



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

Processo nº 10640.722325/2013-98
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.760 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2017
Matéria RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA
Recorrente TEIXEIRAS COMERCIO DE CAFE LTDA. - ME
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

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, razão pela qual correta a aplicação da multa qualificada de 150%.

MULTA QUALIFICADA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INCONSTITUCIONALIDADE.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo ao fisco aplicar a multa no percentual previsto na lei. O CARF, aliás, não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme Súmula nº 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. 2/74) de IRPJ e Reflexos, lavrados em face da caracterização de omissão de receitas nos anos-calendário de 2008 e 2009.

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

Segundo relatado no Relatório Fiscal que motivou os lançamentos (fls. 77/96):

*1. Em 15/07/2011 o Delegado da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora expediu o Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização nº 06.1.04.00-2011-00531-0 determinando a fiscalização do contribuinte **Teixeiras Comércio de Café Ltda.**, referente ao IRPJ anos-calendário de 2007 a 2009.*

2. O ano-calendário de 2007 já foi objeto de fiscalização conforme processo nº 10640.723.667/2012-44, encerrado em 26/11/2012.

[...]

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

ANO CALENDÁRIO	VALOR
2007	R\$ 145.541.804,20
2008	R\$ 152.999.422,62
2009	R\$ 104.213.336,00

14. Em 01/09/2011, tendo decorrido o prazo fixado no edital de 15 (quinze) dias sem que tenha havido o comparecimento do fiscalizado considerou-se feita a intimação. Em 29/09/2011, sem que a empresa tivesse apresentado os extratos bancários, solicitei ao Delegado da Receita Federal do Brasil em Juiz de Fora a emissão de Requisição de Informações Sobre Movimentação Financeira - RMF, para o Banco do Brasil S.A. e Cooperativa de Crédito da Zona da Mata de Minas Gerais, referentes ao anos-calendário de 2007 a 2009.

[...]

19. Em 17/10/2011, estivemos na cidade de Teixeira à rua Etelvina Rigueira nº 13 e constatamos que a empresa não se encontrava naquele endereço.

*20. Segundo declaração do **Sr. Álvaro Nogueira Floresta, coordenador do SIAT** (Serviço Integrado de Assistência Tributária e Fiscal) da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais, da cidade de Teixeira, MG, a **empresa fiscalizada encerrou as atividades no final de 2009 e a contabilidade da empresa era executada na cidade de Manhuaçu, pelo contador João Carlos, conforme documento anexo**).*

*21. 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 Teixeira Comércio de Café Ltda** apesar de possuir uma procuração particular do Sr. Ezequiel para representá-lo junto às repartições públicas. Questionado sobre a procuração informou que foi o **Sr. Eliézer Magalhães, corretor de café, o portador da documentação para a constituição da referida empresa**.*

22. Não obstante o Sr. João Carlos Kleimpaul negar conhecer o Sr Ezequiel a declaração de IRPF do "dito sócio" foi transmitida de seu escritório. Assim como as DIPJs da fiscalizada também o foram.

23. Constatamos também que o Sr. João Carlos Kleimpaul assina como testemunha na segunda, terceira e quarta alteração contratual da fiscalizada.

[...]

32. Analisando a documentação enviada pelo SICOOB constatamos que os créditos na conta da fiscalizada através de TED foram emitidos por diversas pessoas jurídicas: **NOBLE BRASIL LTDA., IND ALIM MARATA LTDA, STOCKLER COM E EXPORT, NICCHID SOBRINHO CAFÉ S.A, COMÉRCIO DE CAFÉ E CEREAIS VALE VERDE, RIO DOCE CAFÉ S.A. IMPORTADORA E EXPORTADORA, TANGARÁ IMPORTADORA E EXPORTADORA, TRISTÃO COMPANHIA DE COM. EXTERIOR, ETC.**

33. As empresas acima identificadas foram intimadas a apresentar relação das notas fiscais de aquisição realizadas com a fiscalizada, informando a data e forma de pagamento e a pessoa de contato. As empresas apresentaram documentação comprobatória das compras e silenciaram quanto à pessoa com a qual se relacionavam.

34. Constatamos também que a fiscalizada declarou para a **Receita Estadual** as receitas anuais nos valores de **R\$164.987.612,51 em 2007, de R\$ 116.983.657,11 em 2008 e de R\$126.315.640,68, em 2009.**

35. A fiscalizada não respondeu a intimação datada de 11/01/20012.

36. 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.

