Efigênio de Freitas Junior.

Relatório

Por praticidade, adota-se o relatório da 2ª Turma da DRJ de Belo Horizonte, que assim resumiu a controvérsia:

“DO LANÇAMENTO.

AUTOS DE INFRAÇÃO - FLS. 259/279.

Contra o contribuinte, pessoa jurídica já qualificada nos autos, foi lavrado o auto de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, assim caracterizado:



INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

Auto de Infração
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

LAVRATURA

Unidade	Número do MPF
DRF - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM BRASÍLIA	0110100.2013.00016
Local de Lavratura	Data Hora
Brasília-DF	04/12/2013 23:41

SUJEITO PASSIVO

Nome	Número	Complemento	CNPJ
MARQUES & PRIETO LTDA - ME	16	BLOCO B	01.029.476/0001-18
Logradouro			Telefone
ST SCS QUADRA 01			(61) 30394284
Bairro	Cidade/UF		CEP
ASA SUL	BRASÍLIA/DF		70308900

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

	Cód. Receita Darf	Valor
IMPOSTO	2917	742.869,87
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2013)		240.754,62
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		835.728,61
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		1.819.353,10
Valor por Extensão		
UM MILHÃO, OITOCENTOS E DEZENOVE MIL, TREZENTOS E CINQUENTA E TRÊS REAIS E DEZ CENTAVOS		



INFORMAÇÃO PROTEGIDA POR SIGILO FISCAL

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL
IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA**SUJEITO PASSIVO**

CNPJ
01.029.476/0001-18
Nome Empresarial
MARQUES & PRIETO LTDA - ME

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração da(s) infração(ões) abaixo descrita(s) aos dispositivos legais mencionados.

0001 RESULTADOS ESCRITURADOS E NÃO DECLARADOS
RESULTADOS OPERACIONAIS NÃO DECLARADOS

Valor correspondente ao resultado tributável não confessado pela empresa, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/03/2010	1.188.883,90	112,50
30/06/2010	1.641.667,09	112,50
30/09/2010	212.928,45	112,50

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2010 e 30/09/2010:

Art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247; 248; 249, inciso I, VII e VIII; 841, inciso III; e 845, inciso II, do RIR/99.

Fazem parte do presente auto de infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.

Em decorrência do procedimento fiscal, foi ainda lavrado o auto de infração pertinente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), cujo crédito tributário foi assim consolidado:



Auto de Infração
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

LAVRATURA

Unidade	Número do MPF
DRF - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM BRASÍLIA	0110100.2013.00016
Local de Lavratura	Data Hora
Brasília-DF	04/12/2013 23:41

SUJEITO PASSIVO

Nome	CNPJ
MARQUES & PRIETO LTDA - ME	01.029.476/0001-18
Logradouro	Número
ST SCS QUADRA 01	16
Bairro	Complemento
ASA SUL	BLOCO B
Cidade/UF	Telefone
BRASÍLIA/DF	(61) 30394284
	CEP
	70308900

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$

CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Def	Valor
	2973	273.844,20
JUROS DE MORA (Calculados até 12/2013)		88.698,00
MULTA PROPORCIONAL (Percentual de Redução)		308.074,73
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		670.616,93

Valor por Estorno

SEISCENTOS E SETENTA MIL, SEISCENTOS E DEZESSEIS REAIS E NOVENTA E TRÊS CENTAVOS

TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL (TVF) – FLS. 280/286.**I - Da Contribuinte.**

No TVF, a autoridade fiscal ressaltou que a empresa fiscalizada é a fundadora do colégio Galois e no ano de 2010 era uma das mantenedoras do estabelecimento educacional, atividade essa condizente com seus objetivos sociais à época. Atualmente, o contrato social prevê a exploração apenas da atividade de "Pré-vestibular e Preparação para Concursos".

No aspecto tributário, a pessoa jurídica apurou o Imposto de Renda em 2010 com base no lucro real trimestral.

II - Da Ação Fiscal.

A fiscalização discorreu acerca das intimações expedidas, tendo registrado que, no decorrer dos trabalhos, a contribuinte não prestou qualquer tipo de informação, não tendo conseguido fazer nenhum contato com representante legal da empresa. Relatou ainda que, com base em diligências, colheu elementos para execução da auditoria com terceiros.

III - Do Exame das Informações.

Não tendo sido possível obter da empresa e do seu representante legal as informações necessárias para a realização do procedimento fiscal, foram utilizados apenas os registros transmitidos ao Sped, não tendo sido possível checar a conformidade dos lançamentos contábeis com a respectiva documentação suporte nem aprofundar as análises.

No entendimento da fiscalização, ficou caracterizada a prática, por parte dos representantes legais da empresa, da conduta descrita no art. 33, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que será objeto de representação específica ao Ministério Público Federal, nos termos da legislação pertinente.

IV - Das Infrações Apuradas.

Resultados Operacionais Não Declarados (IRPJ);

Resultados Não Declarados (CSLL).

No ano-calendário de 2010, a contribuinte apurou resultados passíveis de tributação do IRPJ e CSLL, entretanto não confessou débitos na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), em Declaração de Compensação (DCOMP) ou Pedido de Parcelamento. Não foram identificados ainda pagamentos ou qualquer outra forma de extinção para as obrigações tributárias.

Entre outros registros, destacou a fiscalização que, na determinação das quantias devidas, foram aproveitadas as retenções efetuadas por fontes pagadoras, constantes da base de dados da Receita Federal.

V - Da Responsabilidade Solidária.

Constatou a autoridade fiscal que, em 2010, a pessoa jurídica Marques & Prieto Ltda. exerceu, juntamente com o Instituto de Aprendizagem Nossa Senhora das Graças (CNPJ 72.578.842/0001-36), a atividade de mantenedora do Colégio Galois, atuando em parceria nesse empreendimento, consoante provas arroladas.

Concluiu que restava caracterizado o interesse em comum existente entre as citadas empresas mantenedoras, motivo pelo qual atribuiu-se a responsabilidade solidária ao Instituto de Aprendizagem Nossa Senhora das Graças pelo pagamento dos tributos constituídos, nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN).

Ressaltou ainda que foi considerado todo o faturamento obtido pela contribuinte no ano-calendário de 2010 como decorrente da prestação de serviços educacionais ofertados pelo colégio Galois, conforme registrado na escrita digital transmitida ao Sped.

VI - Da Autuação.

Diante do exposto, por meio de lançamento de ofício, foram constituídos os créditos tributários de IRPJ e CSLL, tendo sido aplicada multa majorada de 112,5% prevista no art. 44, inciso I e § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996.

O Termo de Sujeição Passiva Solidária foi anexado às fls. 288/289, enquanto o Termo de Encerramento consta da fl. 290.

A intimação da exigência se deu por via postal, conforme atestam os seguintes Avisos de Recebimento (AR):

- AR fl. 291 - Marques & Prieto Ltda - ME - data de recebimento em 07/12/2013;

- AR fl. 292 - Dulcinéia Maria Marques dos Santos - data de recebimento em 07/12/2013;

- AR fl. 293 - Angel Prieto Andres - data de recebimento em 13/12/2013;

- AR fl. 294 - Instituto de Aprendizagem Nossa Senhora das Graças - data de recebimento em 09/12/2013;

Os demais documentos que fundamentam a exigência foram juntados às fls. 02/278.

IMPUGNAÇÃO – FLS. 304/333.

O Instituto de Aprendizagem Nossa Senhora das Graças apresentou a impugnação, em relação ao Termo de Sujeição Passiva Solidária, recebida em 07/01/2014, cujo conteúdo pode ser resumido conforme se passa a explicitar.

I - Preliminar de intimações das decisões futuras.

Conforme procuração em anexo, o impugnante requer que todas as intimações sejam enviadas ao endereço do Instituto de Aprendizagem Nossa Senhora das Graças e ao signatário no endereço especificado.

II - Breve relato.

O impugnante fez uma síntese da fundamentação da responsabilidade solidária a ele atribuída.

III - Das razões da impugnação.

Fazendo referência à legislação pertinente e entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), assevera que havia de fato entre as empresas Marques & Prieto Ltda- ME e o impugnante o interesse comum de manter íntegra a marca Galois, de propriedade da professora Dulcineia Marques dos Santos, e que é locada à empresa impugnante, conforme cópia do contrato em anexo.

Ao contrário do sustentado pelo Auditor, as empresas não eram parceiras em empreendimento comum, pois são pessoas jurídicas distintas, com CNPJ e sócios distintos, sendo que a única ligação seria a preservação e utilização da marca Galois. Esta situação é confirmada por documento apresentado à Secretaria de Educação para concessão de autorização de funcionamento (fl. 152), conforme texto transcrito, que não deixaria dúvidas de que são empresas distintas sem qualquer vínculo além do interesse de manutenção da marca Galois.

Inclusive o pedido de credenciamento junto a Secretaria de Educação (fls. 152/162) foi feito em conjunto para maior agilidade na apreciação do pleito, observada a padronização exigida pela titular da marca.

Tal padronização não é suficiente para imputar a solidariedade tributária, conforme preceitua o art. 124, inciso I, do CTN, pois o ponto crucial - "interesse comum na situação que constitua o fato gerador" não foi constatado.

Sustenta que o fato gerador, qual seja a prestação de serviços educacionais, foi realizada de forma independente por cada uma das entidades, não havendo interesse comum na constituição do fato gerador da Marques & Prieto, por parte do Instituto.

Engana-se o Auditor quando informa que as empresas utilizam o mesmo pessoal administrativo (fls. 129/130). Na verdade, alguns professores ministravam aulas em ambas as instituições, como em várias outras, porém os funcionários administrativos do Instituto eram totalmente diversos daqueles da Marques & Prieto Ltda, o que é mais um elemento que prova a distinção das pessoas jurídicas.

A utilização de alguns professores comuns tinha o intuito de manter a excelência e similaridade dos serviços prestados à sociedade de Brasília pelos credenciados a fazer uso da marca Galois, exigência feita pela proprietária da referida marca. Também por esse motivo promoveu o credenciamento conjunto na Secretaria de Educação.

Passa então a discorrer sobre as disposições do art. 124, inciso I, do CTN, citando ainda jurisprudência do STJ e dos Tribunais Regionais Federais acerca do assunto.

Conclui que havia interesse comum de manutenção da pujança da marca utilizada por ambas as instituições, nada mais que isto, sendo que as empresas atuavam de forma distinta e não conjuntamente para constituição do fato gerador.

IV - Do pedido.

Requer seja acolhida a impugnação para afastar a responsabilidade tributária solidária imputada ao Instituto de Aprendizagem Nossa Senhora das Graças, tendo em vista não ter restado preenchida a exigência do art. 124, inciso I, do CTN.

Foi anexado pelo impugnante o documento de fls. 328/333, intitulado "Folha de Pagamento - Resumo Geral".

Ao apreciar a Impugnação interposta exclusivamente pelo responsável solidário Instituto de Aprendizagem Nossa Senhora das Graças Ltda, ora Recorrente, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte/MG proferiu o acórdão nº 02-64.097, no qual decidiu julgar improcedente a defesa apresentada para:

- confirmar o vínculo de responsabilidade atribuído ao Instituto de Aprendizagem Nossa Senhora das Graças, qualificado no Termo de Sujeição Passiva Solidária pertinente;
- declarar definitiva a exigência em relação a Marques & Prieto Ltda. - ME, devendo ser aplicado ao caso, no que couber, as determinações da Portaria RFB nº 2.284, de 29 de novembro de 2010, notadamente, o previsto no art. 7º, § 1º, art. 9º, parágrafo único, e art. 10, parágrafo único;

O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

Evidenciam o interesse comum o credenciamento em conjunto das instituições educacionais mantenedoras no órgão público competente, o fato de as mantenedoras compartilharem a mesma marca e utilizarem as mesmas diretrizes pedagógicas, matrizes curriculares, regimento escolar, o diretor pedagógico e o pessoal administrativo, e ainda a falta de comprovação documental do pagamento pelo uso da marca ou de qualquer outro tipo contraprestação.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

O Recorrente interpôs Recurso Voluntário reiterando os fundamentos da sua impugnação, no tocante à ausência de responsabilidade solidária, cabendo ressaltar os seguintes pontos abordados pelo recurso:

LA DRE

Fl. 433

MADUREIRA
ADVOGADOS
EMPRESARIAL ■ TRIBUTÁRIO

ADVOGADOS
Anísio Batista Madureira
Júlio César Alves Ribeiro
Fernando Fugagnoli Madureira
Adriano Martins Ribeiro Cunha
ESTAGIÁRIA
Renata Fugagnoli Madureira

O Auto de Infração não traz nenhuma comprovação ou prova no sentido de que ambas concorreram para a incidência do fato gerador do crédito tributário.

Com efeito, a jurisprudência do STJ deixa claro que o “interesse comum” que se refere o artigo 124, inciso I do CTN só ocorrerá quando Pessoas Jurídicas distintas concorrerem para a incidência do Fato Gerador do Crédito Tributário, o que evidentemente não sobrevém *in casu*, vez que se trata de lançamento de ofício na apuração de IRPJ.

Assim, se conclui que o simples credenciamento em conjunto em órgão da Administração Direta na esfera distrital conforme afirma o v. Acórdão ora recorrido, não tem o condão de gerar a solidariedade nos termos do art. 124, I do CTN.

A solidariedade também não pode ser imposta à Recorrente simplesmente por explorar a marca “GALOIS” da mesma forma da devedora principal, afinal se tratam de pessoas jurídicas distintas que sequer detêm os mesmo sócios.

Há de fato o interesse compartilhado em manter a marca “Galois” líder do mercado e referência no ensino particular, todavia, ao contrário do que sustentado na Fiscalização, as empresas não são parceiras em um empreendimento comum, possuindo inclusive CNPJs distintos, e com prestação do serviço em lugares diferentes.

De maneira que o simples compartilhamento da marca, procedimentos e/ou planos de ensino semelhantes não justificariam, por si só, a responsabilização solidária pelo crédito tributário. Pelo contrário. É apenas uma padronização para que a exploração da marca possa continuar mantendo sua força pelo mercado nacional.

Afinal, de que adiantaria manter a marca GALOIS se fossem colégios com procedimentos pedagógicos e planos de ensino completamente distintos? A padronização não é facultativa, mas sim obrigatória, inclusive para novos Colégios GALOIS que forem criados, seja em Brasília ou em qualquer cidade do Brasil.

Ademais, a exigência do Termo de Solidariedade Passiva que trata o art. 96, parágrafo único da Resolução nº 1/2009 CE/DF tem aplicação apenas na esfera distrital não sendo possível sua ampliação aos impostos e contribuições federais, sendo completamente injustificável a fundamentação da solidariedade passiva em uma Resolução do Conselho de Educação do Distrito Federal.

Esse é o relatório e passo a apreciar o recurso submetido a julgamento.

Voto

Conselheira Bárbara Melo Carneiro, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

É importante ressaltar que a autuação em exame versa sobre fatos geradores ocorridos em 31/03/2010 a 30/09/2010, que atraíram a incidência de IRPJ e CSLL. É fundamental, assim, que o conjunto probatório analisado faça prova de eventual responsabilidade solidária estritamente dentro desse período.

Também não está em discussão nos presentes autos o crédito tributário em si, constituído contra Marques & Prieto Ltda, eis que o mérito da cobrança não foi objeto de impugnação.

A questão controvertida em exame é restrita à responsabilidade solidária do Recorrente (Instituto de Aprendizagem Nossa Senhora das Graças Ltda - CNPJ 72.578.842/0001-36).

Pois bem. Como já mencionado no relatório, a Autoridade Fiscal lavrou o Termo de Sujeição Passiva Solidária de fl. 288, atribuindo ao Recorrente a responsabilidade solidária pelo pagamento dos tributos dos Autos de Infração constantes do processo administrativo nº 10166.730411/2013-17, lavrados contra a pessoa jurídica Marques & Prieto Ltda.

A fim de caracterizar o interesse comum entre as mantenedoras Marques & Prieto Ltda e Instituto de Aprendizagem Nossa Senhora das Graças, ao fundamento de que elas atuaram conjuntamente na prestação dos serviços educacionais ofertados pelo colégio *Galois* no ano de 2010 e, assim, estabelecer a responsabilidade solidária nos termos do art. 124, inciso I, do CTN, a Autoridade Fiscal assim consignou no Termo de Verificação Fiscal:

“De acordo com as informações a disposição da Receita Federal (fls. 152 a 162), identificou-se que, em 2010, a pessoa jurídica Marques & Prieto Ltda exerceu, juntamente com o Instituto de Aprendizagem Nossa Senhora das Graças (CNPJ 72.578.842/0001-36), a atividade de mantenedora do Colégio Galois, instituição de ensino privada localizada no Distrito Federal (até 2009, a fiscalizada era a única mantenedora do Galois – fl. 151).

Contudo, iniciando a leitura do documento de fl. 152, mencionado pela fiscalização, verifica-se justamente o contrário: sociedades distintas conduziram unidades de ensino distintas, inclusive com sedes físicas diferentes. O único ponto em comum, aparentemente, é a utilização da “marca” do Colégio. Confira-se

O Colégio Galois, instituição educacional com duas sedes físicas, possui mantenedoras distintas, homologadas pela Ordem de Serviço nº 215/Cosine, de 16 de setembro de 2010, de forma que Marques & Prieto Ltda. mantém a instituição

localizada no SGAS 902, Conjunto A, Blocos A, B, C, D, E, e F, Brasília - Distrito Federal (sede I); e o Instituto de Aprendizagem Nossa Senhora das Graças mantém a instituição localizada no SGAS 601, Conjunto A, Lote 2, Brasília - Distrito Federal (sede II). Ambas mantenedoras tratam de sociedades civil de direito privado, **portadoras de CNPJs distintos**.

Além disso, as conclusões do referido parecer do Conselho de Educação do Distrito Federal, datado de 14/12/2010 (posterior aos fatos geradores autuados), esclarece que a posição do órgão foi por:

“a) credenciar, pelo período de 8 de julho de 2010 a 31 de dezembro de 2014, o Colégio Galois, instituição educacional localizada em duas sedes:

- Sede I, localizada no SGAS 902, Conjunto A, Blocos A, B, C, D, E, e F, Brasília - Distrito Federal, mantida por Marques & Prieto Ltda., com sede no mesmo endereço; e

- Sede II, localizada no SGAS 601, Conjunto A, Lote 2, Brasília - Distrito Federal, mantida por Instituto de Aprendizagem Nossa Senhora das Graças, com sede no mesmo endereço;

b) autorizar a oferta do ensino fundamental de oito anos - 5ª a 8ª séries, em extinção progressiva, e do de nove anos - 1º ao 9º, em implantação gradativa, e do ensino médio;

c) aprovar a Proposta Pedagógica, incluindo as matrizes curriculares que constituem anexos I, II e III deste parecer.

A documentação evidencia que sociedades diferentes conduziam unidades de ensino distintas, deixando claro que a **Sede I**, localizada no SGAS 902, Conjunto A, Blocos A, B, C, D, E, e F, Brasília - Distrito Federal, **mantida por Marques & Prieto Ltda.**, com sede no mesmo endereço; enquanto que a **Sede II**, localizada no SGAS 601, Conjunto A, Lote 2, Brasília - Distrito Federal, era **mantida por Instituto de Aprendizagem Nossa Senhora das Graças**, com sede no mesmo endereço.

Apesar de se referir a “Colégio Galois” como instituição educacional, fica claro que não se trata de uma pessoa jurídica autônoma. É uma marca, com uma diretriz pedagógica definida, com matriz curricular, regimento escolar e até mesmo com um diretor pedagógico. Porém, foi demonstrado que suas unidades de ensino são administradas por sociedades diferentes, com CNPJ distinto e quadro societário distinto.

É totalmente plausível que, na rede de ensino, cada unidade seja conduzida por investidores próprios, com autonomia para investimentos em estrutura física, captação de alunos, gestão administrativa e financeira, distribuição de resultados, entre outras questões operacionais podem ser conduzidas com independência, inclusive por sociedades distintas.

Por outro lado, justamente para preservar o nome da marca, é possível também que a gestão pedagógica seja comum entre todas as unidades de ensino, seguindo mesmo regimento interno, matriz curricular e todas as diretrizes pedagógicas. Da mesma forma, para manter a qualidade de ensino, também é possível que as unidades de ensino compartilhem professores exatamente para manter a semelhança entre as aulas e métodos de avaliação.

Além disso, para uma marca se consolidar no mercado no seguimento de educação, permitindo a abertura de novas unidades de ensino, é imprescindível que, independentemente de quem sejam os investidores, as unidades consigam manter o mesmo nível de qualidade na prestação do serviço.

No presente caso, apenas o fundamento trazido pela Autoridade Fiscal não é suficiente para ensejar a responsabilidade solidária por interesse comum no fato gerador, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN, especialmente quando é perceptível a importância de uma marca para a continuidade de instituições de ensino, diante da ampla concorrência do mercado.

Era fundamental, assim, que a Autoridade Lançadora tivesse comprovado a efetiva exploração conjunta das unidades pelas duas empresas mantenedoras, já que, de acordo com o documento juntado, as unidades eram mantidas por empresas distintas.

A prova nesse sentido caberia necessariamente à Autoridade Fiscal, tendo em vista que, para imputar a responsabilidade solidária à pessoa jurídica distinta da fiscalizada, deve ser evidenciado o interesse comum no fato gerador, nos termos do art. 124, I, do CTN. Nos ensinamentos de Misabel Derzi¹, na sua atualização da obra de Aliomar Baleeiro, afirma sobre o art. 124, inciso I, do CTN, que “*a solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles que já compõe o polo passivo*”.

Dessa forma, é ônus da fiscalização demonstrar a efetiva hipótese de responsabilidade dos envolvidos pelos débitos autuados. A Autoridade Fiscal poderia ter checado a origem das receitas, seja por meio de diligências *in loco*, para conhecer a estrutura em cada endereço e intimar prestadores de serviços, contadores, profissionais do departamento financeiro, professores e diretores, para prestar esclarecimentos sobre o operacional das unidades. Além disso, poderia ter analisado a gestão financeira de boletos, notas fiscais, recebimentos e pagamentos, para avaliar o trânsito de recursos, inclusive por meio de intimação das instituições financeiras. Enfim, uma infinidade de medidas que permitiriam verificar a relação do fato gerador com a empresa Recorrente.

Porém, diferente disso, diante da ausência de respostas às intimações por parte da empresa autuada (Marques & Prieto Ltda), consta do Termo de Verificação Fiscal fl. 285 “*que a fiscalização considerou todo o faturamento obtido pela contribuinte no ano-calendário de 2010 como decorrente da prestação de serviços educacionais ofertados pelo colégio Galois, conforme registrado na escrita digital transmitida ao Sped (fl. 165), já que não foram identificadas outras atividades praticadas pela Marques & Prieto Ltda no citado período*”.

É dizer: nem mesmo a Autoridade Fiscal tinha certeza se a origem das receitas era do faturamento de serviços educacionais. Não juntou aos autos nenhuma informação mais detalhada sobre a origem dessas receitas, sendo que o documento de fl. 165 é apenas o comprovante de requisição de cópia integral da Escrituração Contábil Digital, entregue por meio do Sped, e nos autos há apenas a cópia da DIPJ, demonstrando que a empresa autuada apresentou prejuízo fiscal no ano-calendário 2010.

Mesmo assim, atribuiu à Recorrente, que é empresa distinta daquela autuada, a responsabilidade tributária por receitas obtidas por outra pessoa jurídica, por suposta atuação em conjunto. Contudo, nem mesmo a Autoridade Fiscal afirmou qual foi a origem daquelas receitas e se oriundas de prestação de serviços educacionais.

Não vislumbro, portanto, a prova no sentido de que haja interesse comum na realização do fato gerador: isto é, o esforço conjunto para a realização do resultado tributável. A situação analisada é a seguinte: houve o direcionamento de uma dívida superior a

¹ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi, 12ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1.119.

R\$2.500.000,00, de uma empresa para outra, apenas porque há uma suspeita de que atuaram em conjunto, mesmo havendo prova nos autos de que geriram unidades de ensino distintas, com CNPJ distintos, quadro societário distintos, utilizando apenas da mesma marca.

Dos documentos apresentados pela Autoridade Fiscal, convém destacar que o Regimento Interno, de fl. 91, apresentado junto à Secretaria de Estado de Educação do Governo do Distrito Federal, é datado de setembro/2010, não servindo de amparo para a maior parte do período fiscalizado. Além disso, ressalta que unidades distintas possuem entidades mantenedoras também distintas:

Art. 2º O **Galois**, localizado no SGAS 902, Conjunto A, é mantido pela **Marques & Prieto Ltda.**, sociedade civil de direito privado, CNPJ número 01.029.476/0001-18 e CFDF 07.361.365/001-32, localizada no SGAS 902, Conjunto A, Blocos A a F, Brasília – Distrito Federal, CEP 70.390-020; o **Galois**, localizado no SGAS 601, Conjunto A, é mantido pelo **Instituto de Aprendizagem Nossa Senhora das Graças Ltda.**, sociedade civil de direito privado, CNPJ número 72.578.842/0001-36 e CFDF 07.441.329/001-10, localizado no SGAS 601, Conjunto A, Brasília – DF, CEP 70200-610.

(...)

Art. 110. Em cumprimento às Leis Federais, nº 11.114/05 e nº 11.247/06, a partir do ano letivo de 2010 o Galois implantará, gradativamente, o Ensino Fundamental com duração de 9 (nove) anos e matrícula obrigatória aos 6 (seis) anos de idade, extinguindo, também, gradativamente, o Ensino Fundamental de 8 (oito) anos de duração, 1ª a 8ª série.

Brasília, 20 de setembro de 2010.

Ángel Prieto Andres
Ángel Prieto Andres
Diretor Pedagógico

CONFERE COM O ORIGINAL

Sendo assim, mesmo superando a questão relacionada às datas, o Regimento Interno apenas evidencia que as distintas unidades de ensino devem seguir os mesmos padrões pedagógicos.

Quanto à Proposta Pedagógica juntada aos autos à fl. 130, ela é datada de outubro/2010, não sendo obviamente documento apto a fazer qualquer prova para os fatos geradores de janeiro/2010 a setembro/2010 em face da empresa Recorrente.

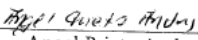
SILIA DRF

Fl. 131

Proposta Pedagógica – Colégio Galois

Essas gestões protagonizam a tomada de consciência das ações educacionais desenvolvidas, com a definição de responsabilidades coletivas e pessoais de todos os agentes envolvidos no processo educacional implementado no Galois, conforme atribuições definidas no Regimento Escolar.

Brasília, 15 de outubro de 2010.


Angel Prieto Andres
Diretor Pedagógico

Folha nº	284
Processo nº	460-000126/2010
Rúbrica	MD
	Mat. 1406346-8

Novamente, mesmo superando a questão relacionada às datas, o fato de as duas sociedades se submeterem às mesmas propostas pedagógicas evidencia apenas a unidade relativa ao padrão escolar. É o raciocínio semelhante às franquias. Todos os franqueados devem obedecer a determinados padrões para que o produto ou serviço disponibilizados sejam semelhantes em todas as unidades. Isso não significa que todas as lojas serão solidariamente responsáveis por dívidas tributárias de uma unidade. O interesse comum na prática do fato gerador evidenciado no art. 124, I, do CTN, não diz respeito a essas situações.

Feitas essas considerações, se houvesse algum indício de atuação conjunta, a Autarquia Fiscal deveria ter aprofundado melhor na fiscalização e utilizado-se de documentos que comprovam os fatos no período autuado.

No tocante à solidariedade, convém destacar que, de acordo com o Código Civil, art. 264, “há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.” Além disso, no art. 265 dispõe que “a solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes”.

Assim, quando houver mais de um obrigado no polo passivo, o legislador deve definir as relações entre eles, isto é, se responsabilidade solidária ou subsidiária, com ou sem benefício de ordem, etc.

Em matéria tributária, a solidariedade não serve para eleger um responsável tributário, a bel prazer da Autoridade Lançadora. A solidariedade não é, portanto, espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, pois, nesse caso, já existe no Código Tributário Nacional um capítulo específico para disciplinar a responsabilidade tributária (Capítulo V).

Retomando as lições de Misabel Derzi acima citadas, a solidariedade que diz respeito o art. 124, I, do CTN, “não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles que já compõem o polo passivo”.

Como já mencionado, esse interesse comum deve, necessariamente, envolver pessoas que ocupam o mesmo polo da relação econômica que faz surgir a obrigação tributária. Isso significa que ambas já devem ser responsáveis pelo fato tributado, ou seja, quando duas pessoas são proprietárias de um imóvel e respondem pelo débito de IPTU, quando existem dois ou mais compradores de um imóvel, que respondem pelo ITBI, quando existem dois ou mais comerciantes vendedores, que respondem pelo ICMS.

Em outras palavras, o interesse comum não se evidencia, por exemplo, quando há uma relação entre comprador e vendedor, pois não haverá interesse comum no fato gerador, já que, apesar de terem o intuito de celebrar o negócio jurídico, os interesses são diferentes: enquanto um quer vender, o outro quer comprar. Nesse caso, até poderá existir uma responsabilidade solidária por disposição legal específica, nos termos do art. 124, inciso II, mas não por interesse comum na situação que constitua o fato gerador (art. 124, inciso I, utilizada como fundamento do Termo de Sujeição Passiva por Solidariedade).

Para que haja a responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, o interesse comum demanda que ambos responsáveis realizem conjuntamente a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. Também é equivocado pressupor que é o caso de responsabilidade solidária do art. 124, inciso I, apenas o fato de as empresas possuírem o mesmo diretor-pedagógico ou o mesmo regimento escolar. Isso não é, por si só, interesse comum na situação do fato gerador.

Do contrário, o interesse comum passaria a significar um mero interesse social, moral ou econômico nas consequências advindas da realização do fato gerador. Deve haver, portanto, interesse jurídico comum entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado, conforme lições de Maria Rita Ferragut:

“Normalmente, considera-se que há interesse comum quando as empresas possuem o mesmo corpo diretivo, ou quando há confusão patrimonial entre duas ou mais empresas, ou, ainda, quando ocultam ou simulam negócios jurídicos internos visando dificultar ou impedir que a execução fiscal proposta em face de uma delas alcance o patrimônio respectivo. Esse entendimento é excessivamente abrangente e vago, e não guarda fundamento em qualquer dispositivo legal. Não corresponde ao que a jurisprudência e a doutrina entendem sobre o tema. Interesse comum passa a significar controle na condução dos negócios, confusão patrimonial e fraude, o que é um erro... 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. Deve haver interesse jurídico comum, que surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado, tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo. Em outras palavras, há interesse jurídico quando as pessoas realizando conjuntamente o fato gerador.” (FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. RDDT 229/88, out.2014)

Também a esse respeito, é importante se precaver das distorções doutrinárias que ocorrem na jurisprudência sobre o tema. Essa questão foi abordada no artigo de autoria de Godoi e Furman², que evidencia a posição uníssona da doutrina sobre o sentido a ser dado ao “interesse comum” que se refere o art. 124, I, do CTN. Trata-se de interesse entre “os sujeitos passivos que

² GODOI, Marciano Seabra de e outros. Análise crítica da jurisprudência do CARF. Artigo: *Comentários a um acórdão recente da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre a solidariedade tributária por interesse comum: (artigo 124, I do Código Tributário Nacional)*., Belo Horizonte: D'Plácido, 2019, p.319.

estão no mesmo polo da situação que constitui o fato gerador”, não sendo o art. 124, I, do CTN fundamento para inclusão de terceiro no polo passivo da obrigação tributária.

No presente caso, as unidades de ensino eram independentes, ficando cada pessoa jurídica responsável por manter uma unidade diferente. Restou demonstrado, ainda, que cada empresa responsável por gerir uma unidade detinha CNPJ e composição societária própria.

Ainda que fosse possível atribuir à Recorrente qualquer responsabilidade, era fundamental que a Autoridade Coatora tivesse comprovado que ambos os sujeitos passivos estavam no mesmo polo da situação que constituiu o fato gerador.

Durante o procedimento de fiscalização, ao contrário da devedora principal, a Recorrente manifestou-se juntado documentos e esclarecendo a sua relação com a outra empresa, que coincide com os documentos anexados ao processo pela Autoridade Fiscal.

Por ser uma invasão à esfera patrimonial de uma empresa, diante da inadimplência e sem a comprovação do interesse comum, deve ser afastada a hipótese de responsabilidade solidária, em razão de ser essa uma medida extremamente gravosa.

O interesse econômico que as sociedades possuem de utilizar a mesma marca não é suficiente para responsabilizar um estabelecimento, com CNPJ próprio e composição societária própria por suposta dívida que seria de outra empresa. Além disso, os documentos anexados aos autos pela Autoridade Fiscal, em quase sua totalidade, não servem de respaldo para o período autuado, bem como evidenciam apenas a unidade relacionada às diretrizes pedagógicas, de modo que voto por afastar a responsabilidade solidária do art. 124, inciso I, do CTN.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso voluntário interposto pelo responsável solidário.

(documento assinado digitalmente)

Bárbara Melo Carneiro