



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.721159/2013-80
ACÓRDÃO	9202-011.348 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	20 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	JOSELITO GOLIN
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Data do fato gerador: 23/10/2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito caracteriza-se quando a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, e comprovado o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito.

APROVEITAMENTO DE VALORES PAGOS. PARTICIPAÇÃO DE INTERPOSTA PESSOA. DESCONSIDERAÇÃO. SUJEITO PASSIVO É O REAL BENEFICIÁRIO DA OPERAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Ocorrida a desconsideração da participação da pessoa interposta na operação, com a consequente tributação em face do seu real beneficiário, não é possível o aproveitamento do que foi pago na pretensão original dos envolvidos na operação autuada, pois o imposto de renda pode, muito bem, já ter sido objeto de restituição ao contribuinte original, não podendo simplesmente ser abatido no cálculo do imposto de renda devido pela pessoa física autuada. Pedidos de compensação e restituição possuem rito próprio, não sendo possível sua análise no curso de processo envolvendo o lançamento de crédito tributário, mormente quando o sujeito passivo deste é distinto do contribuinte através do qual foi supostamente recolhido o tributo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Responsável Solidário, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (relator), que dava provimento parcial a fim de afastar a responsabilidade tributária atribuída à ICGL 2. Votou pelas conclusões no mérito em relação à matéria “Do aproveitamento de imposto pago por terceiro”, o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Regis Xavier Holanda.

Sala de Sessões, em 20 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Holanda – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Regis Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Responsável Solidária em face do acórdão nº Acórdão nº 2201-006.223 (fls. 3212/3260), o qual negou provimento ao recurso voluntário apresentado pelo solidário, mantendo-se o presente lançamento, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Data do fato gerador: 23/10/2009

(...)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM COM A SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR.

É de se manter a sujeição passiva solidária atribuída à I.C.G.L.2 Empreendimentos e Participações Ltda., quando há nos autos comprovação de vínculo com a situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

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.

(...)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário formalizado pelo contribuinte. Em relação ao recurso voluntário formalizado pelo responsável solidário, pelo voto de qualidade, em negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega e Marcelo Milton da Silva Risso, que deram provimento.

O lançamento tem como objeto o IRPF supostamente devido no ano-calendário de 2009, em razão do ganho de capital por venda de bens imóveis. A fim de detalhar melhor os fatos, bem como a operação que ensejou a imputação fiscal, utilizo trecho do relatório do acórdão recorrido, por bem retratar a questão:

Trata o presente processo de Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF, às fls. 1463/1469, que exige R\$ 6.201.509,10 de imposto, R\$ 13.953.395,48 de multa de ofício de 225% e encargos legais.

Consoante descrição dos fatos do Auto de Infração às fls. 1.465 e Termo de Verificação Fiscal, às fls. 1.470/1.542, foi constatada apuração incorreta de Ganho de Capital na alienação de bens e direitos adquiridos, ocorrida em 23/10/2009, no valor de R\$ 41.343.393,98 (fl. 1.465).

(...)

A autoridade fiscal lavrou, em 27/03/2013, o Termo de Sujeição Passiva Solidária (fls. 1.543/1.544), em nome da empresa I.C.G.L. 2 Empreendimentos e Participações Ltda, CNPJ 09.060.869/000104, com fundamento no artigo 124, inciso I, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), em face de a empresa ter agido em conluio com o sujeito passivo (Joselito Golin), visando obter vantagens em transações imobiliárias. O interesse comum se consubstanciou na economia de IRPF decorrente de ganho de capital, o que possibilitou o fechamento de contratos milionários de transferências de imóveis, conforme amplamente descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1470/1.542).

Consta dos itens 68/70 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.509/1.511) que, as empresas I.C.G.L., I.C.G.L. 2 e AGK 5 tiveram interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, qual seja, o ganho de capital

auferido na alienação de imóveis rurais. Essas empresas jamais fizeram qualquer negócio com “Paulo Roberto da Rosa” (não havia, em seu nome, patrimônio para garantir as operações de empréstimos, notadamente nos casos dos primeiros empréstimos), mas sim, com o Sr. Joselito Golin. Este sim, um conhecido empresário que tem patrimônio (transferido em parte para as suas filhas) e administra várias empresas. Portanto, houve conluio entre essas empresas e o Sr. Joselito Golin (que compareceu nos negócios sob o manto de procurador da pessoa fictícia “Paulo Roberto da Rosa”) o que dificultou e retardou o conhecimento do fato gerador (notadamente quanto ao seu aspecto subjetivo) das obrigações tributárias abordadas no item IV deste Termo de Verificação Fiscal. Isso porque:

a) essas empresas de renome, e enorme patrimônio, sabiam ou deviam saber da irregularidade (interposição de uma terceira pessoa, fictícia, com a finalidade de haver economia tributária) pois não iriam emprestar valores milionários a alguém com quem não mantiveram nenhum contato e nem tinha patrimônio para garantir os empréstimos;

b) a justificativa dada para a escolha de “Paulo Roberto da Rosa”, foi, em apertada síntese, o conhecimento detido por ele sobre as condições do mercado e a sua experiência na negociação dos preços de imóveis rurais na região. Entretanto, ficou amplamente demonstrado que, até então, “Paulo Roberto Rosa” jamais teve uma movimentação financeira que o permitisse realizar as referidas operações;

c) a I.C.G.L e AGK 5 afirmaram ter tido contato pessoal com “Paulo Roberto da Rosa”, apesar de estar comprovado, neste TVF, ser “Paulo Roberto Rosa” pessoa fictícia, criada por Joselito Golin (vide item II.III, mais especificamente o parágrafo 66);

d) as garantias dadas aos empréstimos por “Paulo Roberto da Rosa” são visivelmente precárias. A maior parte desses empréstimos foi garantida por notas promissórias emitidas por “Paulo Roberto da Rosa”. Entretanto ficou comprovado que, em nome de “Paulo Roberto da Rosa”, no momento da operação, os bens e direitos existentes eram ínfimos quando comparados ao valor dos mútuos contratados;

e) a AGK 5 adquiriu de “Paulo Roberto da Rosa” a Fazenda Angelim juntamente com a Golin Empreendimentos imobiliários – empresa ligada a Joselito Golin – o que demonstra o interesse comum entre essa empresa e o Sr. Joselito Golin;

f) a garantia substancial dada aos mútuos contratados consistiu na responsabilização de Joselito Golin (este sim pessoa com nome e patrimônio), como devedor solidário e principal pagador, sem benefício de ordem, de todas as obrigações assumidas por “Paulo Roberto da Rosa”;

g) as empresas I.C.G.L, I.C.G.L 2 e AGK 5 compartilham o mesmo endereço do “Grupo Vision”, que, segundo informações na imprensa, possui um vínculo empresarial com o “Grupo Golin”.

(...)

A Solidária apresentou embargos de declaração em face do acórdão recorrido, os quais foram rejeitados pelo despacho de fls. 3516/3534. Desta feita, apresentou o recurso especial de fls. 3546/3597.

De acordo com o despacho de fls. 3911/3926, o recurso foi parcialmente admitido para rediscussão das seguintes matérias:

- a) **caracterização de interesse comum na imputação da solidariedade tributária prevista no artigo 124, I, do CTN**, com base no paradigma nº 2301-005.258; e
- b) **aproveitamento de imposto pago por terceiro**, com base nos paradigmas nº 1103-001.016 e nº 1302-003.288

A Solidária interpôs Agravo, o qual foi rejeitado (fls. 3973/3977).

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões de fls. 3991/4005.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

Como exposto, trata-se de recurso especial interposto pela Solidária, cujo objeto envolve o debate acerca dos seguintes temas:

- a) **caracterização de interesse comum na imputação da solidariedade tributária prevista no artigo 124, I, do CTN**, com base no paradigma nº 2301-005.258; e
- b) **aproveitamento de imposto pago por terceiro**, com base nos paradigmas nº 1103-001.016 e nº 1302-003.288

I. CONHECIMENTO

I.a. **caracterização de interesse comum na imputação da solidariedade tributária prevista no artigo 124, I, do CTN**

Sobre esta matéria, a Solidária apresentou como paradigma o acórdão nº 2301-005.258, proferido nos autos do processo nº 10880.721160/2013-12, o qual teve origem do mesmo procedimento fiscal do presente caso (MPF nº 06.1.85.00-2013-00011-0).

Argumenta que a turma paradigmática, ao analisar os mesmos fatos narrados nestes autos, decidiu por afastar a responsabilidade solidária da AGK 5 Empreendimentos e Participações Ltda. (outra empresa do Grupo Vision).

Ambos os acórdãos, recorrido e paradigma, possuem o mesmo relatório (extraído da decisão de primeira instância), cujos trechos reproduzo abaixo (fl. 3215 e ss e fls. 3626 e ss):

Consta dos itens 68/70 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.510/1.513) que, as empresas I.C.G.L, I.C.G.L 2 e AGK 5 jamais fizeram qualquer negócio com “Paulo Roberto da Rosa” (não havia, em seu nome, patrimônio para garantir as operações de empréstimos, notadamente nos casos dos primeiros empréstimos), mas sim, com o Sr. Joselito Golin. Este sim, um conhecido empresário que tem patrimônio (transferido em parte para as suas filhas) e administra várias empresas. Portanto, houve conluio entre essas empresas e o Sr. Joselito Golin (que compareceu nos negócios sob o manto de procurador da pessoa fictícia “Paulo Roberto da Rosa”) o que dificultou e retardou o

conhecimento do fato gerador (notadamente quanto ao seu aspecto subjetivo) das obrigações tributárias abordadas no item IV deste Termo de Verificação Fiscal. Isso porque:

(...)

c) a I.C.G.L e AGK 5 afirmaram ter tido contato pessoal com “Paulo Roberto da Rosa”, apesar de estar comprovado, neste TVF, ser “Paulo Roberto da Rosa” pessoa fictícia, criada por Joselito Golin (vide item II.III, mais especificamente o parágrafo 66);

(...)

e) a AGK 5 adquiriu de “Paulo Roberto da Rosa” a Fazenda Angelim juntamente com a Golin Empreendimentos Imobiliários – empresa ligada a Joselito Golin – o que demonstra o interesse comum entre essa empresa e o Sr. Joselito Golin;

(...)

g) as empresas I.C.G.L, I.C.G.L 2 e AGK 5 compartilham o mesmo endereço do “Grupo Vision”, que, segundo informações na imprensa, possui um vínculo empresarial com o “Grupo Golin”.

Contudo, enquanto o acórdão recorrido entendeu pela existência da responsabilidade solidária da ora RECORRENTE, a turma paradigmática afastou dita responsabilidade, conforme abaixo:

Acórdão recorrido

Voto

Ao contrário do alegado pela recorrente, analisando os autos e os diversos liames de interligação demonstrados neste processo, além das situações descritas na autuação, encontramos vários indícios que demonstram que o autuado principal e a recorrente nunca estiveram de fato em situação de antagonismo, típica de uma situação normal de compra e venda mercantil.”

Parte Dispositiva

Em relação ao recurso voluntário formalizado pelo responsável solidário, pelo voto de qualidade, em negar-lhe provimento.

Acórdão paradigma nº 2301-005.258

Voto

No caso em tela, não há como enquadrar a situação como de “interesse comum”, de modo que a solidariedade tributária não deve alcançar a AGK5 Empreendimentos e Participações Ltda.”

Parte Dispositiva

(iv) por unanimidade de votos, afastar a responsabilidade tributária da sociedade AGK5

Ou seja, os casos são oriundos da mesma ação fiscal e envolvem o mesmo contribuinte principal e operações semelhantes com empresa do mesmo grupo da ora RECORRENTE (Vision). Contudo, no paradigma, decidiu-se por afastar a responsabilidade tributária da sociedade AGK5 por ausência de interesse comum.

Neste sentido, deve ser conhecido o recurso da Contribuinte.

I.b. Aproveitamento de imposto pago por terceiro

Neste tópico, a RECORRENTE pleiteia, em síntese, a consideração do imposto reconhecidamente pago em nome do Sr. Paulo Roberto da Rosa, a título IRPF sobre ganho de capital.

Sobre o tema, o acórdão recorrido sedimentou o seguinte (fl. 3244/3245):

Considerando que a autuação se mantém na figura do sujeito passivo pelo instituto da interposição de pessoas, neste acórdão, não temos porque considerarmos os pagamentos e declarações efetuados pelo senhor Paulo Roberto da Rosa, devendo portanto, se for o caso, serem restituídos os valores porventura indevidamente pagos pelo contribuinte seguindo os passos descritos pela legislação que rege a matéria.

Por sua vez, os paradigmas apresentados pela RECORRENTE convergem para o seguinte entendimento:

Acórdão paradigma nº 1103-001.016 (fl. 3797 e ss)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

(...)

VALORES PAGOS DE GANHO DE CAPITAL PESSOA FÍSICA. DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL PESSOA JURÍDICA.

Valores pagos a título de imposto de renda pessoa física referente ao ganho de capital apurado pelos sócios da empresa devem ser considerados na apuração do ganho de capital do imposto de renda pessoa jurídica lançado de ofício

(...)

Voto:

(...)

Entendo que, neste caso, os valores pagos a título de imposto de renda pessoa física devem ser considerados, na apuração do crédito tributário em debate. Ainda que por um caminho tortuoso, parcela do crédito tributário constituído por meio de lançamento de ofício de IRPJ foi paga, e por isso deve ser levada em conta. Por outro lado, o crédito tributário referente à CSLL permanece intacto.

Acórdão paradigma nº 1302-003.288 (fl. 3820 e ss)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

(...)

TRIBUTOS PAGOS INCIDENTES SOBRE DE GANHO DE CAPITAL PESSOAS LIGADAS. DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL PESSOA JURÍDICA.

Valores pagos a título de imposto de renda incidentes sobre o ganho de capital da venda das participações, seja da pessoa física sócio ou das retenções na fonte quando o adquirente situa-se no exterior, devem ser considerados na apuração do ganho de capital do imposto de renda pessoa jurídica lançado de ofício.

(...)

Voto:

(...)

Mas não se pode esquecer que o principal objetivo da atividade de fiscalização é que sejam constituídos os créditos tributários incidentes sobre estas operações de venda, e que sejam de fato recolhidos aos cofres públicos. Ora, ainda que o recolhimento tenha sido efetuado por sujeito passivo diverso, já houve ingresso de tributos relativos a estas operações. Não seria sequer justo, tendo em vista o prazo concedido ao Fisco para revisar a apuração do imposto devido, impor àqueles que recolheram indevidamente que peçam a compensação nos termos do artigo 74 da Lei nº 9.430/96. É quase certo que já tenha ocorrido o decadência do direito à restituição do indébito, como já ocorreu no presente caso.

Vê-se, portanto, demonstrada a divergência jurisprudencial, pois os paradigmas convergem no sentido de permitir o aproveitamento de valores recolhidos a título de IRPF por pessoas físicas sobre determinadas as operações reclassificadas, pelo Fisco, em desfavor de pessoa jurídica após lançamento de ofício. Já o recorrido não permitiu o aproveitamento de

valores já recolhidos por terceiro sobre a mesma operação que originou o ganho de capital imputado ao contribuinte.

Neste sentido, conheço do citado tema.

II. MÉRITO

II.a. caracterização de interesse comum na imputação da solidariedade tributária prevista no artigo 124, I, do CTN

Afirma a RECORRENTE que a autoridade fiscal não indicou nenhum dispositivo normativo infringido pela Solidária e, portanto, manteve os fundamentos da responsabilização somente com base no inc. I do art. 124 do CTN, alicerçando-se no suposto interesse comum.

Argumentou que “*para configurar o interesse comum prescrito pelo inc. do art. 124 do CTN, as partes **necessitam** figurar no mesmo polo da relação jurídica*” (fl. 3580), o que não teria ocorrido no caso concreto, pois a Solidária figurou como compradora do imóvel rural, ao passo que o tributo foi lançado em face de operações de venda praticadas pelo Sr. Rosa (ou Sr. Golin):

92. Assim, no caso ora examinado, por se tratar de operações de compra e venda (*land loan*), seria juridicamente impossível que a Empresa Recorrente ocupasse o mesmo polo da relação jurídica que o Sr. Joselito Golin/Sr. Paulo Roberto da Rosa. Isto é, independentemente de qual daqueles dois sujeitos fosse o proprietário do imóvel rural adquirido, o Recorrente, **necessariamente**, teria sempre que figurar em polo antagônico da relação jurídica (comprador X vendedor) e, portanto, a responsabilização da Recorrente com fundamento no inc. I do art. 124 do CTN restaria obstada, exatamente pela impossibilidade lógico-jurídica de haver **interesse jurídico** na operação.

93. Em outras palavras, para que houvesse interesse comum no caso concreto, seria necessário que a Recorrente tivesse participado do fato gerador juntamente com o vendedor/alienante, ou seja, que ambos se qualifiquem como contribuintes, o que, no caso, significaria que **a Recorrente deveria ter auferido renda na forma de ganho de capital juntamente com o Sr. Joselito Golin ou com o Sr. Paulo Rosa, fato que jamais foi demonstrado. (até porque nunca ocorreu).**

A autoridade fiscal expõe os motivos pelos quais entendeu pela existência da responsabilidade solidária da ora RECORRENTE às fls. 1508 e ss:

69. Essas empresas jamais fizeram qualquer negócio com “Paulo Roberto da Rosa” (não havia, em seu nome, patrimônio para garantir as operações de empréstimos, notadamente nos casos dos primeiros empréstimos), mas sim, com o Sr. Joselito Golin. Este sim, um conhecido empresário que tem patrimônio (transferido em parte para as suas filhas) e administra várias empresas. Portanto, houve conluio entre essas empresas e o Sr. Joselito Golin (que compareceu nos negócios sob o manto de procurador da pessoa fictícia “Paulo Roberto da Rosa”) o que dificultou e retardou o conhecimento do fato gerador (notadamente quanto ao seu aspecto

subjetivo) das obrigações tributárias abordadas no item IV deste Termo de Verificação Fiscal. Isso porque:

- a) essas empresas de renome, e enorme patrimônio, sabiam ou deviam saber da irregularidade (interposição de uma terceira pessoa, fictícia, com a finalidade de haver economia tributária) pois não iriam emprestar valores milionários a alguém com quem não mantiveram nenhum contato e nem tinha patrimônio para garantir os empréstimos;
- b) a justificativa dada para a escolha de “Paulo Roberto da Rosa”, foi, em apertada síntese, o conhecimento detido por ele sobre as condições do mercado e a sua experiência na negociação dos preços de imóveis rurais na região. Entretanto, ficou amplamente demonstrado que, até então, “Paulo Roberto Rosa” jamais teve uma movimentação financeira que o permitisse realizar as referidas operações;
- c) a I.C.G.L e AGK 5 afirmaram ter tido contato pessoal com “Paulo Roberto da Rosa”, apesar de estar comprovado, neste TVF, ser “Paulo Roberto Rosa” pessoa fictícia, criada por Joselito Golin (vide item II.III, mais especificamente o parágrafo 66);
- d) as garantias dadas aos empréstimos por “Paulo Roberto da Rosa” são visivelmente precárias. A maior parte desses empréstimos foi garantida por notas promissórias emitidas por “Paulo Roberto da Rosa”. Entretanto ficou comprovado que, em nome de “Paulo Roberto da Rosa”, no momento da operação, os bens e direitos existentes eram ínfimos quando comparados ao valor dos mútuos contratados;
- e) a AGK 5 adquiriu de “Paulo Roberto da Rosa” a Fazenda Angelim juntamente com a Golin Empreendimentos imobiliários – empresa ligada a Joselito Golin – o que demonstra o interesse comum entre essa empresa e o Sr. Joselito Golin;
- f) a garantia substancial dada aos mútuos contratados consistiu na responsabilização de Joselito Golin (este sim pessoa com nome e patrimônio), como devedor solidário e principal pagador, sem benefício de ordem, de todas as obrigações assumidas por “Paulo Roberto da Rosa”;
- g) as empresas I.C.G.L, I.C.G.L 2 e AGK 5 compartilham o mesmo endereço do “Grupo Vision”, que, segundo informações na imprensa, possui um vínculo empresarial com o “Grupo Golin”.

(...)

72 Assim sendo, o não recolhimento, do imposto de renda decorrente do Ganho de Capital, por "Paulo Roberto da Rosa" e/ou por quem a ele alienou esses imóveis, faz com que a obrigação de recolher esse imposto seja, artificialmente, atribuída a esses “intermediários”. Isso faz com que fique “limpo” o nome do Sr. Joselito Golin e das empresas (I.C.G.L, I.C.G.L 2 e AGK 5) verdadeiramente

responsáveis por essas transações. Registra-se aqui que um dos objetivos iniciais dessas empresas(I.C.G.L, I.C.G.L 2 e AGK 5), na compra desses imóveis, era a revenda.

73,. É oportuno registrar que a "economia de imposto" obtida com uso desse subterfúgio (atribuir a uma pessoa fictícia a Sujeição passiva do IRPF relativa ao ganho de Capital) aproveita a todos os envolvidos nas operações, uma vez que se chega mais facilmente a um acordo sobre o valor final dos bens objetos de contrato.

Sobre o tema da responsabilidade solidária, entendo cabíveis algumas considerações preliminares.

O CTN, ao definir a condição de sujeito passivo, determina, em seu art. 121, que tal condição é atribuída tanto ao contribuinte, assim entendido como aquele que possui relação direta com o fato gerador, quanto ao responsável, que é aquele que a lei determina a obrigação do pagamento do tributo, mesmo sem praticar o fato gerador.

Ato contínuo, o art. 124 do CTN está inserido na Seção II (solidariedade) do capítulo VI (do sujeito passivo) do CTN, ao passo em que as hipóteses de responsabilidade tributária (em sentido estrito), estão previstos no art. 128 e seguintes deste Código.

Muito embora se denomine o solidariamente obrigado como responsável solidário, fato é que o Código, até mesmo por sua tipologia e pela disposição de seus artigos, mencionadas no parágrafo anterior, estabelece características distintas para segregar o responsável e o solidariamente obrigado.

Ainda que a solidariedade tenha o efeito de responsabilizar/obrigar o sujeito ao pagamento do crédito tributário, especialmente sob a ótica do direito privado (que define a solidariedade como a situação na qual mais de um devedor concorre, com um único credor, no pagamento de um determinado crédito, conforme dispõe o art. 264 do Código Civil), é evidente que o CTN distinguiu as figuras (a) do contribuinte, (b) do responsável e (c) do solidariamente obrigado, atribuindo tratamento distintos para cada um deles.

Por conta desta distinção, ao analisar o tema, grande parte da doutrina chegou à conclusão de que a norma contida no art. 124 do CTN, trata, em verdade, de estipular regras para facilitar o adimplemento da obrigação tributária daqueles que já são sujeitos passivo. Assim entende Luiz Antônio Caldeira Miretti, em sua obra em conjunto com Ives Gandra da Silva Martins (2013 *Comentários ao Código Tributário Nacional, volume 2 : (arts. 96 a 218) / coordenador Ives Gandra da Silva Martins. — 7. ed. — São Paulo : Saraiva, fls .212*):

O instituto da solidariedade, no âmbito do direito tributário, atende aos interesses do Fisco para a busca de seu direito **de exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária** (Grifou-se)

Sobre o tema, destaca-se também o posicionamento de Baleeiro (2010, *Direito tributário brasileiro, saraiva, fls. 1.119*), na obra atualizada por Misabel Derzi que afirma que a

solidariedade **não** é “*forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas maneira de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo*”.

Ou seja, o que essa norma dispõe é que, sendo o fato gerador praticado por mais de uma pessoa (havendo mais de um sujeito passivo), elas serão responsabilizadas pelo pagamento do tributo, independentemente de benefício de ordem.

Analisando especificamente a regra contida no inciso I do art. 124, verifica-se que o legislador estabeleceu como condição para a ocorrência da solidariedade o “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, a conferir:

SEÇÃO II

Solidariedade

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

É, em razão da utilização desta expressão genérica de “interesse comum na situação que constitua o fato gerador”, que surgem a grande maioria das controvérsias acerca da amplitude da solidariedade tributária.

O que seria interesse comum?

Segundo a doutrina dominante “interesse comum na situação que constitua o fato gerador” não significa interesse econômico da parte, mas sim o interesse jurídico de praticar o fato gerador em conjunto com o contribuinte. Hugo de Brito Machado, assim exemplifica a hipótese de solidariedade tributária:

Exemplo típico de solidariedade passiva é o das pessoas casadas em comunhão de bens, relativamente ao imposto de renda. A obtenção de renda, pelo marido, interessa à mulher, sendo a recíproca igualmente verdadeira. Por isto, marido e mulher são solidariamente obrigados ao pagamento do tributo respectivo (Hugo de Brito Machado, Curso de direito tributário, 11. ed., Malheiros p. 99-100.)

Percebe-se do exemplo acima, que a solidariedade do casal em comunhão de bens não decorre do interesse econômico dos cônjuges (posto que, ainda que casados em separação total de bens, é razoável concluir que um cônjuge fruirá da riqueza produzida pelo outro), mas sim da situação jurídica de comunhão universal de bens, que determina que a riqueza auferida (fato gerador do imposto de renda) é, em verdade, juridicamente de ambos.

O Superior Tribunal de Justiça acatou esta definição, determinando que para caracterização da solidariedade, não é suficiente demonstrar que a parte obteve vantagem econômica com a ocorrência do fato gerador, mas sim que a mesma teve interesse jurídico naquela situação, e que o interesse deve ser direto (e.g., copropriedade de um ativo). Veja-se:

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO FINANCEIRO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO. 1. **“Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas”** (HARADA, Kiyoshi. “Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador”). 2. **Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.** 3. Recurso especial desprovido. (STJ, Recurso Especial nº 834044/RS, Relator. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11.11.2008. Grifou-se.)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMPRESA DE MESMO GRUPO ECONÔMICO.SOLIDARIEDADE PASSIVA. 1. **Inexiste solidariedade passiva em execução fiscal apenas por pertencerem as empresas ao mesmo grupo econômico, já que tal fato, por si só, não justifica a presença do “interesse comum” previsto no artigo 124 do Código Tributário Nacional.** Precedente da Primeira Turma (REsp 859.616/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 15.10.07). 2. Recurso especial não provido”. (STJ, Recurso Especial nº 1001450/RS, Relator Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 11.03.2008. Grifou-se.)

Nestes julgados acima, a Corte de Justiça Superior entendeu que o simples fato das empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, e se beneficiarem economicamente da eventual economia tributária, isso não é suficiente para caracterizar a solidariedade prevista no art. 124, inciso I, posto que a norma especificamente determina a necessidade de interesse comum na situação de fato que dê origem ao fato gerador. O interesse econômico seria um interesse indireto (ele não tem interesse na situação de fato, mas sim nos resultados obtidos com a prática do fato gerador).

Este entendimento acima, de que o interesse econômico não é suficiente para caracterizar a ocorrência da solidariedade tributária foi acatado pelo CARF, conforme demonstra os acórdãos adiante:

O dispositivo acima [art. 124, I] pugna pela solidariedade quando há interesse comum na constituição do fato gerador da obrigação principal. **Ou seja, não basta que haja interesse financeiro nos resultados advindos da situação, mas um envolvimento direto na materialização do fato econômico tributável. Em outras palavras, há que se reconhecer que tal interesse comum é um interesse jurídico e não um interesse meramente econômico**”. (CARF, Acórdão nº 2402-005.703,

julgado em 15.03.2017. Trecho do voto da Conselheira Bianca Rothschild. Grifou-se.)

“SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. MANDATÁRIO COM PODERES DE ADMINISTRAÇÃO. INFRAÇÃO À LEI. ART. 135 DO CTN. Respondem solidariamente pelo crédito tributário os sócios administradores e os mandatários com poderes de administração em geral, estes últimos, em especial, quando constatada sua participação efetiva nos atos jurídicos que implicam infração à lei, nos termos do art. 135 do CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. EMPRESAS DE ASSESSORIA. INEXISTÊNCIA. O **fato de as empresas de assessoria serem executoras do planejamento não significa que elas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, muito menos que a obrigação decorra de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.**” (CARF, Acórdão nº 2402-005.697, julgado em 14.03.2017. Grifou-se.)

A própria Receita Federal do Brasil, ao editar o Parecer Normativo Cosit nº 4/2018 concluiu por acatar este entendimento de que o mero interesse econômico, quando não haja demonstração clara com a situação que deu origem ao fato gerador, não é suficiente para caracterizar a responsabilidade. Veja-se:

O mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) **não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito;** (Grifou-se)

Ainda sobre o parecer normativo COSTI nº 4/2018, entendo ser prudente tecer algumas considerações adicionais. A RFB, ao responder ao uma solução de consulta interna, chegou à conclusão de que o interesse comum na prática do ilícito tributário, seria suficiente para caracterizar a solidariedade prevista no art. 124, inciso I. Assim foi ementada as conclusões deste parecer:

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). (Grifou-se)

Esta conclusão foi baseada, principalmente, no entendimento de que sendo caracterizado que o fisco identificou, no “mundo fenomênico”, que a verdadeira essência do negócio jurídico praticado era ocultar a ocorrência do fato gerador, surge um dever de responsabilizar aqueles que tentam ocultá-lo ou manipulá-lo. Assim, o “interesse na situação de fato que constitua o fato gerador”, também pode ser interpretado como “interesse na prática do ilícito que dificulte a ocorrência do fato gerador”.

Apesar de concordar com a afirmação do parecer normativo, de que uma vez verificado que o negócio jurídico realizado tinha como essência ocultar a ocorrência do fato gerador, caberia responsabilização dos envolvidos, discordo, em parte, das conclusões que a mesma deverá ser realizada através da aplicação da solidariedade prevista no art. 124 do CTN.

Isto porque, a legislação tributária estabelece regras próprias de responsabilização de terceiros por infrações, bem como mecanismos específicos para combater o planejamento tributário abusivo.

Sendo constatado que houve abusos realizados pelos controladores da entidade, pessoas físicas, o CTN estabelece regra própria de responsabilização, contida no art. 135, inciso III. Por sua vez, verificado que o fato gerador decorre de um planejamento tributário abusivo através da realização de simulações e fraudes, caberia, ao meu ver, desconsiderar os negócios jurídicos simulados e aplicar a tributação sobre a parte que entendeu ter efetivamente realizado a operação, nos termos do art.149, VII, do CTN (e não atribuindo solidariedade a empresa que, neste caso, sequer praticou a venda sobre a qual foi apurado o ganho de capital).

Nestes dois casos mencionados no parágrafo anterior, sob minha ótica, é absolutamente incompatível a atribuição de solidariedade, devendo a responsabilização dos indivíduos ser efetuada com base nas disposições específicas do CTN.

Por sua vez, com relação ao argumento de solidariedade, caracterizada pelo abuso da personalidade jurídica, entendeu acertadamente o parecer normativo. Havendo confusão patrimonial, nos cenários que determinada pessoa jurídica existe apenas formalmente (sem autonomia patrimonial e operacional) é **possível** (desde que provado) que haja interesse comum na ocorrência do fato gerador.

Isto porque, nestes casos de confusão patrimonial, é **possível** que haja interesse comum na ocorrência do fato gerador de ambas as partes. Exemplificando, imagine o caso de duas empresas situadas no mesmo imóvel, no qual uma é a efetiva possuidora e desenvolve atividade econômica naquele local, ao passo em que a outra existe apenas no papel, sendo proprietária do respectivo imóvel. Neste caso, ambas serão contribuintes do IPTU, na medida em que o fato gerador deste imposto engloba tanto a propriedade quanto a posse, nos termos do art. 34 do CTN

(sem se adentrar, aqui, na questão envolvendo *animus domini*). Assim, neste cenário, é possível que o fisco municipal lance o tributo com solidariedade perante ambas, posto que ambas tem relação com a situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária.

Em outras palavras, não é que o ilícito da confusão patrimonial por si só autorize a aplicação da solidariedade, mas é que a mistura do patrimônio **pode ocasionar** situações fáticas na qual todos os integrantes da relação terão efetivo interesse jurídico na ocorrência do fato gerador. Nestes cenários, faz-se necessário uma análise casuística.

Findado estas considerações, é possível concluir o seguinte:

- A atribuição de solidariedade prevista no art. 124, inciso I, do CTN, não se confunde com a atribuição de responsabilidade para terceiro, mas apenas trata da ordem de pagamento daqueles que já são sujeitos passivos da obrigação tributária;
- Por interesse comum na ocorrência do fato gerador, se entende o interesse jurídico, não sendo possível o simples interesse econômico. Deve haver demonstração clara da relação do solidário com o fato que deu origem a obrigação tributária;
- O parecer normativo COSIT nº 4/2018 equivoca-se ao interpretar que o “interesse comum na prática do ilícito” seria suficiente para atribuição de responsabilidade solidária com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN. Isto porque, o CTN estabeleceu regras e métodos próprios para atribuir responsabilidade em decorrência de ilícitos;
- A existência de confusão patrimonial é um forte indício de “interesse jurídico” na ocorrência do fato gerador. Posto que, sendo a obrigação tributária decorrente de fato ou patrimônio “confuso” (aquele que pertence a ambos), restará caracterizado o interesse das duas partes na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Tomando como base estas conclusões, analisar-se-á o caso concreto.

Como exposto, a RECORRENTE figurou como parte antagônica na operação de compra/venda dos imóveis. É dizer, o Sr. Rosa (ou o seu procurador, Sr. Golin, ora contribuinte no presente lançamento) adquiria os imóveis e os vendia à RECORRENTE. Sendo assim, entendo que o ganho de capital decorrente da citada operação jamais poderia ser atribuído à RECORRENTE, que atuou como compradora na relação, não auferindo qualquer ganho de capital.

Afirma a autoridade fiscal que a RECORRENTE seria verdadeiramente responsável por essas transações. Contudo, indaga-se como poderia ser a RECORRENTE responsável por uma venda para ela mesma? Sendo assim, não houve interesse jurídico da RECORRENTE na operação, ela não deu origem à obrigação tributária.

Decerto a operação representou algum benefício para a RECORRENTE, caso contrário ela mesma praticaria a operação diretamente. No entanto, conforme aponta o próprio

relatório fiscal, tal benefício foi econômico, o que não é suficiente para caracterizar a responsabilidade solidária:

73,. É oportuno registrar que a "economia de imposto" obtida com uso desse subterfúgio (atribuir a uma pessoa fictícia a Sujeição passiva do IRPF relativa ao ganho de Capital) aproveita a todos os envolvidos nas operações, uma vez que se chega mais facilmente a um acordo sobre o valor final dos bens objetos de contrato.

Ora, como exposto, caso entendesse que houve a prática de algum ato ilícito por parte da RECORRENTE na operação, deveria lançar mão dos mecanismos legais existentes para atribuição de responsabilidade de terceiros por infrações, e não a atribuição de solidariedade à empresa que sequer possui o mesmo interesse jurídico do contribuinte selecionado pela autoridade fiscal.

Ademais, a autoridade fiscal fundamenta parte de suas acusações no fato de ser “Paulo Roberto Rosa” pessoa fictícia, criada por Joselito Golin:

c)a I.C.G.L e AGK 5 afirmaram ter tido contato pessoal com “Paulo Roberto da Rosa”, apesar de estar comprovado, neste TVF, ser “Paulo Roberto Rosa” pessoa fictícia, criada por Joselito Golin (vide item II.III, mais especificamente o parágrafo 66);

Contudo, no decorrer do trâmite processual, restou comprovado que o Sr. Paulo Rosa de fato existe, uma vez que a Poder Judiciário Especializado (20ª Vara Criminal) decidiu, a pedido do Ministério Público, por arquivar a denúncia crime de falsidade ideológica e falsificação de documento instaurado em face do Sr. Golin ao constatar que o Sr. Rosa de fato existe (fls. 2702 e ss).

Assim, cai por terra a acusação da autoridade fiscal de que as empresas não teriam feito contato e negócios com o Sr. Rosa, por este ser uma pessoa fictícia.

Por fim, importante mencionar que a AGK 5, empresa integrante do mesmo grupo da ora RECORRENTE (“Grupo Vision”), teve a sua responsabilidade solidária afastada em caso oriundo da mesma fiscalização que originou o presente lançamento (processo nº 10880.721160/2013-12).

Nota-se, inclusive, que no relatório fiscal consta que a AGK 5 seria coproprietária de imóvel com a Golin Empreendimentos imobiliários (empresa ligada ao sujeito passivo Joselito Golin), o que demonstraria – aos olhos do Fisco – o interesse comum entre a AGK 5 o Sr. Golin. Registre-se que não foi imputada situação semelhante em face da ora RECORRENTE. Mesmo assim, ao apreciar o caso envolvendo a AGK 5, a Turma julgadora decidiu pela exclusão da responsabilidade solidária com fundamento na mesma tese de inexistência de interesse jurídico comum.

Na ocasião, citou doutrina de Luís Eduardo Schoueri a qual transcrevo abaixo:

“Interesse comum só tem as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos têm “interesse comum” na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos. Note-se que o débito é um só, mas todos os condôminos se revestem da condição de sujeitos passivos solidários.

Não constituem “interesse comum”, por outro lado, as posições antagônicas em um contrato, mesmo quando em virtude deste surja um fato jurídico tributário. Assim, comprador e vendedor não têm “interesse comum” na compra e venda: se o vendedor é contribuinte do ICMS devido na saída da mercadoria objeto da compra e venda, o comprador não será solidário com tal obrigação”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007. P. 581)

Com base em tais argumentos, entendo afastar a responsabilidade solidária em face da RECORRENTE.

II.b. Aproveitamento de imposto pago por terceiro

Vencido quanto ao tema acima, passo à análise da segunda matéria recursal.

Com relação ao pedido de aproveitamento dos valores pagos a título do IRPF sobre ganho de capital pelo Sr. Rosa, entendo que o mesmo não merece prosperar.

É que, no presente caso, a autoridade fiscal desconsiderou que as operações que originaram os ganhos de capitais objeto do lançamento de ofício tenham sido praticadas pelo Sr. Paulo Roberto da Rosa, ao argumento de que este seria pessoa fictícia criada pelo Sr. Joselito Golin, conforme exposto no item II.III do Relatório Fiscal.

Assim, ao desconsiderar a participação da pessoa interposta, Sr. Paulo Roberto da Rosa, na operação, a autoridade fiscal reconheceu e tributou os rendimentos em face do seu real beneficiário, Sr. Joselito Golin.

No entanto, isso não significa que todo e qualquer imposto que supostamente tenha sido recolhido pelo Sr. Paulo Roberto da Rosa deva ser aproveitado e abatido do imposto apurado em face do contribuinte, Sr. Joselito Golin. São contribuintes distintos, não havendo identidade entre os sujeitos da relação com o Fisco.

Ademais, não é possível o aproveitamento de valores pleiteados pelo RECORRENTE pois o imposto supostamente recolhido pelo Sr. Paulo Roberto da Rosa pode, muito bem, já ter sido objeto de pedido de restituição/compensação formulado pela citada pessoa, não podendo, simplesmente, ser abatido do cálculo do imposto de renda devido pelo contribuinte autuado. Assim, não há certeza quanto à existência do crédito.

Portanto, nego provimento ao pleito da RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por CONHECER o recurso especial do Solidário, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, a fim de afastar a responsabilidade tributária atribuída à ICGL 2.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Regis Holanda**, Redator Designado

Do Mérito

Da caracterização de interesse comum na imputação da solidariedade tributária prevista no artigo 124, I, do CTN.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios – Código Tributário Nacional, traz a seguinte disciplina:

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. **Negrito aposto.**

O Parecer Normativo Cosit nº 4, de 2018, que discorre sobre as hipóteses legais de enquadramento da responsabilidade tributária, de acordo com o artigo 124 do Código Tributário Nacional, assim estabelece:

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.

(...)A relação material da obrigação tributária é distinta da relação de responsabilização tributária a terceiro: a primeira decorre da incidência da regra matriz de incidência tributária ao fato lícito e a segunda decorre da incidência da regra matriz de responsabilidade tributária a um fato, muitas vezes ilícito (não

obstante na substituição tributária a responsabilização já ocorrer automaticamente com o fato jurídico tributário).

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

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

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

(...)Exemplificando: na responsabilidade por substituição tributária, o vínculo deve ser com o fato tributário, quando é própria, ou com a pessoa, quando atua como agente de retenção, não obstante na maioria dos casos conter ambos os vínculos. Já na responsabilização cujo antecedente é um ato ilícito, o vínculo com a pessoa está sempre presente, como se vê na lista das que podem ser responsabilizadas pelos arts. 134 e 135 do CTN.

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

(...)Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consultante no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser responsabilizada. Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo. (Grifou-se.)Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito. (,,)

Nesse sentido, por oportuna, destaco passagem da decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (fls. 2.384/2.405):

O interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inciso I, o aparecimento da responsabilidade solidária.

A solidariedade está limitada ao nexos com a situação fática contida na outorga de competência constitucional. Ou seja, não se pode compelir a pagar tributo uma pessoa que não tenha ao menos participado indiretamente da realização de um fato tributário ou que não tenha qualquer vinculação com o fato típico.

Conforme se depreende da defesa apresentada, a Vision Brasil Investments (“Vision”) é uma empresa de gestão de investimentos, em que a grande maioria de seus clientes são investidores institucionais internacionais, cujos recursos são investidos em áreas inovadoras e de alto potencial de valorização, mediante o desenvolvimento de projetos de atividades agrícolas e aquisição de Fazendas, no intuito de obter resultados positivos e valorização das Fazendas para futura venda.

A impugnante, e as empresas I.C.G.L. e a AGK 5, por seu turno – todas geridas pela “Vision” -, foram constituídas para viabilizar as atividades agrícolas e nesse exercício concederam vultosos empréstimos a “Paulo Roberto Rosa” e adquiriram imóveis deste mediante alienação em dação de pagamento para quitação de empréstimos contraídos pelo suposto vendedor ou por Instrumento Particular de Compra e Venda.

Argumenta que por conhecer as peculiaridades do mercado de imóveis rurais na região norte do país, percebeu que a melhor forma para atuação nesse mercado seria contar com a expertise de proprietário local que pudesse auxiliá-la na negociação, pois, assim, manteria a sua identidade oculta para que os proprietários das Fazendas desejadas não elevassem os preços em demasia. Nessas circunstâncias teria sido apresentada ao Sr Joselito Golin, conhecido proprietário de imóveis na região que, por sua vez, apresentou “Paulo Roberto da Rosa”, em reunião presencial no escritório Pinheiro Neto Advogados. Essas argumentações, no entanto, não se revelam convincentes, conforme se esclarece a seguir.

Como a própria interessada alega, o grupo “Vision” compõem-se de empresas de renome e de enorme patrimônio que aplicam significativos recursos de investidores institucionais internacionais e, assim sendo, não é comum que empresas desse porte, contratem pessoas sem antes tomar as cautelas necessárias para prevenir-se contra eventuais estelionatários, pessoas não idôneas e/ou não preparadas para a execução de atividades preponderantes, ou seja, há sempre uma grande preocupação com a escolha de seus intermediários, que se faz mediante contratação de empresas especializadas em seleção de pessoas qualificadas, entrevistas, levantamento de informações que comprovem a identidade, idoneidade financeira e econômica, dentre outros, mormente quando

o objetivo é transferir vultosos recursos para viabilizar operações que visem obter resultados positivos à empresa e aos seus clientes investidores. Atualmente, não se concebe mais a prática de se fazer negócios confiando apenas no conhecido “fio do bigode”, ainda mais, quando se trata de empresa de gestão de investimentos, aprovada e supervisionada pela “CVM” e membro da “ANBIMA” (Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiro e de Capitais).

Pela análise dos autos, não se constata que tenha havido qualquer preocupação nesse sentido, o que leva a presumir que o Sr Joselito é pessoa próxima, de inteira confiança e/ou de investidor, a ponto de se dispensar qualquer cautela, até mesmo para o uso do suposto “Paulo Roberto da Rosa”. Embora a interessada alegue que o seu administrador teria tido uma única reunião presencial com “Paulo Roberto da Rosa”, não foi carreada aos autos qualquer prova que pudesse contrapor as investigações efetuadas pela autoridade lançadora que a levaram a concluir pela inexistência do mesmo, tratando-se, portanto, de pessoa fictícia. Assim, torna-se sem efeito qualquer argumentação no sentido de que tal figura existia e que tinha experiência e conhecimentos necessários à localização, aquisição e regularização dos imóveis a serem adquiridos pela empresa.

Não bastando, todas as negociações foram feitas pelo Sr. Joselito Golin, este sim, um conhecedor das peculiaridades e proprietário de imóveis na região, por meio de procuração que lhe dava poderes amplos, gerais e irrestritos, inclusive, para movimentar e encerrar contas correntes e/ou quaisquer aplicações financeiras, fazer depósitos e retiradas, emitir, endossar e descontar cheques, dar instruções sobre títulos, protestar, receber e dar quitação, dentre outros (fl. 1.307). Logo, é de se perguntar porque a interessada aceitaria a intermediação de uma terceira pessoa, que se verificou fictícia, se o Sr. Joselito possuía todas as alegadas qualificações necessárias a viabilização dos seus negócios? Por que não negociou diretamente com este já que a garantia substancial dada aos mútuos contratados consistiu na responsabilização de Joselito Golin (pessoa com nome e patrimônio) como devedor solidário e principal pagador, sem benefício de ordem, de todas as obrigações assumidas por “Paulo Roberto da Rosa”, se não havia qualquer interesse comum no uso da interposta pessoa?

Nem mesmo a argumentação de manter a sua identidade oculta para que os proprietários das Fazendas desejadas não elevassem os preços em demasia se sustenta, pois como visto os imóveis dados em dação de pagamento aos mútuos contraídos foram transferidos em valores de mercado, bem superiores aos custos de aquisição dos imóveis por “Paulo Roberto da Rosa”, e até mesmo do VTN médio informado pela Secretaria da Agricultura dos Estados, no caso, as Fazendas Piauí (Fazenda Olho D’Água, Fazenda Brejo da Onça II, Fazenda Esteio I, Fazenda Esteio II, Fazenda Duas Meninas, Fazenda Piauí I, Fazenda Piauí II, Fazenda Piauí III, Fazenda Piauí IV e Fazenda Piauí V) adquiridas por R\$ 960.000,00 (valor que consta no registro de imóvel) e alienadas à I.C.G.L e I.C.G.L 2 por R\$ 54.735.988,46 na proporção de 18,94% e 81,06%, respectivamente (ver quadros às fls. 1.523 e 1.527).

Como a atividade da empresa consistia na aquisição de Fazendas para futura revenda, a majoração do custo de aquisição e, em consequência, a transferência do imposto decorrente dessa operação a terceira pessoa que se revelou fictícia, sem sombra de dúvidas, atende aos interesses da impugnante, já que reduzirá o seu lucro ou até gerará prejuízo quando da sua revenda, resultando, dessa forma, menor imposto a pagar ou até inexistente.

(...)

Nesse contexto, é de se manter a sujeição passiva solidária atribuída à I.C.G.L.2 Empreendimentos e Participações S.A., nos termos constituídos.

No acórdão recorrido, também considerou-se que os elementos de prova reunidos na autuação lograram caracterizar o interesse comum na relação entre o alienante e o adquirente dos imóveis a respaldar a responsabilidade tributária pelo crédito tributário relativo ao ganho de capital apurado na alienação dos imóveis rurais.

Em resumo, na hipótese tratada nesse processo, o fato gerador do tributo está relacionado com o ganho de capital obtido na compra e venda de imóveis rurais de grande extensão. Essas operações foram realizadas segundo engenharia já descrita e que envolvia o repasse de vultosas somas de uma empresa interessada na compra de imóvel a uma pessoa física que usaria esses recursos e suas habilidades para comprar o bem visado e depois, como dação em pagamento pelo suposto empréstimo, transferiria o bem para o real adquirente.

Nesse sentido, analisando-se globalmente os fatos dos quais decorreram o lançamento, verifica-se que eventual antagonismo – caracterizado por estarem os sujeitos passivos situados em pólos opostos - não ocorre no caso em apreço, uma vez que o conjunto das operações realizadas evidencia a existência de coordenação entre os envolvidos, como por exemplo: (a) na operacionalização dos supostos mútuos ocorridos entre os representantes da recorrente e o senhor Paulo Roberto da Rosa, ou seu "representante legal através de procuração", o senhor Joselito Golin; (b) na escolha das propriedades a serem negociadas; (c) na regularização das propriedades; e (d) na concretização da venda para a recorrente.

Basta analisar-se o fluxo das operações de compra, regularização e venda das propriedades, no qual a própria recorrente demonstra que, ao se utilizar dos conhecimentos dos "experts" em atividades agropecuárias, emprestava-se vultosas quantias, sob a alegação de que havia garantias do autuado principal, para que, uma vez regularizada a documentação das propriedades, essas fossem repassadas para a recorrente. Todas as transações eram feitas entre a recorrente (responsável solidária) e o autuado principal, o senhor Joselito Golin.

Nessas situações, resta demonstrado que inexistia uma relação normal de compra e venda na qual há sujeitos em pólos opostos, mas existia uma colaboração coordenada visando ao interesse comum das partes.

Esse interesse comum, caracterizado por todo o fluxo das operações demonstrado nos autos, vem ao encontro dos ensinamentos de Betina Treiger Grupenmacher (Código Tributário Anotado, ed. Escola Superior de Advocacia, OAB Paraná, p. 343):

A solidariedade está consagrada no artigo 124 e estabelece que podem ser o contribuinte e o responsável solidariamente instados ao pagamento do tributo afigurando-se possível que a totalidade da obrigação seja exigida de ambos, sendo indiferente a parcela com que contribuíram para a prática do fato gerador.

Paulo de Barros Carvalho ressalta que a solidariedade relativa à responsabilidade tributária distingue-se daquela decorrente do "consórcio" de mais de um sujeito na prática do fato gerador. Segundo leciona, são duas as hipóteses de solidariedade no direito tributário.

Uma é a que decorre da prática conjunta do fato gerador, cujos sujeitos têm interesse comum na sua realização e respondem conjuntamente pelo débito decorrente de sua prática.

Nesta hipótese, o legislador que edita a regra-matriz de incidência está adstrito ao arquétipo constitucional do tributo para eleger os respectivos sujeitos passivos. A outra é a que decorre da inobservância da legislação tributária pelo contribuinte e que implica na transferência da responsabilidade a um sujeito, indiretamente relacionado ao fato gerador.

Portanto, com a demonstração dos fatos acostada aos autos, não deve prosperar a tese de inexistência do interesse econômico e/ou jurídico, pois todo o fluxograma das operações demonstra cabalmente que existiam ações coordenadas entre a recorrente e o contribuinte principal, cobrindo desde a escolha da propriedade a ser comprada, sua regularização e sua venda ao Grupo Vision.

Com efeito, o que caracteriza a responsabilidade solidária é o conjunto das operações e não os atos tomados isoladamente. Em outras palavras: a autuação demonstrou que havia um complexo planejamento das atividades da recorrente conjuntamente com o senhor Paulo Roberto da Rosa e/ou com o senhor Joselito Golin, deixando evidentes os laços que caracterizam o envolvimento empresarial entre tais partes, que extrapola o simples interesse de operações de compra e venda mercantil. Todo esse emaranhado de atos e procedimentos realizados pelos atores desta autuação, visava a tentar descaracterizar, de forma ilícita, a obrigação do pagamento do ganho de capital pelo real beneficiário da transação.

Desse modo, não merece provimento o recurso especial nesta matéria.

Da Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER e NEGAR provimento ao presente recurso especial do responsável solidário.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 9202-011.348 – CSRF/2ª TURMA

PROCESSO 10880.721159/2013-80

Regis Holanda

DOCUMENTO VALIDADO