37. Em 16/04/2012, na cidade de Manuaçu, **localizamos o Sr. Eliezer Magalhães Ferreira na empresa Percy Alves dos Santos, CNPJ 10.737.709/0001-28, cujo nome de fantasia é “Pastelaria do Kaleb”, local onde lavramos Termo de Constatação, documento anexo.**

38. O Sr. Eliezer declarou que foi contratado pelo **Sr. Heráclito Pacheco, como conferente de café, da empresa Teixeira Comércio de Café Ltda., na cidade de Teixeira**, local onde trabalhava de terça-feira a quinta-feira recebendo um salário e meio mais ajuda de custo. Ressaltou que na cidade de Teixeira/MG não havia movimento de café, que era todo feito na cidade de Matipó/MG. Informou também, que **assinou vários documentos bancários** pois, segundo ele, na ausência do Sr. Heráclito Pacheco teria de assinar ordens bancárias e cheques. Disse **não ter conhecimento de ser o procurador da empresa Teixeira Comércio de Café Ltda perante as instituições financeiras** Banco do Brasil e Caixa Econômica Federal. Era visível o medo do Sr. Eliezer ao dar essas poucas e confusas declarações, só o fazendo após se afastar do local de trabalho.

[...]

40. Também na cidade de Matipó tomamos a termo o depoimento do **Sr. João Batista Gardingo, sócio da empresa Armazéns Gerais São João Ltda.**

41. Segundo o Sr. João Batista Gardingo a empresa **Teixeiras Comércio de Café Ltda** utilizava o "**Armazéns Gerais São João Ltda**" para beneficiamento e armazenamento de seu café. Declarou também não se lembrar de nenhum nome de pessoas ligadas à empresa **Teixeiras Comércio de Café Ltda**. Informou ainda que o pagamento efetuado pela fiscalizada era feito através de cheque e/ou ordem de pagamento.

42. O depoimento do Sr. João Batista Gardingo foi dado no seguinte endereço - **Av. São João 106, na cidade de Matipó**. No andar térreo deste endereço funciona o Supermercado São João (nome fantasia) de sua propriedade. No andar superior estão os escritórios do sr. João Gardingo, os contábeis além de uma sala para classificação da qualidade do café e degustação.

43. Enquanto aguardávamos o depoente constatamos a presença de pessoas com amostras de café as quais eram examinadas no local.

44. 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 Cafeeira São João também de propriedade do Sr. João Batista Gardingo

45. 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**.

46. Em 17/04/2012 intimamos a empresa "**Armazéns Gerais São João Ltda**, CNPJ 22.394.696/0003-82" a apresentar as notas fiscais das operações de armazenamento e beneficiamento referentes às operações com a empresa **Teixeiras Comércio de Café Ltda**, os livros fiscais com os devidos lançamentos, a comprovação do recebimento dos serviços prestados e a forma de contato com o Sr. Heráclito Pacheco e com Sr. Eliézer Magalhães Ferreira.

47. Na data 18/05/2012 o Sr. João Batista Gardingo **altera a declaração anterior** afirmando "que a forma usual utilizada para contato sempre foi através de LIGAÇÕES TELEFÔNICAS e FAC-SÍMILE, mas algumas vezes, o Sr. Eliézer Magalhães Ferreira - que se apresentou como "**PROCURADOR**" da empresa depositante - compareceu pessoalmente às dependências dos **ARMAZÉNS GERAIS SÃO JOÃO LTDA** para retirar amostras de café, entregar ordens de serviço e comprovantes de pagamentos dos serviços faturados." Informa que "nunca manteve nenhuma tratativa com o Sr. Heráclito Pacheco. Apresentou apenas alguns comprovantes de recebimento das liquidações efetuadas pela empresa **Teixeiras**

Comércio de Café Ltda. em razão de não possuir todos os comprovantes uma vez que os depósitos bancários eram efetuados diretamente pela fiscalizada na conta do Armazéns".

48. 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°s 002 e 003 (sem registro no órgão competente) que excluindo as notas fiscais aparentemente de retorno de mercadorias as demais referem-se a Teixeira Comércio de Café Ltda.

[...]

51. Em 19/11/2012, na cidade de Manhaçu, localizamos o "sócio" – Sr. Fábio Barros da Silva na empresa Centro de Formação de Condutores Globo Ltda, exercendo a função de instrutor de trânsito desde fevereiro de 2009, local onde lavramos Termo de Cosntatação, documento anexo. Anteriormente trabalhou como operador de máquina na empresa "Gulozitos".

52. O Sr. Fábio declarou **não saber que era sócio da empresa Teixeira Comércio de Café Ltda** e que foi apenas contratado para trabalhar no escritório da referida empresa e que assinou documentos mas não chegou a exercer nenhuma atividade.

53. Também em 19/11/2012 localizamos o Sr. Antonio Carlos de Souza, na cidade de Manhauçu, onde lavramos Termo de Cosntatação. O declarante prestou as seguintes informações: os contratos sociais da empresa **Teixeira Comércio de Café Ltda. Foram assinados por ele a pedido do Sr. Heráclito Pacheco** e não tem conhecimento do local onde funcionou a empresa.

54. Em 19/11/2012 no escritório de contabilidade à Rua Monsenhor Gonzalez tomamos a termo novo depoimento do **Sr. João Carlos Kleinpaul Vieira que declarou que o Sr. Heráclito foi cliente do escritório**, mas o mesmo não tratou de assuntos referentes à Teixeira Comércio de Café Ltda .

55. Nesta oportunidade retivemos "**Recibos de Honorários**", por serviços contábeis e fiscais prestados pelo **Sr. João Carlos Kleinpaul Vieira** às empresas **Teixeira Comércio de Café Ltda e Gira Mundo Com. de Café**.

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

57. Em 28/11/2012 através do Ofício n° 388/2012/GAB/DRF/J FA-MG foi solicitada a **Polícia Federal perícia a fim de identificar os números de telefones rasurados**.

58. Nos referidos "**Recibos de Honorários**" consta a rubrica "**PG**" em determinados valores e números de cheque. Analisando estes números de cheques constatamos que são de emissão da fiscalizada sacados em sua conta bancária no **SICCOB**.

59. 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 nº 55.256-9.

60. 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:

61. Durante os trabalhos de fiscalização desenvolvidos junto ao contribuinte, diversas situações nos apresentaram, conforme passamos a expor:

62. Segundo declarações do funcionário da Secretaria Estadual e do "procurador" - Sr. Eliézer Magalhães Ferreira a empresa teve sede na cidade de Teixeiras.

63. O Sr. Eliézer declarou que foi contratado pelo Sr. Heráclito Pacheco na função de conferente de café da empresa Teixeira Comércio de Café Ltda, em Teixeiras/MG, não obstante, toda a movimentação de café ser feita na cidade de Matipó.

*64. Essa situação fica evidenciada visto que **todas as notas fiscais de entradas e saídas**, emitidas pela empresa no período de 2007 a 2009, constam que o café dava entrada diretamente no **Armazéns Gerais São João Ltda.**, na cidade de Matipó, fato confirmado pelo senhor João Batista Gardingo, sócio do Armazéns Gerais São João Ltda, ou seja, **o café comercializado pela fiscalizada era depositado e beneficiado em seus Armazéns.***

[...]

*67. Na **Fazenda Santa Maria** endereço do Armazéns G. São João Ltda funciona também a empresa **Cafeeira São João Ltda** cujo sócio responsável é o Sr. João Batista Gardingo. Observa-se que o café comercializado pela Cafeeira não transita pelos Armazéns São João Ltda. Alias esta empresa apresentou declarações incompatíveis com quem exerce a atividade cafeeira - No ano calendário de 2007 **a receita declarada é menor que R\$ 40.000,00** anuais, enquanto nos anos calendário de 2009 e 2011 apresentou declarações pelo lucro presumido **ZERADAS** e nos anos calendário de 2008 e 2010 encontra-se **OMISSA**.*

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

69. Estranhamente o Sr. João Batista Gardingo declarou inicialmente não se lembrar do nome de nenhuma pessoa ligada à Teixeiras Comércio de Café Ltda., conforme Termo de Constatação lavrado em 16/04/2012, muito embora tenha sido a principal cliente da empresa Armazéns Gerais São João Ltda

(estocagem e beneficiamento) e o transporte realizado por outra empresa do mesmo grupo.

70. Posteriormente, em 18/05/2012, o Sr. João Batista Gardingo declara que o Sr. Eliézer Magalhães Ferreira compareceu pessoalmente às dependências dos ARMAZÉNS GERAIS SÃO JOÃO LTDA. Informa também que nunca manteve nenhuma tratativa com o Sr. Heráclito Pacheco

71. 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.

72. A Receita Bruta declarada pela Teixeira Comércio de Café Ltda. ao fisco estadual em 2007 foi de R\$164.987.612,51, em 2008 de R\$ 116.983.657,11 e 2009 de R\$126.315.640,68.

73. A movimentação financeira em 2007 foi de R\$145.541.804,20, em 2008 de R\$152.999.422,62 e em 2009 de R\$ 104.213.336,00.

74. As declarações do contador da fiscalizada demonstram seu total comprometimento com o esquema de sonegação da qual é parte, quicá um dos mentores.

75. Segundo o contador da empresa Sr. João Carlos Kleimpaul Vieira quem o contratou foi o Sr. Eliézer Magalhães Ferreira. Disse não conhecer os sócios mas foi testemunha nas alterações contratuais da empresa e a declaração do dito "sócio" foi transmitida de seu escritório.

76. O Sr. João Carlos Kleimpaul Vieira afirma também não ter recebido honorários quando, na verdade, localizamos cheques nominais a ele mencionados, inclusive, nos referidos recibos.

77. Os "sócios" localizados pelo fisco, constantes do contrato social e alterações, não sabiam de sua participação societária e não exerceram nenhuma atividade na empresa, e principalmente, não possuíam condições econômico-financeiras, como fica evidenciado pelas funções realmente exercidas por eles, bem como pela remuneração percebida.

78. 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.

[...]

82. O contribuinte **não** efetuou nenhum recolhimento a título de tributo/contribuição nos últimos 05 anos.

83. O contribuinte **não** apresentou nenhuma DCTF.

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

84. Um fato relevante é a comprovação de que os sócios constantes do contrato social e alterações posteriores, não sabiam que eram sócios e não exerceram nenhuma atividade na empresa, são conhecidos no jargão popular como "testa-de-ferro" ou "laranjas". A empresa Teixeira Comércio de Café 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\$ 450.000.000,00 (quatrocentos e cinquenta milhões de reais) no período de 2007 a 2009.

85. Não possui estrutura física condizente com a atividade que exerceu, visto que o mínimo que se espera de uma empresa atacadista de café é a existência de áreas de armazenagem além de estrutura que a capacite movimentar grandes volumes de café, **NECESSIDADE ESTA SUPRIDA PELA EMPRESA ARMAZÉNS GERAIS SÃO JOÃO LTDA.**

86. O café adquirido pela fiscalizada em sua maior parte tem origem em produtores rurais (pessoas físicas)

87. 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.

88. Outro fato relevante é que em **todas as notas fiscais de entrada e vendas**, emitidas pela empresa no período de 2007 a 2009, 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.*

[...]

*94. 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 é constituída outra empresa a **GIRA MUNDO COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA** atualmente em fiscalização.*

95. Em geral, essas empresas apresentam algumas características em comum. A saber:

- não possuem estrutura física condizente com as atividades que dizem exercer, visto que o mínimo que se espera de uma empresa atacadista de café é a existência de áreas de armazenagem além de estrutura que a capacite movimentar grandes volumes de café;*
- os endereços que fornecem como sendo o de sua sede não passam de simples "portas de garagem"*
- seus sócios, quando encontrados, não possuem capacidade econômica financeira para serem proprietários de empresa deste porte. Muitas vezes não possuem sequer qualificação profissional e/ou intelectual para tal;*
- incompatibilidade entre volume financeiro movimentado e total de tributos recolhidos, normalmente acompanhado de situação de omissão contumaz. Quando apresentam as declarações exigidas pela legislação o fazem de forma fraudulenta - muitas delas declaram não estar em atividade ou apresentam todos os quadros zerados.*

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 **TEIXEIRAS COMÉRCIO DE CAFÉ LTDA**, constará **ARMAZÊNS 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. 2.290/2.310). Argumenta, em resumo:

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

(iii) que possuía apenas relação comercial com a empresa Teixeira; e

(iv) que as milhares de notas fiscais juntadas comprovam a prestação de serviços para várias outras empresas, além da Teixeira.

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

Em sessão de 30 de setembro de 2013, 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. 2558/2573) foi assim redigida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2008, 2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LARANJAS OU INTERPOSTAS PESSOAS. SOCIEDADE DE FATO. SOLIDARIEDADE. CTN, ART. 124, I.

Comprovada a utilização de pessoa jurídica de modo fraudulento, por pessoas ou outra pessoa jurídica que dela se utilizara como meio de fugir da tributação, cabe responsabilizar, de modo solidário, a empresa beneficiada, nos termos do art. 124, I, do CTN.

PRECLUSÃO.

O não questionamento pela contribuinte, no prazo legal, de matéria, leva à consolidação administrativa desta parte, tornando preclusa a matéria na esfera administrativa.

Com a ciência da decisão, o sujeito passivo solidário interpôs recurso voluntário “incompleto” (fls. 3713/3731) - muito provavelmente por erro de digitalização, que parece ter interrompido a sequência de folhas -, acrescido de milhares de notas fiscais. Tal fato levou a este Conselho emitir Resolução (fls. 10216/10228), determinando a baixa em diligência para saneamento.

Tal providência foi acatada, tendo sido nova minuta do recurso voluntário anexada às fls. 10232/10252 para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Encontram-se presentes no recurso voluntário os pressupostos de admissibilidade, razão pela qual 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 e que ensejaram a solidariedade da Recorrente.

A empresa ARMAZÉNS GERAIS SÃO JOÃO LTDA., ora Recorrente, 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 possuíam 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 Caféeira 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 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.

E como se verifica, 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 nascimento da obrigação de cunho tributário.

Não custa lembrar que a redação do inciso I do artigo 124 é clara ao prescrever serem solidárias *as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*. É indispensável, portanto, para fins da correta aplicação da responsabilidade prevista no artigo 124, I, que as pessoas solidárias tenham participação no fato que constitui a hipótese de incidência tributária.

Essa afirmação inclusive 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 impositivo. 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 consubstancia 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 - destacado)

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, 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 à relação jurídico 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 provado. Assim dispõe o artigo 50 do Código Civil:

“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, consequentemente, 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\$ 400.000.000,00 (quatrocentos 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. Em momento posterior, afirma conhecer o Sr. Ezequiel (um dos supostos sócios e também procurador junto às instituições financeiras - Cooperativa de Crédito da Zona da Mata de Minas Gerais – SICCOB e Banco do Brasil) e que realmente lhe prestou alguns serviços, como a elaboração da declaração de imposto de renda.

Declarou, ainda, 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 e os pagamentos ocorreram por cheques emitidos em nome da fiscalizada;

(iv) o Sr. Eliezer, após ter sido encontrado, declarou que foi contratado pelo Sr. Heráclito Pacheco, pessoa de confiança do Sr. João Gardingo. Disse também que assinou vários documentos bancários quando o Sr. Heráclito estava ausente e desconhecia que figurava como procurador ou sócio;

(v) O Sr. Fábio da Silva (outro suposto sócio), cunhado do Sr. Eliezer, declarou que nunca soube deste cargo;

(vi) o Sr. Antônio Carlos de Souza (que também teria figurado como “sócio”) também declarou desconhecer esta informação e que assinou alguns documentos a pedido do Sr. Heráclito;

(vii) o Sr. João Gardingo declarou inicialmente não se lembrar de nenhum nome de pessoas da fiscalizada, muito embora tenha sido seu “principal cliente” à época dos fatos. Em momento posterior, porém, afirma que tratou esporadicamente com o Sr. Eliezer por telefone e fac-símile;

(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 que comercializaria café, também de propriedade do “grupo Gardingo”, a Cafeeira São João. O café desta empresa, porém, 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 naquele empresa do grupo Gardingo;

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

(xi) o contato indicado nas fichas cadastrais das instituições financeiras era do ARMAZÉNS GERAIS SÃO JOÃO LTDA. (Recorrente), inexistindo nome e endereço de pessoas vinculadas nos Contratos Sociais da empresa fiscalizada.

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

“Dessa forma, observa-se que há um modo operante recorrente, ou seja, cria-se uma empresa por interposta pessoas, não se paga nada, e em seguida se abre outra, fechando a anterior.

Todas estas empresas transacionavam com a ARMAZÉNS GERAIS SÃO JOÃO LTDA., pois, na realidade, não passavam de empresas de fachada da própria.

[...]

Assim, não resta dúvida que a responsabilidade solidária pelo total dos créditos tributários é da ARMAZÉNS GERAIS SÃO JOÃO LTDA. apenas para esta não pagar os tributos.”

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 que foi 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 é 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 caminha 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, pago em nome da empresa pela fiscalizada, indica o número de telefone da Recorrente. Também o contador tentou esconder esta informação, mas a perícia da Polícia Federal conseguiu apurar tal fato.

Todos os fornecedores da devedora principal, mesmo intimados, permaneceram silentes na identificação dos sócios da empresa Teixeira.

As fichas cadastrais mantidas pela fiscalizada junto às instituições financeiras vinculam a Recorrente como responsável, sendo que as assinaturas dos “sócios laranjas” são diferentes daquelas constantes dos Contratos Sociais.

Há exemplos de pagamentos feitos pela fiscalizada em favor de pessoas da família Gardingo.

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 autuado.

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 foi a Recorrente. E operacional porque todo o café foi beneficiado, estocado e vendido nas suas dependências.

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 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.

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