



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10680.723388/2014-76
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2004-000.022 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária
Sessão de 28 de julho de 2023
Recorrente EMBRAMED LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE INTERESSE JURÍDICO. INSUFICIÊNCIA DO CRITÉRIO ECONÔMICO.

Para a aplicação da regra hipotético-condicional do art. 124, I, do CTN, é necessária a demonstração do interesse comum da autuada na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. O interesse comum a que se refere o Código é revelado pelo interesse jurídico, sendo insuficiente a demonstração de simples interesse econômico.

SOLIDARIEDADE. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DE UNIDADE DE DIREÇÃO E OPERACIONALIZAÇÃO.

A eventual artificialidade da existência de diversas pessoas jurídicas não se revela, isoladamente, por indícios de confusão patrimonial, mas sim pela unidade de direção e de operação, pois, na hipótese de tal unidade, a empresa real (formada pelo conjunto das empresas fictas) é quem realiza o fato gerador da obrigação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda – Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Regis Xavier Holanda (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo solidário MEDQUÍMICA INDÚSTRIA FARMACÊUTICA S.A., em face do acórdão de impugnação da DRJ que julgou procedente o lançamento. Segue a ementa da decisão:

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas contribuições previdenciárias, devidas à Seguridade Social, nos termos do disposto no artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212, de 1991.

Conforme o relatório fiscal e o relatório da decisão recorrida:

Trata-se de créditos lançados contra o contribuinte acima identificado, através dos Autos de Infração de nºs 51.034.339-2, 51.034.340-6 e 51.034.341-4, que de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 29 a 39, se referem às contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e dos segurados, incidentes sobre as remunerações auferidas na empresa pelos segurados empregados e contribuintes individuais.

O Relatório Fiscal informa que **tendo confirmado pela fiscalização o interesse comum em assuntos particulares entre a AUTUADA e as empresas COOPERFARMA LIMITADA, DINALMED LIMITADA, DROGARIA E FLORA SÃO JORGE LIMITADA, DROGAZAP LIMITADA, EXPRESS DROGAS LIMITADA e MEDQUÍMICA INDÚSTRIA FARMACÊUTICA LIMITADA, foram emitidos e entregues às mesmas os TERMOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA** juntamente com uma cópia, em arquivos digitais, devidamente autenticados, dos Autos de Infração -AI e seus anexos.

O contribuinte EMBRAMED LIMITADA tomou ciência dos Autos de Infração, em 08/08/2013, por via postal, conforme Aviso de Recebimento, às fls.4, 11 e 18.

Conforme despacho de fls.160, **o contribuinte solidário Medquimica Indústria Farmacêutica S/A apresentou impugnação tempestiva.** O sujeito passivo e os demais contribuintes solidários não apresentaram impugnação.

A impugnação apresentada pela Medquimica Indústria Farmacêutica S/A, às fls.122 a 159, faz um relato dos fatos, diz ser a mesma tempestiva, e no mérito requer, com fundamentos em doutrina, jurisprudência e no Código Tributário Nacional - CTN, a total improcedência do Termo de Sujeição Passiva, ante a mera citação de existência de interesse comum, sem qualquer comprovação de efetiva concorrência na configuração do fato gerador.

Irresignado com a decisão da DRJ, em seu recurso voluntário o sujeito passivo basicamente reafirmou as seguintes teses de defesa, bem como se insurgiu quanto à alegação de existência de grupo econômico formulada pela DRJ. Suas alegações recursais foram as seguintes:

- a recorrente não tem interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária;
- a decisão recorrida expôs alguns argumentos inaplicáveis à recorrente;
- a recorrente não centraliza os controles jurídicos, fiscais e contábeis com as demais solidárias, já que possui sua sede e filial em Juiz de Fora/MG;
- a recorrente não possui quadro societário em comum com as demais solidárias;
- a existência de sócio ou administrador em comum não tem o poder de demonstrar grupo econômico;
- a solidariedade por grupo econômico requer a existência de interesse comum.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de trinta dias, e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

2 Da inexistência de interesse comum

Conforme se observa nos itens 8 e 9 do relatório fiscal (efls. 29/39), a recorrente foi incluída no polo passivo da autuação, como solidária, por ter, segundo a acusação fiscal, interesse comum “*em assuntos particulares*” com a autuada. Transcrevo abaixo os fundamentos que teriam caracterizado a existência de interesse comum:

- Realizando **movimentações financeiras recíprocas**, com **registro na contabilidade**, no Ativo Não Circulante – conta sintética “**Débitos de Pessoas Ligadas**” e no Passivo Não Circulante – conta sintética “**Créditos de Pessoas Ligadas**”, contendo contas analíticas intituladas com os nomes das empresas acima citadas;
- Registrando **lançamentos contábeis** em algumas dessas contas a **título de empréstimo** proveniente de contrato de mútuo entre as empresas;
- Apresentando as **mesmas justificativas para a não apresentação da escrituração contábil** em formato como pedido no TIPF. Cumpre salientar que os dados contábeis foram extraídos dos dados dos arquivos SPED encaminhado pelas empresas à RFB;
- Comungando em **alguns de seus quadros societários das mesmas pessoas** tais como a sócia administradora Walmir Dias Rodrigues (198.439.686-20). **Estamos confirmando esta informação apenas para a AUTUADA e a DROGAZAP LIMITADA** (21.835.251/0001-66), em fiscalização simultânea;
- **Centralizando os controles jurídicos, fiscais e contábeis em um departamento fiscal/contábil em endereço único**, citamos a rua Abaeté, 49 – Bairro Bonfim – BH/MG– CEP 31.210.390, sendo a fiscalização atendida pelo contador sr. Glaubert José Oliveira;
- E, **principalmente, deixando de fazer o devido recolhimento das contribuições devidas**, inclusive das arrecadadas mediante desconto dos segurados empregados e contribuintes individuais.

Na impugnação e no recurso, a recorrente questionou a existência do alegado interesse.

O recurso deve ser provido, visto que realmente não foi comprovada a existência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos créditos tributários lançados nos presentes autos, cabendo destacar, desde já, que tal interesse deve ser jurídico, e não econômico. É o que será exposto adiante.

O CTN, em seu art. 121, parágrafo único, prevê duas espécies de sujeitos passivos: (1) o contribuinte, ou sujeito passivo direto, que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador da obrigação; e (2) o responsável, ou sujeito passivo indireto, o qual, sem revestir a condição de contribuinte, está obrigado por expressa previsão legal. Veja-se:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No tocante ao responsável, o art. 128 do Código preleciona que sua obrigação deve necessariamente decorrer de sua **vinculação** com o fato gerador.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Já o solidariamente obrigado é aquele que tem **interesse comum** na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou aquele expressamente designado por lei, *ex vi* dos incs. I e II do art. 124.

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.

Muito embora se denomine o solidariamente obrigado como responsável solidário, fato é que o Código, até por sua topografia e pela disposição de seus artigos, estabelece uma clara diferenciação entre o responsável e o solidariamente obrigado. Com efeito, enquanto a solidariedade é tratada nos arts. 124 e 125, que fazem parte do Capítulo IV, a responsabilidade é regrada nos arts. 128 e seguintes, que fazem parte do Capítulo V - Responsabilidade Tributária.

Destarte, embora a solidariedade tenha o efeito de responsabilizar/obrigar o sujeito ao pagamento do crédito tributário (sob o ponto de vista obrigacional, o Código Civil, em seu art. 391, preceitua que pelo inadimplemento das obrigações "*respondem*" todos os bens do devedor), é iniludível que o CTN distinguiu as figuras (a) do contribuinte, (b) do responsável e (c) do solidariamente obrigado.

É importante destacar, ademais, que a solidariedade pressupõe o interesse comum na obrigação principal (e veja-se que não se trata de mero interesse, mas sim de interesse comum na própria obrigação principal, que se caracteriza pelo interesse jurídico), ou a expressa indicação em lei, ao passo que a responsabilidade tributária reclama a mera vinculação com o fato gerador da respectiva obrigação. Não há como confundir-se o interesse comum com a simples vinculação, de forma que as hipóteses legais são indubitavelmente distintas: o interesse comum pressupõe uma ligação muito mais forte do sujeito passivo com o fato gerador do que a simples vinculação.

E o interesse comum a que se refere o Código não é o interesse econômico, mas sim o interesse jurídico, geralmente caracterizado pela ação ou situação em que duas ou mais pessoas realizam o fato gerador no mundo fenomênico. Alguns exemplos podem ilustrar o que se entende por interesse jurídico: (a) coproprietários de um imóvel no caso do IPTU; (b) conjunto de vendedores de uma mercadoria em relação ao ICMS; (c) codevedores de renda tributável em relação ao IR-Fonte; (d) conjunto de compradores no tocante ao imposto sobre a transmissão de

bens; *etc.* Tais pessoas ocupam o mesmo pólo de determinadas relações comerciais ou negociais e, além disso, estão intrinsecamente ligadas à hipótese de incidência e sua realização no mundo real.

Autor do anteprojeto do CTN, Rubens Gomes de Souza, em trabalho doutrinário sobre o tema, reforçou a necessidade de caracterização de interesse jurídico para a aplicação da regra hipotético-condicional do art. 124, I, afastando, expressamente, a possibilidade de considerações de ordem econômica. Veja-se:

São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. **O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador.** É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras pessoas, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem a tributação [...]¹.

Em artigo acadêmico sobre o tema, Fabiana Carsoni Fernandes demonstrou que a interpretação histórica e genética do art. 124, I, corrobora a teoria do interesse jurídico (recorreu, a autora, aos trabalhos que culminaram com a edição do Código e aos textos de Rubens Gomes de Souza, por exemplo), bem como igualmente demonstrou que a doutrina posiciona-se nesse mesmo sentido, citando, além de Rubens Gomes de Souza, Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri, Paulo de Barros Carvalho e Hugo de Brito Machado². Em rigorosa análise sobre o assunto, a autora pontuou o seguinte:

É verdade que o interesse comum não é econômico, mas jurídico. Fosse diferente, como se disse, a solidariedade estaria presente na quase totalidade dos atos negociais – o que não foi o objetivo do legislador³.

Logo, a demonstração de fatos ou circunstâncias que revelem mero interesse econômico é insuficiente para permitir a aplicação da regra do art. 124, I. Exemplificativamente, o comprador até pode ter interesse que o vendedor elida certos tipos de tributos devidos em decorrência de determinada transação e abata tal elisão do preço final, mas o interesse do comprador, nesta hipótese, é meramente econômico e insuficiente para atrai-lo para o polo passivo de eventual obrigação tributária, conclusão esta reforçada pelo fato de que comprador e vendedor ocupam posições antagônicas na relação negocial. A jurisprudência do CARF é nesse mesmo rumo:

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA - ART. 124, I, DO CTN - PRESSUPOSTOS.

Apenas o interesse jurídico desafia a aplicação dos preceitos do art. 124, I, do CTN, descabendo, muito menos, apontar-se como motivo de fato para a imposição da solidariedade ali encartada eventual interesse econômico dos sócios no resultado obtido pela prática do ato ilícito que não afetou, de qualquer forma, a materialização da hipótese de incidência do tributo lançado.

(Acórdão 1302-005.786, 18/10/2021, por maioria de votos)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

¹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 67.

² FERNANDES, Fabiana Carsoni. *Solidariedade por Interesse Comum (Art. 124, Inciso I, do CTN): os Trabalhos de Rubens Gomes de Sousa Preparatórios do CTN e sua Influência na Compreensão do Dispositivo*. Revista de Direito Tributário Atual, RDTA, 50, 1º Quadrimestre 2022. Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2022, pp. 145/146.

³ FERNANDES, Fabiana Carsoni. *Obra citada*, p. 147.

Atribui-se a responsabilidade solidária a terceira pessoa apenas quando comprovado o nexo existente entre os fatos geradores e a pessoa a quem se imputa a solidariedade passiva, nos termos do art. 124, inciso I do CTN. O mero interesse social, moral ou econômico nas consequências advindas da realização do fato gerador não autoriza a aplicação do art. 124, I, do CTN.

(Acórdão 1201-003.569, 23/01/2020, por maioria de votos)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM.

A solidariedade tributária referida no artigo 124, inciso I do CTN é atribuída às pessoas, seja física ou jurídica, que tenham interesse comum na realização do fato gerador da obrigação tributária, pois possui uma dimensão jurídica própria, e não um significado meramente econômico.

No caso, não configurado tal interesse, deve ser afastada a responsabilidade da coobrigada Siemens Ltda, por interesse comum.

(Acórdão 1301-003.936, 11/06/2019, por maioria de votos)

RESPONSABILIDADE. RELAÇÃO SOCIETÁRIA. GRUPO EMPRESARIAL. ART. 124 INCISO I CTN. INADEQUAÇÃO.

A norma contida no art. 124, inciso I, do CTN não é própria e adequada para a responsabilização objetiva de sócios e empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico.

O interesse comum a que se refere o dispositivo não é aquele societário e econômico, finalístico e consequencial, que o grupo e seus titulares naturalmente têm na exploração dos negócios mercantis pela pessoa jurídica.

Para a ocorrência da responsabilidade solidária prevista na norma é necessária a demonstração comprovada da participação direta e conjunta das pessoas apontadas como responsáveis na realização do fato gerador, revestindo-se de copartícipes da infração apurada.

(Acórdão 1402-003.874, 17/04/2019, por unanimidade de votos)

No processo sob análise, os fatos relacionados pela autoridade fiscal, a exemplo de movimentações financeiras recíprocas, controles contábeis *etc.*, podem, quando muito, implicar interesse econômico, mas não interesse jurídico que atraia a aplicação do art. 124, I. É importante acrescentar, ainda, ser inaplicável ao presente tópico as conclusões do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04, de 10 de dezembro de 2018, que tratam exclusivamente das seguintes circunstâncias: grupo econômico irregular, evasão e simulação fiscal, atos que configurem crimes e planejamento tributário abusivo. A multa sequer foi qualificada para 150%, o que afasta a possibilidade de caracterização de ilícito que possa, por consequência, resultar em abuso de personalidade.

Nesse contexto, passo à análise da aventada existência de grupo econômico, circunstância esta trazida única e exclusivamente pelo acórdão de impugnação.

3 Da inexistência de grupo econômico

O acórdão recorrido alterou a qualificação jurídica efetuada pela autoridade fiscal e entendeu que teria sido caracterizada a existência de grupo econômico de fato, o que atrairia a aplicação do art. 30, IX, da Lei 8212/91. Enquanto que autoridade fiscal baseou-se única e exclusivamente no alegado interesse comum, o acórdão recorrido acabou por não se centrar em tal interesse e por afirmar que a existência de grupo econômico de fato implicaria solidariedade. Como afirmado, o acórdão recorrido ainda citou dispositivo legal que sequer foi mencionado pela autoridade fiscal, o art. 30, IX, da Lei 8212/91.

Contudo, tal inovação por parte da DRJ não foi objeto do recurso do sujeito passivo, razão pela qual me limitarei à alegada inexistência do grupo econômico de fato. Neste tocante, e baseando-se nos fatos relatados no tópico anterior (movimentações financeiras recíprocas, lançamentos contábeis, mesmas justificativas para a não apresentação da escrituração contábil etc.), o acórdão de impugnação concluiu o seguinte:

No caso sob análise, embora não tenha sido constituído um Grupo Econômico de Direito, na forma da Lei 6404, de 1976, configurou-se a existência de Grupo Econômico de Fato, ante aos elementos fáticos, verificados pela Fiscalização, conforme os seguintes excertos extraídos do Relatório Fiscal de fls.29 a 41:

Quer dizer, o acórdão de impugnação entendeu não ter sido caracterizada a existência de grupo econômico de direito, mas ter sido demonstrada a existência de grupo econômico de fato, o que resultaria na solidariedade passiva da recorrente.

Ora, discordo de tal interpretação, visto que os fatos narrados pela fiscalização não permitem concluir pela existência de um grupo de fato, porque não foi demonstrado que as empresas estariam sob direção e operacionalização únicas. Até porque a autoridade autuante baseara-se em alegado interesse comum, o auto de infração não se esforçou por demonstrar que haveria unicidade de direção e de operação das atividades empresariais de todas as pessoas jurídicas listadas. Muito pelo contrário, veja-se, exemplificativamente, que haveria identidade parcial de quadro societário apenas entre a EMBRAMED e a DROGAZAP, e não entre a recorrente e as demais empresas:

Comungando em **alguns de seus quadros societários das mesmas pessoas** tais como a sócia administradora Walmir Dias Rodrigues (198.439.686-20). **Estamos confirmando esta informação apenas para a AUTUADA e a DROGAZAP LIMITADA** (21.835.251/0001-66), em fiscalização simultânea;

Embora possam ser questionáveis algumas conclusões do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04, de 10 de dezembro de 2018 (o que não está sob julgamento), o próprio Parecer reclama a existência de unidade de direção e de operacionalização para a configuração de um grupo de fato. O pressuposto da unidade faz todo sentido, porque a existência de um grupo pressupõe que haja um controle comum entre as empresas, sendo insuficiente que haja relações comerciais ou financeiras entre elas.

A recorrente também demonstrou que, ao contrário do que afirmado, possui sede e filial em outra cidade, além de não ter os mesmos controles jurídicos, fiscais e contábeis das demais empresas.

Por fim, ainda que tivesse havido uma certa confusão patrimonial entre a recorrente e as demais empresas, caracterizada, por exemplo, por movimentações financeiras recíprocas (vide relatório fiscal), penso que seria necessária, para a caracterização de grupo econômico de fato, a comprovação de direção e operacionalização únicas. Conforme o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 04, de 10 de dezembro de 2018:

22. Desta feita, **não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica de pessoa jurídica**, a qual existe apenas formalmente, uma vez que inexistente autonomia patrimonial e operacional. **Nesta hipótese, a divisão de uma empresa em diversas pessoas jurídicas é fictícia. A direção e/ou operacionalização de todas as pessoas jurídicas é única.** O que se verifica nesta hipótese é a existência de um grupo econômico irregular, terminologia a ser utilizada no presente Parecer Normativo.

[...]

23.1. A **unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica demonstra a artificialidade da existência de distintas personalidades jurídicas**. E é essa empresa real, unificada, que realiza o fato gerador dos respectivos tributos.

Isto é, a eventual artificialidade da existência de diversas pessoas jurídicas não se revela, isoladamente, por indícios de confusão patrimonial, mas sim pela unidade de direção e de operação, pois, na hipótese de tal unidade, a empresa real (formada pelo conjunto das empresas fictas) é quem realiza o fato gerador da obrigação tributária.

Deste modo, dou provimento ao recurso voluntário, para afastar a solidariedade da recorrente.

4 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci