



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10746.720167/2018-68
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-011.708 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 20 de agosto de 2021
Recorrente OTACÍLIO DE ARAÚJO COSTA (RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO-MAS IMPORT COMERCIO E DISTRIBUIDORA LTDA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 10/05/2001 a 31/12/2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA NA TESE. SITUAÇÕES FÁTICAS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

A divergência jurisprudencial que autoriza a interposição de recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF caracteriza-se quando, em situações semelhantes, são adotadas soluções divergentes por colegiados diferentes, em face do mesmo arcabouço normativo. Não cabe o recurso especial quando o que se pretende é a reapreciação de fatos ou provas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial .

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro

Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pelo responsável solidário, em face do acórdão nº 3401-003.809, proferido em 26/06/2017, nos autos do processo 13629.001812/2005-50, que, por unanimidade de votos, negou provimento aos recursos de ofício e voluntário, conforme ementa e resultado abaixo:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 10/05/2001 a 31/12/2002

IPI. ABRANGÊNCIA TEMPORAL DA AUTUAÇÃO. DECISÃO JUDICIAL. EXCLUSÃO DO 1º DECÊNDIO DE SETEMBRO DE 2002 (INCLUSIVE) EM DIANTE.

A autuação objeto do presente processo deve se restringir aos períodos decendiais compreendidos entre 01/05/2001 e 30/08/2002, período em que vigorou e produziu efeitos a tutela antecipada concedida no processo judicial principal nº 98.00073302, posteriormente revogada pelo Superior Tribunal de Justiça.

SUJEIÇÃO PASSIVA POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM DE PESSOA FÍSICA QUE COMANDA, DE FATO, A PESSOA JURÍDICA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. ART. 124 I CTN.

Uma vez comprovado que a pessoa física ausente do quadro societário da pessoa jurídica autuada, é seu verdadeiro controlador, dirigente e beneficiário do resultado econômico, correta a determinação de responsabilidade solidária pelos tributos devidos pela empresa, pois caracterizado interesse comum no fato gerador da obrigação tributária, conforme preceitua o inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. PROCEDÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE ERRO DE CAPITULAÇÃO.

Improcedente a alegação de erro de capitulação da qualificação da multa de ofício se o termo de verificação fiscal que acompanha e integra o auto de

infração lavrado descreve com correção os dispositivos legais que a fundamentam. Ação dolosa tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal de circunstância relativa à existência de sócio-administrador de fato da pessoa jurídica, suscetível de afetar o recolhimento de crédito tributário da União correspondente ao IPI.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordaram os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

A decisão recorrida considerou presente o interesse comum e aplicou a solidariedade prevista no artigo 124, I do CTN, para responsabilizar o real administrador do contribuinte autuado. Salienta-se que o contribuinte pessoa jurídica MAS IMPORT COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA LTDA não apresentou recurso voluntário.

No Recurso Especial, o responsável solidário aduziu que o interesse comum previsto no artigo 124, I do CTN diz respeito ao interesse jurídico consistente na participação comum na prática do fato gerador e que os fatos imputados pela fiscalização deveriam se fundamentar no artigo 135, III e não no artigo 124, I, havendo erro de fundamento na autuação, que não pode ser alterada por vedação da legislação tributária. Para comprovar a divergência, apontou como paradigmas os Acórdãos nº 1402-001.643 e 1402-002.687.

O Recurso Especial foi admitido por despacho de admissibilidade, nos seguintes termos:

“Portanto, está plenamente caracterizado o dissídio jurisprudencial, pois enquanto no acórdão recorrido o colegiado entendeu que para a configuração da responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do CTN basta que haja qualquer interesse; nos dois paradigmas colacionados restou decidido que nos termos do art. 124, I, do CTN apenas o interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador é apto para caracterizar a responsabilidade solidária.

A similitude fática é manifesta: nos julgados confrontados houve atribuição de responsabilidade solidária a terceiros (sócios estatutários e sócio de fato) com base no art. 124, I, do CTN.”

Cientificada, a PGFN apresentou contrarrazões, pugnando pelo não conhecimento do recurso especial por não haver dissenso interpretativo com os paradigmas apresentados. No mérito, defendeu a manutenção da responsabilidade solidária, reproduzindo as razões do acórdão recorrido.

É o Relatório em síntese

Voto

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial do responsável solidário é tempestivo (ciência em 04/01/2018 e protocolo em 19/01/2018), devendo ser verificado se atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

A decisão recorrida tratou a questão do interesse comum nos seguintes termos:

“29. Assim, no caso de não sócio com poderes de gerência sobre a empresa, seria aplicável o inciso III do art. 135 do diploma em referência e, neste caso, caberia à autoridade fiscal o ônus de provar e fundamentar a infração de lei.

*30. No entanto, cabe apontar que a interpretação dada pela Portaria PGFN **não exclui** a possibilidade da responsabilização por meio do art. 124, mas exige, uma vez que seja o inciso II do art. 135 o fundamento da decisão, a demonstração de uma das situações descritas entre elas, a infração de lei.*

*31. E não poderia fazer de outra forma, pois os dispositivos se voltam a situações marcadamente **opostas**: em uma, vislumbra-se comunhão de objetivos entre*

empresa e terceiro, e na outra não. Basta que se reflita acerca da infração aos estatutos da empresa: o responsável, neste caso, infringe a norma interna, no sentido de frustrar o objetivo ou interesse social.

*32. Não obstante o texto acima transcrito, necessário esclarecer, portanto, que o art. 135 do Código Tributário Nacional, embora contemple um ato infracional, atentatório de lei, ou seja, voltado a tratar de atos ilícitos, refere-se a pessoas que, insista-se, **não têm** interesse comum no fato jurídico tributário, e daí se falar em responsabilidade pessoal no caso de infração que não o mero inadimplemento do tributo:*

[...]

33. Necessário sublinhar novamente: inexistente interesse comum na dicção do art. 135 do Código Tributário Nacional.

*34. Assim, a figura do terceiro que, alheado do quadro societário, dirige ou comanda a empresa, com a vênua da posição externada pela Portaria PGFN nº 180, de 25/02/2001, mais corretamente se harmoniza com a figura prevista pelo art. 124 do Código Tributário Nacional: a demonstração do interesse comum na situação que constitua o fato gerador, à falta de expressa designação legal, é o *distinguish* ou predicado determinante para se coser o laço de solidariedade.*

35. A aplicação do inciso I do art. 124, desacompanhado do art. 135, não é nova a este Conselho, conforme se extrai do Acórdão CARF nº 3302003.225, de 31/06/2016, de relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, proferido pela 2ª Turma da 3ª Câmara desta Seção:

[...]

37. Como preleciona Daniel Monteiro Peixoto em percuciente estudo sobre o tema, ao se analisar o Código Tributário Nacional, é possível se deslindarem normas punitivas, que "(...) servem para explicar a chamada 'responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138)' de normas ressarcitórias, que "(...) ajudam a compreender a 'responsabilidade por sucessão' (arts. 129 a 133) e a 'responsabilidade de terceiros' (arts. 134-135)". 3 Observe-se que o art. 124 do diploma em apreço se refere, antes, à regra solidarística que determina comungarem da mesma obrigação ora aqueles que apresentem interesse comum, ora os por lei designados.

38. *Uma vez considerada correta e irrepreensível, portanto, a fundamentação no art. 124 do diploma em referência para o reconhecimento do vínculo de solidariedade, o segundo passo para a sua aplicação é a perquirição das provas e fundamentos fáticos que comprovem o "interesse comum".*

39. *Sobre este particular, o dispositivo não pode ser considerado um cheque em branco para se responsabilizar qualquer pessoa com interesse genérico no fato gerador: o interesse que se partilha entre contribuinte e responsável é o jurídico, i.e., "(...) a efetiva realização ou participação na realização do fato jurídico tributário".⁴ Assim, as provas devem certificar que ambos agiram de maneira coordenada e com um objetivo comum, consistente na produção do fato gerador da obrigação.*

40. *Com base nos documentos a que a fiscalização teve acesso no caso em análise, vislumbra-se com hialina clareza o poder de ingerência política, administrativa e até mesmo financeira do recorrente sobre a contribuinte autuada, o que demonstra de maneira mais que satisfatória o interesse comum e, logo, justifica-se a atração do real administrador da empresa ao pólo passivo da relação tributária.*

41. *Assim, a se constatar que a acusação da autoridade fiscal, bem como da decisão a quo, restaram bem fundadas, e diante da ausência de novos argumentos no recurso voluntário interposto, voto por mantê-las pelos seus próprios fundamentos, aos quais acrescento aqueles acima expendidos."*

Ao contrário do disposto no despacho de admissibilidade, a decisão não considerou que qualquer interesse dá azo à aplicação do artigo 124, I, mas o interesse jurídico, isto é, a efetiva realização ou participação na realização do fato jurídico tributário, sendo necessário verificar se as provas certificam se os solidários agiram de maneira coordenada e com o objetivo comum. Fez a distinção entre os artigos 124 e 135 do CTN, afirmando que o primeiro contempla um ato ilícito e refere-se a pessoas que não tem interesse comum na realização do fato gerador.

A situação fática analisada é de Auto de Infração de IPI, com multa qualificada, por ter sido utilizadas interpostas pessoas no quadro societário da contribuinte pessoa jurídica e

por ter sido constatado “provável” conluio entre o fabricante de cervejas e a contribuinte distribuidora, na obtenção de liminares judiciais. O solidário foi acusado de ser o verdadeiro “responsável” pelas operações com a PRIMO SCHINCARIOL em razão dos seguintes fatos:

1. Apresentou-se como fiador da empresa fiscalizada, comprometendo-se a honrar compromissos contratuais, fiscais e financeiros, presentes e futuros, renunciando ao benefício de ordem;
2. Contratou aluguel não-residencial de imóvel como locatário, havendo previsão em cláusula contratual de que seria futuramente substituído pela empresa contribuinte autuada nesta condição "*(...) em momento oportuno*";
3. Assinou "termo de assunção de obrigações" segundo o qual se obrigou, de forma ilimitada, irretratável e irrevogável, a assumir "*(...) todas e quaisquer obrigações, pretéritas, presentes ou futuras, por ventura assumidas, imputadas ou imputáveis à sociedade MAS IMPORT COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA LTDA. (...) de qualquer natureza jurídica, cujos respectivos fatos geradores tenham ocorrido posteriormente a 1º de setembro de 2000 decorrentes única e exclusivamente de operações celebradas entre a MAS IMPORT COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA LTDA. e as empresas (...) SCHINCARIOL, à exceção apenas daquelas eventuais obrigações decorrentes de ressarcimento do IPI (...) acaso a referida liminar judicial concessiva venha a ser reformada ulteriormente*";
4. Já havia sido considerado sócio de fato de outra empresa, a BEAGABEER DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA., conforme comprovado no Processo Administrativo nº 10680018549/2003.53, fiscalização iniciada em decorrência de movimentação financeira incompatível e que culminou com representação fiscal para fins penais, conforme Processo Administrativo nº 10680018566/200391.

A decisão adotou parte das razões de decidir do acórdão da DRJ no qual concluiu pela existência de uma sociedade de fato, envolvendo a pessoa jurídica e a pessoa física e seria o sócio de fato da pessoa jurídica. Concluiu, ao final, que a ingerência política, administrativa e

financeira de um terceiro, formalmente ausente dos quadros societários da empresa, configurou o interesse comum a atrair a solidariedade do artigo 124, inciso I do CTN.

Por sua vez, o paradigma nº 1402-001.643 possui a seguinte ementa:

SOLIDARIEDADE E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NECESSIDADE DE DISTINÇÃO.

A solidariedade tributária de que trata as situações previstas no artigo 124, I, do CTN, pressupõe a existência de dois sujeitos passivos praticando conduta lícita, descrita na regra-matriz de incidência tributária. Do fato gerador, nestas situações, decorre a possibilidade do sujeito ativo exigir o pagamento de tributos de qualquer um dos sujeitos que integrou a relação jurídico-tributária.

A responsabilidade tributária decorrente das situações previstas no artigo 135 do CTN, está ligada à prática de atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, por quem não integra a relação jurídico-tributária, mas é chamado a responder pelo crédito tributário em virtude do ilícito praticado.

A situação prevista no artigo 124, I, não pode ser confundida com as situações de que trata o artigo 135 do CTN. Nas hipóteses contidas no artigo 135 vamos encontrar duas normas autônomas, uma aplicável em relação ao contribuinte, aquele que pratica o fato gerador (art. 121, I) e outra em relação ao terceiro que não participa da relação jurídico-tributária, mas que, por violação de determinados deveres, pode vir a ser chamado a responder pela obrigação) (RE 562.726/PR, j. 03/11/2010, sob a forma do artigo 543B do CPC).

ACUSAÇÃO FISCAL QUE IMPUTA A TERCEIRO CONDUTA CONTRÁRIA AO DIREITO. FATO QUE CARACTERIZA, EM TESE, UMA DAS SITUAÇÕES ELENCADAS NO ARTIGO 135 DO CTN.

Nos casos em que a autoridade fiscal imputa a terceiro conduta ilícita estar-se-á, em tese, diante de uma das situações previstas no artigo 135, do CTN. Nestas situações, por decorrer a responsabilidade de conduta ilícita, excesso de poderes, contrato social ou estatutos, a descrição dos fatos típicos deve estar devidamente identificada quanto à materialidade e autoria. Tratando-se de questão

relacionada à conduta ilícita, em caso de dúvidas quanto à materialidade ou a autoria, aplicasse o disposto no artigo 112, III, do CTN.

O paradigma considerou que o artigo 124 não trata de responsabilidade de terceiros, mas de solidariedade entre sujeitos passivos, já previamente alçados a esta condição e que o interesse comum não se refere a interesse econômico, mas sim o interesse jurídico na situação que constitua o fato gerador. Afirma, ainda, que a solidariedade do artigo 124 não está relacionada a atos ilícitos, a qual está prevista na responsabilidade de terceiros.

A situação fática tratada neste paradigma foi de autuação por omissão de receitas de vendas de produtos e de depósitos bancários não comprovados, com multa qualificada, sendo que o responsável foi considerado sócio de fato da pessoa jurídica contribuinte. A decisão analisou os fatos de o responsável ser sócio de empresa que prestava serviços à contribuinte, bem como ausência de fatos que indicavam que ambas empresas não realizavam a atividade conjunta de abate de animais, industrialização e comercialização de carnes, que fax enviados pela contribuinte continham a identificação do responsável na folha de rosto, uma contadora prestava serviço às duas empresas, recebimento de um cheque pelo responsável da empresa contribuinte, que comercializava couros em nome da contribuinte

As teses, a meu ver, são convergentes, pois distinguem a aplicação do artigo 135 da aplicação do artigo 124, sendo que, em ambas decisões, atribuem ao artigo 135 a vinculação com atos ilícitos, enquanto vinculam o interesse comum à prática de atos que realizem o fato gerador, sem trata-los como ilícitos.

Quanto à análise dos fatos, o paradigma a fez sob a ótica do artigo 135, destacando que a autoridade tributária imputou a prática de atos ilícitos a suposto sócio de fato, estando, então, diante da verificação da subsunção dos fatos ao artigo 135 do CTN, concluindo não ser possível atribuir ao suposto responsável a condição de sócio de fato. Destaca-se que a acusação mais contundente, segundo a decisão, seria o recebimento pelo suposto sócio de um cheque emitido pelo contribuinte autuado.

Destaca-se que no paradigma, entendeu-se que a imputação de atos ilícitos ao responsável atrairia a responsabilidade do artigo 135 do CTN e que a infração à lei se referiria à lei societária. O responsável foi acusado de ser o sócio de fato da pessoa jurídica contribuinte e o acórdão analisou os fatos ali narrados e chegou à conclusão de que não haveria caracterizado a responsabilidade tributária, repita-se com base no artigo 135, III do CTN. Os fatos descritos no paradigma não se assemelham aos descritos, além de que o artigo 135 não foi abordado na decisão recorrida, pois nem fez parte da fundamentação da autuação.

Em momento algum, houve análise dos fatos sob a ótica do artigo 124, pois que este, *a priori*, foi afastado por não se referir a atos ilícitos, em que, segundo o paradigma, consistia a acusação fiscal.

Já o paradigma 1402-002.687 possuiu a seguinte ementa:

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.

A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, prescinde da demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. ART. 135, DO CTN.

O artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, seja de direito ou de fato, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.

A responsabilidade foi imputada ao sócio-gerente com base no artigo 135 e aos demais sócios com base no artigo 124, I, ambos do CTN, em razão da prática reiterada de oferecer em DIPJ/DCTF apenas uma parcela das receitas auferidas.

Quanto à análise do artigo 124, expôs:

“A solidariedade prevista no art. 124, do CTN, não é um mecanismo de eleição de responsável tributário. Em outras palavras, não tem o condão de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem. 1

Tanto é assim, que o dispositivo em comento não integra o capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária.

Assim, a definição da sujeição passiva deve ocorrer em momento anterior ao estabelecimento da solidariedade. Ainda que tal assertiva tenha características de obviedade, seu escopo dirige-se à ressalva da fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Para que haja solidariedade com supedâneo no art. 124, I do CTN, é preciso que todos os devedores tenham um interesse focado exatamente na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Ainda que mais de uma pessoa tenha interesse comum em algum fato, para que haja solidariedade tributária é necessário que o objeto deste interesse recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação. 2

Mais ainda, é necessário que o interesse comum não seja simplesmente econômico mas sim jurídico, entendendo-se como tal aquele derivado de uma relação jurídica de qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitima a postular em juízo em defesa do seu interesse.

No que se refere aos sócios minoritários, o interesse jurídico não pode ser aferido pela simples presença no quadro social, sendo necessária a exposição das razões específicas que teriam implicado na lavratura dos Termos de Sujeição Passiva. Nesse ponto, a meu ver, a autoridade lançadora manifestou-se de forma genérica ao dizer que "demonstraram através de seus atos estarem associados ao sujeito passivo para a prática de atos que permitissem a esse impedir ou retardar do conhecimento da autoridade tributária a ocorrência de fatos geradores."

Neste paradigma, também há a afirmação de que o interesse comum é jurídico, consistente na relação jurídica que interfira em sua esfera de direitos e deveres. Concluiu que, no caso de sócios minoritários, o interesse jurídico não pode ser aferido por simplesmente constarem no quadro societário. No caso, a acusação fiscal recaiu sobre a associação para a prática de atos ilícitos, tendo o colegiado decidido que não houve omissão dos sócios minoritários em “vigiar” o sócio-administrador ou que tenham participado ativamente da reorganização societária da empresa, não havendo indicação de qualquer ato praticado pelos sócios minoritários.

Quanto ao sócio-administrador, a análise recaiu sob a ótica do artigo 135 e dos atos ilícitos que foram imputados ao sócio-gerente, no caso a prática de declarar a menor em DIPJ/DCTF. Contudo, o colegiado entendeu que a responsabilidade do artigo 135 recai sobre a infringência à lei societária, à revelia da empresa e não sobre atos praticados pela pessoa jurídica.

Assim, da mesma forma que o paradigma anterior, não vislumbro divergência de tese quanto ao conceito de interesse comum, de modo que a aplicação das decisões tomadas nos paradigmas aos fatos analisados nestes autos não conduzem à conclusão de que não haveria interesse comum na análise dos fatos aqui ocorridos (repita-se, não se assemelham aos ocorridos nos paradigmas) e que resultariam em provimento para o recorrente.

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial interposto pelo Responsável solidário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Fl. 13 do Acórdão n.º 9303-011.708 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10746.720167/2018-68