



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10670.722620/2018-00
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-011.576 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 20 de julho de 2021
Recorrente COMERCIAL DE ALIMENTOS J B LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. INTERESSE COMUM.

A comprovação da existência de grupo econômico irregular, aliada à prática de sonegação de tributos, atraem a aplicação da responsabilidade solidária dos participantes do grupo por interesse comum nas operações das quais decorrem os fatos geradores dos tributos devidos, nos termos do artigo 124, inciso I do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Recursos Especiais. No mérito, por unanimidade de votos, foi: (a) negado provimento ao recurso especial de Frederico Lavorato Arantes, Waldir Rocha Pena e Pedro Junio de Oliveira e (b) dado provimento ao recurso especial de Walter Santana Arantes. Votou pelas conclusões a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Semiramis de Oliveira Duro (suplente convocada), Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas. Ausente a conselheira Erika Costa Camargos Autran, substituída pela conselheira Semiramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pelos responsáveis solidários WALTER SANTANA ARANTES, FREDERICO LAVORATO ARANTES, WALDIR ROCHA PENA e PEDRO JUNIO DE OLIVEIRA, em face do acórdão nº 1401-002.635, proferido em 17/05/2018, cuja ementa e resultado estão abaixo transcritos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2006, 2007

DESISTÊNCIA DA AÇÃO. ADESAO AO PERT.

Se a recorrente aderiu ao PERT, o débito constituído em seu desfavor está confessado, razão pela qual a autuação deverá ser mantida.

DESISTÊNCIA DA AÇÃO POR PARTE DA RECORRENTE "PRINCIPAL". CONTINUIDADE DO JULGAMENTO EM RELAÇÃO AOS DEMAIS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS.

Se os responsáveis solidários pelo débito lavrado não aderiram a parcelamento especial como fez a recorrente "principal", o recurso voluntário apresentado por tais solidários devem ser enfrentados e julgados conforme a legislação processual e tributária.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Se a fiscalização demonstra que os sócios de empresa, comprovadamente, pertencente ao mesmo grupo econômico da recorrente e que todas as pessoas físicas envolvidas tiveram interesse comum na omissão de fato gerador de tributo, correta a imputação da responsabilidade tributária a todos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, por desistência do sujeito passivo, mantendo as responsabilidades solidárias de Frederico Lavarato Arantes, Waldir Rocha Pena, Walter Santana Arantes e de Pedro Junio de Oliveira, bem assim para manter as responsabilidades solidárias de Jaci Maria de Jesus, Zilda Caetana dos Santos Oliveira e João Batista Oliveira, por não terem apresentado recurso voluntário. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Letícia Domingues Costa Braga, substituída pelo conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues.

Nos recursos especiais de FREDERICO LAVORATO ARANTES, WALDIR ROCHA PENA, PEDRO JUNIO DE OLIVEIRA, os recorrentes arguíram a impossibilidade de aplicação do artigo 124, I do CTN como forma de responsabilização tributária, sendo necessário, previamente, a responsabilização por sucessão, ou de terceiros ou por infrações; que, ainda que tivesse relações com a empresa pertencente ao grupo econômico, não poderia ser considerado devedor solidário por não ter qualquer vinculação com o fato gerador dos tributos, em especial o arbitramento do lucro; que, mesmo que se entenda pela possibilidade de responsabilização tributária com base no artigo 124, I, não é possível sua aplicação ao caso concreto em razão de a expressão “interesse comum” somente ser entendida como se referindo àqueles que comprovadamente praticaram em conjunto os negócios jurídicos dos fatos geradores, não bastando o fornecimento de gado ou a participação indireta com empresa supostamente do mesmo grupo econômico; que o interesse comum não é mero interesse econômico; que não houve a inclusão da pessoa jurídica da qual é sócio na responsabilização, o que invalida sua responsabilização de forma direta; que não ficou comprovado a participação na omissão das receitas ou nos fatos que deram origem ao arbitramento do lucro, ou seja, não se vinculou o responsável a qualquer das condutas ensejadores do lançamento; que a sua inclusão no polo passivo se deve unicamente ao fato de o recorrente ser sócio da pessoa jurídica GUGA COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, a qual não foi incluída na sujeição passiva; que o uso da exclusivo da marca “SUPERMERCADOS BH” somente ocorreu após os fatos geradores autuados, depois de um acordo judicial; o fato de a GUGA ser fornecedora da autuada não é

motivo para configurar grupo econômico e isto somente seria algum indício de irregularidade se o Fisco tivesse provado que as vendas tivessem ocorrido em condições diferentes das de mercado; que o Sr. João Teixeira Antunes era apenas funcionário da GUGA sem qualquer poder de gerência e o motivo de sua contratação foi a sua conhecida experiência no mercado atacadista; que o fato de ex-sócios da GUGA serem irmãos do ex-sócio da Autuada não implica a existência de grupo econômico, ainda mais que no setor supermercadista, este fato é extremamente corriqueiro em operações voltadas para o interior e não para capitais; que os ex-sócios eram sócios minoritários e se retiraram antes da ocorrência dos fatos geradores; o fato de uma loja de supermercado abrir no mesmo lugar onde funcionava outro supermercado é comum e praticamente, em todos os casos, um supermercado normalmente abre onde funcionava outro, em razão do ponto, estacionamento, área de recebimento, etc. Para comprovar a divergência, indicou os paradigmas nº 2803-003.637 e 1101-000.916.

No recurso especial de WALTER, o recorrente arguiu a impossibilidade de aplicação do artigo 124, I do CTN como forma de responsabilização tributária, sendo necessário, previamente, a responsabilização por sucessão, ou de terceiros ou por infrações; que, ainda que tivesse relações com a empresa pertencente ao grupo econômico, não poderia ser considerado devedor solidário por não ter qualquer vinculação com o fato gerador dos tributos, em especial o arbitramento do lucro; que, mesmo que se entenda pela possibilidade de responsabilização tributária com base no artigo 124, I, não é possível sua aplicação ao caso concreto em razão de a expressão “interesse comum” somente ser entendida como se referindo àqueles que comprovadamente praticaram em conjunto os negócios jurídicos dos fatos geradores, não bastando o fornecimento de gado ou a participação indireta com empresa supostamente do mesmo grupo econômico; que o interesse comum não é mero interesse econômico; que não houve a inclusão da pessoa jurídica da qual é sócio na responsabilização, o que invalida sua responsabilização de forma direta; que não ficou comprovado a participação na omissão das receitas ou nos fatos que deram origem ao arbitramento do lucro, ou seja, não se vinculou o responsável a qualquer das condutas ensejadoras do lançamento; que as menções às alegadas práticas da ORGANIZAÇÃO NOSSA SENHORA DA ABADIA não tem relação com o caso em comento, ocorrendo verdadeira violação do sigilo fiscal; que o Sr. João Teixeira Antunes foi funcionário da ABADIA há mais de seis anos antes dos fatos geradores e que a ABADIA não possui qualquer relação com a autuada; que o fato de ser pai de outro coobrigado e ambos serem sócios de empresas autônomas não tornam tais empresas um grupo econômico, uma vez que é corriqueiro no setor de supermercados haver pais, filhos e irmãos como sócios de empresas diferentes; no caso, a situação é mais absurda, pois nem suas empresas nem a de seu filho foram incluídas no polo passivo; que o recorrente comprovou a venda de gado para a autuada, ao contrário do que alega o Fisco; que, ainda que houvesse dúvidas quanto à efetividade das vendas de gado, estas operações em nada vinculam com a omissão de receita atribuída à autuada; que o recebimento de aluguéis da empresa GUGA não pode levar à responsabilização tributária da autuada, que sequer era locatária e empresa GUGA nem figurou no polo passivo. Para comprovar a divergência, indicou os paradigmas nº 2803-003.637 e 1101-000.916.

O despacho de admissibilidade de e-fls. 13.131/13.133 deu seguimento aos recursos especiais dos responsáveis solidários.

Cientificada, a PGFN apresentou contrarrazões, alegando que o interesse comum existe quando os responsáveis se beneficiam dos resultados do fato gerador, bem como nos casos de conluio ou fraude entre os componentes do grupo. Afirma que as empresas GUGA e COMERCIAL DE ALIMENTOS JB possuem um liame inequívoco, cuja existência chega a se

confundir, pois exercem a mesma atividade, possuem a mesma marca (SUPERMERCADO BH), funcionam no mesmo endereço, e seus sócios têm relação de parentesco ou funcional, devendo ser mantida a responsabilização dos sócios da GUGA e do Sr. WALTER, sócio da ORGANIZAÇÃO ABADIA, pai de FREDERICO LAVORATO e que não apresentou documentos para comprovar parte das vendas de gado à autuada.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Da admissibilidade do recurso especial

Os recorrentes tomaram ciência entre 16/07/2018 e 17/07/2018, postando os recursos especiais em 31/07/2018, portanto, dentro do prazo de quinze dias previsto no artigo 68 do Anexo II do RICARF.

Concernente aos pressupostos relativos à comprovação das divergências, a decisão recorrida considerou que a autuada – COMERCIAL JB - e a empresa GUGA compunham um grupo econômico, em razão de desempenharem as mesmas atividades (comércio varejista de mercadorias em geral), de compartilharem a mesma marca comercial (SUPERMERCADO BH), de possuírem estreitas relações negociais, e, ainda, das inúmeras relações de parentesco entre sócios e ex-sócios das referidas empresas e que o interesse comum é o interesse jurídico que surge a partir de da existência de direito e deveres comuns entre as pessoas situadas no mesmo lado de uma relação privada, concluindo que, no caso concreto, houve comprovação do interesse comum na ocultação dos fatos geradores dos tributos.

Por sua vez, os recorrentes indicaram os paradigmas nº 2803-003.637 e 1101-000.916. O primeiro paradigma nº 2803-003.637 reconheceu a existência de grupo econômico, mas que não foi demonstrado o interesse comum, nos seguintes termos:

“7. Do exposto, verifica-se que houve a caracterização da existência de grupo econômico pelas empresas apontadas pela auditoria fiscal. Porém, no que se refere à aplicação da responsabilidade solidária, entendo que deve ser observado o que dispõe o artigo 124, do Código Tributário Nacional – CTN:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

8. Assim, verifica-se que no âmbito fiscal, é o interesse comum que serve de fundamento para essa forma de responsabilidade fiscal. E esse interesse deve ser considerado como decorrente do fato de que dois ou mais contribuintes sejam conjuntamente sujeitos da situação fático-jurídica que deu ensejo ao surgimento da

relação tributária, tendo em vista que a solidariedade não se presume, conforme dispõe o art. 265 do, CC/2002.

[...]

10. Dessa forma, nota-se que, diferente do que ocorre no âmbito civil, para a caracterização da responsabilidade solidária que trata o art. 124, I do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico para que seja comprovada a solidariedade no pagamento do tributo devido por uma das empresas. Para que isso ocorra é indispensável a configuração do interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal.

11. E segundo o ensinamento de Carlo Jorge Sampaio Costa (Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador): “(...) *a solidariedade dos membros de um mesmo grupo econômico está condicionada a que fique devidamente comprovado: a) o interesse imediato e comum de seus membros nos resultados decorrentes do fato gerador; e/ou b) fraude ou conluio entre os componentes do grupo*”; **o que não restou demonstrado no caso ora em análise.**”

Entendo que as teses não são divergentes. O excerto abaixo do acórdão recorrido indica o entendimento do colegiado acerca do artigo 124, I do CTN:

“Em outros votos proferidos por mim, tenho firmado entendimento de que o interesse comum denota a ideia do interesse comum jurídico, e sirvo-me de lição de Marcos Vinícius Neder de Lima para tanto, veja:

Conclui-se, portanto, que o fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não é o mero interesse de fato, mas sim o interesse jurídico que surge a partir da existência de direito e deveres comuns entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário. (Neder, Marcos Vinícius, in Responsabilidade Tributária / Coordenadores Maria Rita Ferragut e Marcos Vinicius Neder, São Paulo, Dialética, 2007, p. 39/42). (sublinhei)”

Verifico que ambos acórdãos adotaram o entendimento que o interesse comum não é mero interesse de fato, mas sim interesse jurídico e consiste no fato de as pessoas situarem do mesmo lado da relação jurídica. A diferença marcante nos dois acórdãos diz respeito à consideração de que em um, os fatos indicaram o interesse comum e no outro, não. Então, é necessário avaliar se as situações fáticas são similares para que haja uma possível divergência na subsunção dos fatos à definição de interesse comum.

Em ambos houve a caracterização de grupo econômico. Contudo, no acórdão recorrido, o lançamento ocorreu com a caracterização de fraude e conluio, relacionados com a omissão da entrega de DIPJs, omissão na entrega de DCTFs, apresentação de escrituração eivada de vícios e a organização do grupo econômico de fato, com o objetivo de sonegar tributos, sendo este o interesse comum caracterizado.

Já o paradigma versou sobre Notificação de Lançamento de Contribuições Previdenciárias, sem acusação de fraude ou conluio, seja na caracterização do grupo, seja no fato gerador do crédito tributário. Apesar de haver situações similares na caracterização do grupo (empresas funcionando no mesmo endereço, transferência de empregados de uma para outra, objetos sociais similares), a distinção principal é a ausência de lançamento com acusação de fraude, elemento essencial na caracterização do interesse comum no acórdão recorrido, mas que ausente no paradigma, cuja tese atrairia a aplicação do artigo 124, I do CTN, se houvesse a caracterização de fraude no lançamento.

Assim, este ponto é essencial para se caracterizar a similitude fática a atrair a divergência jurisprudencial, uma vez que as duas teses admitem a existência de interesse comum na fraude ou conluio. E como tal situação não existiu no paradigma, entendo que as situações fáticas são distintas e, portanto, o dissídio não restou comprovado.

Já o paradigma nº 1101-000.916 versou sobre lançamento de glosa de custos e despesas, apresentação de DIPJ com valores zerados, pagamentos sem causa e/ou a beneficiários não identificados, interposição de pessoas, notas fiscais inidôneas, o que levou a aplicação da multa qualificada e caracterização de fraude nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64. Os responsáveis (sócios efetivos, empresa que sucedeu nos negócios, empresa de blindagem patrimonial) foram alçados a esta condição por aplicação do artigo 124, I do CTN. Quanto à aplicação do referido dispositivo, assim decidiu:

“E, neste ponto, é de se dar razão aos recorrentes. O art. 124 do CTN, em seu inciso I, permite classificar como responsável solidário pelo crédito tributário aquele que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador. E esta condição pode ser imputada aos sócios de fato, que não figuram no quadro social da pessoa jurídica, e assim não desfrutam da proteção que a lei confere ao patrimônio pessoal daqueles que regularmente compõem uma sociedade.

Ao contrário do que asseveram os recorrentes, o referido dispositivo legal pode ser, sim, utilizado *como forma de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária*, mas desde que presente prova de sua atuação ao lado da pessoa jurídica, e fora de seu quadro social, com interesse comum na situação que constitua o fato gerador.

Neste sentido, inclusive, é o entendimento expresso por Marcos Vinícius Neder, no artigo *Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito* (in FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius (coords.). Responsabilidade Tributária, Dialética, São Paulo: 2007, p. 46). Depois de abordar a hipótese de interposição de pessoas na prática de fatos jurídicos tributários, e ressaltar que a simulação dos atos constitutivos impõe o afastamento do sujeito passivo aparente para alcançar os reais titulares da renda, o autor observa:

Outra situação completamente distinta é quando o ilícito é promovido por pessoa jurídica ativa e operacional, que, comprovadamente, tenha ocultado ou registrado indevidamente negócios jurídicos realizados em parcela com terceiros (sócios ocultos) para benefício comum. Nessa hipótese, não há falar em fictícia interposição de pessoas, mas em sociedade comum de fato, pois não é possível distinguir a sociedade de fato de seus integrantes (pessoas físicas e jurídicas). Diante dessas condições, é perfeitamente possível evidenciar solidariedade entre as pessoas que compõem a sociedade de fato, eis que, além do patrimônio comum amealhado em razão do ilícito, há interesse comum nos negócios jurídicos realizados em benefício dos envolvidos.

Quanto às pessoas físicas alçadas como sócias efetivas, o acórdão assim apreciou:

“Aqui, porém, os agentes fiscais empenharam-se em demonstrar que Marcos Aurélio de Guilherme Silva e Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva permaneceram gerindo a autuada mesmo depois de realizada a blindagem patrimonial que os retirou do quadro social da pessoa jurídica, e transferiu seus bens (das pessoas físicas) para uma outra pessoa jurídica.

Contudo, não há referências a provas, nos autos, evidenciando que esta gestão desviou patrimônio da pessoa jurídica, ou permitiu que Marcos Aurélio de Guilherme Silva e Mara Lúcia Tavares Barbosa Silva se beneficiassem dos resultados de sua atividade, e assim prejudicassem o recolhimento do crédito tributário.

[...]Tais evidências confirmam a gerência e a atuação daquelas pessoas como se sócios fossem da pessoa jurídica. Mas para que um sócio de fato seja responsabilizado solidariamente com a pessoa jurídica, é necessário prova do interesse comum na situação que constitua o fato gerador, ou seja, na riqueza que dele se extrai, e especialmente na destinação desta riqueza – lucro do período.

Em outra linha argumentativa, a gerência da sociedade, concomitante à prática de atos dolosos que resultam na supressão de tributos devidos, também permitiria a imputação de responsabilidade com fundamento no art. 135, inciso III do CTN, o qual vincula pessoalmente os agentes ao crédito tributário devido em razão de seus atos. Mas embora a exigência aqui presente tenha sido formalizada com multa qualificada, decorrente da imputação de fraude, a responsabilidade tributária não foi imputada às pessoas físicas com esta fundamentação.

De fato, a formalização de Termo de Sujeição Passiva deve decorrer do vínculo do responsável com a situação que constitua o fato gerador ou da prática de atos que procurem ocultar os verdadeiros representantes da pessoa jurídica. Desta forma, assegura-se o direito de defesa àqueles que de alguma forma contribuíram para a prática do fato gerador, e aos que efetivamente representam a pessoa jurídica. Contudo, a autoridade fiscal não logrou demonstrar a hipótese prevista no art. 124, inciso I do CTN, e não fundamentou a vinculação dos responsáveis no art. 135, inciso III do CTN.

[...]

Embora haja pontos de convergência entre a tese do paradigma e do acórdão recorrido, para o primeiro não bastou a configuração do grupo econômico de fato, a ocorrência de ilícitos tributários, a prova de que os responsáveis geriam efetivamente os negócios, mas exigiu-se também, prova de que os responsáveis desviaram patrimônio da empresa autuada para seu benefício próprio, ou como se beneficiaram dos resultados das atividades operacionais desenvolvidas, de modo a prejudicar o recolhimento de tributos, ou seja, exigiu-se prova de benefício nos resultados das atividades, especialmente na destinação do lucro do período.

Neste, sentido, a tese do paradigma é mais restritiva que a tese do acórdão recorrido, embora ambas admitam que a responsabilidade pode ser atribuída a terceiros com base no artigo 124, I, sem necessidade de aplicação do regramento da responsabilidade por sucessão, de terceiros ou por infração, bem como admitem que atos ilícitos podem atrair a responsabilidade tributária.

Nestes últimos aspectos, inclusive, de forma contrária, em parte, à tese dos recorrentes que aduziram que o artigo 124, I não se trata de uma nova espécie de responsabilidade indireta, mas de gradação a quem já pode ser considerado como responsável tributário, ou seja, para se enquadrar no artigo 124, I, primeiramente, os solidários teriam que ser enquadrados na responsabilidade por sucessão, ou de terceiros ou por infrações.

Destarte, entendo que o segundo paradigma comprova divergência quanto à necessidade de se vincular a atuação dos responsáveis com o proveito dos resultados decorrentes dos negócios jurídicos que ensejaram os fatos geradores dos tributos

Do mérito

O litígio refere-se à aplicação do artigo 124, I do CTN, cuja redação transcrevo abaixo:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Inicialmente, passo a expor meu entendimento sobre a interpretação da expressão “interesse comum” de que trata o artigo 124, inciso I do CTN. Neste sentido, compartilho do entendimento exposto no Parecer Normativo Cosit nº 4, de 10/12/2018, que abaixo, parcialmente, transcrevo:

“PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 04, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2018.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL. ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. NÃO OPOSIÇÃO AO FISCO DE PERSONALIDADE JURÍDICA APENAS FORMAL. POSSIBILIDADE.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica.

Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes.

Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva.

Dispositivos Legais: art. 145, §1º, da CF; arts. 110, 121, 123 e 124, I, do CTN; arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 167 e 421 do Código Civil.

Fundamentos

Notas Introdutórias

[...]

8. A relação material da obrigação tributária é distinta da relação de responsabilização tributária a terceiro: a primeira decorre da incidência da regra-matriz de incidência tributária ao fato lícito e a segunda decorre da incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária a um fato, muitas vezes ilícito (não obstante na substituição tributária a responsabilização já ocorrer automaticamente com o fato jurídico tributário).

9. A consulta que originou o presente Parecer Normativo trata da responsabilidade tributária a que se refere o art. 124, I, do CTN, a seguir transcrito:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (grifou-se)

9.1. Primeiro, deve-se esclarecer que o disposto no inciso I do art. 124 do CTN é forma de responsabilização tributária autônoma desde que haja interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, conforme explica Marcos Vinicius Neder:

Cumpre observar, nesse passo, que a norma de solidariedade albergada pelo art. 124 do CTN é uma espécie de responsabilidade tributária, apesar de o dispositivo legal estar localizado topograficamente entre as normas gerais previstas no capítulo de Sujeição Passiva e, por conseguinte, fora do capítulo específico que regula a responsabilidade tributária. Decerto a organização dos dispositivos acerca da responsabilidade no Código segue uma orientação lógica, mas as reflexões sobre tal conjunto normativo devem considerar princípios constitucionais que atuam, especificamente, sobre o tema, como o da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.¹

9.2. Esse posicionamento é compartilhado por Araújo, Conrado e Vergueiro, para quem:

Assim, fixamos o entendimento de que, no caso do inciso I (refere-se ao art. 124), o próprio CTN é o instrumento legislativo que estabelece que, em havendo interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário, é possível que o crédito

*tributário seja exigido de forma solidária. Portanto, ele próprio atende o princípio da legalidade em matéria de responsabilidade tributária.*²

9.3. É ainda o entendimento de Rubens Gomes de Souza, que incluiu expressamente a solidariedade como hipótese de responsabilidade por transferência:

TRANSFERÊNCIA: Ocorre quando a obrigação tributária depois de ter surgido contra um a pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto em virtude de um fato posterior transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto). As hipóteses de transferência, como dissemos, são três:

*a) SOLIDARIEDADE: é a hipótese em que as duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação. (...)*³

10. Cabe observar que a responsabilização tributária pelo inciso I do art. 124 do CTN (doravante simplesmente denominada "responsabilidade solidária") não pode se dar de forma indiscriminada, sem uma delimitação clara do seu alcance. Ela não se confunde com a responsabilidade tributária de que trata o art. 135 do CTN, não obstante em algumas situações poderem estar presentes os elementos de ambas as responsabilidades. Seu signo distintivo é o interesse comum, e é por ele que a presente análise se inicia.

Sobre o Interesse Comum

11. A terminologia "interesse comum" é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

11.1. O interesse econômico aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN.

11.2. O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).

11.3. Ambas as construções doutrinárias são falhas e não devem ser aplicadas no âmbito da RFB, pois tenta-se interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado.

12. Como norma geral à responsabilidade tributária, o responsável deve ter vínculo com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou. Segundo Ferragut:

*O legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aqueles pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou. Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança de tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado, e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a recuperação e a preservação do direito de propriedade e do não-confisco.*⁴

12.1. Exemplificando: na responsabilidade por substituição tributária, o vínculo deve ser com o fato tributário, quando é própria, ou com a pessoa, quando atua como agente de retenção, não obstante na maioria dos casos conter ambos os vínculos. Já na

responsabilização cujo antecedente é um ato ilícito, o vínculo com a pessoa está sempre presente, como se vê na lista das que podem ser responsabilizadas pelos arts. 134 e 135 do CTN.

13. Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.

14. Para se chegar a essa conclusão, deve-se levar em conta que a interpretação do inciso I do art. 124 do CTN não pode estar dissociada do princípio da capacidade contributiva contida no § 1º do art. 145 da Constituição Federal (CF), o qual deve ser aplicado pelo seu duplo aspecto: (i) substantivo, em que a graduação do caráter pessoal do imposto ocorre "segundo a capacidade econômica"; (ii) adjetivo, na medida em que é facultado à administração tributária "identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte".

14.1. Ora, não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais.

14.2. Na linha aqui adotada, ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária, conforme preconizado por Araújo, Conrado e Vergueiro:

Por esse entendimento, haveria uma extensão da interpretação a ser dada ao interesse comum, tomando como presente se houver a realização conjunta do fato jurídico tributário ou na hipótese de comprovação da atuação com fraude ou conluio.

(...)

Sem prejuízo dessas colocações, é preciso admitir: como a expressão "interesse comum" é, em si, vaga (e, por conseguinte, abrangente), seria possível entendê-la a partir de outros critérios - como os que governam, nos termos do art. 50 do Código Civil, a desconsideração da personalidade jurídica; "interesse comum", nesse contexto, poderia decorrer (i) da "identidade de controle na condução dos negócios" (definido pela identidade do corpo diretivo de empresas envolvidas em situação de afirmado "grupo de fato"), (ii) da "confusão patrimonial" (outro elemento de referência comum nos casos de grupo de fato) e (iii) da detecção de eventual fraude (derivada, por exemplo, da ocultação ou da simulação de negócios jurídicos).⁵

15. Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consultante no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

16. Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício

da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito. Transcreve-se elucidativo trecho de julgado do CAREF:

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.

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. 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, 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, é requisito fundamental para fins de aplicação de responsabilidade solidária.⁶

17. Ao caracterizar o interesse comum como sendo aquele relacionado com algum vínculo ao fato jurídico tributário, pode-se criar a falsa impressão de que neste parecer se alinharia à tese de que o interesse comum seria o que se denominou interesse jurídico, o que não é verdade.

17.1. Em muitas situações, mormente quando se está diante de cometimento de atos ilícitos, estes se configuram na medida em que a essência do verdadeiro fato jurídico esteve artificialmente escondida ou manipulada por determinadas pessoas. Não haveria, assim, propriamente um vínculo jurídico formalizado. Há, isso sim, um vínculo que se torna jurídico, ao menos em âmbito tributário, no momento em que há a imputação de responsabilidade.

17.2. É por isso, ainda, que se é bastante crítico à tese de que o interesse comum seria um interesse jurídico, consubstanciado no fato de as pessoas constituírem do mesmo lado de uma relação jurídica (ambos compradores ou vendedores, por exemplo), não podendo estar em lados contrapostos. Isso seria verdade numa situação normal, ou seja, na ocorrência de um negócio jurídico lícito, cuja forma representa fielmente a sua essência. A partir do momento em que essas partes se reúnem para cometimento de ilícito, é evidente que elas não estão mais em lado contrapostos, mas sim em cooperação para afetar o Fisco numa segunda relação paralela àquela constante do negócio jurídico.

18. Na linha até aqui desenvolvida, deve-se ter o cuidado de avaliar qual ilícito pode ensejar a responsabilização solidária, pois ele deve repercutir em âmbito tributário. Conforme Andréa Darzé:

No que se refere à responsabilidade tributária, o que se nota é que não é qualquer ilícito que poderá ensejar a atribuição de sanção dessa natureza; deve ser fato que representa obstáculo à positivação da regra-matriz de incidência, nos termos inicialmente fixados. Descumprido dever que, direta ou indiretamente, dificulte ou impeça a arrecadação de tributos, irrompe uma relação jurídica de caráter sancionatório, consubstanciada na própria imputação da obrigação que inclui no seu objeto o valor do tributo. Com isso, o ordenamento positivo pune o infrator e desestimula a prática de atos dessa natureza⁷.

19. Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações

realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

Assim, a solidariedade prevista no artigo 124, I é uma hipótese de responsabilidade por transferência, não restrita apenas aos atos lícitos por pessoas que se encontram no mesmo lado da relação jurídica, mas também quando se identifica um interesse comum em atos ilícitos almejando a supressão indevida de tributos. O parecer traz, exemplificativamente, três situações: grupo econômico irregular, cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador (crimes contra a ordem tributária, por exemplo) e planejamento tributário abusivo.

Destarte, afasto a tese dos recorrentes de que o artigo 124, I não seja hipótese de responsabilização tributária e se refira apenas a sujeitos que estejam como contribuintes no mesmo lado da relação jurídica que enseja o fato gerador, mas sim, de maneira mais ampla, que possuam vínculo jurídico com esta situação.

O lançamento decorreu de arbitramento do lucro sobre as receitas escrituradas e não declaradas, além de Imposto de Renda Retido na Fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados, nos anos-calendários de 2006 e 2007, com aplicação de multa qualificada por fraude, sonegação e conluio, nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

Os fatos imputados aos recorrentes FREDERICO LAVORATO ARANTES, WALDIR ROCHA PENA e PEDRO JUNIO DE OLIVEIRA podem ser assim resumidos:

1. São sócios da SUPERMERCADOS BH COMERCIO DE ALIMENTOS, atual denominação social de GUGA COMERCIO DE ALIMENTOS LTDA, a qual utilizava a marca SUPERMERCADO BH, mesma marca utilizada pela autuada;
2. A empresa GUGA era a principal fornecedora da autuada JB;
3. A empresa GUGA empregou o Sr. JOÃO TEIXEIRA ANTUNES, sócio de direito da autuada, entre 02/02/2004 a 01/02/2005, como supervisor administrativo, tendo ainda a DIRF da empresa GUGA declarado pagamentos por trabalho assalariado em 2005, 2006, 2007 e 2009, inclusive no período em que teria adquirido a autuada JB;
4. O Sr. JOÃO TEIXEIRA ANTUNES era sócio de SUPERMERCADOS BH (outra empresa do grupo) juntamente com LEONARDO LAVORATO ARANTES (irmão de FREDERICO, que é sócio da GUGA e filho de WALTER) e WALDIR ROCHA PENA (sócio da GUGA);
5. Três dos quatro endereços de lojas da autuada passaram a funcionar lojas da GUGA, com a mesma marca (SUPERMERCADOS BH) e com transferência de funcionários da autuada JB para a GUGA, pois dos sessenta funcionários da GUGA filial 64, apenas dois não eram funcionários da JB que funcionava no mesmo endereço, o mesmo ocorrendo com a filial 65, que dos quarenta funcionários, apenas três não eram funcionários da JB, no mesmo endereço;
6. Que a autuada JB e a GUGA compartilhavam a mesma marca;

7. Que no decorrer da fiscalização, a autuada mudou de endereço passando a funcionar em seus endereços antigos a empresa GUGA;
8. Ex-sócios da empresas GUGA seriam irmãos do Sr. JOÃO BATISTA.
9. O Sr. LEONARDO LOURENÇO DE OLIVEIRA foi ex-sócio da empresa GUGA e figurava como representante legal/procurador da autuada, juntamente com Sr. JOÃO TEIXEIRA e Sr. JOÃO BATISTA

Já para o recorrente WALTER SANTANA ARANTES, os fatos imputados foram os seguintes:

1. Empregou o Sr. JOÃO TEIXEIRA ANTUNES na ORGANIZAÇÃO N S ABADIA, entre 1992 e 2000;
2. Foi sócio da empresa ORGANIZAÇÃO N S ABADIA, cujo nome fantasia é SUPERMERCADO MINEIRAO LTDA, cuja retirada da sociedade foi questionada judicialmente, com o propósito de frustrar o recolhimento de tributos lançados;
3. Que intimado a responder se possuía relações de emprego com qualquer dos sócios da JB respondera que não, apesar de na empresa ORGANIZAÇÃO ABADIA possuir longo histórico de relação empregatícia;
4. É pai de FREDERICO, sócio da GUGA;
5. Recebeu rendimentos de aluguel da empresa GUGA;
6. É pretenso fornecedor de gado bovino à autuada, cujas operações foram lançadas como pagamento a beneficiário sem causa.

Consta, ainda, no Termo de Verificação Fiscal, que o Sr. JOÃO BATISTA apresentou-se perante a fiscalização como procurador da empresa e que teria transferido a JB ao Sr. JOÃO TEIXEIRA, a qual não teria se concretizado, segundo o Sr. JOÃO BATISTA por falta de pagamento e, segundo o Sr. JOÃO ANTUNES, por manutenção de duas lojas concorrentes pelo primeiro.

Concluiu a fiscalização que houve uma orquestração de expedientes, tais como falta de declaração de tributos devidos, apresentação de escrita contábil sabidamente inepta, interposição de pessoas no quadro societário (Sr. JOÃO TEIXEIRA ANTUNES), fechamento de lojas da fiscalizada com abertura de lojas nos mesmos pontos da GUGA. Estes expedientes já haviam sido utilizados pela empresa ORGANIZAÇÃO N S ABADIA e visavam dificultar a fiscalização e constituição de créditos tributários, bem como impossibilitar a execução dos valores lançados, e que as empresas GUGA e JB (autuada) compunham um grupo econômico, tendo em vista desempenhar as mesmas atividades, compartilharem a mesma marca, possuem

estreita relações comerciais e ainda haver inúmeras relações de parentesco entre sócios e ex-sócios das referidas empresas.

A partir dos fatos narrados e comprovados, parece-me evidente que as empresas GUGA e JB constituíam um mesmo grupo econômico irregular, no qual as duas empresas utilizavam a mesma marca, uma era a principal fornecedora da outra, tendo a GUGA sucedido o ponto comercial das filiais da JB, bem como absorvido praticamente toda sua mão-de-obra, o que poderia, inclusive, levar à responsabilização da GUGA pelo artigo 133 do CTN, além de o sócio de direito da autuada figurar como beneficiário de remuneração de salário na DIRF da GUGA, no período dos fatos geradores.

Nos recursos especiais, os recorrentes justificam que o uso da marca ainda era objeto de indefinição de sua propriedade, ou seja, ainda não era detentora da marca e não poderia impedir o uso pela autuada; que o fato de ser fornecedora não indica pertencer ao mesmo grupo, exceto se provasse que os negócios fossem em condições fora de mercado; que contratou o Sr. JOÃO TEIXEIRA pela sua experiência no mercado supermercadista; que o fato de irmãos serem sócios de empresas que atuam no ramo supermercadista é normal; que abrir lojas onde já funcionaram outras lojas de supermercados é normal e praticamente sempre ocorrerá.

Por certo, estas situações ocorrerem de forma isolada não podem conduzir à conclusão da existência de grupo econômico. Porém, o que não é normal é que todas estas situações ocorram ao mesmo tempo, ou seja, utilização de mesma marca, uma fornecendo produtos para a outra, uma sucedendo o ponto comercial da outra, inclusive absorvendo praticamente todos os funcionários.

Certamente, para a clientela, se tratava da mesma empresa, pois que ramo, marca, local, produtos e funcionários eram os mesmos.

Assim, é evidente o grupo econômico irregular e essa irregularidade de grupo atrai a aplicação da responsabilidade solidária do artigo 124, I do CTN, mormente quando acompanhada de sonegação no pagamento de tributos.

Já em relação ao Sr. WALTER, os fatos imputados são insuficientes para atrair a solidariedade. A empresa ORGANIZAÇÃO ABADIA não foi vinculada à autuada, no sentido de não utilizar a mesma marca, já que a desta é SUPERMERCADO MINEIRÃO, não há informações de absorção de funcionários ou de uso de mesmo ponto comercial, o que levou a fiscalização, aparentemente, a não incluí-la no grupo econômico.

Os indícios relativos a empregar o Sr. JOÃO TEIXEIRA, seis anos antes dos fatos geradores ou ter se retirado do quadro social da ORGANIZAÇÃO ABADIA para se frustrar o pagamento dos tributos, ser pai de sócio da GUGA, receber rendimentos de alugueis da GUGA e fornecer gado à autuada seriam relevantes se a ORGANIZAÇÃO ABADIA fosse considerada pertencente ao grupo econômico, o que não foi objeto da acusação fiscal.

Assim, não há como estabelecer um interesse comum nas relações jurídicas que levaram à ocorrência dos fatos geradores na empresa JB.

Diante do exposto, voto por negar provimento aos recursos especiais interpostos por FREDERICO LAVORATO ARANTES, WALDIR ROCHA PENA e PEDRO JUNIO DE

OLIVEIRA e dar provimento ao recurso especial interposto por WALTER SANTANA
ARANTES.

(documento assinado digitalmente)
Rodrigo da Costa Pôssas