



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10469.720554/2007-68
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1301-003.943 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 11 de junho de 2019
Matéria IRRF. PAGAMENTO SEM CAUSA E RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA
Recorrente C S S LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

DECADÊNCIA. PRELIMINAR REJEITADA.

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. Súmula CARF n° 114 (Vinculante, conforme Portaria ME n° 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Os pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, sujeitam-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 124, I DO CTN.

A responsabilidade tributária prescrita no art. 124, inciso I do CTN pressupõe a partilha do mesmo fato gerador pelos interessados, o que não se configura com a presença de um simples interesse econômico do responsabilizado na prática do fato gerador tributado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, rejeitar a arguição de decadência; (ii) por maioria de votos, não conhecer, por preclusos, os recursos apresentados por Emvipol Empresa de Vigilância Potiguar Ltda, Herbeth Florentino Gabriel, Francisco Roberto Maia, Marino Eugênio de Almeida e José Lino da Silva, vencido o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto que, em se tratando de sujeição passiva, votou por conhecê-los por se tratar de questão de ordem pública; e (iii) no mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial aos recursos da Sra. Jeane Alves de Oliveira, e das empresas ADS Segurança Privada Ltda e Cactus Locação de Mão-de-Obra Ltda, tão somente para afastar a responsabilidade solidária a eles atribuída, vencido o Conselheiro Nelso Kichel que votou por lhes negar provimento. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto votou por, com base no parágrafo único do art. 1.005 do CPC, estender o provimento parcial também ao recurso de José Lino da Silva para afastar a responsabilidade tributária que lhe foi atribuída, manifestando ainda interesse em apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão nº 11-55.677, proferido pela 3ª Turma da DRJ/REC, que ao analisar as impugnações apresentadas, decidiu, por unanimidade de votos, julgá-las improcedente, para:

a) confirmar a imputação de responsabilidade Emvipol –Empresa de Vigilância Potiguar Ltda, Herbert Florentino Gabriel, Francisco Roberto Maia, Marino Eugênio de Almeida, ADS Segurança Privada Ltda, Cactus Locação de Mão de Obra Ltda, Jeane Alves de Oliveira, José Lino da Silva, A & G Locação de Mão de Obra Ltda, Anderson Miguel da Silva e Gilberto Clementino da Silva;

b) manter integralmente o crédito.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

Trata-se de auto de infração do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF (fls. 07 a 14), lavrado para formalização e exigência de crédito tributário no montante de R\$ 9.274.204,72.

2. De acordo o Termo de Verificação Fiscal (fls. 34 a 49), o lançamento decorreu de falta de comprovação de operações que deram causa a pagamentos (fls. 34 a 49)1. Qualificou-se a multa (150%).

3. Lavraram-se Termos de Responsabilidade Solidária contra Envipol – Empresa de Vigilância Potiguar Ltda (fls. 612 e 613), Herbert Florentino Gabriel (fls. 604 e 605), Francisco Roberto Maia (fls. 596 e 597), Marino Eugênio de Almeida (fls. 600 e 601), ADS Segurança Privada Ltda (fls. 610 e 611), Cactus Locação de Mão de Obra Ltda (fls. 614 e 615), Jeane Alves de Oliveira (fls. 602 e 603), José Lino da Silva (fls. 598 e 599), A & G Locação de Mão de Obra Ltda (fls. 608 e 609), Anderson Miguel da Silva (fls. 594 e 595) e Gilberto Clementino da Silva (fls. 606 e 607).

4. Apresentaram-se impugnações (fls. 638 a 655, 666 a 677, 703 a 731, 738 a 769 e 806 a 837), contrapondo-se, em síntese:

Impugnação das fls. 638 a 655, apresentada por C.S.S. Locação de Mão de Obra Ltda.

4.1 – Ter-se-ia operado decadência quanto aos fatos geradores ocorridos até o dia 14/11/2002.

4.2 – O lançamento não se afiguraria legal ou razoável. Teriam sido maculados os princípios do non bis in idem, do confisco e da capacidade contributiva.

4.3 – Não teria sido provada a ocorrência de fraude, conluio ou sonegação, de modo que a qualificação da multa teria sido indevida.

Impugnação das fls. 666 a 677, apresentada por A & G Locação de Mão de Obra Ltda., Anderson Miguel da Silva e Gilberto Clementino da Silva.

4.4 – As imputações de responsabilidade de A & G Locação de Mão de Obra Ltda., bem assim dos Srs. Anderson Miguel da Silva e Gilberto Clementino, teriam sido indevidas, uma vez que não haveria provas suficientes de sua ligação com o caso em questão.

Impugnações das fls. 703 a 731, 738 a 769 e 806 a 837, apresentadas por Cactus – Locação de Mão de Obra Ltda, ADS Segurança Privada Ltda e Jeane Alves de Oliveira.

4.5 – Ter-se-ia operado decadência quanto aos fatos geradores ocorridos nos meses de maio a novembro de 2002.

4.6 - *As imputações de responsabilidade da Cactus – Locação de Mão de obra Ltda., da ADS Segurança Privada Ltda. e da Sra. Jeane Alves de Oliveira, teriam sido indevidas, uma vez que não haveria provas suficientes de sua ligação com o caso em questão. Especificamente quanto a Sra. Jeane Alves de Oliveira, ela não poderia ser responsabilizada, por não poder ser "contribuinte de tributos devidos exclusivamente por pessoas jurídicas", e por não ter sido demonstrado que teria "capacidade contributiva".*

4.7 – *A multa aplicada teria caráter confiscatório, além de que não poderia ser aplicada contra a Cactus – Locação de Mão-de-obra Ltda, ADS Segurança Privada Ltda e Jeane Alves de Oliveira, uma vez que elas não lhe teriam dado causa. A qualificação teria sido indevida, dado que não teria sido provada a ocorrência de fraude. Fraude que inclusive não poderia ser praticada por pessoa jurídica, dado que se trataria de ato volitivo, que escaparia da seara dos seus atos. (fl. 729).*

5. *Foram contrapostas ainda alegações aos lançamentos do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins decorrentes da mesma ação fiscal.*

6. *A Envipol, conjuntamente com o Sr. Marino Eugênio de Almeida, Francisco Roberto Maia e Herbeth Florentino Gabriel de Almeida, pediram dilação do prazo para apresentação de impugnação (fl. 839), o que foi negado pela DRF Natal (fl. 840).*

7. *Convém dizer, em face das referidas impugnações proferiu-se o Acórdão DRJ/REC nº 11-23294 (fls.873 a 883), que foi anulado pelo CARF (Acórdão 2201-003.439, às fls. 3210 a 3216), por não terem sido apreciadas as contraposições às imputações de responsabilidade.*

Naquela oportunidade, a r.turma julgadora entendeu pela improcedência das impugnações, nos termos do acórdão a seguir ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. DELEGACIAS DE JULGAMENTO. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

As Delegacias de Julgamento devem observar a legislação tributária vigente no País. Não lhes compete apreciar arguição de inconstitucionalidade de normas regularmente editadas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PAGAMENTOS SEM CAUSA.

Os pagamentos efetuados ou recursos entregues a terceiros ou sócios, contabilizados ou não, sujeitam-se à incidência do imposto de renda exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

INTERPOSIÇÃO DE TERCEIROS. RESPONSABILIDADE PASSIVA SOLIDÁRIA. CARACTERIZAÇÃO.

Restando demonstrada a interposição de terceiros sem capacidade econômica para garantir as obrigações da pessoa jurídica, devem ser responsabilizadas de forma solidária as pessoas que efetivamente tenham interesse na situação constitutiva do fato gerador.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA DE FRAUDE.

Comprovada a ocorrência de fraude, o prazo decadencial rege-se pelo disposto no art. 173 do CTN.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO.

Restando constatadas as condutas tipificadas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, é cabível a qualificação da multa, consoante §1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007).

Cientes do acórdão acima, as recorrentes apresentaram recurso voluntário, através de patronos legitimamente constituídos, pugnando pelo provimento.

Os autos foram inicialmente distribuídos para a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, que, mediante Despacho de fls. 1652/1653, reconheceu sua incompetência para o julgamento do caso, e determinou sua distribuição para Primeira Seção.

Recebidos os autos, esta Turma de Julgamento, mediante a Resolução nº 1301-000.237, de 22/10/2014, decidiu solicitar a distribuição do processo nº 10469.720552/2007-79, para julgamento em conjunto com o presente processo.

Em nova Resolução (nº 1301-000.302), de 21 de janeiro de 2016, este Colegiado declinou a competência de julgamento do recurso voluntário para a 2ª Seção de Julgamento.

Recebidos os autos pela 2ª Seção, proferiu-se o Acórdão nº 2201-003.439, de 08 de fevereiro de 2017, no sentido de anular decisão da DRJ, para que fosse proferida uma nova decisão enfrentando todos os argumentos suscitados.

Na seqüência, a DRJ proferiu o Acórdão 11-55.677 (decisão recorrida), considerando improcedente as impugnações apresentadas, confirmando as imputações de responsabilidade e mantendo o crédito tributário constituído.

Intimadas da decisão, as recorrentes relacionadas apresentaram recurso voluntário, através de patronos legitimamente constituídos, pugnando pelo provimento dos seus recursos, cujos argumentos serão a seguir apreciados:

- EMVIPOL - Empresa de Vigilância Potiguar Ltda;
- HERBETH FLORENTINO GABRIEL;
- FRANCISCO ROBERTO MAIA;
- MARINO EUGÊNIO DE ALMEIDA;
- JEANE ALVES DE OLIVEIRA;
- JOSÉ LINO DA SILVA;
- ADS SEGURANÇA PRIVADA LTDA;
- CACTUS - LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA .

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator

Os recursos voluntários tempestivos dotados dos pressupostos de admissibilidade para serem conhecidos são os abaixo relacionados:

Nome	Sujeito Passivo	Ciência	Fls.	Data do Protocolo Recurso	Fls.
JEANE ALVES DE OLIVEIRA	Responsável	11/05/2017	3514	01/06/2017	3315
ADS SEGURANÇA PRIVADA LTDA	Responsável	05/05/2017	3528	01/06/2017	3539
CACTUS - LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA	Responsável	12/05/2017	3526	01/06/2017	3609

Não conheço do recurso apresentado, em peça única, pela empresa EMVIPOL EMPRESA DE VIGILÂNCIA POTIGUAR LTDA e pelos Srs. HERBETH FLORENTINO GABRIEL, FRANCISCO ROBERTO MAIA, MARINO EUGÊNIO DE ALMEIDA, bem como do recurso apresentado pelo Sr. JOSÉ LINO DA SILVA, pelo fato

dessas pessoas, embora regularmente intimadas, não apresentaram à época impugnação¹, além do que, na análise dos recursos apresentados, verifica-se que não há alegação sobre eventual irregularidade da intimação que impediu o protocolo das impugnações respectivas.

De outro lado, **não** encontro nos autos do presente processo, os recursos voluntários da empresa autuada C S S LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA (com ciência via edital em 25/07/2017, fls. 3609), e nem dos responsáveis solidários A & G LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA, ANDERSON MIGUEL DA SILVA e GILBERTO CLEMENTINO DA SILVA (cientificados por edital, fls. 3610, 3612 e 3631, respectivamente).

**Do Recurso Voluntário: Jeane Alves de Oliveira/ ADS Segurança Privada Ltda/Cactus
Locação de Mão-de-Obra Ltda
Da legitimidade Passiva. Responsabilidade art. 124, I**

De acordo com a fiscalização, emitiu-se o Termo de Responsabilidade Solidária contra **as recorrentes**, fundamentado no art. 124, I, do CTN, sob o entendimento de que seriam a real proprietária e beneficiária da empresa autuada.

Por sua vez, apreciando o tema, a DRJ confirmou tal entendimento, sustentando restar evidente que a recorrente era sócio/administrador de fato da autuada, em consonância com o Termo de Verificação, item 5.2, às fls. 10 e 11, consignando ainda, em seu *decisum*, que a Sra. Jeane Alves de Oliveira é irmã da Sra. Jane Alves de Oliveira, que por sua vez é cônjuge de Anderson Miguel da Silva. Informa que ela (Jeane) teve participação societária nas empresas Cactus Locação de Mão de Obra Ltda, ADS Incorporação Construções e Serviços Ltda, ADS Segurança Privada Ltda, ADT Segurança Privada Ltda, ADS Sistemas Administrativos Ltda, Stilyzzato Comércio Ltda e Akathena Assessoria Empresarial Ltda, e é cada com o Sr. José Lino da Silva.

Para maior clareza, vale o registro do item 5.2 do Termo de Verificação Fiscal:

5.2 VÍNCULOS COM O GRUPO ADS/CACTUS

Em documento cadastral do Banco do Brasil () o endereço da CSS/MANPOWER (av. Capitão Mor Gouveia, 2843, Potilândia, Natal-RN) coincide com o endereço da ADS - SISTEMAS ADMINISTRATIVOS LTDA.

A CSS/MANPOWER foi constituída sob o nome empresarial REPROX DO BRASIL LTDA, com endereço na av. Prof. Mário Cavalcanti, 1925, Anexo I, Potilândia, Natal, RN, coincidente com o endereço da ADS SEGURANÇA PRIVADA LTDA (fls. 144/157).

Além disso, a sra. JANICE ALVES OLIVEIRA DO NASCIMENTO integrou o quadro societário da CSS/MANPOWER (então REPROX I, desde a sua constituição, em 20/03/2001, até o dia 01/03/2002 (fls. 144/157)

¹ A decisão da DRJ, fls. 3247, parágrafo 59., também consigna que essas mesmas pessoas não apresentaram impugnações

A sra. JANICE, cônjuge do sr. CÉSAR AUGUSTO, possui (ou possuiu na época dos fatos) participação societária nas seguintes empresas do grupo ADS/CACTUS: TREVIZZANO LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA, ADS SISTEMAS ADMINISTRATIVOS LTDA e STILYZZATO COMÉRCIO LTDA ME.

De acordo com o Termo de 10/08/2007 (fl. 381 /383), o sr. CÉSAR AUGUSTO declarou que foi procurado por JEANE, irmã de JANICE, para que ele tomasse conta de uma empresa [essa empresa era a REPROX, que depois passou a se chamar MANPOWER e, em seguida, C. S. S.], a fim de ter sua fonte de renda; que a empresa assumiu o contrato decorrente da licitação na Secretaria de Saúde do RN; que não administrava a empresa, mas assinava cheques e fazia vistorias; que não tinha acesso às informações contábeis e tributárias da empresa.

A sra. JEANE ALVES DE OLIVEIRA, tem, ou teve, participação societária nas empresas CACTUS LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA, ADS INCORPORAÇÃO CONSTRUÇÕES E SERVIÇOS LTDA, ADS SEGURANÇA PRIVADA LTDA, ADT SEGURANÇA PRIVADA LTDA, ADS SISTEMAS ADMINISTRATIVOS LTDA, STILYZZATO COMÉRCIO LTDA e AKATHENA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA, além de ser cônjuge de JOSÉ LINO DA SILVA.

Na ficha "Cadastramento de Pessoa Física" de Francisco Paulino de Souza (fls 27) , sócio da CSS /MANPOWER, consta como referências pessoais CAIO e JANE. Presume-se que "CAIO" seja CAIO SILVESTRE DA SILVA SOUZA sócio da TREVIZZANO LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA, ex-sócio da ADS - SISTEMAS ADMINISTRATIVOS LTDA e da AKATASHI EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA e que "JANE" seja JANE ALVES DE OLIVEIRA, irmã de JEANE ALVES DE OLIVEIRA e de JANICE ALVES OLIVEIRA DO NASCIMENTO, que possuem (ou possuíam na época dos fatos) participação em empresas do grupo ADS/CACTUS.

As pessoas a seguir, ligadas às empresas do grupo ADS/CACTUS, receberam 106 cheques da CSS/MANPOWER, entre 2002 e 2004, que totalizaram R\$ 2.643.044,62: JANE ALVES DE OLIVEIRA, CÉSAR AUGUSTO SOUZA CERQUEIRA, JOSENILTON ALVES DE OLIVEIRA, MARIO LUIZ DE SOUZA e JONIELSON PEREIRA DE OLIVEIRA.

Penso que a decisão recorrida, no ponto, deve ser reformada.

É ônus da Administração Fazendária fazer prova da acusação fiscal, em especial sobre o alegado interesse comum das recorrentes, na situação que constitua o fato gerador da obrigação, que no caso seria o IRRF.

Não há prova efetiva que possui o condão de atrair o artigo 124, I do CTN, de forma a justificar a inclusão das recorrentes como coobrigados. As motivações arroladas pela fiscalização não passam de situação de parentesco ou de uma simples qualificação como sócio

de empresa, não revelando tampouco confusão patrimonial que, se ocorresse, atrairia a responsabilidade prevista no artigo 124, I do CTN.

Com referência à alegação de que pessoas ligadas ao Grupo ADS/CACTUS receberam cheques da CSS/MANPOWER, entre 2002 e 2004, que totalizaram R\$ 2.643.044,62, verifica-se que a fiscalização em nenhum momento comprovou que tais pessoas possuem relação com o GRUPO ADS/CACTUS.

Quanto à alegação contida no acórdão recorrido de que a fiscalização comprovou que "os beneficiários dos cheques são pessoas que mantém vínculo familiar ou empresarial entre si", consigne-se que, de fato, os beneficiários Jane Alves de Oliveira e César Augusto Souza Cerqueira possuem relação empresarial entre si, pois ambos tinham vínculo com a empresa CSS/MANPOWER, não sendo demonstrado, pela análise das provas, vínculo dessas duas pessoas ou das demais beneficiárias dos cheques com as recorrentes.

Além do que, o conceito de interesse comum do art. 124, I, do CTN, somente se presta para atribuir responsabilidade solidária entre duas ou mais pessoas que realizam conjuntamente o "fato gerador" do tributo, todos assumindo a condição direta de contribuinte, o que não seria possível na hipótese sob exame.

É que de acordo com a melhor doutrina nacional e a jurisprudência (judicial e administrativa) o conceito de "interesse comum", referido no art. 124, I, do CTN, possui uma **dimensão jurídica** própria, e não um significado meramente econômico.

Nesse sentido, é a lição de LUIS EDUARDO SCHOUERI:

Mesmo que duas partes em um contrato fruam vantagens por conta do não recolhimento de um tributo, isso não será, por si, suficiente para que se aponte um interesse comum. Eles podem ter interesse comum em lesar o Fisco. Pode o comprador, até mesmo, ser conivente com o fato de o vendedor não ter recolhido o imposto que devia. Pode, ainda, ter tido um ganho financeiro por isso, já que a inadimplência do vendedor poder ter sido refletida no preço. Ainda assim, comprador e vendedor não tem interesse comum no fato jurídico tributário.²

PAULO DE BARROS CARVALHO:

Aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo de 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 consubstancia pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiverem 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

² Schoueri, Luis Eduardo. Direito Tributário. 2ª ed. Saraiva: 2012, p. 503

mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.³

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA

O art. 124 diz que "são solidariamente obrigadas" as pessoas enquadradas num dos seus dois incisos, isto é, as que "tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal" (inciso I) e as que sejam "expressamente designadas por lei" (inciso II).

Desta disposição normativa já se pode destacar que a solidariedade prevista no inciso I não é entre responsáveis, porque a solidariedade, especialmente nesse inciso, é ente pessoas que tenha o dever de cumprir a obrigação tributária como contribuintes, e assim o sejam desde o momento da ocorrência do respectivo fato gerador, para cuja ocorrência agiram pessoalmente e em relação à qual detém a respectiva capacidade tributária.

Realmente, quando essa norma verdadeiramente prescreve em caráter geral a solidariedade tributária passiva das "pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal", está aludindo a interesse que deve ser diretamente relacionado ao fato gerador (à situação que o constitua) e que torna essas pessoas contribuintes por igual quanto à respectiva e única obrigação tributária.

Como dito anteriormente, nas situações objetivadas pelo inciso I do art. 124, a solidariedade nasce originária e naturalmente, a ponto de dispensar sua determinação por lei do poder tributante competente. Para ela, basta o CTN, ao contrário da solidariedade admitida pelo inciso II do mesmo artigo, que depende de norma específica.⁴

JOSE JAYME DE MACEDO OLIVEIRA:

Em sede tributária, o CTN enumera duas situações denunciativas da configuração da solidariedade de fato, no inciso I, e de direito, no inciso II. Quanto à primeira, embora o dispositivo não defina o que vem a ser "interesse comum", exsurge que envolve ela as pessoas que tenham participação comum no fato gerador, ou seja, que o hajam praticado conjuntamente. SE a hipótese de incidência de IPTU é a propriedade imobiliária urbana e se José e Maria são ambos donos de um único imóvel, há solidariedade entre ambos, sito é o Município pode exigir o pagamento do total do tributo de qualquer dos dois. Pagando um, o problema do ressarcimento pelo outro é questão não-tributária.⁵

SACHA CALMON NAVARRO COELHO:

O inciso I (do artigo 124 do CTN) noticia a solidariedade natural. É o caso dos dois irmãos que são co-proprietários pro indiviso de um trato de terra. Todos são, naturalmente, co-devedores solidários do imposto territorial rural (ITR).⁶

RENATO LOPES BECHO:

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 311

⁴ Op. cit.

⁵ Oliveira, José Jayme Macedo de. Código Tributário Nacional - Comentários. doutrina e Jurisprudência, p. 337

⁶ Curso de Direito Tributário Brasileiro. Ed. Forense. 7ª edição. p. 708

Que é ter interesse comum no fato gerador? Parece-nos ser quando há mais de uma pessoa ocupando o mesmo pólo de uma relação jurídica (agora não de natureza tributária). Especifiquemos melhor. Há situações econômicas em que mais de uma pessoa ocupa uma mesma posição em relação a outras. É o que ocorre na copropriedade. Quando houver mais de um proprietário (contribuinte), haverá solidariedade entre eles". E ainda: "entre comprador e vendedor poderá haver solidariedade, mas essa não é decorrência de interesse comum entre eles., posto que os interesses são distintos, ainda que convergentes. Se existir solidariedade entre comprador e vendedor ela será decorrência da lei, tendo por fundamento a expressa disposição legal. Nos termos do art. 124 do CTN, essa eventual solidariedade estará baseada no artigo 124, II, e terá que ser composta com outra disposição normativa.⁷

ANDRÉA M. DARZÉ:

O mero interesse social, moral e econômico no pressuposto factico do tributo não autoriza a aplicação do artigo 124, I, do CTN. Deve haver interesse jurídico comum, que surge a partir da existência de direito e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo pólo da relação jurídica de direito privado tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo, ou mais de uma pessoa realizando o verbo eleito como critério material do tributo, quando esta representar situação jurídica.⁸

Logo, fica claro que o conceito de interesse comum previsto no art. 124, I, do CTN, não se prestaria mesmo para o fim de atribuir responsabilidade solidária entre a autuada e as referidas recorrentes

Na mesma linha, destaca-se que a jurisprudência do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, a quem compete a última palavra sobre o alcance do artigo 124, I, do CTN, também se pauta pela mesma definição de "interesse comum" oferecido pela doutrina e pela jurisprudência do CARF:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.079.203 - SC

TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO - SOLIDARIEDADE PASSIVA - INEXISTÊNCIA - PRECEDENTES. 1. É tranqüilo nesta Corte o entendimento segundo o qual não caracteriza a solidariedade passiva em execução fiscal o simples fato de duas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico. 2. Recurso especial não provido

RECURSO ESPECIAL Nº 884.845 - SC

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. 1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum. (...) 9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a

⁷ Becho, Renato Lopes. A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal? RDDT 182/107. nov/2010.

⁸ Darzé, Andréa M. Responsabilidade Tributária - solidariedade e Subsidiariedade. Ed. Noeses. 2010, p. 231

existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible. 10. "Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico." (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008). 11. In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. 12. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A.

Dessa forma, por ambos fundamentos, deve ser afastada a responsabilidade solidária dos recorrentes pelo crédito tributário constituído nestes autos.

Da Decadência

Preliminarmente ao mérito, deve ainda ser apreciada a arguição de decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir créditos tributários do imposto de renda na fonte quanto aos fatos geradores ocorridos nos três primeiros trimestres de 2002, tendo em vista que a lavratura do auto de infração se deu em 12/12/2007, AR da e-fl 616. Entende a recorrente que seriam aplicáveis as disposições do art. 150, § 4º, do CTN.

Não assiste razão à recorrente. No que toca ao IRRF incidente sobre pagamentos a beneficiários não identificados e/ou sem causa comprovada, considero que essa modalidade do imposto de renda não se enquadra, de forma alguma, no conceito de tributo sujeito a lançamento por homologação. Inexiste qualquer atividade, muito menos pagamento antecipado nem declaração, praticada pelo contribuinte que tenha sido levada ao conhecimento do Fisco e que pudesse ser passível de homologação. Nessas condições, tenho por aplicável a regra geral do art. 173, inciso I, do CTN, segundo a qual o prazo decadencial de cinco anos se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 114:

O Imposto de Renda incidente na fonte sobre pagamento a beneficiário não identificado, ou sem comprovação da operação ou da causa, submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, I, do CTN. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019](#)).

A aplicação dessa regra ao caso concreto leva à conclusão de que os fatos geradores do IRRF ocorridos no ano-calendário 2002 poderiam ter sido objeto de lançamento dentro desse mesmo ano, iniciando-se o prazo decadencial em 01/01/2003 e encerrando-se em 31/12/2007. Tendo em vista que o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo em 12/12/2007, esses fatos geradores não foram alcançados pela decadência. Rejeito, assim, a preliminar de decadência.

Dos Créditos Tributários de IRRF

Alega a recorrente que apesar do art. 674 do RIR/1999 prevê a incidência do IRRF, à alíquota de 35% sobre os pagamentos destinados a beneficiários não identificados ou, quando identificado o beneficiário, não for comprovada a operação ou a sua causa, não se pode exigir o IRRF no caso em tela, porque a própria fiscalização relacionou quem são os beneficiários dos cheques emitidos por CSS/MANPOWER. Nesse passo, em conformidade com a defesa, para que os pagamentos fossem considerados realizados a beneficiários não identificados, cumpriria aos auditores fiscais demonstrar que as pessoas beneficiárias pelos cheques não eram aquelas identificadas no cheque. Cita precedentes do CARF.

Aduz ainda que a fiscalização não excluiu da base de cálculo do IRRF os valores relativos à folha de pagamento de CSS/MANPOWER, limitando-se a excluir aqueles valores que foram sacados diretamente pelos funcionários (fls. 572, parágrafo 45).

Não lhe cabe razão.

Sendo o lançamento suportado pelo artigo 674 do RIR/99, o pressuposto material para caracterização da infração tipificada nesse dispositivo é a constatação de que tenha ocorrido, como de fato está provado nos autos, pagamento ou entrega de recurso a terceiros ou a sócios, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

Da análise dos documentos carreados aos autos, evidencia-se que não há comprovação de que os valores entregues a sócios ou a terceiros foram utilizados para pagamentos da empresa ou que a ela retornaram, salvo pequena parcela de pagamentos comprovados e já deduzidos pela fiscalização, conforme demonstrado no Relatório de Trabalho Fiscal à fl. 209.

Alega-se ainda que: a) os saques não evidenciariam a realização de pagamentos, mas a transferência de recursos da conta bancária para o caixa da empresa, b) diversos cheques diriam respeito a pagamentos de salários, à distribuição de lucro, e a pagamento de pro labore, apesar de não consignarem os nomes dos beneficiários, c) não teriam sido considerados cheques e transferências bancárias concernentes a pagamentos que teriam sido efetuados aos advogados Anderson Miguel da Silva e Gilberto Clementino da Silva, e a A & G Locação de Mão-de-Obra Ltda, d) deveria ser afastada a tributação quando restasse identificado o pagamento; e) os saques constituiriam indício, e nunca prova de pagamento; haveria a necessidade de juntar-se outros elementos, f) a fiscalização deveria ter elaborado fluxo de caixa ou ter intimado a contribuinte, como meio de provar a realização dos pagamentos.

Ora, as alegações das alíneas "a", "b" e "c" necessitam ser suportadas em provas, o que não ocorre no caso em que se apresenta. Também não há como acolher as demais ("d", "e" e "f"), porquanto inconsistentes. Sendo o lançamento efetuado em face da interessada não ter comprovado as operações que deram causa aos pagamentos (desembolso de dinheiro,

valores saídos da conta bancária), relacionados às fls. 446 a 452, tem-se que qualquer recurso entregue a terceiros, sócios, acionistas ou titular, quando não comprovada a operação ou a sua causa, dá ensejo à tributação do IRRF. De modo que somenos importância afigura-se a alegação de que os saques não evidenciaram a existência de pagamento (alínea "e").

Da Inaplicabilidade da Multa Qualificada em face das Recorrentes

Sustenta-se que a multa aplicada não se aplicaria às Recorrentes, uma vez que não praticou as fraudes descritas pela Fiscalização.

De fato, não se comprovou a participação das recorrentes na situação que constitua o fato gerador do IRRF, como visto, portanto, descabe, por igual motivo, a aplicabilidade da multa a elas.

Porém há uma questão de ordem, que gostaria abordar neste tópico: não há que se afastar a responsabilidade dos demais coobrigados por multa decorrente de lançamento feito em face de autuada, tendo em vista do que dispõe o CTN acerca do crédito tributário. Confira-se:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

[...]

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Ora, sendo o crédito tributário decorre da obrigação principal, que também tem por objeto a penalidade pecuniária, a consequência é que compreende todo o crédito tributário lançado, ou seja, tributo, multas e juros de mora.

Note-se que, o crédito tributário não integralmente pago no vencimento será acrescido de multa e juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta. Quando espontaneamente declarado pelo contribuinte, sujeita-se à multa de mora. Quando lançado de ofício, como é o caso em questão, sujeita-se à multa de ofício, nos percentuais previstos na legislação tributária.

Ademais, não havia por que intimar-se os responsáveis antes da feitura do lançamento. A ação fiscal desenvolveu-se na pessoa jurídica da CSS Locação de Mão de Obra,

que é o contribuinte da obrigação. Naquela fase, por conseguinte, todas as intimações deveriam ser dirigidas a ela, como o foram. Por não serem efetivamente contribuintes, mas apenas responsáveis pelo débito, não havia por que intimá-los antes da lavratura do auto de infração. Esse mesmo motivo legitima a cobrança da multa (qualificada) contra elas.

Assim, os demais responsáveis solidários apontados devem responder por todo o crédito lançado.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por: (i) rejeitar a arguição de decadência; (ii) não conhecer, por preclusos, os recursos apresentados por Envipol Empresa de Vigilância Potiguar Ltda, Herbeth Florentino Gabriel, Francisco Roberto Maia, Marino Eugênio de Almeida e José Lino da Silva; e (iii) no mérito, dar provimento parcial aos recursos da Sra. Jeane Alves de Oliveira, e das empresas ADS Segurança Privada Ltda e Cactus Locação de Mão-de-Obra Ltda, tão somente para afastar a responsabilidade solidária a eles atribuída.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto.

Peço vênia ao relator para expor minha divergência acerca de determinados pontos postos em discussão.

Em primeiro lugar, quanto ao não conhecimento das alegações de ilegitimidade passiva, em razão da intempestividade do Recurso Voluntário dos responsáveis, entendo que a questão pode, e deve, ser conhecida de ofício por este Colegiado, por se tratar a **ilegitimidade passiva de questão de ordem pública**, não sujeita a preclusão e cujo conhecimento independe de alegação específica, como muito bem explicado no voto da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no Acórdão CARF nº 2401-003.558:

Nos termos do § 6.º do art. 9.º da Portaria MPS/GM n.º 520/2004 c/c art. 17 do Decreto n.º 70.235/1972, a abrangência da lide é determinada pelas alegações constantes na impugnação, não devendo ser consideradas no recurso as matérias que não tenham sido aventadas na peça de defesa.

Dita referência, consuma o conceito de preclusão no âmbito do direito processual. A mestra Ada Pellegrini Grinover leciona que “a preclusão “não apenas

proporciona uma mais rápida solução do litígio, mas bem ainda a tutelar a boa-fé no processo, impedindo o emprego de expedientes que configurem a litigância de má-fé”.

2 Contudo, outro ponto relevante há se ser observado. A preclusão só incidirá sobre as questões cuja ausência de arguição na época oportuna, refira-se a assunto de disponibilidades das partes, ou seja, não afeta questões de ordem pública. Neste casos, entendo que não se aplica a preclusão, podendo a decisão ser revista a qualquer tempo ou grau de jurisdição, ou mesmo apreciado novo argumento, independente em que momento a matéria tenha sido argüida. Encontram-se dentre matérias que não são alcançadas pela preclusão:

Condições da ação, pressupostos processuais, nulidades absolutas, erros materiais e prescrição.

Aliás esse posicionamento foi destacado por Galeno Lacerda “que defendia que a faculdade de reexaminar questões julgadas de interesse público não precluem por se tratarem de questões albergadas pela norma processual imperativa ou de ordem pública.”

De acordo com Teresa Arruda Alvim Wambier: “podem ser alegadas, a qualquer tempo, e decretadas pelo juiz de ofício, inexistindo, pois, a preclusão. São vícios insanáveis, pois que maculam irremediavelmente o processo”.

Apreciada a questão da ausência de preclusão nas matérias de ordem pública, cabenos identificar se o argumento de erro na sujeição passiva, enquadra-se em ordem pública ou matéria de disponibilidade das partes.

A formação do crédito tributário passa por diversas fases, dentre elas podemos identificar primeiramente a competência do agente público responsável pela cumprimento da obrigação tributária, afetando não apenas o interesse das partes, mas prejudicando a constituição do crédito em si.

Sendo indevida a indicação do sujeito passivo, o prejuízo transcende o interesse particular do recorrente, alcançando a validade do próprio ato, razão pela qual entendo ser da competência desde colegiado a apreciação da matéria suscitada no presente caso, independente do momento em que a mesma ocorreu.

Em segundo lugar, no que pertine exclusivamente ao responsável JOSÉ LINO. Conforme esclarecido pelo relator, ele e a Sra. Jeane Alves de Oliveira foram incluídos como responsáveis solidários em razão de serem sócios de algumas empresas: CACTUS LOCAÇÃO DE MÃO DE OBRA LTDA, ADS INCORPORAÇÃO CONSTRUÇÕES E SERVIÇOS LTDA, ADS SEGURANÇA PRIVADA LTDA, ADT SEGURANÇA PRIVADA LTDA, ADS SISTEMAS ADMINISTRATIVOS LTDA, STILYZZATO COMÉRCIO LTDA e AKATHENA ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA.

Desse modo, o motivo pelo qual foi imputada a sujeição passiva a ele foi exatamente o mesmo pelo qual foi imputada à Sra. Jeane, exonerada pelo voto do relator, acompanhado pelo Colegiado.

Diante disso, entendo aplicável ao caso o art. 1005 do CPC/2018, *verbis*:

Art. 1.005. O recurso interposto por um dos litisconsortes a todos aproveita, salvo se distintos ou opostos os seus interesses.

Processo nº 10469.720554/2007-68
Acórdão n.º **1301-003.943**

S1-C3T1
Fl. 3.672

Parágrafo único. Havendo solidariedade passiva, o recurso interposto por um devedor aproveitará aos outros quando as defesas opostas ao credor lhes forem comuns.

Portanto, deve o senhor José Lino também ser excluído do polo passivo da autuação, por se tratarem de situações idênticas de responsabilização.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto