



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.726583/2013-14
ACÓRDÃO	1003-004.438 – 1ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PORTO COMERCIO DE ALIMENTOS E TRANSPORTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008, 2009

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL. EXISTÊNCIA DE DOLO CARACTERIZADO PELA SONEGAÇÃO. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO PARCIAL. APLICAÇÃO DO ART. 173, I, DO CTN.

Nos casos em que não houve recolhimento, ainda que parcial, do tributo em questão ou que foi comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, do CTN.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

EXTRATOS BANCÁRIOS. APRESENTAÇÃO ESPONTÂNEA PELO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ARTIGO 5º, INCISOS X E XII, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

O fornecimento de informações bancárias dos contribuintes às Autoridades Fiscais é expressamente autorizado pelo art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, desde que (i) haja processo administrativo ou procedimento fiscal instaurado e (ii) e o exame das referidas informações seja considerado indispensável pela autoridade administrativa. A constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 foi submetida ao STF que, em acórdão julgado na sistemática da repercussão geral nos autos do Recurso Extraordinário nº 601.314, concluiu que o referido dispositivo “não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. DEPÓSITO BANCÁRIO. INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA COMPROVAR A ORIGEM DOS RECURSOS. EXCLUSÃO DE CRÉDITOS ENTRE CONTAS CORRENTES, RESGATES DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS, ETC. REGULARIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL.

A presunção de omissão de receita com base em depósitos bancários é relativa, cabendo ao titular da conta o ônus de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou investimento e, quando for o caso, a sua tributação. Ou seja, a Autoridade Fiscal tem o dever, apenas, de verificar a ocorrência dos depósitos bancários e individualiza-los, para que o contribuinte, regularmente intimado, possa comprovar que os depósitos não se subsomem à hipótese de incidência do imposto de renda, prevista no art. 43 do CTN.

Tendo a Autoridade Fiscal intimado o contribuinte a indicar a origem dos recursos depositados em conta bancária, bem como excluído dentre aqueles valores a serem objeto de presunção de omissão de receita os créditos entre contas do mesmo titular, resgates de aplicações financeiras, etc, não há que se falar em irregularidade do procedimento fiscal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. MOVIMENTAÇÃO DE RECURSOS EM CONTA DE TERCEIROS. INTENÇÃO DOLOSA. SONEGAÇÃO. SÚMULA CARF 34.

A movimentação de grande parte da receita em conta de terceiros evidencia a intenção dolosa de impedir da ocorrência do fato gerador pela Autoridade Fiscal, que caracteriza a sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64. Tanto é assim que, nos termos da Súmula CARF 34, “nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas”.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ART. 124, I, DO CTN. CONFUSÃO PATRIMONIAL. PARTICIPAÇÃO NO FATO GERADOR. FRAUDE E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO.

A responsabilidade tributária solidária prevista no art. 124, inciso I, do CTN exige a demonstração de interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Tal interesse não se confunde com mera vinculação econômica ou societária. É necessário que os sujeitos compartilhem posição jurídica na relação obrigacional.

Configura-se o interesse comum, para fins de solidariedade, quando há participação conjunta — direta ou indireta — na prática do fato gerador, inclusive por meio de fraude, simulação, confusão patrimonial ou planejamento tributário abusivo. A atuação como sócio de fato, o recebimento de recursos em contas pessoais vinculadas à atividade empresarial e a ausência de separação patrimonial entre pessoa física e jurídica são elementos que autorizam a responsabilização solidária.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. MOVIMENTAÇÃO EM CONTA BANCÁRIA DE TERCEIRO. CARACTERIZAÇÃO.

A interpretação sistemática do CTN faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais.

A movimentação de receita em conta bancária de terceiros, como forma de omitir receita da atividade, caracteriza (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto – diversos da simples falta de recolhimento de tributo; e (ii) a existência de nexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIO DE FATO. MOVIMENTAÇÃO DE RECURSOS DE TERCEIROS EM CONTA BANCÁRIA PRÓPRIA. CARACTERIZAÇÃO.

A atuação como sócio de fato do contribuinte autuado configura ato em infração ao contrato social. Além disso, a movimentação de valores em nome da sociedade, em conta bancária própria, sem ter poderes formais para tanto, caracteriza, ainda, ato com excesso de poderes.

Deve ser mantida a responsabilização quando dos atos praticados com excesso de poderes e infração ao contrato social – movimentação de recursos em conta bancária de terceiros – surgiu a obrigação tributária em discussão – exigência de tributos em razão da omissão de receita.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de decadência, e, no mérito, dar provimento parcial aos recursos voluntários, apenas para reduzir a multa qualificada ao percentual de 100% (cem por cento), nos termos da lei nº 14.689/23. Os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Junior e Luiz Tadeu Matosinho Machado votaram pelas conclusões do voto da relatora com relação à

imputação de responsabilidade solidária do sócio Fabio Luis Porto pelo art. 124, inc. I do CTN. Designado o conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes para redigir o voto vencedor quanto aos fundamentos adotados pela maioria vencedora.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic – Relatora

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes – Redator designado

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração para exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, relativos a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2008 e 2009, acrescidos de juros de mora e multa de ofício qualificada, em razão de suposta omissão de receita da atividade. Isso porque, de acordo com a Autoridade Fiscal, os depósitos bancários realizados nas contas bancárias de Fábio Luis Porto pertenciam à empresa autuada. Tanto que a autuada retificou suas declarações DIPJ, DACON e DCTF, após o início da fiscalização, para refletir a receita própria movimentada na conta de terceiros.

Foi imputada, ainda, responsabilidade tributária aos sócios administradores da sociedade Ana Paula Gregori Porto e Eduardo Alves Porto, com arrimo no art. 135, III, do CTN, em razão da conduta de gerir a autuada mediante uso de "caixa 2", bem como a Fábio Luis Porto, com base no art. 135, III e 124, I, do CTN, por figurar como titular das multicidadas contas correntes e atuar como sócio de fato da pessoa jurídica autuada.

Intimado, o **contribuinte** apresentou impugnação, sustentando, em resumo, que (i) houve decadência do direito de o Fisco constituir e exigir crédito tributário relativo aos períodos de janeiro a novembro de 2008; (ii) nulidade do auto de infração por imputação de

responsabilidade solidária, tendo em vista que a aplicação do art. 135 do CTN é restrita às situações em que as pessoas ali elencadas agem com excesso de poderes ou com infração à lei, ao contrato social ou estatutos; (iii) a indevida quebra de sigilo bancário de Fábio Luis Porto, em manifesta contrariedade ao artigo 5º, incisos X e XII, da Constituição Federal; (iv) nulidade do critério empregado pela Fiscalização na apuração das receitas supostamente omitidas pela Recorrente, pois considerou de forma indiscriminada de todos os ingressos nas contas bancárias de titularidade da pessoa física Fábio Luis Porto; (v) procedimento fiscal infringiu os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e verdade material; e (vi) impossibilidade de aplicação da multa de ofício qualificada em razão da inexistência de dolo.

Ana Paula Gregori Porto e **Eduardo Alves Porto** igualmente apresentaram impugnações, com teor muito similar, alegando, em síntese, que (i) para que alguém possa ser responsabilizado pelo tributo que deixou de ser recolhido, não basta que desempenhem as funções de diretor, gerente ou representante de pessoas jurídicas, é preciso que aja com excesso de poderes, ou com infração à lei, ao contrato ou estatutos sociais, o que deve ser comprovado pela Autoridade Fiscal; (ii) a imposição de responsabilidade solidária aqui repudiada, decorre, tão somente, da circunstância de que a Impugnante, à época dos fatos, figurava, como figura até o presente momento, no quadro societário da empresa autuada; (iii) em nenhum momento da peça ora impugnada restaram evidenciados quaisquer elementos de prova da participação, deliberação ou mesmo anuência da Impugnante quando aos atos de omissão de receitas relatados na peça de acusação fiscal; e (iv) no caso dos autos, é incontroversa a gestão da sociedade pelo sócio de fato, Fábio Luis Porto, sendo tal fato, inclusive reconhecido e apontado pela fiscalização.

Fábio Luis Porto, por sua vez, apresentou impugnação, sustentando, em resumo, que (i) art. 124 do CTN não traz em seu bojo hipótese de responsabilidade tributária, mas apenas regula as situações em que duas ou mais pessoas, enquanto contribuintes ou responsáveis, respondem solidariamente pelo crédito tributário; (ii) o "*interesse comum*", a que alude o inciso I do art. 124, resta caracterizado em situações envolvendo pessoas situadas do mesmo "*lado*" da relação jurídica, eleita pela lei como fato gerador de determinado tributo, não havendo que se falar em interesse comum se as pessoas ocupam posições opostas naquela relação jurídica; (iii) para configurar a hipótese do art. 135 do CTN, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas somente devam ser considerados substitutos tributários pelos créditos tributários resultantes de atos praticados fora da esfera de atuação própria da pessoa jurídica, ou até mesmo contra ela própria e o ato deve ser doloso, estranho aos objetivos da sociedade, alheio aos interesses desta; (iv) em nenhum momento da peça impugnada restaram evidenciados quaisquer elementos de prova da intenção dolosa do Impugnante, sendo certo que a responsabilização aqui combatida decorreu de mera *presunção* da existência de tal elemento doloso na conduta do Impugnante.

Nesse contexto, foi proferida decisão pela DRJ, julgando improcedente as impugnações, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

São improficuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuisse eficácia normativa, na forma do art. 100, II, do Código Tributário Nacional.

DECISÕES JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões judiciais, com efeito *inter partes*, não podem ser aplicadas a outros casos.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

DECADÊNCIA. O prazo decadencial para o lançamento sujeito a homologação do pagamento é de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador. Para que se opere este prazo decadencial mister que o contribuinte tenha efetuado recolhimento, ainda que parcial, do tributo e, ainda, não tenha agido com dolo, fraude ou simulação. Caso contrário, conta-se o lustro do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RECEITAS.

Os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações são caracterizados como omissão de receitas.

PRESUNÇÃO *JURIS TANTUM*. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

A presunção legal *juris tantum* inverte o ônus da prova. Neste caso, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que o depósito bancário não comprovado (fato indiciário) corresponde, efetivamente, ao auferimento de rendimentos (fato jurídico tributário), nos termos do art. 334, IV, do Código de Processo Civil. Cabe ao contribuinte provar que o fato presumido não existiu na situação concreta.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA

A omissão acintosa e reiterada da receita tributável revela o caráter doloso da conduta do sujeito passivo no sentido de impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária do fato gerador da obrigação tributária principal, sujeitando o tributo de incidente sobre essa omissão à penalidade de multa qualificada. Correta a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% quando restar evidenciado nos autos os motivos da aplicação da referida multa.

PAF. PERÍCIA E DILIGÊNCIA. REQUISITOS. Descabe a realização de diligência ou perícia quando presentes nos autos os elementos necessários e suficientes à dissolução do litígio administrativo, notadamente quando a produção probatória invocada pelo sujeito passivo não necessita de qualquer conhecimento técnico especializado, em se tratando de perícia.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Aplica-se às contribuições sociais reflexas, no que couber, o que foi decidido para a obrigação matriz, dada a íntima relação de causa e efeito que os une.

SUJEIÇÃO PASSIVA. Art. 135, III, do CTN - Comprovado que o sócio-gerente praticou atos em nome da sociedade com infração de lei, torna-se responsável pelos créditos tributários decorrentes.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. Art. 124, I, do CTN. NÃO CABIMENTO - As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao crédito tributário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado, o **contribuinte** interpôs recurso voluntário, alegando, em síntese, que (i) houve decadência do direito de o Fisco constituir e exigir crédito tributário relativo aos períodos de janeiro a novembro de 2008; (ii) nulidade do auto de infração por imputação de responsabilidade solidária, tendo em vista que a aplicação do art. 135 do CTN é restrita às situações em que as pessoas ali elencadas agem com excesso de poderes ou com infração à lei, ao contrato social ou estatutos – o que não ocorreu no presente caso; (iii) a indevida quebra de sigilo bancário de Fábio Luis Porto, em manifesta contrariedade ao artigo 5º, incisos X e XII, da Constituição Federal; (iv) nulidade do critério empregado pela Fiscalização na apuração das receitas supostamente omitidas pela Recorrente, pois considerou de forma indiscriminada de todos os ingressos nas contas bancárias de titularidade da pessoa física Fábio Luis Porto; (v) procedimento fiscal infringiu os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e verdade material; e (vi) impossibilidade de aplicação da multa de ofício qualificada em razão da inexistência de dolo.

Fábio Luis Porto, por sua vez, interpôs recurso voluntário, sustentando, em resumo, que (i) o art. 124 do CTN não traz em seu bojo hipótese de responsabilidade tributária, mas apenas regula as situações em que duas ou mais pessoas, enquanto contribuintes ou responsáveis, respondem solidariamente pelo crédito tributário; (ii) o *"interesse comum"*, a que alude o inciso I do art. 124, resta caracterizado em situações envolvendo pessoas situadas do mesmo *"lado"* da relação jurídica, eleita pela lei como fato gerador de determinado tributo, não havendo que se falar em interesse comum se as pessoas ocupam posições opostas naquela relação jurídica; (iii) para configurar a hipótese do art. 135 do CTN, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas somente devam ser considerados substitutos tributários pelos créditos tributários resultantes de atos praticados fora da esfera de atuação própria da pessoa jurídica, ou até mesmo contra ela própria e o ato deve ser doloso, estranho aos objetivos da sociedade, alheio

aos interesses desta; (iv) em nenhum momento restaram evidenciados quaisquer elementos de prova da intenção dolosa do Recorrente, sendo certo que a responsabilização aqui combatida decorreu de mera *presunção* da existência de tal elemento doloso na sua conduta.

Ana Paula Gregori Porto e **Eduardo Alves Porto** igualmente interpuseram recurso voluntário, com teor muito similar, alegando, em síntese, que (i) para que alguém possa ser responsabilizado pelo tributo que deixou de ser recolhido, não basta que desempenhem as funções de diretor, gerente ou representante de pessoas jurídicas, é preciso que aja com excesso de poderes, ou com infração à lei, ao contrato ou estatutos sociais, o que deve ser comprovado pela Autoridade Fiscal; (ii) a imposição de responsabilidade solidária aqui repudiada decorre, tão somente, da circunstância de que os Recorrente, à época dos fatos, figuravam no quadro societário da empresa autuada; (iii) em nenhum momento restaram evidenciados quaisquer elementos de prova da participação, deliberação ou mesmo anuência dos Recorrentes quando aos atos de omissão de receitas relatados na peça de acusação fiscal; e (iv) no caso dos autos, é incontroversa a gestão da sociedade pelo sócio de fato, Fábio Luis Porto, sendo tal fato, inclusive reconhecido e apontado pela fiscalização.

É relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**, Relatora

I – ADMISSIBILIDADE

O contribuinte, ora Recorrente, foi intimado por carta com aviso de recebimento em 15.07.2014 (fl. 2750). Ana Paula Gregori Porto (fl. 2752), Eduardo Alves Porto (fl. 2754) e Fábio Luis Porto (fl. 2756) foram intimados por carta com aviso de recebimento em 14.07.2014.

Portanto, tendo em vista o prazo de 30 dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235/1972, são tempestivos os recursos voluntários interpostos em 13.08.2014.

II - PRELIMINARES

Alega o contribuinte, preliminarmente, em seu recurso voluntário (i) a nulidade do auto de infração por imputação de responsabilidade solidária, tendo em vista que a aplicação do art. 135 do CTN é restrita às situações em que as pessoas ali elencadas agem com excesso de poderes ou com infração à lei, ao contrato social ou estatutos – o que não ocorreu no presente caso; e (ii) a nulidade do critério empregado pela Fiscalização na apuração das receitas supostamente omitidas pela Recorrente, pois considerou de forma indiscriminada todos os ingressos nas contas bancárias de titularidade da pessoa física Fábio Luis Porto.

Ambas a supostas nulidades configuram matéria de mérito e, por isso, serão analisadas nos itens a seguir. Diante disso, deixo de apreciar os argumentos relativos às supostas nulidades do auto de infração.

III – MÉRITO

III.1 – Decadência

Sustenta o contribuinte que houve decadência do direito de o Fisco constituir e exigir crédito tributário relativo aos períodos de janeiro a novembro de 2008. Isso porque os fatos geradores dos tributos exigidos por meio da peça de acusação abrangem os meses de janeiro a novembro de 2008, e a notificação da lavratura do auto de infração ocorreu em 19 de dezembro de 2013, de forma que haveria decadência do direito do fisco de proceder ao lançamento de ofício com relação a tais períodos, por força da aplicação do parágrafo 4º do art. 150 do CTN.

A decisão recorrida, entretanto, manteve a contagem do prazo decadencial com arrimo no art. 173, I, do CTN, tendo em vista que, de acordo com a Autoridade Fiscal, não houve pagamento de tributos devidos no ano-calendário de 2008 e o sujeito passivo agiu com intuito de fraudar a legislação tributária. E, diante disso, concluiu:

O lançamento do crédito mais longínquo poderia ser efetuado ainda no curso do ano-calendário 2008. Na forma do art. 173, I, do CTN, o lançamento deste crédito poderia ser efetuado até 31/12/2013 (5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado). O lançamento ocorreu em 04/11/2013. Logo não há de se falar em **decadência**.

Da interpretação conjunta do parágrafo 4º do art. 150 com inciso I do art. 173, ambos do CTN, se extrai que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o prazo decadencial de 5 anos é contado da data da ocorrência do fato gerador, em regra, quando houver recolhimento, ainda que parcial, do tributo em questão e não for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação; por outro lado, quando não houver recolhimento antecipado ou for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial se dá a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No presente caso, como se extrai do Termo de Verificação Fiscal, “após pesquisa aos sistemas informatizados da RFB, constatamos que o fiscalizado, até o início desta fiscalização, não efetuou pagamento e/ou compensação de IRPJ, CSLL, COFINS e contribuição ao PIS/Pasep relativos ao AC 2008” (fl. 2520). Além disso, como se verá detalhadamente no item III.3 adiante, houve prática sonegação, que evidencia a ocorrência do dolo previsto no art. 173, I, do CTN.

Portanto, seja pela existência de dolo, seja pela ausência de pagamento, ainda que parcial, dos tributos em discussão, o prazo decadencial deve ser contado nos termos do art. 173, I,

do CTN, donde se conclui pela inexistência de decadência, tendo em vista que o contribuinte foi cientificado do lançamento, tempestivamente, em 04.11.2013 (fl. 2590).

Diante disso, afasto a preliminar de decadência.

III.2 – Regularidade do procedimento adotado pela Autoridade Fiscal

Sustenta o contribuinte que houve indevida quebra de sigilo bancário de Fábio Luis Porto, em manifesta contrariedade ao artigo 5º, incisos X e XII, da Constituição Federal.

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, Fábio Luis Porto disponibilizou espontaneamente, a pedido a Fiscalização, os seus extratos bancários (fl. 2506) e, posteriormente, confessou que os depósitos/créditos efetuados nas citadas contas são de titularidade do ora contribuinte – o que foi, inclusive, corroborado por confissão de prepostos e procuradores da empresa e por documentos apresentados à Autoridade Fiscal. Além disso, foram retificados os documentos contábeis e fiscais do contribuinte, para refletir quase a totalidade das receitas omitidas que transitaram na conta bancária de Fábio Luis Porto.

O fornecimento de informações bancárias dos contribuintes às Autoridades Fiscais é expressamente autorizado pelo art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, desde que (i) haja processo administrativo ou procedimento fiscal instaurado e (ii) e o exame das referidas informações seja considerado indispensável pela autoridade administrativa. Confira-se:

Art. 6º A autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

A constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 foi submetida ao STF que, em acórdão julgado na sistemática da repercussão geral nos autos do Recurso Extraordinário nº 601.314, concluiu que o referido dispositivo “não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal”.

O art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001 foi regulamentado pelo Decreto nº 3.724/2001, cujo art. 3º estabelece as hipóteses em que o exame de informações bancárias é considerado indispensável à fiscalização, dentre elas, a ocorrência de embargo à fiscalização (inciso VII) e o enquadramento da pessoa jurídica como inapta no Cadastro Nacional da Pessoa

Jurídica (“CNPJ”) (inciso VIII, “a”). Nos termos do art. 33 da Lei nº 9.430/96, considera-se ocorrido o embarço à fiscalização quando o contribuinte nega, injustificadamente, a exibição de livros e documentos em que se assente a escrituração de suas atividades ou, devidamente intimado, não fornece informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade.

Configurada uma das hipóteses de indispensabilidade de exame de informações bancárias pela Autoridade Fiscal, o sujeito passivo será intimado para apresentar tais informações e, caso não o faça, a Autoridade Fiscal deve emitir a Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF), com base em relatório circunstanciado, a ser enviada à instituição financeira, demonstrando, com precisão e clareza, o enquadramento do caso concreto em uma das hipóteses de indispensabilidade do exame de informações, nos termos do art. 3º do Decreto nº 3.724/2001.

Nesse contexto, pode-se concluir que é regular a obtenção de informações bancárias pelas Autoridades Fiscais, independente de ordem judicial, não configurando quebra de sigilo, quando atendidos aos seguintes requisitos: (i) existência de processo administrativo ou procedimento fiscal; (ii) indispensabilidade do exame das informações bancárias à fiscalização; (iii) intimação do contribuinte para apresentação das informações bancárias; e (iv) emissão de RMF demonstrando o enquadramento do caso concreto em uma das hipóteses de indispensabilidade do exame de informações.

No presente caso, frise-se, as informações bancárias foram fornecidas espontaneamente às Autoridades Fiscais por Fábio Luis Porto, mas, ainda que o fossem por instituições financeiras, não configuraria quebra de sigilo bancário. Isso porque o dever de sigilo das informações é integralmente transferido ao órgão recebedor, que deve adotar todas as medidas para conservá-lo. Assim, não há que se falar em violação ao artigo 5º, incisos X e XII, da Constituição Federal no presente caso.

O contribuinte, ora Recorrente, sustenta, ainda, nulidade do critério empregado pela Fiscalização na apuração das receitas supostamente omitidas pela Recorrente, pois considerou de forma indiscriminada todos os ingressos nas contas bancárias de titularidade da pessoa física Fábio Luis Porto.

Como se extrai do Termo de Verificação Fiscal, cerca de 70% dos créditos/depósitos bancários ocorridos nas contas bancárias de titularidade da pessoa física Fábio Luis Porto foram, após o início do procedimento fiscal, declaradas pelo contribuinte em seus livros contábeis e fiscais. Com relação aos 30% restantes, como o titular da conta bancária não comprovou a origem dos recursos, a Autoridade Fiscal presumiu que, igualmente, se referem às receitas omitidas pelo contribuinte. E, com relação a tal parcela, realizou o lançamento com base no art. 42, § 5º, da Lei nº 9.430/96, que assim dispõe:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente

intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. (...)

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

A constitucionalidade do art. 42 da Lei nº 9.430/96 foi submetida ao STF que, em acórdão julgado sob a sistemática da repercussão geral, nos autos do Recurso Extraordinário nº 855.649, concluiu que “O artigo 42 da Lei 9.430/1996 é constitucional”.

Diante disso, para a caracterização de omissão de receita com base em depósitos bancários, é preciso a verificação dos seguintes requisitos: (i) existência de créditos em conta de depósito ou investimento; (ii) regular intimação do titular da conta para comprovar a origem dos recursos creditados; (iii) ausência de comprovação, mediante documentação hábil e idônea, da origem e, consequente, tributação dos recursos, quando for o caso; e (iv) individualização dos depósitos pela Autoridade Fiscal, com a exclusão daqueles decorrentes de transferências entre contas da própria pessoa física ou jurídica ou, no caso de pessoas físicas, cujo valor individual não ultrapasse R\$ 1.000,00, desde a soma no ano-calendário não supere R\$ 12.000,00.

Cumprido ressaltar que a presunção de omissão de receita com base em depósitos bancários é relativa, cabendo ao titular da conta o ônus de comprovar, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos creditados em sua conta de depósito ou investimento e, quando for o caso, a sua tributação. Ou seja, a Autoridade Fiscal tem o dever, apenas, de verificar a ocorrência dos depósitos bancários e individualizá-los, para que o contribuinte, regularmente intimado, possa comprovar que os depósitos não se subsumem à hipótese de incidência do imposto de renda, prevista no art. 43 do CTN.

Como se extrai do Termo de Verificação Fiscal (fl. 2506), dos depósitos bancários objeto dos extratos apresentados por Fábio Luis Porto, foram “excluídos os depósitos/créditos entre as CCs (art. 42, § 30, inciso I, da Lei nº 9.430/96; art. 849, § 2º, inciso I, do RIR/99) e os referentes a resgates de aplicações financeiras e poupança, estornos, cheques devolvidos, empréstimos bancários, etc.”.

Além disso, Fábio Luis Porto foi intimado a “comprovar, mediante apresentação de documentação hábil e idônea, a origem dos recursos que possibilitaram a realização de depósitos e/ou créditos nas referidas contas bancárias”, a partir de planilha elaborada pela Fiscalização contendo todos os depósitos do período (fl. 353-357).

Portanto, não há qualquer vício ou nulidade no critério empregado pela Fiscalização na apuração das receitas supostamente omitidas pela Recorrente.

Por fim, igualmente não procede a alegação genérica de que o procedimento fiscal infringiu os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e verdade material. Isso porque o

procedimento fiscal adotado seguiu as previsões contidas na legislação, que não pode ser afastada pelo julgador administrativo.

Isso porque o art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.941/09 estabelece que “[n]o âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”. No mesmo sentido é o art. 62, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e a Súmula CARF nº 02, aprovada em 2006.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário com relação ao presente tópico.

III.3 – Multa de ofício qualificada

Sustenta o Recorrente a impossibilidade de aplicação da multa de ofício qualificada em razão da inexistência de dolo.

A referida multa qualificada está prevista no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, e, atualmente, incide no percentual de 100% sobre a totalidade ou diferença de tributo sempre que a falta de pagamento, recolhimento ou declaração vier acompanhada de sonegação, fraude ou conluio.

Entende-se por sonegação a ação ou omissão dolosa capaz de impedir ou retardar o conhecimento (i) da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias; ou (ii) das condições pessoais do contribuinte capazes de afetar a obrigação ou crédito tributário (art. 71 da Lei nº 4.502/64). Fraude, por sua vez, é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou a excluir ou modificar suas características, de modo a reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto devido. (art. 72 da Lei nº 4.502/64). Por fim, conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, visando à sonegação ou à fraude (art. 73 da Lei nº 4.502/64).

Portanto, para que haja a aplicação da multa de ofício qualificada, é preciso que a Fiscalização demonstre a subsunção da conduta praticada pelo sujeito passivo a uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64. Isto é, não basta que haja a imputação genérica de sonegação, fraude ou conluio, é preciso que haja a individualização da conduta do agente e a comprovação inequívoca da existência de dolo. Nesse sentido:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 1996

MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE DOLOSO FRAUDULENTO.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser incontestado e

demonstrada de forma cabal. Assim, o lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei nº 4.502, de 1964" (Acórdão nº . 9101-005.686, de 13.08.21)

No presente caso, as condutas praticadas pelo contribuinte foram caracterizadas como fraude e sonegação, nos seguintes termos (fls. 2529):

67. No curso da presente fiscalização, restou inequivocamente demonstrado que o fiscalizado:

a) valeu-se de conta bancária de terceiro - interposta pessoa²², com a finalidade de movimentar recursos não contabilizados e não oferecidos à tributação (prática popularmente conhecida como "caixa 2");

b) não registrou tais recursos em sua contabilidade e não os informou nas obrigações acessórias (DIPJ, DACON e DCTF), cometendo, portanto, falsidade ideológica, tanto que, posteriormente, no que tange aos depósitos bancários cuja titularidade foi confessada (mais de 70% do total), retificou tais documentos, incluindo-os.

68. Tais fatos nos fazem concluir que **a conduta praticada pelo fiscalizado enquadra-se no conceito de fraude e de sonegação**, na medida em que revela todo o percurso que resulta na falta de recolhimento de tributos mediante omissão de informações, falsidade ideológica e cometimentos de fraudes, circunstância na qual a aplicação da multa de 150% é de rigor.

69. No presente caso, o **dolo**, elemento subjetivo do tipo qualificado tributário ou do tipo penal, **está presente** quando a consciência e a vontade do agente para prática da conduta (positiva ou omissiva) exsurtem da **omissão de informações, falsidade ideológica e cometimentos de fraudes que tiveram por escopo, iniludivelmente, impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador e de suas circunstâncias materiais, necessárias a sua mensuração.**

70. De fato, a conduta ardilosa de se valer de conta de terceiros para fins de ocultar o fato gerador de tributos ("caixa 2"), além de retardar o conhecimento do fato gerador por parte da autoridade administrativa, ainda faz essa supor, pelo princípio da boa-fé, que aquele fiscalizado está cumprindo com suas obrigações, desviando seu foco para aqueles outros que nem mesmo apresentaram as devidas declarações.

71. Nesta senda, a Súmula 34 do CARF: Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

Da aplicação da multa qualificada em face da prática sistemática e reiterada de infrações tributárias

72. A aplicação da multa qualificada também encontra fundamento no fato de o fiscalizado ter, de forma sistemática e reiterada, em dois anos-calendário, cometido infrações tributárias, conforme restou amplamente demonstrado ao longo do presente termo.

É incontroverso, no presente caso, que o contribuinte movimentou a totalidade da sua receita relativa ao ano-calendário de 2008 e grande parte da receita referente ao ano-calendário de 2009 na conta bancária de terceiro, o que, a meu ver, evidencia a intenção dolosa de impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador pela Autoridade Fiscal, caracterizando sonegação, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.502/64.

Tanto a movimentação de recursos bancários em conta de terceiros é razão suficiente para a qualificação da multa de ofício em lançamentos de omissão de receita que, nesse sentido é a Súmula CARF 34. Confira-se:

Nos lançamentos em que se apura omissão de receita ou rendimentos, decorrente de depósitos bancários de origem não comprovada, é cabível a qualificação da multa de ofício, quando constatada a movimentação de recursos em contas bancárias de interpostas pessoas.

Diante do exposto, mantenho a exigência de multa de ofício qualificada.

III.4 – Responsabilidade tributária

A responsabilidade tributária, matéria de lei complementar por força do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, é espécie de sujeição passiva tributária, disciplinada nos arts. 128 a 138 do CTN, que é lei formalmente ordinária, recepcionada pelo texto constitucional com força de lei complementar.

O responsável tributário, assim como o contribuinte, é sujeito passivo da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. No entanto, nos termos do art. 121, parágrafo único, do CTN, o contribuinte mantém “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, enquanto o responsável tributário é aquele que “*sem revestir a condição de contribuinte [tenha] obrigação [que] decorra de disposição expressa de lei*”.

Isto é, o contribuinte é aquele que tem o dever de realizar o comportamento objeto da obrigação tributária, em detrimento do próprio patrimônio. Como explica Geraldo Ataliba, “é a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo [...] [estando] em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência”¹. O

¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 86.

responsável, por sua vez, é aquele que “não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo”².

Ao responsável é atribuída essa condição (i) em substituição daquele que naturalmente seria o contribuinte, pelas razões previstas na legislação; ou (ii) por transferência do dever de satisfazer a obrigação, outrora atribuída ao contribuinte. A responsabilidade por transferência pode ocorrer de forma que o contribuinte permaneça no polo passivo (como no art. 134 do CTN) ou que o terceiro responda pessoal e exclusivamente pela obrigação tributária (como no art. 135 do CTN).

No presente caso, Ana Paula Gregori Porto e Eduardo Alves Porto, foram responsabilizados com arrimo no art. 135, III, do CTN; e Fábio Luis Porto, com base no art. 135, III e 124, I, do CTN. Assim, antes de analisar a situação de cada um dos responsáveis, teceremos considerações teóricas acerca do alcance dos referidos dispositivos.

(i) Art. 124, I, do CTN

Nos termos do art. 124, do CTN, são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário, sem benefício de ordem, as pessoas com interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal (inciso I) e as pessoas expressamente designadas por lei (inciso II). O art. 125, por sua vez, apenas enumera os efeitos da solidariedade.

As pessoas “designadas por lei” são aquelas cuja responsabilidade é expressamente atribuída pela legislação, não suscitando grandes dúvidas. O “interesse comum”, por sua vez, apesar da subjetividade, não deve ser objeto de alargamento conceitual imoderado apenas para fins de cobrança do crédito tributário. Isso porque “[a] *solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. [...] É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias*”³.

Assim, o art. 124 do CTN contempla hipóteses de solidariedade entre pessoas que já figuram no polo passivo da relação tributária, seja na condição de contribuinte, seja de responsável, não autorizando, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros. Nesse sentido, ensina Regina Helena Costa:

“A solidariedade tributária, que é sempre passiva, somente pode existir entre sujeitos que figurem nesse polo da relação obrigacional. (...) Por intermédio desse expediente, não se inclui terceira pessoa no polo passivo da obrigação tributária, representando apenas ‘forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo’” (Código Tributário Nacional Comentado: em sua moldura constitucional. 2.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 276).

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 507-508.

³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro** / Aliomar Baleeiro; atualização de Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1.118.

Diante disso, cronologicamente, primeiro, um terceiro deve ser responsabilizado pelo crédito tributário, passando a figurar no polo passivo da relação jurídica, ao lado do contribuinte ou em substituição a ele, para, então, incidir o comando do art. 124 do CTN, que determina a solidariedade entre aqueles que já são sujeitos passivos da obrigação tributária;

A interpretação sistemática do Código Tributário Nacional confirma o entendimento de que o referido dispositivo não se presta a atribuir responsabilidade a terceiros, mas apenas a graduar a responsabilidade entre aqueles que praticaram o fato gerador da obrigação tributária. Isso porque o art. 124 do CTN está dentro do “Capítulo IV – Sujeito Passivo” e não do “Capítulo V – Responsabilidade Tributária”.

Portanto, por se tratar de uma norma de solidariedade – e não de responsabilidade – o art. 124 não é suficiente para atribuir responsabilidade tributária dependendo, a sua aplicação, da caracterização da condição de responsável tributário nos termos do art. 135, III, do CTN, como se verá adiante.

(ii) Art. 135, III, do CTN

Para se determinar o alcance do art. 135 do CTN é preciso analisá-lo em conjunto com o art. 134 do CTN. Apesar de ambos contemplarem hipóteses de responsabilização de terceiros, o art. 134 determina a responsabilidade solidária entre contribuinte e terceiro, pelos atos e omissões praticados, na hipótese de impossibilidade de exigência da obrigação principal do contribuinte; enquanto o art. 135 trata da responsabilidade pessoal do terceiro, quando a obrigação tributária decorrer de atos por ele praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Como ensina Aliomar Baleeiro, na responsabilidade regida pelo art. 134 do CTN, o contribuinte e o responsável permanecem no polo passivo da relação, “o primeiro, em caráter preferencial, o segundo, subsidiariamente, bastando para isso o descumprimento do dever de pagar tributo devido pelo contribuinte ou a negligência na fiscalização do pagamento”⁴. Já no art. 135, tendo em vista que o terceiro age intencionalmente de má fé contra aquele que representa, a responsabilidade é inteiramente transferida, respondendo o terceiro pessoalmente, de forma plena e exclusiva, pela obrigação tributária.

Especificamente no que se refere à responsabilização dos sócios, o art. 134 do CTN exige (i) a impossibilidade de exigência da obrigação do contribuinte; (ii) a prática de ato ou omissão pelo terceiro, no caso, o sócio; e (iii) a liquidação da sociedade de pessoas. Já o art. 135 do CTN exige, para a responsabilização pessoal dos sócios ou administradores, (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; (ii) a existência de nexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida.

⁴ BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro; atualização de Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1.152.

A interpretação sistemática dos referidos dispositivos faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais. Nesse sentido, o STJ, em recurso submetido à sistemática dos recursos repetitivos, firmou a seguinte tese:

“A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa” (REsp nº 1101728/SP, j. em 11.03.2009).

Corrobora desse entendimento Luis Eduardo Schoueri⁵:

“Nota-se que a infração de que cogita o dispositivo não há de ser a mera falta de recolhimento do tributo. Claro que não recolher um tributo no prazo é uma infração a lei. Entretanto, fosse esse o alcance do artigo 135, então não teria sentido o artigo 134, que já versa sobre responsabilização por não recolhimento do tributo. Para que o último dispositivo tenha algum alcance, há de se entender que o artigo 135 compreende as infrações a leis não tributárias; e, no que se refere às leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento”.

Portanto, para a manutenção da responsabilidade tributária ora em análise, imputada com arrimo no art. 135, III, do CTN, é preciso que haja (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto – diversos da simples falta de recolhimento de tributo; (ii) a existência de nexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida. É o que se passará a analisar a seguir.

a) Responsabilidade de Ana Paula Gregori Porto e Eduardo Alves Porto

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a responsabilidade tributária de Ana Paula Gregori Porto e Eduardo Alves Porto decorreu dos seguintes fatos:

79. Nos anos-calendário 2008 e 2009, época dos fatos que culminaram no presente lançamento de ofício, figuravam como sócios administradores da sociedade Ana Paula Gregori Porto, CPF 100.687.898-07, e Eduardo Alves Porto, CPF 073.195.178-68, conforme contrato social (fls. 458/461) e 1ª Alteração Contratual (fls. 2376/2381). Vejamos: (...)

80. A conduta dos sócios administradores de gerir o fiscalizado mediante uso de "caixa 2" implica na responsabilidade tributária, nos termos do art. 135, inc. III, do CTN, devido à atuação com infração de lei, conforme restará amplamente demonstrado.

⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário, 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 614.

81. Em primeiro lugar, cumpre-nos trazer à baila que essa responsabilidade tributária de terceiros, consoante entendimento perfilhado pelo STJ, tem natureza de responsabilidade solidária e decorre tanto de ato culposo quanto doloso.

82. No presente caso, restou inequivocadamente demonstrado que os sócios, ao administrarem a sociedade com uso de "caixa 2", agiram com infração à lei, não apenas à tributária, mas sim a todas as outras normas, sobretudo na seara civil e societária, que ordenam que a escrituração contábil compreenda todas as operações realizadas. À guisa de exemplo, vejamos o disposto no art. 1.184 do Código Civil: (...)

83. Mesmo sendo necessário demonstrar apenas a culpa, faz-se pertinente apontar que os sócios, no mínimo, sabiam e consentiam com a manutenção do "caixa 2", pois é absolutamente inverossímil acreditar que, na posição de sócios administradores do I fiscalizado e de proprietários de 50% das cotas do capital social, não teriam conhecimento I de toda a relevante movimentação financeira obtida com a venda de mercadorias, além de que a escrituração contábil não contemplava praticamente toda sua receita bruta.

Vê-se, portanto, que a atribuição de responsabilidade a Ana Paula Gregori Porto e Eduardo Alves Porto com arrimo no art. 135, III, do CTN não decorreu do simples fato de figurarem como sócios administradores da autuada à época dos fatos geradores, mas, sim, por terem movimentado a maior parte da receita da pessoa jurídica em conta bancária de terceiro – o que configura ato em infração à lei e ao próprio contrato social. E a movimentação de receita em conta bancária de terceiros foi o meio empregue para omitir a receita, donde surgiu a obrigação tributária ora em discussão.

Assim, a meu ver, está caracterizada (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto – diversos da simples falta de recolhimento de tributo; (ii) a existência de nexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida.

Por essa razão, mantenho a responsabilidade tributária atribuída a Ana Paula Gregori Porto e Eduardo Alves Porto.

b) Responsabilidade de Fábio Luis Porto

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a responsabilidade tributária de Fábio Luis Porto decorreu dos seguintes fatos:

87. Em primeiro lugar, é importante destacar que Fábio Luis Porto, titular das multicitadas contas correntes, não era sócio administrador da sociedade à época dos fatos. Em 2008 e 2009, figuravam como sócios-administradores sua esposa (Ana Paula) e seu pai (Eduardo), conforme contrato social (fls. 458461) e primeira alteração (fls. 2376/2381). O ingresso na sociedade como sócio administrador deu-se apenas em 2011, após retirada do sócio Eduardo (28 Alteração Contratual 1 fls. 2382/2386).

88. No curso da fiscalização, foram formulados questionamentos acerca da gestão das citadas contas bancárias e se procuração havia sido outorgada (fls. 353/357). Houve recusa a prestar esse esclarecimento nas respostas posteriores (fls. 449/452).

89. Denota-se que Fábio Luis Porto, mesmo não figurando no 'contrato social, participava como sócio de fato da sociedade administrada por sua esposa e seu pai, uma vez q gerenciava parcela significativa de recursos financeiros que transitavam em contas correntes de sua titularidade.

90. Corroboram esta constatação os depoimentos de funcionários, que afirmaram que recebiam ordens de Fábio Luis Porto, que administrava os negócios (fls. 2392/2400).

91. Impõem-se, portanto, sua responsabilidade com fulcro no supracitado art. 135, III, CTN, com base nos argumentos já apresentados para a caracterização dos demais sócios.

92. Além disso, faz-se importante mencionar que a responsabilidade de Fábio Luis Porto também tem fulcro no art. 124, I, do CTN, o que se deduz pela formação de uma sociedade de fato com a "Porto Comércio" (considerando que, apesar de administrar a sociedade e comungar de seus resultados, não constava no contrato social).

Vê-se, portanto, que a responsabilização de Fábio Luis Porto decorreu de sua atuação como sócio de fato do contribuinte autuado, o que, a meu ver, configura ato em infração ao contrato social. Além disso, a movimentação de valores em nome da sociedade, em conta bancária própria, sem ter poderes formais para tanto, caracteriza, ainda, ato com excesso de poderes. E, inegavelmente, dos atos praticados com excesso de poderes e infração ao contrato social – movimentação de recursos em conta bancária de terceiros – surgiu a obrigação tributária ora em discussão – exigência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins em razão da omissão de receita.

Nesse contexto, voto por manter a responsabilidade tributária imputada a Fábio Luis Porto.

IV – CONCLUSÕES

Diante do exposto, conheço dos recursos voluntários do contribuinte e dos responsáveis, Ana Paula Gregori Porto, Eduardo Alves Porto e Fábio Luis Porto, afasto a preliminar de decadência, e, no mérito, DOU PARCIAL PROVIMENTO aos recursos voluntários, apenas para reduzir a multa de ofício qualificada para 100%.

Assinado Digitalmente

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Guilherme Adolfo dos Santos Mendes**, redator designado

A ilustre relatora, amparada em doutrina consagrada, adota a tese de que o artigo 124 do Código Tributário Nacional não possui força normativa suficiente para, por si só, atribuir responsabilidade tributária de forma direta e autônoma. Sua função seria, antes, a de delimitar o grau de sujeição passiva entre pessoas que já se qualificam como tais em razão de outras disposições legais.

Nesse sentido, o inciso I do artigo 124, ao estabelecer que “são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária”, utilizaria a expressão “interesse comum” para se referir ao tipo de interesse compartilhado por sujeitos que se encontram do mesmo lado de uma relação jurídica. Tratar-se-ia, portanto, de um interesse distinto daquele que é contraposto, ou seja, próprio de quem ocupa posição oposta na relação.

Por exemplo, em uma relação de compra e venda, dois compradores teriam interesse comum entre si, enquanto manteriam interesses contrapostos em relação aos vendedores. Da mesma forma, os coproprietários de um imóvel possuem interesse comum e, por isso, são solidariamente responsáveis pelos tributos incidentes sobre a propriedade, como o IPTU.

Sob essa ótica, não seria possível imputar responsabilidade tributária ao vendedor que aceita formalizar a alienação de um imóvel por valor inferior ao ajustado entre as partes, com o objetivo de reduzir a base de cálculo do ITCMD devido pelo comprador. Tal conduta, embora reprovável, não configura interesse jurídico comum no fato gerador, nos termos exigidos pelo artigo 124, I, do CTN.

Não podemos, porém, concordar que essa conduta reprovável estaria imune à imposição da responsabilidade tributária e afastada do alcance do citado art. 124, inciso I.

Embora existam poucos exemplos doutrinários que tratem especificamente dessa classe de situações, os que se debruçam sobre o tema corroboram esse entendimento. É o caso de Costa, que afirma:

Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica (Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador, in Revista de Direito Tributário nº 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 304).

Nesse mesmo sentido, a Receita Federal do Brasil consolidou seu entendimento por meio do Parecer Normativo nº 4, de 10 de dezembro de 2018, cuja ementa destaca:

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.

Esse entendimento tem sido reiteradamente adotado pelo CARF. Como exemplo, cita-se o Acórdão nº 9101-006.631, de 11 de julho de 2023, decidido por unanimidade:

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ARTIGO 124, I, DO CTN. CONFUSÃO PATRIMONIAL. O interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN como hipótese de responsabilidade solidária é jurídico, e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial. Em se tratando de autuação relativa a omissão de receitas, caracterizam confusão patrimonial a prova de recebimento de benefício financeiro injustificado, assim como a prova da interposição de pessoas existentes meramente no papel e cujo patrimônio é constituído de bens essenciais à atividade da contribuinte e antes a ela pertencentes.”

Dessa forma, a atribuição de responsabilidade tributária ao Sr. Fábio Luis Porto, com fundamento não apenas no artigo 135, III, mas também no artigo 124, I, do CTN, decorre da sua condição de titular das contas correntes que receberam os recursos e de sua atuação como sócio de fato da pessoa jurídica autuada. Tais elementos evidenciam sua participação ativa na prática ilícita e a existência de confusão patrimonial entre a pessoa física e a jurídica.

Pelo exposto, voto por manter a responsabilização do Sr. Fábio Luis Porto, também com fundamento no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Assinado Digitalmente

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes