



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

Processo n° 10469.724378/2012-09
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1103-001.107 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de abril de 2014
Matéria IRPJ- Omissão de Receitas
Recorrente NERIJANE DE SOUSA GUEDES FERNANDES - ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

OMISSÃO DE RECEITAS.

As receitas omitidas, apuradas no curso do processo administrativo, estão sujeitas a lançamento de ofício.

IRPJ. CSLL. LUCRO PRESUMIDO.

Nos termos do art. 25, da Lei nº 9.430/96, a tributação pelo lucro presumido tem como ponto de partida a receita bruta, sobre a qual incidirá o percentual do lucro presumido. Assim, por essa forma de tributação, os valores pagos a terceiros são irrelevantes na apuração da base de cálculo dos tributos.

TRIBUTOS REFLEXOS.

Aos contenciosos dos tributos reflexos em relação à apuração do IRPJ, aplicam-se as mesmas soluções para o que houver de comum em tais litígios.

DE EFEITO MULTA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO.

A alegação da inconstitucionalidade da penalidade, por afronta ao princípio do não-confisco (art. 150, VI, CR), não é passível de apreciação por este Conselho, nos termos do art. 62, do Regimento Interno desta Corte.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRÁTICA REITERADA. UTILIZAÇÃO DE NOTAS "CALÇADAS".

A multa de ofício qualificada (art. 44, §1º, da Lei 9.430/96) é aplicável nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Fica caracterizada a hipótese do art. 71, da Lei nº 4.502/64, quando verificada a ocorrência de notas calçadas, com a finalidade de ocultação do fato gerador do tributo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso da Contribuinte Nerijane de Sousa Guedes Fernandes e, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso do responsável solidário Marcos Fredson Soares Fernandes, vencido o Conselheiro Fábio Nieves Barreira (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro André Mendes de Moura.

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio Da Silva - Presidente.

Fábio Nieves Barreira - Relator.

(assinado digitalmente)

André Mendes Moura - Redator designado.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator ad hoc, designado para formalizar o Acórdão.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eduardo Martins Neiva Monteiro, Fábio Nieves Barreira, André Mendes de Moura, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Marcos Shiguelo Takata e Aloysio José Percínio da Silva.

Tendo em vista que, na data da formalização da decisão, o relator Fábio Nieves Barreira não integra o quadro de Conselheiros do CARF, o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado foi designado *ad hoc* como o responsável pela formalização da presente Resolução, o que se deu na data de 17/09/2015.

Relatório

Nos termos do Relatório Fiscal (fls. 392/406), a realização do lançamento de ofício teve como motivação a verificação de omissão de receitas pela recorrente, conforme transcrito abaixo:

"A empresa fiscalizada apresentou em 2010 Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF's) relativas aos meses de janeiro a abril, junho a outubro e dezembro, deixando de apresentar as declarações dos meses de maio e novembro (fl. 17), apresentadas após intimação fiscal (fls. 234 a 236). Os valores dos tributos federais por ela declarados naquele ano constam da **tabela 1** abaixo:

2010	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS
Jan	-	-	2.665,86	577,60
Fev	-	-	195,00	900,00
Mar	9.926,46	8.663,09	5.458,19	1.182,61
Abr	-	-	3.910,68	847,31
Mai	-	-	-	-
Jun	5.905,74	5.154,70	122,25	26,49
Jul	-	-	164,51	35,64
Ago	-	-	1.352,87	293,12
Set	-	-	3.133,98	679,03
Out	-	-	-	-
Nov	-	-	-	-
Dez	9.403,62	5.642,17	623,73	135,14

No mês de maio, embora não tenha apresentado a DCTF obrigatória, a fiscalizada efetuou pagamentos relativos ao PIS e a Cofins, nos valores respectivos de R\$ 289,45 e R\$ 1.335,93 (fls. 64 e 65). No mês de dezembro, os valores recolhidos destas duas contribuições foram superiores aos declarados e por esta razão foram tomados como parâmetro para cálculo dos valores devidos de PIS e Cofins. Os valores declarados em maio e novembro não são considerados para cálculo dos valores devidos, uma vez que as respectivas DCTF's foram apresentadas atendendo à intimação lavrada após o início do procedimento fiscal.

No ano de 2010, a empresa fiscalizada constou como beneficiária de rendimentos pagos pelas seguintes empresas (fl. 11): Caixa Econômica Federal, CNPJ 00.360.305/0001-04; Sabemi Promo Distribuidora de Crédito Ltda, CNPJ 10.158.522/0001-70; Banco Mercantil do Brasil SA, CNPJ 17.184.037/0001-10; e Banco Morada SA, CNPJ 43.717.511/0001-31. De acordo com as informações constantes nas DIRF's apresentadas, o valor total do rendimento recebido seria de R\$ 7.825.188,42.

Constatada a discrepância entre os valores declarados em DCTF ou recolhidos pela empresa, as informações por ela prestadas em sua DIPJ (fls. 03 a 10) e os rendimentos que a ela foram pagos no mesmo ano, lavrou-se o

Termo de Início de Fiscalização (fl. 02), contendo intimação para que a fiscalizada apresentasse os livros comerciais e fiscais do ano sob exame, bem como as respectivas notas fiscais de prestação de serviços.

A empresa, no ano sob exame, emitiu notas fiscais de venda de serviços tendo como tomadores o Banco Mercantil do Brasil, o Banco Morada, a Sabemi Promotora e o Banco Gerador (relação anexa, fls. 230 e 231). Não foram emitidas notas fiscais dos serviços prestados à Caixa Econômica Federal.

(...)

O cotejo entre as notas fiscais entregues aos tomadores dos serviços (1^{as} vias) e a via de posse da fiscalizada evidenciaram a ocorrência da prática denominada "emissão de notas calçadas", procedimento realizado com o intuito de alterar, para menos, o valor total da nota na via de posse da empresa emitente, sem alteração da 1^a via (em posse do tomador do serviço), de modo a permitir uma redução, indevida, do valor dos impostos e contribuições incidentes sobre a operação. A **tabela 2** abaixo evidencia a discrepância entre o total mensal da venda de serviços consignada nas Ps e vias dos documentos fiscais relacionados às fls. 230 e 231:

Mês	1a via	2a via
Janeiro	268.390,69	88.861,98
Fevereiro	730.919,38	30.000,00
Março	1.427.063,54	148.939,81
Abril	518.642,66	130.355,84
Maio	902.883,01	43.531,03
Junho	399.087,91	4.074,85
Julho	385.183,69	5.449,41
Agosto	516.592,06	45.095,84
Setembro	494.099,89	104.465,89
Outubro	452.783,43	141.837,28
Novembro	917.751,18	16.211,15
Dezembro	763.830,45	31.903,21
Total Global	7.777.227,89	790.726,29

As diferenças entre os valores das 1^{as} vias e das 2^{as} vias não foram oferecidas à tributação. A base de cálculo utilizada pela empresa para apuração do imposto e das contribuições devidas está discriminada em cada um dos autos de infração, já que os valores declarados ou recolhidos pela fiscalizada não foram resultantes de uma base de cálculo uniforme.

Ainda que se considere a falta de uniformidade, os valores recolhidos ou declarados pela empresa, quando confrontados àqueles apurados a partir das receitas auferidas por ela, considerando-se como tais o resultado da venda de serviços expresso nas primeiras vias das notas fiscais (tabela 2), resta configurada a omissão de receita da atividade da empresa para fins de apuração de tributos devidos. Em todos os meses de ano houve apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS em valores inferiores aos devidos, conforme demonstrado nos respectivos autos de infração. Registre-se que a empresa, após o início do procedimento fiscal, procedeu à escrituração do Livro Diário reconhecendo como receitas (fls. 307 a 310) os valores constantes nos demonstrativos de cada um dos impostos e contribuições abaixo. Os lançamentos das receitas auferidas no Livro Caixa estão incorretos, posto que foram efetuados pelo valor líquido das mesmas. O lançamentos foram realizados com base no valor total das notas fiscais."

Em face da verificação da omissão de receitas, a autoridade fiscal promoveu o lançamento de ofício (fls. 02/ 93), pela falta de cumprimento de obrigação tributária

principal, relativamente à realização de fatos geradores no ano-calendário de 2010, conforme segue discriminado (fls. 410, 425, 431), à recorrente e a Marcos Fredson Soares Fernandes:

a) IRPJ - Lucro Presumido (fl. 410):

"0001 - OMISSÃO DE RECEITAS DA ATIVIDADE. RECEITA BRUTA MENSAL NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM GERAL. O contribuinte não emitiu as notas fiscais referentes à prestação de serviços gerais, caracterizando omissão de receitas da atividade, conforme relatório fiscal em anexo". (períodos de 2010)

b) PIS/Pasep (fl. 425):

"0001 - INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO. OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. Valor apurado conforme relatório fiscal em anexo" (períodos de 2010)

c) CSLL - Lucro Presumido (fl. 431):

"0001 - OMISSÃO DE RECEITA. FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS DA ATIVIDADE OMITIDAS. O contribuinte não efetuou e/ou efetuou com inexatidão o pagamento ou recolhimento da CSLL, e não declarou ou declarou a menor o valor a pagar, conforme relatório fiscal em anexo". (períodos de 2010)

d) COFINS (fl. 442):

"0001 - INCIDÊNCIA CUMULATIVA PADRÃO. OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA A COFINS. Valor apurado conforme relatório fiscal em anexo." (períodos de 2010)

Os recorrente, intimados do lançamento de ofício e do Termo de Sujeição Passiva solidária, em 16/05/2012 (fls. 449/451), ofertaram Impugnação (fls. 456/488), julgada improcedente.

Inconformados, os recorrentes interpuseram Recurso Voluntário (fls. 536/571), aduzindo, em síntese, que:

a) "Nota fiscal calçada":

Diz a recorrente que desenvolve atividade de correspondente bancário, disciplinadas pelas Resoluções Bacen n.ºs 3.110/03, 3.156/03 e 3.954/11, por meio de mandato, outorgado pela instituição financeira contratante, para intermediar operações de crédito bancário e de arrendamento mercantil. Para tanto, a recorrente sub-contrata os serviços a terceiros, apelidados de "pastinhas", incumbidos de vender os serviços bancários aos consumidores finais.

O faturamento da recorrente, diz ela, advém do recebimento de comissões pelos mandantes, instituições financeiras. Adverte, contudo, que parte dos valores recebidos são utilizados para solver os prestadores de serviços terceirizados, os "pastinhas".

Assim, aduz a recorrente que os valores constantes nas notas calçadas não teriam o condão de fazer nascer obrigação tributária, pois foram emitidas para fundamentar as comissões devidas pelos prestadores de serviço, constituindo-se assim, em última instância, em erro de direito, sendo inaplicáveis as disposições do art. 42, da Lei n.º 9.430/96.

b) Aplicação analógica da atividade de consignação mercantil:

Diz a recorrente que a sua atividade é análoga à atividade de consignação mercantil. Nessa linha, em conformidade com o princípio da capacidade contributiva, é de direito a aplicação da norma constante da IN SRF nº 152/98.

Sendo assim, na determinação da base de cálculo dos tributos, devem ser considerados, apenas, as comissões recebidas pela recorrente, em razão do mandato, desconsiderando-se, por seu turno, as comissões, pagas por ela, aos "pastinhas".

c) Ilegalidade e inconstitucionalidade da multa qualificada:

Defende a recorrente, que a multa teria natureza confiscatória, inconstitucional.

Alega também a ilegalidade da sua aplicação no caso vertente, na medida em que a simples omissão de receita a sujeitaria à imposição da multa de ofício. Ademais, não estaria provado o intuito de sonegar tributos.

Assim, pede a requalificação da multa.

d) Prova pericial:

Requer prova pericial.

e) Solidariedade:

Com base no arts. 124, 134 e 135 do CTN, a autoridade fiscal imputou ao Marcos Fredson Soares Fernandes a responsabilidade pessoal pelos tributos lançados, por constar no site da recorrente e ser marido da sócia da firma individual.

O fato da sua atuação como gestor da recorrente, por procuração e sob orientação da sócia, não é suficiente à imputação da responsabilidade solidária.

Isto porque, diz o recorrente, o art. 135 do CTN atinge tão somente os diretores, gerentes, ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado e, ainda assim, apenas pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos.

Dessa forma, os dispositivos legais, nos quais se baseou a autoridade fiscal para a atribuição da responsabilidade solidária ao recorrente exigem dois requisitos: a) se restringe àqueles que são vinculados juridicamente ao fato gerador; b) só admitindo a transferência da responsabilidade tributária contra sócio de sociedade, sendo impossível a transferência da responsabilidade no caso concreto já que se trata de firma individual.

Pede, por fim, a reforma do v. acórdão recorrido, para anulação do lançamento de ofício, ou, na improcedência do pedido, a requalificação da penalidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator ad hoc, designado para formalizar o Acórdão.

Formalizo este Acórdão por designação do presidente da 1ª Seção de Julgamento, ocorrida em 17/09/2015, tendo em vista que o relator do processo, Conselheiro Fábio Nieves Barreira, por ocasião do julgamento realizado em 08/04/2014, pela 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, não efetuou a formalização e não pertence mais aos colegiados do CARF.

Ressalto, por oportuno, que não integrava o colegiado que proferiu o acórdão e, portanto, não participei do julgamento.

O Relatório e a manifestação de voto abaixo foram apresentados pelo Conselheiro relator durante a sessão e consta dos respectivos arquivos do CARF, tendo sido meramente reproduzidos por mim, redator *ad hoc* para efeitos de formalização do presente Acórdão.

Voto do Conselheiro Fábio Nieves Barreira:

"Consta dos autos que a recorrente desenvolve atividade de correspondente bancário, disciplinada pelas Resoluções Bacen n.ºs 3.110/03, 3.156/03 e 3.954/11, por meio de mandato, outorgado pela instituição financeira contratante, para intermediar operações de crédito bancário e de arrendamento mercantil. Para tanto, a recorrente sub-contrata os serviços a terceiros, apelidados de "pastinhas", incumbidos de vender os serviços bancários aos consumidores finais. O faturamento da recorrente, diz ela, advém do recebimento de comissões pelos mandantes, instituições financeiras. Adverte, contudo, que parte dos valores recebidos são utilizados para solver os prestadores de serviços terceirizados, os "pastinhas".

Conforme Resolução 3.954/11, BACEN, a atividade, sob mandato, é desenvolvida pela recorrente por sua conta e risco:

"Art. 2º O correspondente atua por conta e sob as diretrizes da instituição contratante, que assume inteira responsabilidade pelo atendimento prestado aos clientes e usuários por meio do contratado, à qual cabe garantir a integridade, a confiabilidade, a segurança e o sigilo das transações realizadas por meio do contratado, bem como o cumprimento da legislação e da regulamentação relativa a essas transações."

A relação jurídica com a instituição financeira, contratante, é instaurada apenas entre ela e o contratado, no caso em tela, a recorrente. O "pastinha", como se verifica, é estranho a relação jurídica.

Isto permite dizer que os valores recebidos pela recorrente para a prestação dos serviços, constituem receitas suas, delas não participando o "pastinha", por não possuírem relação jurídica com a instituição financeira.

O "pastinha", de outro lado, mantém sua relação jurídica com a recorrente, contratante, que o remunera pelos serviços prestados. Para a contratante, então, os valores despendidos com o pagamentos dos "pastinhas" constituem despesa de sua atividade.

É possível concluir pela impossibilidade da tese defendida pela recorrente de que apenas repassa ao "pastinha" os valores recebidos pela instituição financeira, o que afasta a argumentação da recorrente de que a emissão de notas calçadas é erro direito.

Também não se coaduna com o sistema jurídico a aplicação analógica da IN SRF nº 152/98. O instituto da analogia, no âmbito do Direito Tributário, deve ser interpretado com restrição. A Constituição da República de 1988, determina que as relações jurídico-tributárias devem ser reguladas por lei e que todos devem contribuir com a manutenção do Estado. Logo, a previsão do art. 108 do CTN, é hipótese de exceção, sendo cabível nos casos de ausência de disposição expressa. O sistema jurídico dispõe de norma expressa sobre a tributação, no lucro presumido, dos prestadores de serviços (art. 15, Lei nº 9.249/95). Portanto, deve ser afastada a aplicação analógica da IN SRF nº 152/98.

Quanto alegação da inconstitucionalidade da multa qualificada, por afronta ao princípio do não-confisco (art. 150, VI, CR), este Conselho, nos termos do art. 62, do Regimento Interno desta Corte, é incompetente para o julgamento de matéria constitucional.

Melhor sorte não logra a recorrente quanto a alegação da ilegalidade da multa qualificada. Está provado nos autos, seja pelos documentos acostados ou pela confissão da recorrente, que foram emitidas notas fiscais calçadas. Esse fato se amolda ao disposto no art. 71, do Decreto nº 4.502/64, implicando na incidência do art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Há que ser indeferida a produção de prova pericial, pois a recorrente não satisfaz os requisitos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72.

No que diz respeito à solidariedade atribuída ao Marcos Fredson Soares Fernandes, ela deve ser afastada.

Transcrevo a motivação que conduziu o agente fiscal a impingir ao recorrente a solidariedade tributária:

"Embora a fiscalizada esteja formalmente registrada na condição de empresária individual, o Sr. Marcos Fredson Soares Fernandes, cônjuge da Sra. Nerijane Fernandes, tem atuação à frente da empresa compatível com que exercia, de fato, o poder de decisão.

Informações obtidas no sítio "www.mgcredito.com.br/empresa-equipe", em consulta realizada no mês de janeiro deste ano, dão conta de que a administração da empresa cabe aos diretores Marcos Fredson (e-mail marcos@mgcredito.com.br) e Nerijane Fernandes (e-mail nerijane@mgcredito.com.br). Na fotografia exibida, a posição de maior destaque é ocupada pelo Sr. Marcos Fredson (fl. 296). No endereço eletrônico "www.mgcredito.com.br/empresahistoria", verifica-se que a MG Crédito foi "fundada em 2008 por Marcos Fredson Soares Fernandes...", sendo fruto da "...experiência de seu fundador como agente de crédito de renomados bancos e financeiras..." (fl. 297). O endereço da sede, segundo informação do mesmo

sítio eletrônico em consulta do dia 30 de abril de 2012 (fl. 298), é Rua Princesa Isabel, 461 - Lj. 1-3, Shopping Cidade Alta, Cidade Alta - Natal/RN, o mesmo da fiscalizada.

O contrato de prestação de serviços celebrado com o Banco Mercantil do Brasil (fls. 79 a 84) também evidencia o relevância do Sr. Marcos Fredson na administração da empresa. A cláusula 2.2 informa que a senha do usuário máster será encaminhada para um único e exclusivo endereço de e-mail: marcos@mgcredito.com.br, endereço eletrônico do Sr. Marcos Fredson.

Instado a prestar esclarecimentos sobre a atuação da empresa fiscalizada (fls. 301 e 302), o Sr. Marcos Fredson informa que em 2010 era agente financeiro da empresa (item 2), que respondia pela parte comercial da empresa, relacionando-se com os agentes financeiros (itens 4 e 5).

Informa ainda que a emissão de notas fiscais competia ao setor financeiro da empresa, por diferentes pessoas. Declara ainda que possui uma empresa individual em seu nome, cuja atividade foi alterada em 2010 para que pudesse exercer a atividade de intermediação financeira, fato que passou a ocorrer a partir de 2011 (itens 10 e 11). Esclarece ainda que firmou contrato com o Banco Mercantil do Brasil, com vigência a partir de 2011, e que a empresa fiscalizada não opera com o mesmo banco desde dezembro de 2010 (itens 12 e 13). Sal empresa funciona no mesmo Shopping da fiscalizada, em salas contíguas.

A empresária, ao esclarecer os fatos relacionados com o procedimento em curso (fls. 303 e 304), informa que participa pouco das atividades da empresa, só comparecendo à sede em caso de necessidade (item 2); que não sabia da existência de notas calçadas na empresa (item 4); que diversas pessoas emitiam notas fiscais, dentre as quais, o Sr. Marcos Fredson (item 8); que não sabia se havia determinação da empresa para emissão de notas fiscais calçadas (item 9); que a atuação de sua empresa está restrita a um convênio mantido com a Caixa Econômica Federal (item 10); e que com a reativação da firma M F Soares Fernandes (cujo titular é o Sr. Marcos Fredson), as atividades da MG Crédito com o Banco Mercantil passaram a ser realizadas por meio desta nova empresa, cessando as atividades da fiscalizada com o banco (item 12).

As informações prestadas evidenciam também que a atuação do Sr. Marcos Fredson teve relevância decisória e admite que respondia pela parte comercial da empresa, ou seja, pela parte geradora de receitas. A própria titular, ao ser indagada sobre eventual determinação empresarial para emissão de notas fiscais calçadas, respondeu que não sabia, o que demonstra claramente que havia outro poder de mando no âmbito da entidade. Se ela não sabia se havia ou não tal determinação ou autorização, era porque havia outra pessoa com poderes suficientes para determinar ou não a prática. Caso ela fosse a única pessoa com poder de mando, sua resposta à indagação seria ou sim, ou não.

Também evidencia a atuação empresarial do Sr. Marcos Fredson nas atividades da fiscalizada o fato de que uma empresa de sua titularidade (M F Soares Fernandes) sucedeu à fiscalizada no que diz respeito aos serviços prestados ao Banco Mercantil. A operação realizada confirma o entendimento expresso de que o Sr. Marcos Fredson era, em conjunto com sua esposa, o responsável pela atividade empresarial desenvolvida, tendo relação direta com os fatos desempenhados e, por essa razão, deve responder solidariamente pela satisfação do crédito tributário constituído. A atuação do casal caracteriza a existência de uma sociedade empresarial de fato, respondendo ambos pela totalidade do crédito tributário constituído, já que os atos praticados o foram com infração à lei, pela emissão de notas fiscais calçadas.

A responsabilidade solidária está prevista no art. 124 da Lei nº 5.172, de 25 e outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN). O inciso I do artigo informa que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Já os arts. 134 e 135 do CTN declara que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei. Restou demonstrado que os atos praticados o foram com infração à lei (emissão de notas fiscais calçadas), bem como que a entidade se constituía, na verdade, em uma sociedade de fato entre a Sra. Nerijane e o Sr. Marcos Fredson, cabendo a ambos, de forma solidária com a pessoa jurídica, a satisfação da integralidade do crédito tributário constituído."

A autoridade fiscal enquadra, primeiramente, a conduta do recorrente solidária, para fins de exigir-lhe o pagamento de tributos, no art. 124, do CTN:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

- as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*
- as pessoas expressamente designadas por lei.*

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem."

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica ao declarar que a responsabilidade solidária do art. 124, I, está presente quando a realização do fato gerador não envolve dois pólos opostos, e que do ato resulte a obrigação tributária, não sendo o vício do ato jurídico elemento do art. 124, do CTN:

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.

2. A Lei Complementar 116/03, definindo o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária do ISS, assim dispõe: "Art. 5º. Contribuinte é o prestador do serviço."

6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei."

7. Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

8. Segundo doutrina abalizada, in verbis:

"... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do 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 sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador." (Paulo

de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220)

9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a 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 imponível.

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. (REsp 884845 / SC, Rel. Min. LUIZ FUX).

Verifica-se que, na verdade, a imputação da responsabilidade se dá por fraude tributária, o que se confirma pela aplicação de multa qualificada.

Neste caso, a conduta se amoldaria ao 135 do CTN:

"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."

Caberia então ao agente evidenciar que a fraude à lei foi realizada pelo recorrente solidário ou a mando dele. Porém, os elementos trazidos aos autos provam que o recorrente solidário representava comercialmente a recorrente, mas em nenhum momento evidencia sua ingerência na gestão tributária da recorrente. Daí porque, deve ser afastada a responsabilidade solidária atribuída a Marcos Fredson.

Diante do exposto, recebo os recursos interpostos para, no mérito, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO INTERPOSTO PELA RECORRENTE, e para DAR PROVIMENTO AO RECURSO DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO.

É como voto.

Fábio Nieves Barreira - Relator"

Acórdão formalizado em 17 de setembro de 2015.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator *ad hoc*, designado para formalizar a Resolução.

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado.

A numeração de folhas refere-se ao processo digital.

Não obstante as considerações do I. Relator, tão bem expostas ao Colegiado, peço vênia para divergir quanto ao entendimento de afastar a responsabilização tributária imputada a Marcos Fredson Soares Fernandes.

A conclusão apresentada no Relatório Fiscal, à fl. 406, mostra-se precisa:

A responsabilidade solidária está prevista no art. 124 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN). O inciso I do artigo informa que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Já os arts. 134 e 135 do CTN declara que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei. Restou demonstrado que os atos praticados o foram com infração à lei (emissão de notas fiscais calçadas), bem como que a entidade se constituía, na verdade, em uma sociedade de fato entre a Sra. Nerijane e o Sr. Marcos Fredson, cabendo a ambos, de forma solidária com a pessoa jurídica, a satisfação da integralidade do crédito tributário constituído. (grifei)

Os elementos trazidos aos autos reúnem um conjunto de evidências robusto, indicando que a administração de fato era exercida por Marcos Fredson Soares Fernandes. O voto da DRJ/Recife, às fls. 518/520, mostra-se elucidativo:

23. *Conforme tela do sistema CNPJ, fl. 300, o nome fantasia da empresa NERIJANE DE SOUSA GUEDES FERNANDES é MG CREDITO PESSOAL & CONSIGNADO (destaque não original), tendo por sede o endereço Rua Princesa Isabel, 461, Loja 14, Cidade Alta, Natal - RN.*

24. *Conforme pesquisa realizada pela fiscalização em 10/01/2012 (fls. 296 a 297) em 30/04/2012 (fl. 298) no endereço eletrônico da empresa na internet, ali aparecem como diretores da empresa o "Sr. MARCOS FREDSON (Diretor)", sendo o seu e-mail que consta do referido sítio "marcos@mgcredito.com.br" (grifo e destaque não original), e a "Sra. NERUJANE FERNANDES (Diretora)", com e-mail "Nerijane@mgcredito.com.br" (vide fl. 296).*

"Fundada em 2008 por Marcos Fredson Soares Fernandes, MG CRÉDITO é fruto de anos de experiência de seu undador como agente de crédito de renomados bancos e financeiras. O

empreendedorismo nato, visão diferenciada e capacidade única de negociação de Marcos Fredson, logo levaram a MG CREDITO a um lugar de destaque no mercado de correspondentes bancários.

(...)

No ano de 2011, a MG CREDITO iniciou um planejado e gradativo plano de expansão, estabelecendo uma sólida rede de credenciados em vários estados brasileiros, desde o Maranhão até o Rio de Janeiro. Hoje, estamos com representantes fixos em pelo menos 12 estados das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Sudeste do território brasileiro. (grifos e destaques não originais)

26. Estas informações evidenciam não só o interesse comum do Sr. Marcos Fredson, mas a informação do mesmo, inclusive, como fundador e diretor da empresa.

27. Na página de internet da empresa "MG CREDITO", consultada em 30/04/2012 pela fiscalização, fl. 298, a sede da empresa apresenta o endereço Rua Princesa Isabel, 461, Lj 1-3, Shopping Cidade Alta, Bairro Cidade Alta - Natal - RN, CEP 59.025-400, que é bastante semelhante àquele que consta na tela do sistema CNPJ, fl. 300, e ao de outra empresa aberta pelo Sr. Marcos Fredson, a saber, da empresa M. F. FERNANDES ME, nome fantasia MG DIGITAÇÃO, CNPJ 02.071.252/0001-37, conforme tela do sistema CNPJ para esta empresa, fl. 299

28. O Sr. Marcos Fredson, esclareceu no procedimento fiscal (fls. 301 e 302), conforme consta descrito no Relatório Fiscal, nas fls. 404 a 405, que:

"... em 2010 era agente financeiro da empresa (item 2), que respondia pela parte comercial da empresa, relacionando-se com os agentes financeiros (itens 4 e 5). Informa ainda que a emissão de notas fiscais competia ao setor financeiro da empresa, por diferentes pessoas. Declara ainda que possui uma empresa individual em seu nome, cuja atividade foi alterada em 2010 para que pudesse exercer a atividade de intermediação financeira, fato que passou a ocorrer a partir de 2011 (itens 10 e 11). Esclarece ainda que firmou contrato com o Banco Mercantil do Brasil, com vigência a partir de 2011, e que a empresa fiscalizada não opera com o mesmo banco desde dezembro de 2010 (itens 12 e 13)". (grifos e destaques não originais)

29. Ainda na declaração prestada à fiscalização, fls. 301 a fl. 302, o Sr. Marcos Fredson, esclarece, entre outros aspectos, que: "a empresa Nerijane funciona nas salas 1, 2 e 3 do Shopping Cidade Alta e a empresa M F Soares funciona nas salas 5 e 6 do mesmo shopping".

30. Além disso, a Sra. Nerijane, no que se refere à empresa NERIJANE DE SOUSA GUEDES FERNANDES, conforme

declaração prestada, fls. 303 e 304, ainda descrito no Relatório Fiscal, fls. 405 a 406, informa que:

"participa pouco das atividades da empresa, só comparecendo à sede em caso de necessidade (item 2); que não sabia da existência de notas calçadas na empresa (item 4); que diversas pessoas emitiam notas fiscais, dentre as quais, o Sr. Marcos Fredson (item 8); que não sabia se havia determinação da empresa para emissão de notas fiscais calçadas (item 9); que a atuação de sua empresa está restrita a um convênio mantido com a Caixa Econômica Federal (item 10); e que com a reativação da firma M F Soares Fernandes (cujo titular é o Sr. Marcos Fredson), as atividades da MG Crédito com o Banco Mercantil passaram a ser realizadas por meio desta nova empresa, cessando as atividades da fiscalizada com o banco (item 12). (grifos não originais)

31. Percebe-se, claramente, que o Sr. Marcos Fredson, como o próprio descreve, nas fls. 301 e 302, em 2010, ano relativo às autuações constantes do presente caso, era "agente financeiro da empresa" (NERIJANE), que "respondia pela parte comercial da empresa", sendo as notas fiscais emitida pelo setor financeiro da empresa, do qual se declara como agente, além do que no sítio eletrônico da empresa fl. 296) o mesmo também consta, mesmo em 10/01/2012 como diretor da mesma, o que demonstra sua participação nos negócios da empresa, não só no ano em questão, de 2010.

32. O mesmo Sr. Marcos Fredson descreve que a partir de 2011 passaria exercer a intermediação financeira através da empresa M F Soares Fernandes, CNPJ 02.071.252/0001-37, quando esta passaria a ter contrato com o BMB e a empresa NERIJANE não mais o teria, o que demonstra uma solução de continuidade para tal contrato.

33. Nas Cláusulas 2.2. e 2.3. do Contrato de Mútuo de Prestação de Serviços, fls. 76 e 77, entre o Banco Mercantil do Brasil S.A. e a empresa NERIJANE DE SOUSA GUEDES FERNANDES, assinado em 02 de abril de 2010, conforme fl. 84, consta a seguinte informação, sobre a qual a Fiscalização chamou atenção em seu Relatório Fiscal:

"2.2. A senha do usuário Master, para utilização do sistema Empréstimo Consignado WEB, será encaminhada exclusivamente para o e-mail indicado pela CONTRATADA, qual seja marcos@mgcredito.com.br. A senha é de uso pessoal e intransferível (...).

2.3. A CONTRATADA poderá, a seu critério, criar a partir do usuário Master que lhe foi concedido, usuários de acessos secundários (...)" (grifos não originais)

34. Esse conjunto de informações deixa claro a participação e interesse comum do Sr. Marcos Fredson nos negócios da empresa NERIJANE nos períodos de 2010, objeto da presente autuação, e até mesmo após aquele ano conforme fls. 296 a 298,

tendo o Sr. Marcos Fredson, em 2010, sido responsável pela parte comercial da empresa, além de exercer atividade agente financeiro para a empresa, sendo que a titular da empresa, Sra. Nerijane, esposa do Sr. Marcos Fredson, conforme destacado no procedimento fiscal, alegou desconhecimento dos negócios com notas calçadas, tendo afirmando também que "embora titular da firma (...), ela mesma, pessoalmente, participa pouco das atividades da empresa, só comparecendo à sua sede em caso de necessidade" e que "a empresa continua as portas abertas, mas com atuação restrita a convênio mantido com a Caixa Econômica Federal" (vide sua declaração, fls. 303 e 304).

Enfim, há que se observar que, no recurso voluntário (fl. 567), o próprio sujeito passivo indireto informa que detinha procuração para gerir a sociedade:

76. A responsabilidade não pode ser imputada ainda em razão de que, se o Sr. Fredson atuou gerindo a sociedade o fez por procuração da sócia, sob sua orientação. Com efeito, o art. 135 do CTN, no qual se embasou o fiscal para imputar a responsabilidade ao sócio da empresa, é claro em sua redação (...)

Ora, diante dos fatos apresentados, entendo que não há reparos a fazer na autuação fiscal. Restou plenamente caracterizada a administração de fato exercida por Marcos Fredson Soares Fernandes, permeada inclusive de atos deliberadamente ilícitos, como a emissão de notas calçadas.

Diante de todo o exposto, voto do sentido negar provimento ao recurso voluntário interposto por Marcos Fredson Soares Fernandes.

assinado digitalmente
André Mendes de Moura