



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

**Processo n°** 10640.720128/2014-15  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1201-001.761 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de junho de 2017  
**Matéria** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - INTERESSE COMUMS  
**Recorrente** GIRA MUNDO COMERCIO E EXPORTACAO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. PROVA INDICIÁRIA.

O conjunto de indícios precisos, graves, harmônicos e que se convergem para o convencimento da autoridade julgadora constitui meio de prova idôneo para caracterizar o interesse comum e, conseqüentemente, aplicar a responsabilidade solidária.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Uma vez comprovado que os sócios de fato da empresa fiscalizada não constam em seu quadro societário, e havendo a caracterização de confusão patrimonial entre o sujeito passivo solidário e a devedora principal, cabível a imputação da responsabilidade tributária por interesse comum, na linha do que dispõe o artigo 124, I, do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. MULTA QUALIFICADA.

A prática reiterada, por sucessivos exercícios, de omitir receitas tributáveis ao fisco federal, tendo apresentado declaração de inatividade, mas declarado as receitas ao fisco estadual, caracteriza conduta dolosa passível de incidência da multa qualificada de 150%.

MULTA QUALIFICADA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INCONSTITUCIONALIDADE.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. Ademais, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme Súmula n° 02.

**IRPJ. OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

Em razão da relação de causa e efeito, aplica-se aos lançamentos decorrentes a mesma decisão proferida no lançamento principal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

EDITADO EM: 21/07/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães e Rafael Gasparello Lima.

**Relatório**

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 2/77), que exigem IRPJ e Reflexos, em razão da apuração de omissão de receitas nos anos base de 2009 a 2011.

Tendo em vista os fatos apurados, as exigências foram penalizadas com multa qualificada de 150% e foi lavrado o Termo de Sujeição Passiva (fls. 346/347) contra a empresa ARMAZÉNS GERAIS SÃO JOÃO LTDA.

Segundo relatado no Relatório Fiscal (fls. 78/99) que motivou os lançamentos:

*2. Este contribuinte possui características comuns a pelo menos três empresas que operam e/ou operavam na compra e venda de café - elas têm vida efêmera e não simultâneas, não pagam nenhum tributo, apresentam declaração de INATIVIDADE, são constituídas por interpostas pessoas, movimentam grandes cifras nas mesmas instituições bancárias, especialmente a Cooperativa de Crédito da Zona da Mata de Minas Gerais -SICOOB, todas usam o trabalho do mesmo contador, todo o café é beneficiado e estocado por uma mesma empresa - Armazéns Gerais São João*

*Ltda, com sede em Matipó/MG, na Fazenda Santa Maria, de propriedade do "grupo GARDINGO"*

**3. A Gira Mundo Comércio e Exportação Ltda, que no esquema utilizado "substituiu" a Teixeira Comercio de Café Ltda, apresentou Declaração de Imposto da Pessoa Jurídica - DIPJ como Inativa nos anos calendários de 2009 a 2011. Saliente-se que a primeira iniciou suas atividades em agosto de 2009, enquanto a Teixeira paralisou sua atividade em novembro de 2009; [...]**

**12. Pelas informações prestadas pelas instituições financeiras e Receita Estadual grandes soma de recursos monetários foram movimentados, como se demonstra abaixo, entretanto, repise-se, a empresa declarou-se INATIVA.**

AC	Movimentação financeira	Sicaf - Dapi
2009	9.083.605,55	19.196.386,20
2010	58.235.807,00	81.096.045,98
2011	148.391.883,27	242.107.080,83

**13. Em 12/07/2012, tendo decorrido o prazo fixado no edital de 15 (quinze) dias sem que tenha havido o comparecimento do fiscalizado considerou-se feita à intimação. Em 10/12/2012, sem que a empresa tivesse apresentado os extratos bancários, solicitamos ao Delegado da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora a emissão de Requisição de Informações Sobre Movimentação Financeira -RMF, para a Cooperativa de Crédito da Zona da Mata de Minas Gerais SICOOB, referentes aos anos-calendário de 2009 a 2011.**

**14. Nos documentos que compõem a FICHA CADASTRAL da fiscalizada enviado pela SICOOB observa-se:**

**14.1 Na ficha cadastral datada de 10/09/2009, a empresa só é identificada pelo nome, não consta endereço, telefone;**

**14.2 As referências citadas na ficha são: IRMÃOS CARDINGO COM. E DISTRIBUIDORA LTDA, em Matipó/MG, telefone 31- 38731407 e ERAK (Heráclito) PACHECO - Manhuaçu, fone 31 8416 7716. Este senhor estava também relacionado com as empresas anteriormente usadas no esquema do grupo - a Teixeira Comercio de Café e a Comercial Agrícola Carvalho; [...]**

**15. Intimamos os beneficiários identificados nos cheques emitidos pela fiscalizada a informarem as operações realizadas que justificassem tais recebimentos. Das respostas obtidas transcreve-se as seguintes:**

**15.3 Termo de Intimação Safis nº 0147, para Ana Alice Gardingo, informar operações realizadas com a fiscalizada: cheque nº 0011353 no valor de R\$16.465,00, emitido em 30/06/2011 e o cheque nº 000852 no valor de R\$15.000,00,**

emitido em 23/09/2009. A referida intimação foi enviada para endereço constante do cadastro Receita Federal e teve o AR devolvido "Endereço Insuficiente". A intimada é irmã dos sócios do **Armazéns Gerais São João Ltda.**

15.4 Termo de Intimação Safis nº 031, Comercial Agrícola Sta Bárbara do Leste Ltda, o recebimento da quantia de R\$15.000,00 em 18/05/2011, através de TED.

Declara que não realizou operações comerciais com a Gira Mundo Comércio e Exportação Ltda e "que no dia 18/05/2011, recebeu da empresa GIRA MUNDO, em sua conta corrente a importância de R\$15.000,0 (quinze mil reais) que tal importância recebida **pertencia a um de seus clientes**, para o qual fez o favor de receber e repassá-la ao mesmo deduzindo da referida importância o valor de suas compras; que devido ao lapso de tempo decorrido entra a data da operação e apresente data, **não consegue se lembrar para qual cliente fez o referido favor de receber a citada quantia.**"

[...]

15.9. Termo de Intimação Safis nº 0149, Fábiana Cristina Gardingo de Aquino, para informar operações realizadas com a fiscalizada que resultaram os cheque nº 11550 no valor de R\$20.000,00 emitido em 01/07/2011, cheque nº 12702 no valor de R\$15.000,00 emitido em 21/07/2011 e cheque 015047 no valor de R\$10.000,00 emitido em 25/08/2011.

Informa que seu cônjuge negociou a venda de 100 sacas de sua produção de café para a empresa Gira Mundo Comércio e Exportação Ltda com cláusula de pagamento antecipado. Anexa nota fiscal nº 3159 de 27/09/2011. A intimada é filha do sócio da empresa **Armazéns Gerais São João Ltda Antonio Fábio Gardingo,**

15.10. Termo de Intimação Safis nº 016, Associação dos Produtores Rurais deVai Volta e Bananal, CNPJ 03.224.392/0001-60:

"No caso em tela, temos a esclarecer que na data de 30/11/2011 foi emitida nota fiscal de nº 000.002.865, no valor de R\$ 367.535,30 (trezentos e sessenta e sete mil, quinhentos e trinta e cinco reais e trinta centavos) para **Laticínios Gardingo Ind. E Com Ltda**, referente a venda de **390.995 litros de leite.** [...]

15.12. Termo de Intimação Safis nº 033, Associação dos Produtores de Leite de Imbe de Minas, CNPJ 10.990.462/0001-57:

15.12.1. "...III -Manteve um **compromisso** de venda de leite dos produtores associados com a empresa **Laticínios Gardingo**, estabelecida em São João do Oriente/MG,... recebia os valores relativos a **venda de leite da empresa Laticínios Gardingo**, através de Teds em conta bancária na agência Bradesco em Caratinga/MG

VI - Quanto a importância de R\$ 6.824,48 (seis mil, oitocentos e vinte e quatro reais e quarenta e oito centavos), informamos que

recebemos o respectivo valor como sendo da empresa Laticínios Gardingo, conforme de costume, ou seja, referente ao **pagamento de leite fornecido mensalmente**".

*16. Na cidade de Manhuaçu, estivemos no escritório de contabilidade do Sr. João Carlos Kleimpaul Vieira onde lavramos Termo de Constatação Fiscal. Segundo o Sr. João Carlos ele não conhece os sócios da empresa Gira Mundo Comércio e Exportação Ltda., apesar de ser o responsável pela escrituração contábil e fiscal da empresa; que nunca recebeu os honorários; que emitia os livros contábeis e fiscais e os entregava a mensageiros; que foi contratado para os trabalhos através de corretor do qual não se lembra o nome. Vale ressaltar que o Sr João Carlos Kleimpaul deu esta mesma resposta quando das ações fiscais desenvolvidas nas empresas do esquema.*

*17. Não obstante o Sr. João Carlos Kleimpaul negar conhecer o Sr Sebastião Carlos dos Santos e Marilia Jacqueline de Souza as declarações de IRPF dos "ditos sócios" foram transmitidas de seu escritório. Assim, como as DIPJs da fiscalizada também o foram.*

*18. Constatamos também que o Sr. João Carlos Kleimpaul assina como testemunha no contrato de constituição e primeira alteração contratual da fiscalizada.*

*19. A "sócia" Luciane Caldeira Reis admitida na fiscalizada desde julho de 2010, teve vínculo empregatício de 07/04/2000 a 09/09/2000 como empregada doméstica, percebendo salário mínimo.*

*20. Da mesma forma o dito sócio Sebastião Carlos dos Santos que teria participado do quadro societário de junho de 2009 a julho de 2010, ocupou funções sem qualificação em diversas empresas, em todas percebia o salário mínimo da época (informações extraídas do CNIS - Cadastro Nacional de Informações Sociais) [...]*

*23. Verificamos também que nas notas fiscais de entradas/saídas emitidas pela fiscalizada constam que todo café comercializado ficou estocado na empresa -**Armazéns Gerais São João Ltda, CNPJ 22.394.696/0003-82 na cidade de Matipó**. Consta inclusive nas notas fiscais de produtor rural que o local de entrega é o da empresa depositária.*

*24. Estivemos na Fazenda Santa Maria s/n, zona rural em Matipó endereço do **Armazéns Gerais São João Ltda.**, por sinal é o mesmo endereço da Cafeteira São João também de propriedade do Sr. João Batista Gardingo*

*25. Verificamos que em grande parte das notas fiscais emitidas pela fiscalizada consta como transportadora a empresa **"TRANSPORTADORA GAIVOTA LTDA"**, também de propriedade do Sr. João Gardingo.*

26. Na documentação apresentada pela empresa *Armazéns Gerais São João Ltda* verificamos que a fiscalizada era a principal cliente do depósito. Verificamos inclusive, nos registros de entrada de n<sup>os</sup> 005 e 006 (sem registro no órgão competente) que excluindo as notas fiscais aparentemente de retorno de mercadorias as demais referem-se a *Gira Mundo Comércio e Exportação Ltda*.

27. Em 19/11/2012 no escritório de contabilidade à Rua Monsenhor Gonzalez retivemos "**Recibos de Honorários**", por serviços contábeis e fiscais prestados pelo Sr. **João Carlos Kleinpaul Vieira** às empresas **Teixeiras Comércio de Café Ltda** e **Gira Mundo Com. e Exportação Ltda**.

28. Tais recibos de prestação de serviços contábeis e fiscais no momento da entrega aos **Audítores Fiscais** tiveram os números de telefones rasurados pelo Sr. **João Carlos Kleinpaul Vieira**.

29. Em 28/11/2012 através do Ofício n<sup>o</sup> 388/2012/GAB/DRF/JFA-MG foi solicitada à **Polícia Federal** perícia a fim de identificar os números de telefones rasurados.

30. Nos referidos "**Recibos de Honorários**" consta a rubrica "**PG**" em determinados valores e números de cheques. Analisando estes números de cheques constatamos que são de emissão de **Teixeiras Comércio de Café Ltda** sacados em sua conta bancária no **SICCOB**.

31. Intimamos em 13/12/2012 a **Cooperativa de Crédito da Zona da Mata de Minas Gerais - SICCOB** a apresentar cópias destes cheques referentes a conta n<sup>o</sup> 55.256-9 de titularidade da **Teixeiras Comercio de Café Ltda**.

32. Os cheques de números 14675 e 20798 nos valores respectivamente de R\$ 2.000,00 e R\$ 3.000,00, são nominais ao contador Sr. **João Carlos Kleinpaul Vieira**.

## **II. DOS TRABALHOS DESENVOLVIDOS:**

33. Durante os trabalhos de fiscalização desenvolvidos junto ao contribuinte, diversas situações, no mínimo, atípicas nos apresentaram, conforme passamos a expor:

34. Todas as notas fiscais de entradas e saídas, emitidas pela empresa no período de 2009 a 2011, demonstram que o café dava entrada diretamente na empresa **Armazéns Gerais São João Ltda.**, na cidade de Matipó, onde era depositado e beneficiado.

35. A empresa **Armazéns Gerais São João Ltda**, conforme seus registros de entradas de n<sup>os</sup> 001, 002, 003, e 004 dedica-se quase que exclusivamente a clientes constituídos por interpostas pessoas. No Registro de Entradas de n<sup>o</sup> 001 todas as entradas de café eram da **Comercial Agrícola Ponto Forte Ltda** CNPJ n<sup>o</sup> 04.995.748/0001-22 - empresa **INEXISTENTE DE FATO**, tida como constituída por **JOAQUIM MACHADO DE CARVALHO** e **ELAINE DA SILVA**. Posteriormente, nos registros de n<sup>os</sup> 002, 003 e 04 o único cliente passou a ser **TEIXEIRAS COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA** (no Livro 04 - até

*agosto de 2009 - encerrou as atividades em novembro). A partir de dezembro de 2009, o principal cliente passou a ser a fiscalizada (Contrato Social registrado JUCEMG em 20/08/2009).*

**36. Na Fazenda Santa Maria endereço do Armazéns Gerais São João Ltda funciona também a empresa Cafeteira São João Ltda, CNPJ nº 16.812.331/0001-66, cujo sócio responsável é o Sr. João Batista Gardingo. Observa-se que, ao contrario da fiscalizada, esta empresa do grupo Gardingo cujo objeto social é a compra e venda de café, NÃO EXERCE SUA ATIVIDADE, haja vista as declarações apresentadas: - No ano calendário de 2007 - DIPJ pelo lucro presumido, a receita declarada é menor que R\$ 40.000,00; no ano calendário de 2008 - DIPJ como Inativa; 2009 - DIPJ pelo lucro presumido, porém com todos os campos zerados; 2010 - DIPJ Inativa; 2011 e 2012 -DIPJ lucro presumido zerada.**

*37. Verificamos em consulta aos sistemas previdenciários que a fiscalizada entregou GFIP sem movimento em 2009 e nenhuma após esta data. Não há informações de vínculos empregatícios e nem foi apresentado RAIS.*

*38. Através da resposta dos beneficiários (ITEM 15) dos cheques emitidos pela Gira Mundo Comércio e Exportação Ltda. verificamos fatos, no mínimo inverossímeis, que certamente ferem a ortodoxia numa atividade empresarial, tais como:*

*38.1 O sr. Airton Taube foi contratado para realizar o trabalho de preparar, assar, cortar e servir, 10(dez) bois nas festividades comemorativas do padroeiro da cidade de Matipo/MG. Festa na cidade de Matipo quando a fiscalizada tem sede em Coimbra? Prestador de serviço é da cidade Vitória /ES contratado por Fabinho? Qual a motivação econômica?*

*38.2 A CCM Máquinas e Motores declara “Não é nosso cliente e conforme observei, foi emitido um cheque a nosso favor, sem nenhuma origem ou relação comercial. Conversei com o SICCOB CREDI LIVRE e me informaram que essa empresa tem aproximadamente 4.000 (quatro mil) cheques soltos, porém como está autenticado, significando saque em dinheiro, nos preocupa essa situação, pois **alguém está utilizando o nome de nossa empresa indevidamente...**”;*

*38.3 A empresa Conster Ltda declara que não praticou nenhum ato com a fiscalizada. Que o recebimento da quantia de R\$205.000,00 foi através de operações de mútuo com seus sócios;*

*38.4 Compra de veículos por várias pessoas que teriam utilizado cheque da fiscalizada para pagamento;*

*38.5 Foram pagos com cheques emitidos pela Gira Mundo **fornecimentos de leite** ao Laticínios Gardingo (outra empresa do "grupo"Gardingo") feitos pelos associados da Associação dos Produtores de Leite de Imbé/MG e região; da Associação*

*dos Produtores Rurais de Vai Volta e Bananal e da Associação Com. Ind. e Agrop. de São João do Oriente.*

[...]

*38.7 Constatamos também cheques emitidos pela Gira Mundo Comércio e Exportação Ltda para pagamento das notas fiscais de compra e venda de fertilizantes Sr. Antonio Fábio Gardingo, sócio da empresa Armazéns Gerais São João Ltda, e ainda cheque para Ana Alice Gardingo, irmã dos sócios do Armazéns.*

**40. Constata-se que a assinatura da sócia Luciane Caldeira Reis na ficha de matrícula e no cartão de autógrafos enviados pelo SICCOB assemelham-se as assinaturas constantes do documento de identidade, **PORÉM não confere com as assinaturas constantes dos cheques emitidos pela fiscalizada e ditos assinados pela referida sócia.****

**41. Através das cópias de cheques constata-se ainda que a assinatura dita do "sócio" SEBASTIÃO CARLOS DOS SANTOS não se assemelha às assinaturas apostas nos documentos de identidade e nos contratos sociais.**

**42. O transporte do café comercializado pela GIRA MUNDO era, em sua grande maioria, feito pela TRANSPORTADORA GAIVOTA LTDA, também de propriedade do Sr. João Gardingo, conforme comprovam as notas fiscais emitidas.**

**43. De todo o exposto acima fica evidenciado que o elo de ligação da fiscalizada e demais empresas criadas exclusivamente com o objetivo de sonegar tributos, utilizando sempre interpostas pessoas, vulgo "laranjas" é o grupo Gardingo - especialmente os ARMAZÉNS GERAIS SÃO JOÃO LTDA., que é de fato o comprador, beneficiador e vendedor de café, conforme também ficou demonstrado no processo nº 10640.722325/2013-98 lavrado contra TEIXEIRAS COMERCIO DE CAFÉ LTDA.**

**44. Segundo documentação advinda de outra ação fiscal em posse da Receita Federal o Sr. João Batista Gardingo e o Sr. Heráclito Pacheco não só se conheciam como tinham relações comerciais.**

*É o que se depreende dos esclarecimentos prestados pelo suposto sócio-administrador da COMERCIAL AGRÍCOLA CARVALHO que vinculou o funcionamento desta empresa com o Sr. HERACLITO PACHECO e o GRUPO GARDINGO:*

*"Há alguns anos atrás o Sr. SEBASTIÃO FERNANDES BARBOSA foi contactado pelo Sr. HERACLITO PACHECO, para que seu nome fosse utilizado como sócio de uma empresa. Em consideração ao Sr. HERACLITO PACHECO ele emprestou o seu nome como sócio gerente da empresa Comercial Agrícola Carvalho. Nessa empresa ele apenas emprestava o nome como "laranja", não exercendo a administração de fato. Ele afirma não ter ganhado nada para entrar como laranja da empresa. Ele apenas entrou em consideração ao Sr. HERACLITO PACHECO. (...) Ele sabe que o Sr. HERÁCLITO PACHECO tem um relacionamento próximo com o Sr. JOÃO GARDINGO e com os irmãos GARDINGO.*

45. A Receita Bruta declarada pela Gira Mundo Comércio e Exportação Ltda ao **fisco estadual** em 2009 foi de R\$19.196.386,20, em 2010 de R\$ 81.096.045,98 e 2010 de R\$242.107.080,83.

46. A movimentação financeira em 2009 foi de R\$ 9.083.605,55 em 2010 de R\$ 58.235.807,00 e em 2011 de R\$ 148.391.883,27.

[...]

52. Fica evidente a intenção do contador Sr. João Carlos Kleimpaul Vieira de ocultar a ligação da fiscalizada com a empresa **ARMAZÉNS GERAIS SÃO JOÃO LTDA** ao **rasurar no momento da entrega** o número do telefone do ARMAZÉNS constante do recibo de honorários isso sem citar as declarações carentes de fidedignidade.

[...]

### **SUJEITOS PASSIVOS SOLIDÁRIOS**

**Tendo em vista os fatos apurados e narrados neste Termo indicamos como sujeito passivo solidário a empresa ARMAZÉNS GERAIS SÃO JOÃO LTDA, CNPJ nº 22.394.696/0003-82, cujo responsável é o Sr. João Batista Gardingo.**

57. Repise-se - A fiscalizada é na verdade uma empresa atípica: não tem sede, não tem telefone, empregados, endereço eletrônico, seus sócios são interpostas pessoas - "laranjas", que não foram localizadas nos endereços cadastrais, o contador responsável diz desconhecê-las, embora lhes preste serviços, a instituição financeira não se preocupa em saber da sua existência física, no entanto, o "grupo Gardingo" avaliza sua ficha cadastral na instituição financeira. **NECESSIDADE ESTAS SUPRIDAS PELA EMPRESA ARMAZÉNS GERAIS SÃO JOÃO LTDA.**

58. Um fato relevante é a comprovação de que os sócios constantes do contrato social e alterações posteriores, não exerceram nenhuma atividade na empresa, são conhecidos no jargão popular como "testa-de-ferro" ou "laranjas". A empresa Gira Mundo Comércio e Exportação Ltda tem em seu quadro societário pessoas que não possuem capacidade econômica-financeira e padrão de vida totalmente incompatíveis com a propriedade, de fato, de uma empresa com a movimentação financeira superior a R\$ 210.000.000,00 (duzentos e dez milhões de reais) no período de 2009 a 2011.

59. Vê-se que as disponibilidades financeiras da Gira Mundo foram usadas para saldar compromissos do grupo Gardingo - compra de fertilizantes, leite, etc.

60. Embora exista uma empresa que se dedica ao comércio de café - **CAFEIRA SÃO JOÃO LTDA**, o grupo Gardingo, mais precisamente, o ARMAZENS GERAIS SÃO JOÃO LTDA, criou o

*estratagema de constituir empresas com interpostas pessoas - "laranjas", como a fiscalizada com objetivo de sonegar todos os tributos relativos aos atos de comércio, ficando o Armazéns somente com a receita da prestação de serviços - armazenamento, beneficiamento.*

**61.** *Estranha-se o fato das empresas adquirentes (grandes empresas) não identificarem o representante da fiscalizada com o qual relacionavam, considerando o volume das operações efetuadas.*

**62.** *Outro fato relevante é que em todas as notas fiscais de entrada e vendas, emitidas pela empresa no período de 2009 a 2011, indica como local de entrada e saída das mercadorias o estabelecimento **Armazéns Gerais São João Ltda.**, ou seja, o café comercializado pela fiscalizada era depositado e beneficiado em seus Armazéns. O transporte do café em sua maioria foi feito pela **TRANSPORTADORA GAIVOTA LTDA**" também de propriedade do Sr. João Gardingo.*

**63.** *A empresa Armazéns Gerais São João Ltda, conforme seus registros de entradas de n<sup>os</sup> 004, 005 e 006 dedica-se prioritariamente a clientes constituídos por interpostas pessoas - Cria-se uma "empresa" comercial que é desativada dando lugar à outra dos mesmos moldes, todas com objetivo comum - sonegar tributos e ocultar o real proprietário - **ARMAZÉNS GERAIS SÃO JOÃO LTDA.***

**64.** *Constatamos também através do livro Registro de Entradas do Armazéns Gerais São João que as mercadorias depositas além das advindas da Gira Mundo eram as de propriedade da **GARDINGO TRADING IMPORT. E EXPORTAÇÃO.***

**65.** *Nos "Recibos de Honorários" serviços contábeis e fiscais emitidos pelo escritório do Sr. João Carlos Kleimpaul Vieira (contador) para fiscalizada consta o número de telefone do Armazéns Gerais São João Ltda de propriedade do Sr. João Batista Gardingo. Saliente que o número de telefone foi rasurado pelo contador na hora em que os mesmos foram entregues.*

**66.** *Segundo documentação advinda de outra ação fiscal em posse da Receita Federal o Sr. João Batista Gardingo e o Sr. Heráclito Pacheco eram os verdadeiros sócios da empresa **COMERCIAL AGRÍCOLA CARVALHO.** Empresa que também atuava no ramo de café, tem em seu quadro societário pessoas que admitiram ser "laranjas", funcionava em uma pequena sala em Matipó, o telefone de contato constante no Bradesco era o do **ARMAZÉNS GERAIS SÃO JOÃO LTDA.**, a transportadora utilizada era a **TRANSPORTADORA GAIVOTA LTDA** . O contador também é o Sr João Carlos Kleimpaul. **São fatos semelhantes aos ocorridos nesta ação fiscal.***

**85.** *A empresa a **TEIXEIRAS COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA** CNPJ 07.715.696/0001-81, auditada pelo fisco, foi constituída em novembro de 2005 por interpostas pessoas, também não possui estrutura física condizente com a atividade que diz exercer, todo café comercializado é depositado e armazenado no Armazéns Gerais São João Ltda, em um dos recibos de prestação serviços contábeis e fiscais retidos no escritório do*

*contador Sr João Carlos Kleimpaul consta como cliente Gira Com Café/Teixeiras , cujos fatos são semelhantes, todos vinculados ao ARMAZÉNS GERAIS SÃO JOÃO LTDA.*

**67. Fica evidente que este procedimento vem se repetindo: Depois da ação fiscal na COMERCIAL AGRÍCOLA CARVALHO a movimentação passou para TEIXEIRAS COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA. que desde novembro de 2009 está inativa. Em agosto de 2009 foi então constituída a empresa a GIRA MUNDO COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA.**

[...]

*Resumindo, são empresas constituídas com um duplo objetivo: não pagar os tributos devidos e de ocultar os verdadeiros donos, beneficiando diretamente as grandes empresas do ramo cafeeiro.*

*Portanto, tendo restado caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 124 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), na autuação efetuada na empresa GIRA MUNDO COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA, constará ARMAZÉNS GERAIS SÃO JOÃO LTDA, CNPJ 22.394.696/0003-82 como sujeito passivo solidário. [...]*

Com a ciência das autuações apenas o sujeito passivo solidário apresentou impugnação (fls. 1.298/1.325). Argumenta, em resumo:

(i) que a imputação da responsabilidade solidária não é cabível em face da ausência de motivação e da não caracterização de "interesse comum";

(ii) que a cobrança formulada está fundada em meras presunções, não tendo o fisco demonstrado o vínculo da solidariedade nessa situação particular; e

(iii) que possuía apenas relação comercial com a empresa Gira Mundo.

Subsidiariamente, pede que a multa qualificada seja afastada em face da ausência de dolo e por ensejar confisco.

Em sessão de 25 de setembro de 2014, a Delegacia de Julgamento, por unanimidade de votos, decidiu pela improcedência da impugnação do responsável solidário, com a manutenção integral dos montantes lançados. A ementa da decisão de piso (cf. fls. 1463/1481) foi assim redigida:

*MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Considera-se definitiva, na esfera administrativa, a exigência relativa à matéria que não tenha sido expressamente contestada.*

*JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTAÇÃO. A juntada posterior de documentação só é possível em casos especificados na lei.*

*INCONSTITUCIONALIDADE. ARGÜIÇÃO. Às instâncias administrativas não compete apreciar vícios de ilegalidade ou de*

*inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.*

*MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Caracterizado o intuito de fraudar o fisco, correta a aplicação da multa no percentual de 150%.*

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

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Com a ciência da decisão, o sujeito passivo solidário interpôs recurso voluntário (fls. 1519/1550), no qual, em síntese, reitera os argumentos de defesa.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Encontram-se presentes no recurso voluntário os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual ele deve ser conhecido e apreciado.

### **Fundamento legal da responsabilidade solidária**

Primeiramente, convém frisar que, embora a fiscalização não tenha indicado expressamente o inciso I do artigo 124 quando da conclusão do item destinado a fundamentar a sujeição passiva solidária, em diversas passagens o relatório deixa claro que ela incluiu a Recorrente no pólo passivo em face de caracterizar o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, como prescreve tal dispositivo.

A própria Recorrente, aliás, bem assim compreendeu, afinal teceu várias considerações que, no seu entender, afastariam essa caracterização.

Não há razão à Recorrente, portanto, quanto à alegação de que o fisco não motivou adequadamente o fundamento legal.

### **Contexto da fiscalização**

Em relação ao mérito da procedência ou não da responsabilidade solidária nesse caso concreto, é importante ter em mente a cronologia dos fatos já fiscalizados que ensejaram a solidariedade da Recorrente.

Com efeito, a Recorrente (ARMAZÉNS GERAIS SÃO JOÃO LTDA.) tem como sócios (vide fls. 2.315 e seguintes) os Senhores João Batista Gardingo, administrador, Sebastião Gardingo e Antonio Fabio Gardingo, pessoas que pertencem ao “Grupo Gardingo”.

Com base nas informações constantes do presente processo, foi possível verificar que a Recorrente foi incluída como solidária ao menos em 5 (cinco) Autos de Infração, autuações estas que possuem muita semelhança com o caso ora analisado.

Em linhas gerais, o armazém teria sido contratado por empresas constituídas por “laranjas”, que possuíram pouca duração (as empresas eram encerradas em até dois ou três anos após sua constituição) e sonegavam tributos federais.

Mais precisamente, a Recorrente foi incluída nos Autos de Infração que geraram os seguintes processos administrativos:

1) 10630.720364/2008-11 (devedor principal: Comercial Agrícola Carvalho Ltda. Anos calendários de 2003 e 2004);

2) 10630.720851/2009-56 (devedor principal: Comercial Ponto Forte Ltda. – Anos calendários de 2005 e 2006);

3) 10640.723667/2012-44 – (devedor principal: Teixeira Comércio de Café Ltda. – ME – Ano calendário de 2007);

4) 10640.722325/2013-98 – (devedor principal: Teixeira Comércio de Café Ltda. – ME – Anos calendários de 2008 e 2009); e

5) 10640.720128/2014-15 – (devedor principal: Gira Mundo Comércio e Exportação Ltda. – Anos calendários de 2009, 2010 e 2011).

### **Precedentes**

Dois desses 5 (cinco) processos já foram julgados e serão objeto de alguns esclarecimentos a seguir expostos. Dos outros três, dois deles (incluindo o presente) foram encaminhados para a minha relatoria.

1) Processo nº 10630.720364/2008-11 (devedor principal: Comercial Agrícola Carvalho Ltda. Anos calendários de 2003 e 2004)

Por unanimidade de votos, o recurso da Recorrente foi negado, uma vez que os Conselheiros Julgadores entenderam correta a atribuição de responsabilidade solidária, merecendo destaques as seguintes passagens do voto condutor:

“[...]

*Nesse contexto, destaca-se que há no processo elementos probantes da responsabilidade dos impugnantes. Tanto que a fiscalização entendeu que as condutas do responsável*

*caracterizam, em tese, crime contra a ordem tributária, nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990.*

*Em diversos itens do Relatório de Auditoria Fiscal é comprovada a participação dos defendentes (sócios da empresas: Armazéns Gerais São João, Gardingo Trade Importação e Exportação Ltda. E Cafeteira São João Ltda.) nos negócios desenvolvidos pela Comercial Agrícola Carvalho, como reais donos dos recursos financeiros transitados na conta da fiscalizada perante as instituições bancárias (Bradesco/Agência Realeza e Banco do Brasil), durante o período fiscalizado. O procurador da autuada, detentor de plenos poderes de administração, era pessoa de confiança do grupo Gardingo, realizando serviços bancários para a empresa Armazéns Gerais São João, e seus donos. Além disso, os responsabilizados, João Batista Gardingo, Sebastião Gardingo e Carlos Henrique Gardingo foram beneficiários de várias transferências bancárias feitas pela fiscalizada, para suas contas pessoais. Destacam-se, abaixo, os itens daquele Relatório:*

[...]

*As robustas provas dos autos comprovam que os impugnantes valeram-se de um expediente conhecido na linguagem coloquial como “utilização de laranjas” ou interposição de pessoas. Nas folhas 48/69 consta o relato da fiscalização, bem como a indicação das provas coletadas pela fiscalização. O objetivo deste tipo de expediente é sempre o de excluir a figura do responsável no caso de sistemática sonegação fiscal. O expediente de sonegação fiscal está comprovado por se tratarem de ocultação de receita recebida, combinada com a falta de recolhimento dos tributos devidos, no que não se admite a forma culposa, mas, sim, a presença do dolo.*

[...]

*A documentação juntada aos autos evidencia que a situação que constituiu o fato gerador dos tributos lançados consubstanciou-se nos negócios realizados pela Comercial Agrícola Carvalho Ltda., com a participação direta ou indireta dos defendentes arrolados como contribuintes solidários.*

*Conforme bem observado pelos fiscais autuantes: “sem a participação do GRUPO GARDINGO, a fiscalizada e seus supostos sócios não teriam condições de garantir o pagamento aos produtores de café e nem de realizar a grande quantidade de operações de compra e venda de café. Os supostos sócios não tinham o mínimo conhecimento das operações da empresa, mas mesmo assim a empresa em seu nome faturou mais de R\$ 200.000.000,00 (duzentos milhões de reais) em 2003 e 2004”.*

[...]

*Assim, não resta dúvida que a responsabilidade pelo total dos créditos tributários é devida pelos responsáveis apontados, haja vista, que a empresa em questão era constituída por “laranjas” e os verdadeiros donos eram as pessoas (físicas e jurídicas) apontadas pela fiscalização. (Acórdão nº 1103.000.449).*

2) 10630.720851/2009-56 (devedor principal: Comercial Ponto Forte Ltda. – Anos calendários de 2005 e 2006)

Neste caso, o recurso apresentado pela empresa Armazéns Gerais São João foi julgado procedente por maioria de votos, afastando a solidariedade da Recorrente.

Não obstante, para o deslinde da questão ora discutida, vale transcrever alguns trechos do voto vencido do relator (Acórdão nº 1401-001.181):

“[...]”

*Com base nos elementos constantes dos autos, o colegiado julgador a quo considerou amplamente comprovado que a pessoa jurídica autuada (Comercial Agrícola Ponto Forte), na realidade, foi constituída com o único propósito de omitir receitas tributáveis auferidas por diversas pessoas físicas e jurídicas ligadas ao Grupo Gardingo.*

[...]

*Concordo inteiramente com as conclusões do acórdão de piso no tocante à responsabilidade solidária das pessoas jurídicas arroladas e também das pessoas físicas que eram sócios-administradores do grupo Gardingo. [...]”.*

O voto vencedor, porém, divergiu desse entendimento, sob a alegação de que a autuação não teria apresentado motivação adequada para aplicar a solidariedade. Vejam-se algumas passagens do voto:

“[...]”

*Observa-se que o auto de infração, após minucioso trabalho de fiscalização da autoridade fazendária, inclui como sujeitos passivos 14 pessoas, naturais e jurídicas, sem ao menos individualizar os motivos, ou apontar os fatos que ensejam a responsabilidade de cada um deles quanto ao crédito tributário lançado.*

*Não se pode fazer responsabilização por atacado, devendo cada um dos responsáveis tributários pelo crédito apurado, de modo que somente é possível verificar um extenso rol de pessoas, cujos nomes surgiram, de alguma forma, no curso da fiscalização. [...]”*

**Solidariedade por interesse comum – considerações gerais**

O que se discute no presente caso, conforme visto, é justamente a aplicação ou não da responsabilidade solidária da Recorrente por interesse comum, na linha do que predica o artigo 124, I, 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;”*

Nota-se, a partir desse dispositivo legal, que a solidariedade quanto à obrigação tributária principal é regida por uma norma própria que tem no núcleo de seu antecedente a existência de interesse comum das partes na situação jurídica que corresponde ao fato gerador tributário.

Tendo isso em vista, a análise da procedência ou não do Termo de Sujeição Passiva Solidária depende da precisa delimitação do sentido jurídico da expressão “interesse comum”. Isto é importante porque o referido instituto jurídico não raramente é utilizado no “modo piloto automático” e como forma de buscar exercer um subjetivo “bom senso”, atropelando seus limites normativos.

A solidariedade foi tratada no Código Tributário Nacional de forma autônoma, ou seja, segregada do capítulo da responsabilidade tributária.

No âmbito da *responsabilidade tributária*, terceiros são chamados a responder pela obrigação tributária, sempre que verificadas as condições postas pela legislação. Já a *responsabilidade solidária*, fundamentada no artigo 124, I, do CTN, não se dirige a terceiros, isto é, pessoas estranhas à relação jurídica que dá ensejo à obrigação tributária. Pelo contrário, a norma construída a partir do dispositivo legal em questão se dirige às pessoas que efetivamente participam do fato imponible.

Essa afirmação, aliás, está em sintonia com o Código Civil, que estabelece que há solidariedade quando, na mesma obrigação, concorre mais de um credor ou mais de um devedor, cada um com direito à dívida toda ou obrigação em relação a ela (artigo 264).

As partes coobrigadas, contudo, devem participar de uma única relação jurídica, da qual em um dos polos apenas figuram as duas partes. Trata-se de um pressuposto normativo que não admite restrições.

Como já se posicionou o STJ:

[...]

*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 (STJ - REsp nº 884.845 – SC).*

Nesse sentido ensina Misabel Abreu Machado Derzi:

*A solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário. A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. [...]. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo. (in BALEEIRO, ALIOMAR. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense. 11ª edição. P. 729).*

A fim de clarear mais a questão, é interessante verificar como a doutrina e a jurisprudência têm contornado a noção de *indivisibilidade da obrigação tributária solidária*. Nesses termos, diz-se que a obrigação tributária é indivisível (ou solidária), quando duas ou mais pessoas ocupam, em razão do mesmo fato e ao mesmo tempo, a condição de contribuinte.

Segundo leciona Paulo de Barros Carvalho:

*"o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo polo 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." (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva. 8ª ed. 1996. P. 220).*

Após citar esse mesmo trecho doutrinário, o STJ já assinalou que:

*[...] em matéria tributária, a presunção de solidariedade opera inversamente àquela do direito civil, no sentido de que sempre que, numa mesma relação jurídica, houver duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuinte, cada uma delas estará obrigada pelo pagamento integral da dívida, perfazendo-se o instituto da solidariedade passiva. 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. (STJ, REsp nº 859.616 – RS, Relator Min. Luiz Fux, publicado em 15/10/2007)*

Nesse sentido também já se pronunciou o CARF:

*A autoridade fiscal ao autuar com fundamento nesse artigo está identificando uma relação obrigacional tributária que vincula o ente tributante, como sujeito ativo, e dois ou mais sujeitos, como sujeitos passivos solidários. Quando isso acontece o sujeito passivo é integrante da relação jurídico-tributária desde o seu nascimento, ou seja, a obrigação já nasce apresentando dois ou mais sujeitos passivos igualmente responsáveis pelo adimplemento da obrigação. A vinculação do sujeito passivo ao ente tributante pode se dar nos termos do inciso I ou II. Se a solidariedade decorre do inciso I do art 124, os sujeitos figuram no polo passivo da obrigação tributária como devedores originários (contribuintes), pois possuem relação pessoal e direta com o fato gerador. (Acórdão nº 2201-002.393. Sessão de 13/05/2014).*

A responsabilidade solidária, pois, constitui meio de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que compõem o polo passivo desde a origem da obrigação. Assim, por exemplo, ocorre com coproprietários de mercadorias que, vendidas, sujeitam-se ao ICMS. Neste caso, existe a solidariedade, pois ambos estão no mesmo polo da relação (são vendedores). Na hipótese, porém, de faltar esta equivalência - caso do usuário final que compra mercadoria com preço abaixo do mercado -, não há que se falar em interesse jurídico e, conseqüentemente, imputar a responsabilidade por interesse comum.

O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de *interesse comum*, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. Também a utilização da responsabilidade solidária como espécie de “sanção” a determinada pessoa que teria “contribuído” com dada operação ou estrutura não é cabível do ponto de vista jurídico.

É imprescindível existir, para que seja imputada a responsabilidade solidária, a participação efetiva do sujeito qualificado como solidário na ocorrência do fato gerador.

Há diversas decisões no CARF nesse sentido. A título ilustrativo, transcrevo a ementa e o trecho do voto de dois julgados:

*SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. A solidariedade tributária prevista no art. 124, I do CTN se justifica quando as partes realizam conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, caracterizando interesse comum. A simples existência de interesse econômico das partes em determinada situação não caracteriza o interesse comum para fins da solidariedade tributária prevista no art. 124, I do CTN, pois as partes podem estar interessadas economicamente no fato, mas em posições divergentes. (Acórdão 2201-002.39. Sessão de 13/05/2014).*

*"A partir daí, temos que, para a materialização da solidariedade tributária com escopo no artigo 124, I, do CTN, é preciso existir interesse comum entre os obrigados solidários. (...)*

*Também importa ressaltar que, esse interesse comum deve ser entendido como um interesse jurídico, não sendo relevantes para gerar a solidariedade tributária os interesses de ordem econômica, moral ou social.*

*Em suma, esse interesse comum, entendido como interesse jurídico, se caracteriza pela existência de direitos e deveres iguais entre pessoas que ocupam o mesmo polo da relação jurídica que consistiu o fato gerador do tributo. (...)*

*Nesse contexto, o interesse financeiro de um terceiro em relação à prática de um fato gerador tributário por parte da pessoa jurídica não faz dele um obrigado solidário pelos tributos.*

*A prática de atos jurídicos que são também fatos geradores de tributos interessam apenas economicamente aos sócios-administradores das pessoas jurídicas e, não havendo interesse jurídico, não deve haver a imputação de responsabilidade solidária". (Acórdão 1402-001.351. Sessão de 09/04/13).*

Nessa linha de raciocínio, forçoso concluir que o interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com “interesse econômico”, “sanção”, “meio de justiça” etc. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida.

Pelo contrário, conforme visto, é imprescindível a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo ao nascimento da obrigação tributária.

O ônus da prova acerca do interesse comum é do fisco, nos termos do artigo 142 do CTN, que determina que compete privativamente à autoridade administrativa identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Compete à fiscalização, portanto, a tarefa de reunir elementos probatórios acerca do interesse comum, podendo se valer, no cumprimento deste ônus, de todos os meios de prova admitidos no Direito.

Os julgados do CARF abaixo caminharam nesse mesmo sentido. Veja-se:

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.  
PESSOA FÍSICA. CONFUSÃO PATRIMONIAL.*

*Inexiste a responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I, do CTN, quando não são carreados aos autos elementos que consubstanciem a prova concreta de que a pessoa física apontada como responsável tributária tenha se beneficiado de uma confusão patrimonial estabelecida com a empresa contribuinte capaz de caracterizar o interesse comum. (Acórdão nº 1102-001.086. Sessão de 09/04/2014).*

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - LAVANDERIA ÁGUA PURA . Nada impede que o mesmo espaço seja utilizado por mais de uma pessoa jurídica para desenvolver a mesma atividade. Basta que haja devido controle das atividades praticadas por uma e outra, sob pena de confusão de atividades que desemboca na confusão patrimonial. É o que se dá no caso vertente. Presença de interesse comum entre a contribuinte e a Lavanderia Água Pura Ltda. (que possui os mesmos sócios), na situação que constitui fato gerador dos tributos. Responsabilização solidária imposta que não merece reparos (Acórdão 1103-00.188. DOU 18/05/2010).*

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO-GERENTE. Evidenciada infração de lei, o administrador da sociedade responde com seu patrimônio pessoal pelo crédito tributário, solidariamente com a contribuinte. SÓCIAS PESSOA JURÍDICA. Incapazes de exercer gerência, as pessoas jurídicas sócias da contribuinte somente podem ser responsabilizadas se demonstrada confusão patrimonial hábil a caracterizar interesse comum na situação que constitui o fato gerador. (Acórdão nº 1302-001.841. Data de publicação: 15/04/2016).*

*SUJEIÇÃO PASSIVA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE SÓCIOS DE FATO E PESSOA JURÍDICA AUTUADA. Constatado que os proprietários de fato da autuada não constam em seu quadro societário, aliado à confusão patrimonial entre esses e a pessoa jurídica autuada, implica reconhecer o interesse comum a que alude o art. 124, I, do CTN, implicando a imputação de responsabilidade tributária aos titulares de fato da pessoa jurídica. (Acórdão nº 1402-002.257. DOU 22/08/2016)*

Destacam-se dessas decisões, ademais, a noção correlata entre *interesse comum* e *confusão patrimonial*. Nestes termos, quando restar caracterizada a confusão patrimonial entre os dois ou mais sujeitos, cabível a aplicação da responsabilidade solidária.

A expressão “confusão patrimonial” é inerente a teoria da desconsideração da personalidade jurídica do direito privado. Assim dispõe o artigo 50 do Código Civil, *in verbis*:

*“em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”.*

Como o próprio nome revela, confundir consiste no ato ou efeito de enganar, de iludir, enfim, aparentar ser.

Na prática, ocorre a *confusão patrimonial* quando não é possível uma segregação clara entre as atividades profissionais ou empresarias exercidas por mais de um sujeito. Tal fenômeno costuma se revelar quando os negócios dos sócios se confundem com os da pessoa jurídica; quando há abuso dentro de um mesmo grupo econômico; quando as partes se valem de pessoas interpostas etc.

De acordo com Luiz Carlos de Andrade Júnior:

*“a confusão patrimonial caracteriza-se pela impossibilidade de distinguir se o uso e a disposição de determinados bens dão-se pela sociedade ou pelos seus membros; ou, melhor dizendo, se o patrimônio é empregado de modo a satisfazer interesses de uma ou de outros. Configura-se, por exemplo, quando a sociedade utiliza imóveis pertencentes aos sócios, emprega veículos destes para o desempenho de suas atividades operacionais ou paga suas contas pessoais. A confusão patrimonial pode, ademais, relacionar-se a uma situação de controle, especialmente nos grupos econômicos de subordinação, em que as sociedades controladas perdem grande parte de sua autonomia de gestão empresarial em razão da atuação “soberana” da sociedade holding”. (A simulação no direito civil. São Paulo: Malheiros. 2016. P. 209)*

A existência ou não de confusão patrimonial depende de cada situação fática, mas é possível identificar alguns indícios comuns que podem levar a esta constatação. São eles, sem prejuízos de eventuais outros:

- a capacidade dos sócios;
- a coincidência de administradores e/ou procuradores;
- gestão única do negócio;
- semelhança de atividades;
- identidade de endereço;
- empregados comuns;
- estrutura operacional dependente;
- incapacidade econômica;
- benefício financeiro; e
- impacto da carga tributária.

Apenas com a reunião de indícios precisos e convergentes, capazes de provar a confusão patrimonial como um todo, é que estaremos no campo do interesse comum, em seu sentido jurídico e, conseqüentemente, da responsabilidade solidária.

Delineadas as premissas para a responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I do CTN, passo, adiante, a analisar o caso concreto.

### **Da análise de “interesse comum” no caso concreto**

A partir das constatações fiscais e demais documentos anexados aos autos, restaram evidenciados, dentre outros fatos, que:

**(i)** a empresa fiscalizada (devedora principal) não possui endereço próprio; não tem telefone; não tem endereço eletrônico; não apresentou DCTF no período autuado e declarou estar inativa, mesmo tendo declarado ao fisco estadual o faturamento no período da ordem de R\$ 340.000.000,00 (trezentos e quarenta milhões de reais);

**(ii)** os sócios constantes do Contrato Social da fiscalizada (devedora principal) não exerceram nenhuma atividade habitual na empresa compatível com esta qualificação, trabalhavam em local distante e não possuem capacidade econômica técnica e financeira compatível com os referidos recursos movimentados, figurando na estrutura como verdadeiros “laranjas”;

**(iii)** o contador da fiscalizada teve a intenção de esconder o verdadeiro cliente, afirmando, inicialmente, que desconhecia os sócios da empresa fiscalizada, mesmo tendo sido comprovada a prestação de serviços e ter assinado algumas vias do Contrato Social como testemunha.

Declarou, posteriormente, que o Sr. Heráclito teria sido seu cliente. Nesta ocasião, foram retidos “recibos de honorários” por serviços prestados à empresa fiscalizada. No momento da entrega de tais recibos, eles foram rasurados pelo contador, sendo que, após perícia da Polícia Federal, foi verificado que a rasura teria encoberto o número de telefone da Recorrente;

**(iv)** nos documentos que compõe, a ficha cadastral financeira, a empresa só é identificada pelo nome, sem qualquer informação sobre endereço e telefone. As referências são: irmãos Gardingo e Erak (Heráclito) Pacheco.

**(v)** a assinatura aposta na ficha cadastral e nos cheques emitidos pela fiscalizada não se assemelham com a dos “sócios”;

**(vi)** os beneficiários dos cheques emitidos pela fiscalizada declararam que não possuem relacionamento comercial com a empresa fiscalizada;

**(vii)** o Sr. João Gardingo declarou não se lembrar de nome de pessoas da fiscalizada, muito embora tenha sido seu “principal cliente” à época dos fatos;

**(viii)** as notas fiscais de entradas/saídas emitidas pela fiscalizada indicam que o beneficiamento e a comercialização do café sempre ocorreu na sede da Recorrente;

**(ix)** o endereço da Recorrente é o mesmo de outra empresa, também de propriedade do "grupo Gardingo", a Cafeeira São João. O café desta empresa não transitou

pelos Armazéns São João Ltda, sendo que o contribuinte declarou receita, em 2007, em montante inferior a R\$40.000,00 (quarenta mil reais), enquanto nos anos de 2009 e 2011 apresentou renda zerada e nos anos de 2008 e 2010 sequer apresentou declaração de IRPJ. Não consta, aliás, registro de empregados naquela empresa do grupo Gardingo; e

(x) o transporte do café foi feito pela “Transportadora Gaivota Ltda.”, também de propriedade do Sr. João Gardingo; e

Todos esses elementos levaram as autoridades julgadoras de primeira instância a chegarem a seguinte conclusão:

“[...]”

*Assim, os fatos anteriormente destacados comprovam a participação e, portanto, o interesse da empresa Armazéns Gerais São João Ltda. Na constituição e utilização de pessoa interposta para a realização de operações mercantis, com a finalidade de lucro, sem o recolhimento dos tributos devidos.*

Como se nota, a fiscalização e a decisão de piso concluíram que a Recorrente participou ativamente na estrutura que gerou o não recolhimento dos tributos federais sobre as receitas auferidas com a venda de café beneficiado e estocado na sua sede.

A meu ver tal conclusão foi embasada em uma fiscalização digna de aplausos e que conseguiu reunir diversos indícios que, uma vez analisados em conjunto, são capazes de provar o acerto quanto à aplicação da responsabilidade solidária em relação à Recorrente.

Os elementos probatórios produzidos pelo fisco, ao contrário do quanto alega a Recorrente, não constituem meras presunções simples incapazes de fazer prova. Pelo contrário, foram apurados diversos indícios contundentes que, somados, permitem ao presente Julgador criar uma convicção segura de que a Recorrente participou ativamente na venda do café cujas receitas foram sonegadas.

Segundo Fabiana Del Padre Tomé:

*É corrente a distinção entre indício e prova em função do grau de convicção que o fato provado acarrete no julgador: seria prova quando levar à certeza, e indício se dele decorrer mera possibilidade. Só haverá certeza sobre a veracidade ou não de um fato, porém, se sua ocorrência for necessária ou impossível. Em todas as demais hipóteses, estaremos sempre diante de meras probabilidades, cuja força varia conforme o número de indícios favoráveis e contrários, firmando-se, em nome da segurança jurídica, uma “certeza no direito”. A decisão do julgador é que determinará se ocorreu ou não determinado fato e essa será a verdade jurídica. Por tal razão, conclui Francesco Carnelutti que a certeza é também alcançada pelas presunções estabelecidas a partir de indícios: “se com certeza se designa a satisfação do juiz acerca do grau de verossimilitude, não cabe negar que se obtém inclusive com as fontes de presunção, posto que, se não a obtivesse, não poderia jamais considerar provado o juiz um fato por meio de presunções”; Até mesmo porque,*

*como vimos em tópicos antecedentes, toda prova é indiciária, levando ao estabelecimento da verdade por meio de raciocínio presuntivo. (A prova no direito tributário. São Paulo: Noeses. 2005. P. 138)*

Com efeito, nos casos que envolvem dolo, fraude ou simulação, a constituição de prova constitui tarefa complexa e de árdua produção, afinal as partes buscam intencionalmente esconder a verdadeira causa e finalidade do seu comportamento negocial.

É justamente em cenários como o presente que devemos nos socorrer às provas ditas indiretas, figuras estas que, aliás, são admitidas no ordenamento jurídico como meio probatório hábil e idôneo e que cada vez mais ganham espaço no direito tributário brasileiro.

A meu ver não é mais possível negar que a comprovação de situações que envolvem empresas interpostas e/ou sócios “laranjas”, por exemplo, onde o que se busca é justamente a ocultação da verdadeira parte ou operação, requer e prescinde da utilização de indícios e presunções, que são provas admitidas no Direito.

Sobre o tema, precisas são as palavras de Fábio Piovesan Bozza:

*Por se tratar de prova indireta, a conclusão sobre a existência do fato principal desconhecido, a partir de indício, estará sujeita a diferentes graus de crença. Se o fato desconhecido pode ter multiplicidade de causa, ou ser causa de muitos efeitos, o indício isolado perde a força e impede o emprego da presunção. Por isso, o quadro de indícios deve ser:*

- **preciso:** o fato controvertido deve ter ligação direta com o fato conhecido, podendo dele extrair consequências claras e efetivamente possíveis, a ponto de rechaçar outras possíveis soluções;
- **grave:** resultante de uma forte probabilidade e capacidade de induzir à persuasão.
- **harmônico:** com os indícios concordantes entre si e não contraditórios, os quais convergem para a mesma solução, de modo a aumentar o grau de confirmação lógica sobre uma dada ilação.

*O que precisa ficar claro, nesse contexto, é que apenas a conjugação de indícios coerentes, precisos e que se convergem para uma presunção que gere confiança para o convencimento é que caracteriza a prova em favor do fisco. (Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo: Quartier Latin. 2015. P. 191/193)*

Nesse sentido também caminhou a jurisprudência administrativa deste E. Conselho, conforme atestam as ementas abaixo:

*PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária para referendar a identificação do sujeito passivo deve ser constituída de indícios que sejam veementes, graves, precisos e convergentes, que*

*examinados em conjunto levem ao convencimento do julgador.*  
(Acórdão nº 104-23.293. DOU 30/10/2008).

*PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, desde que ela resulte da soma de indícios convergentes. É o caso dos autos em resta patente a interposição de pessoa jurídica inexistente de fato.* (Acórdão nº 107-09.175. DOU 18/02/2009)

*ÔNUS DA PROVA - INDÍCIOS CONVERGENTES - O encargo de trazer prova aos autos é do contribuinte quando o Fisco reúne vários fatos conhecidos que representam indícios, os quais, reunidos e coordenados por processo lógico, resultam no fato até então desconhecido e considerado como omissão de receitas.* (Acórdão nº 108-07.991. DOU 01/12/2014)

Nesse estado de coisas, entendo que, diante do conjunto de indícios colhidos nas fiscalizações que ensejaram a responsabilidade solidária da Recorrente, nenhum reparo cabe à decisão recorrida. Senão, vejamos.

Os sócios das empresas fiscalizadas foram contratados por pessoa de confiança do grupo Gardingo, mais precisamente com o aval do sócio administrador da Recorrente. Foi demonstrado que são pessoas humildes que jamais demonstraram possuir capacidade técnica para ocupar tal posição, ou seja, verdadeiros “laranjas”.

Há identidade quanto ao contador responsável pelas “empresas” fiscalizadas, que notoriamente buscou esconder o sócio de fato. O próprio recibo de honorários, após infrutífera tentativa de rasura, indica o número de telefone da Recorrente.

As fichas cadastrais mantidas pela fiscalizada junto às instituições financeiras vinculam os sócios da Recorrente como responsáveis, sendo que as assinaturas dos “sócios laranjas” são diferentes daquelas constantes dos milhares de cheques que “circularam na praça”

Há exemplos de pagamentos feitos pela fiscalizada em favor de pessoas da família Gardingo e de pessoas jurídicas a ela vinculada.

O transporte do café foi feito por empresa pertencente ao grupo Gardingo.

A estrutura operacional que sustenta o negócio foi provida pela Recorrente, cuja sede sempre serviu de base para beneficiamento e estocagem do café comercializado em nome da empresa de fachada.

A confortável logística proposta pela Recorrente no negócio, a propósito, fazia com que a empresa fiscalizada não precisasse mover uma palha para que tão elevado volume de café entrasse e saísse no seu armazém.

O endereço da Recorrente, aliás, é o mesmo de outra empresa do grupo, cuja atividade também seria a comercialização de café (mesma atividade da fiscalizada), mas que estranhamente não teve operação e nem funcionário no período objeto da autuação.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que mudam-se as empresas de fachada, mas os Armazéns Gerais São João, Recorrente, sempre está presente na operação, figurando como verdadeiro “braço direito”, ou melhor, como "manda chuva" do negócio. Sem a participação da Recorrente na estrutura que provocou o ilícito, a operação de venda de café ruiria...

Ora, todos esses indícios somados, a meu ver, constituem prova cabal da ocorrência de confusão patrimonial entre a Recorrente e a empresa fiscalizada, em todos os seus aspectos: administrativo, financeiro e operacional.

Administrativo porque restou comprovado que os supostos sócios de direito da empresa fiscalizada estão subordinados ao sócio administrador da Recorrente. Financeiro porque restou demonstrado que o responsável de fato perante as instituições financeiras foram os irmão Gardingo, sócios da Recorrente. E operacional porque quase todo o café comercializado foi beneficiado, estocado e vendido nas dependências da Recorrente.

Os argumentos pontuais e os documentos contidos no recurso voluntário, a meu ver, não são aptos a afastar a caracterização de interesse comum e não se sustentam diante do detalhado trabalho fiscal. Olhando o filme, e não a foto, resta patente a caracterização de interesse comum.

Ainda que a Recorrente tenha juntado exemplos de notas fiscais que demonstram que ela possuiria relação comercial também com outras empresas, a meu ver estes documentos não são suficientes para contrapor os diversos indícios apurados pela autoridade fiscal autuante.

A cópia do Relatório de Compras e de liminar (fls. 1865/1907) trazidas no recurso na tentativa de demonstrar que o grupo Gardingo possuiria outra empresa comercial de café, esta sim operacional, a meu ver, além de sequer fazer prova cabal do quanto alegado, também é incapaz de afastar a solidariedade da Recorrente.

O mesmo ocorre com a tentativa de justificar alguns dos pagamentos às pessoas físicas da família Gardingo, que até poderiam ter sido arroladas como solidárias. Tais pagamentos estão inseridos em um contexto muito mais amplo, sendo apenas mais um entre os diversos outros indícios que caracterizaram o interesse comum.

A relação estritamente comercial que alega a Recorrente existir com a empresa fiscalizada, segundo penso, é apenas aparente (simulada) e que buscou tão somente esconder a verdadeira operação por ela praticada na estrutura analisada.

E nem se diga que o fato da fiscalização não ter incluído as demais pessoas envolvidas no negócio afastaria a responsabilização da Recorrente por incerteza e insegurança, afinal, como se sabe, não existe benefício de ordem na solidariedade em comento.

Com base, então, no conjunto probatório trazido aos autos pela autoridade autuante, considero correta a aplicação da responsabilidade solidária por interesse comum, nos termos do artigo 124, I, do CTN.

### **Multa qualificada**

De acordo com o quanto exposto no item anterior, a meu ver restou demonstrado que a presença da Recorrente na estrutura que sonegou tributos federais foi essencial. Sem ela o negócio, tal como delineado, não vingaria.

Também foi comprovado que houve prática, de forma reiterada, de omissão de receita tributável ao fisco federal. Declaravam-se os valores ao fisco estadual, mas, ao fisco federal, nada se pagava.

Tal procedimento, a meu ver, caracteriza conduta dolosa de tentar lesar o fisco, razão pela qual correta a qualificação da multa, como prescreve o artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/96 na redação vigente à época.

Esse dispositivo, como se sabe, determina que o percentual de multa de 75% será duplicado nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. Os artigos 71, 72 e 73, por sua vez, prescrevem que:

***Artigo 71** - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

***I** - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

***II** - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

***Artigo 72** - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.*

***Artigo 73** - Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.*

Segundo penso, as partes arroladas como responsáveis nos Autos de Infração em debate agiram dolosamente quando buscaram impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador (receitas provenientes das vendas de café) por parte do fisco federal. Tal conduta é passível de enquadramento nos artigos 71, I e II, assim como no artigo 73, razão pela qual considero correta a qualificação da multa de ofício.

A decisão de piso, nesse particular, foi ainda mais precisa ao concluir que:

*No presente caso, a contribuinte reiteradamente, nos anos de 2009, 2010 e 2011, não ofereceu à tributação as receitas da atividade apuradas com base nas notas fiscais de saída (e não em depósitos bancários como afirma a impugnante), o que afasta*

*a possibilidade de mero erro ou engano e demonstra a ação voluntária e consciente de fraudar o fisco e de se furtar ao recolhimento de tributos, impedindo ou retardando o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, inclusive, apresentando a declaração de pessoa jurídica como inativa, devendo ser mantida a exigência da multa qualificada de 150%.*

*Ficou evidente nos autos a responsabilidade solidária da empresa Armazéns Gerais São João Ltda. Pelo total do crédito tributário, tendo em vista que a autuada era empresa de fachada da impugnante.*

### **Efeito confiscatório da multa**

O argumento acerca da caracterização do efeito confiscatório da multa qualificada de 150% envolve a análise de diversos princípios veiculados pela Constituição, encontrando-se óbice na Súmula do CARF abaixo.

*Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Ante a existência de lei que estipulou o percentual de 150%, descabe à autoridade fiscal deixar de aplicá-la, tendo em vista a vinculação do ato do lançamento.

### **Conclusão**

Ante o exposto CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli