



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10932.720090/2015-86
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.531 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 05 de abril de 2023
Recorrente CLS METAIS INDUSTRIA E COMÉRCIO DE METAIS EIRELI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010, 2011

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIAL. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Correta a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária quando demonstrado que os solidários arrolados eram os reais interessados e artífices da autuada, constituída em nome das interpostas pessoas, com vistas a prática de amplo esquema de sonegação em conjunto com empresas de sua titularidade. Com efeito, no caso concreto, há um liame comum entre os responsáveis arrolados, concernentes à sua participação em empresas envolvidas direta ou indiretamente no esquema de sonegação, evidenciando que sua participação ultrapassava a mera condição de sócio das empresas partícipes do esquema, mormente tendo-se em conta o fato, devidamente comprovado, de que os recursos foram movimentados por diversas empresas sem existência real e cujos quadros societários eram compostos por interpostas pessoas, conformando uma atuação conjunta dos envolvidos na prática dos atos que deram ensejo aos fatos tributáveis apurados.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. INTERESSE COMUM NÃO CARACTERIZADO PARA DETERMINADAS PESSOAS FÍSICAS.

Não se sustenta a imputação de responsabilidade solidária em relação às pessoas físicas cujo interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal não restou caracterizado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso Especial em relação à matéria “divergência na interpretação do art. 530, RIR/99”; (ii) por maioria, conhecer parcialmente da responsabilidade apenas quanto ao art. 124, I, do CTN, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator) e Gustavo Guimarães da Fonseca que conheciam apenas quanto à interpretação do referido dispositivo legal sem adentrar ao reexame dos fatos. No mérito, acordam em: (i) por voto de qualidade, dar

provimento ao recurso para excluir Rafael Escobar Cerqueira e Paulo Henrique Escobar Cerqueira do polo passivo da obrigação tributária, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por negar provimento; votaram pelas conclusões, a conselheira Livia De Carli Germano, em relação ao voto do relator, e o conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, em relação ao voto vencedor; (ii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso para excluir João André Escobar Cerqueira do polo passivo da obrigação tributária, vencidos os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator), Edeli Pereira Bessa e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que votaram por negar-lhe provimento; votou pelas conclusões do voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano e (iii) por maioria de votos, negar provimento aos recursos de Paulo Cesar Verly da Cruz e João Natal Cerqueira, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram por dar-lhes provimento; votaram pelas conclusões os conselheiros Livia De Carli Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Livia De Carli Germano.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros , Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência dos corresponsáveis arrolados no lançamento realizado em face da contribuinte acima identificada, contra o acórdão 1401-003.003, proferido pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte e dos responsáveis solidários e ao recurso de ofício.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2012

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS

Comprovado nos autos como verdadeiros sócios da pessoa jurídica, pessoas físicas, acobertadas por terceiras pessoas ("laranjas") que apenas emprestavam o nome para que este realizasse operações em nome da pessoa jurídica, gerindo, na prática, seus negócios e suas contas correntes bancárias, fica caracterizada a hipótese prevista no art. 124, I, do Código Tributário Nacional, pelo interesse comum na situação que constituía o fato gerador da obrigação principal.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

São solidariamente responsáveis as pessoas físicas que participem efetivamente do processo decisório para engendrar operações com o objetivo de reduzir a carga tributária, demonstrando o interesse comum ao auferir, direta ou indiretamente, os benefícios delas decorrentes.

GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. SOLIDARIEDADE COMPROVADA.

Da análise dos autos o interesse comum das solidárias está absoluta e expressamente comprovados na medida em que, não só existia de fato um grupo empresarial, mas sim uma unicidade empresarial.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Caracteriza a confusão patrimonial de esferas patrimoniais típica do interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, com a consequente responsabilização solidária, beneficiar-se pela utilização da estrutura legal e dos resultados da empresa, apropriando-se do patrimônio por ela gerado ilegalmente. No caso dos autos resta demonstrado o interesse jurídico e econômico, bem como o nexo entre as partes.

PRINCÍPIO DA INDIVIDUALIZAÇÃO DA PENA. INSTITUTOS DE DIREITO PENAL. INAPLICABILIDADE AO DIREITO TRIBUTÁRIO. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ATIVIDADE VINCULADA E OBRIGATÓRIA.

A lei não confere discricionariedade à autoridade julgadora administrativa para aplicar, no âmbito do Direito Tributário, institutos próprios do Direito Penal, face tratar-se de atividade vinculada e obrigatória, estando subordinado aos comandos que estiverem expressamente previstos em lei.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. RAZOABILIDADE. PROPORCIONALIDADE. SÚMULA 02. CARF.

Os princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu. Inteligência da Súmula CAR n. 2.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. LEGALIDADE. SUBSTITUIÇÃO POR MULTA DE 100%. IMPOSSIBILIDADE.

Os percentuais da multa de ofício, exigível em lançamento de ofício, são determinados expressamente em lei, descabendo a substituição por multa moratória em patamar diverso (100%). Súmula 02. CARF.

MULTA QUALIFICADA. APLICABILIDADE

Restou comprovado que a complexa operação criminosa foi realizada de forma dolosa mediante fraude e simulação, com o objetivo de sonegar tributos.

NULIDADE. CAUSA NÃO PRESENTE.

Não constatada preterição ao direito à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal do contribuinte e tendo sido lavrado por autoridade competente o hostilizado Auto de Infração, não se cogita de possibilidade capaz de nulificar o lançamento, conforme previsto no art. 59 do Decreto n.º 70.235/72.

PEDIDO DE PERÍCIA CONTÁBIL. PRESCINDIBILIDADE INDEFERIMENTO.

Indefere-se pedido de perícia que, apesar de que apresente seus motivos e contenha a formulação de quesitos e a indicação do perito, seja prescindível para a composição da lide.

PRESUNÇÕES LEGAIS. ÔNUS DA PROVA. CONTRIBUINTE

O efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume, cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.

NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA CAUSA OU NATUREZA DOS DEPÓSITOS E DA EVENTUAL TRIBUTAÇÃO DESSES VALORES.

A presunção do art.42 da Lei n.º 9.430/96 somente será afastada se o contribuinte comprovar na impugnação que os depósitos não deveriam ser ordinariamente tributados, pois na fase recursal, a autoridade autuante não poderá efetuar a reclassificação dos rendimentos, como determinado pelo art.42, §2º, da Lei n.º 9.430/96. Transposta a fase da autuação, sem comprovação da origem dos depósitos bancários, o contribuinte deve sofrer o ônus da presunção legal, a qual somente poderá ser afastada se o contribuinte comprovar, iniludivelmente, que os depósitos bancários têm origem em eventos fora do campo da tributação do imposto de renda ou, em se tratando de receitas tributáveis, já tivessem sido tributadas.

ARBITRAMENTO DE LUCROS. MEDIDA EXTREMA.

A não apresentação do Lalur, quando apresentados os livros Diário, Saídas, Razão e Registro de Apuração do IPI, e sendo possível determinar o lucro real não enseja o arbitramento do lucro, que é medida extrema.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração reflexos da CSLL, PIS e COFINS uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo.

APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Devidamente cientificados, os responsáveis solidários PAULO CÉSAR VERLY DA CRUZ, RAFAEL ESCOBAR CERQUEIRA, PAULO HENRIQUE ESCOBAR CERQUEIRA, JOÃO ANDRÉ ESCOBAR CERQUEIRA e JOÃO NATAL CERQUEIRA apresentaram, tempestivamente, seus recursos especiais, conforme analisado no despacho de admissibilidade (fls. 8018/8023).

Os recursos foram admitidos pela presidente da 4ª Câmara desta 1ª Seção, nos termos do despacho de admissibilidade, que bem resume a divergência suscitada pelos recorrentes, *verbis*:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que os Recorrentes lograram êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, por matéria recorrida (destaques do original transcrito):

(1) “inteligência dos arts. 124, I, e 135, III, do CTN, para fins de solidariedade e responsabilidade tributária”¹

Decisão recorrida:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

Caracteriza a confusão patrimonial de esferas patrimoniais típica do interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, com a conseqüente responsabilização solidária, beneficiar-se pela utilização da estrutura legal e dos resultados da empresa, apropriando-se do patrimônio por ela gerado ilegalmente. No caso dos autos, resta demonstrado o interesse jurídico e econômico, bem como o nexo entre as partes.

[...].

A Autoridade Autuante responsabilizou solidariamente as pessoas físicas beneficiadas diretamente ou indiretamente com os depósitos, quais sejam, JOÃO NATAL CERQUEIRA, PAULO CÉSAR VERLY DA CRUZ, PAULO HENRIQUE ESCOBAR CERQUEIRA, RAFAEL ESCOBAR CERQUEIRA e JOÃO ANDRÉ ESCOBAR CERQUEIRA.

[...].

Entretanto, não vejo como restringir absolutamente a aplicação do dispositivo legal, a situações em que o responsável solidário tenha participado diretamente

¹ 1 Considerados apenas os dois primeiros acórdãos paradigmas apontados, conforme disposição regimental nesse sentido [art. 67, § 7º (Anexo II), do RICARF/2015].

do fato ou situação que gerou o fato gerador. Quem participa diretamente de tal situação, é sempre o contribuinte de fato.

A participação do responsável é, e sempre será, indireta. Entretanto, necessário que exista nexó entre a conduta da devedora solidária e a suposta infração, não necessariamente a realização do próprio fato gerador.

Acórdão paradigma n.º 1402-002.458, de 2017:

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.

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

[...].Relativamente aos coobrigados João André Escobar Cerqueira, Rafael Escobar Cerqueira e Paulo César Verly da Cruz, a ação fiscal demonstrou que os recursos foram em alguns casos direcionados a eles ou a outras pessoas jurídicas por eles administradas.

Entretanto, nenhum deles exercia cargo com poder de decisão na pessoa jurídica autuada nem tampouco foi indicada contra eles a prática da conduta infracional enquadrável no mencionado dispositivo.

Daí porque entendo que não há como manter a responsabilidade que lhes foi imputada, motivo pelo qual voto por dar provimento ao recurso dos coobrigados João Natal Cerqueira, Paulo Henrique Escobar Cerqueira, João André Escobar Cerqueira, Paulo César Verly da Cruz e Rafael Escobar Cerqueira e excluí-los da relação jurídico-tributária.

Acórdão paradigma n.º 1402-002.459, de 2017:

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.

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

[...].

Relativamente aos coobrigados João André Escobar Cerqueira, Rafael Escobar Cerqueira e Paulo César Verly da Cruz, a ação fiscal demonstrou que os recursos foram em alguns casos direcionados a eles ou a outras pessoas jurídicas por eles administradas.

Entretanto, nenhum deles exercia cargo com poder de decisão na pessoa jurídica autuada nem tampouco foi indicada contra eles a prática da conduta infracional enquadrável no mencionado dispositivo.

Daí porque entendo que não há como manter a responsabilidade que lhes foi imputada, motivo pelo qual voto por dar provimento ao recurso dos coobrigados João Natal Cerqueira, Paulo Henrique Escobar Cerqueira, João André Escobar Cerqueira, Paulo César Verly da Cruz e Rafael Escobar Cerqueira e excluí-los da relação jurídico-tributária.

Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu não ver como restringir absolutamente a aplicação do dispositivo legal [artigo 124, inciso I, do CTN, esclareço], a situações em que o responsável solidário tenha participado diretamente do fato ou situação que gerou o fato gerador, ou seja, necessário que exista nexó entre a conduta da devedora solidária e a suposta infração, não necessariamente a realização do próprio fato gerador, **os acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos n.ºs 1402-002.458, de 2017, e 1402-002.459, de 2017) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que a caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I do art. 124 do CTN prescinde da demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

(2) “divergência na interpretação do art. 530, RIR”²

Decisão recorrida:

ARBITRAMENTO DE LUCROS. MEDIDA EXTREMA.

A não apresentação do Lalur, quando apresentados os livros Diário, Saídas, Razão e Registro de Apuração do IPI, e sendo possível determinar o lucro real, não enseja o arbitramento do lucro, que é medida extrema.

[...].

A Autoridade Autuante responsabilizou solidariamente as pessoas físicas beneficiadas diretamente ou indiretamente com os depósitos, quais sejam, JOÃO NATAL CERQUEIRA, PAULO CÉSAR VERLY DA CRUZ, PAULO HENRIQUE ESCOBAR CERQUEIRA, RAFAEL ESCOBAR CERQUEIRA e JOÃO ANDRÉ ESCOBAR CERQUEIRA.

[...].

Com a identificação das fraudes na contabilidade e a simulação de pagamentos, tem-se a ocorrência da famigerada prática conhecida como “operação de noteiras”, prática esta que compreende a geração de créditos de ICMS e IPI, com repercussão nos demais tributos, como a supressão do IRPJ e CSLL, além de ocultar a compra de ativos para favorecer as pessoas físicas e jurídicas que atuam nos bastidores das operações como reais beneficiários, à margem de qualquer controle ou tributação.

[...].

Outrossim, como bem enfrentado, não é o caso de arbitramento, pois os documentos obtidos foram suficientes para se calcular o crédito devido na sistemática de tributação a que a contribuinte optou.

Acórdão paradigma n.º 1302-003.012, de 2018:

LUCRO ARBITRADO. DEVER DA FISCALIZAÇÃO.

Em que pese ser uma medida excepcional, a apuração pelo arbitramento é obrigatória, caso a fiscalização constate a presença de um dos requisitos elencados na legislação que determinam essa forma de apuração, devendo a

² 2 Considerados apenas os dois primeiros acórdãos paradigmas apontados, conforme disposição regimental nesse sentido [art. 67, § 7º (Anexo II), do RICARF/2015].

constituição do crédito tributário se dar com base no lucro arbitrado. É nula autuação que, ao invés de apurar o lucro arbitrado, constitui o crédito tributário pela forma de tributação de opção do contribuinte.

[...].

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face do contribuinte Luckmetais Comércio de Metais Ltda. e dos coobrigados João Carlos Magarotto, Ednaldo Coelho da Silva, João Natal Cerqueira, João André Escobar Cerqueira; Rafael Escobar Cerqueira, Paulo Henrique Escobar Cerqueira e Paulo César Verly da Cruz, no qual a fiscalização constituiu créditos tributários de IRPJ e CSLL.

[...].

Neste sentido, não se pode perder de vista que, ao verificar os equívocos nos lançamentos contábeis relativos aos custos da entidade (contabilidade imprestável), a fiscalização não considerou o impacto em cada período de apuração. Em verdade, deveriam ser verificadas de que modo as compras consideradas fictícias influenciaram os custos, devendo serem glosados apenas os custos correspondentes. Como não foi feito esse trabalho, até mesmo porque se considerou como fraudulentas as demonstrações contábeis, o correto seria proceder ao arbitramento do lucro, o que não foi feito.

[...].

Portanto, é patente o erro da fiscalização que, mesmo identificando que a fiscalizada “em sua contabilidade operações comerciais que não existiam”, não sendo confiáveis as demonstrações contábeis da entidade, calculou o lucro tributável pela IRPJ e CSLL pela modalidade do “lucro real”, quando, ao certo, deveria ter o feito pela modalidade do “lucro arbitrado”.

No que se refere a essa segunda matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *mesmo com a identificação das fraudes na contabilidade e a simulação de pagamentos, [...], não é o caso de arbitramento, pois os documentos obtidos foram suficientes para se calcular o crédito devido na sistemática de tributação a que a contribuinte optou, o **acórdão paradigma** apontado (Acórdão n.º 1302-003.012, de 2018) decidiu, de modo diametralmente oposto, que porque se considerou como **fraudulentas as demonstrações contábeis**, o correto seria proceder ao arbitramento do lucro, ou seja, *é patente o erro da fiscalização que, mesmo identificando que a fiscalizada “em sua contabilidade **operações comerciais que não existiam**”, não sendo confiáveis as demonstrações contábeis da entidade, calculou o lucro tributável pela IRPJ e CSLL pela modalidade do “lucro real”, quando, ao certo, deveria ter o feito pela modalidade do “lucro arbitrado”.**

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização das divergências de interpretação suscitadas.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO sejam ADMITIDOS os Recursos Especiais interpostos.

[...]

Com fundamento nas razões acima expendidas, nos termos dos arts. 18, inciso III, c/c 68, § 1º, ambos do Anexo II do RI/CARF aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, ADMITO os Recursos Especiais interpostos.

[...]

Em linhas gerais os corresponsáveis arrolados trazem as seguintes alegações para sustentar a reforma do acórdão recorrido:

Recorrente Paulo Cesar Verly da Cruz (fls. 7556/7629)

- a) Que nunca teve qualquer relação com a empresa autuada nem sob a ótica societária, nem sob a ótica gerencial, seja jurídica ou faticamente;
- b) Que as empresas de que era sócio não foram autuadas pelo Fisco, tampouco incluídas como coobrigadas em quaisquer dos autos de infração lavrados;
- c) Que não houve comprovação, nem mesmo menção, a qualquer ato praticado pelo recorrente no contexto que ensejou a autuação, sendo inviável considerar que tinha o poder de gestão necessário a torna-lo responsável pelo crédito tributário;
- d) Que o fato de compor o quadro societário das empresas que teriam supostamente recebido recursos inidôneos da autuada não tem o condão de lhe atribuir a solidariedade obrigacional prevista no art. 124, I do CTN, nem a responsabilidade tributária prevista no art. 135, inc. III do CTN.
- e) Que há incerteza quanto ao fundamento jurídico da imputação da responsabilidade, posto que indicada com base nos art. 124, I e 135, III do CTN, o que a macula de nulidade, pois impede que o devedor identifique a exata circunstância pela qual é demandado;
- f) Que os dispositivos não se aplicam em conjunto, por se tratar de institutos distintos, pois enquanto o art. 124, I trata da solidariedade obrigacional por interesse comum, o art. 135, III trata da responsabilidade tributária do gestor pelo cometimento de infração;
- g) Que não se pode interpretar a solidariedade prevista no art. 124, I do CTN como hipótese de extensão da responsabilidade tributário a indivíduo que não tenha praticado o fato gerador, sendo que a exigência de interesse comum diz respeito à realização conjunta da situação que constitua o fato gerador, sendo insuficiente o mero interesse econômico em sua realização;
- h) Que o art. 124, inc. I não se aplica, evidentemente, ao presente caso, pois o objetivo de imputar-lhe o adimplemento do crédito não está relacionado a eventual interesse comum que tenha com a empresa autuada, com a qual jamais guardou qualquer relação pessoal;
- i) Que o que pretende o Fisco é estender a terceira pessoa a responsabilidade por tributo decorrente de fato gerador praticado por contribuinte específico, no caso a empresa autuada, de sorte que o instituto que eventualmente seria aplicável seria o do art. 135 do CTN;
- j) Que o art. 135, III do CTN não trata da responsabilidade do sócio, mas sim dos gestores da pessoa jurídica

- k) Que para a caracterização da responsabilidade tributária do sócio gerente ou administrador é indispensável ficar evidenciado que este tenha atuado de forma efetiva, dolosa e ilícita em desfavor da empresa representada ou gerida, ensejando a constituição de obrigação tributária a ser (por ele) adimplida;
- l) Que não é viável sustentar a condição de diretor, gerente ou representante do recorrente em relação à empresa autuada, já que com ela jamais guardou qualquer relação e nunca foi sócio ou gestor da pessoa jurídica;
- m) Que o recorrente poderia, no máximo ser responsabilizado em face de autuações de empresas nas quais foi ao menos sócio, sendo indevido cobrá-lo por tributos incidentes sobre resultados de empresa da qual jamais participou;
- n) Que as empresas de que foi sócio não fazem parte da presente autuação e sequer foram autuadas pelo Fisco pelos fatos investigados;
- o) Que não houve qualquer comprovação de sua atuação em qualquer ponto do esquema apontado como fraudulento pelo Fisco, inexistindo assim o requisito básico para a capitulação no art. 135, III do CTN;
- p) Que ainda que fosse correta a alegação do Fisco de que o recorrente seria sócio de fato da empresa autuada, para sua responsabilização seria indispensável a indicação e comprovação de quais atos foram pessoalmente por ele praticados: (i) dolosamente; (ii) na gestão e em desfavor da empresa; (iii) com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, (iv) por interesse próprio e (v) que constitua obrigação tributária;
- q) Que a mera condição de sócio de empresas que receberam recursos da empresa autuada não é suficiente para atender ao requisito;
- r) Que, subsidiariamente, caso se entenda pela existência de responsabilidade, esta deve se limitar aos fatos diretamente relacionados ao recorrente, haja vista que afastada a solidariedade suscitada pelo Fisco, conforme demonstrado no recurso.

Recorrente Rafael Escobar Cerqueira (fls. 7634/7726):

- a) A inocorrência da hipótese de responsabilidade prevista no art. 124, inc. I do CTN no caso de sujeitos que não ocupam o mesmo lado da relação jurídica que constitui o fato gerador do tributo, dada a ausência de interesse jurídico e econômico;
- b) Que ao contrário do que consta do acórdão recorrido não existe no Termo de Verificação Fiscal – TVF, qualquer imputação ao recorrente de sócio de fato ou administrador da empresa autuada, destacando que o sócio da empresa autuada figura no rol de coobrigados;
- c) Que para que haja a solidariedade com base no art. 124, I do CTN é preciso que todos os devedores tenham um interesse focado exatamente na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária e que é necessário que o

objeto deste interesse recaia sobre a realização do fato que pode gerar a tributação;

- d) Que no presente caso, quando a empresa adquiriu e fez circular, mesmo que ficticiamente, a mercadoria, ou quando auferiu renda, não se pode considerar que o recorrente tenha realizado a materialidade tributária, mas apenas a pessoa jurídica;
- e) Que a única acusação fiscal constante do TVF é de que outras empresas e não a autuada, supostamente partícipes do esquema delituoso, teriam realizado transferências de valores para constas bancárias de sua titularidade, mas a empresa autuada jamais enviou recursos ao recorrente;
- f) Que o ora recorrente também foi arrolado em face de autuações lavradas contra estas empresas, pelos mesmos fatos, o que constitui flagrante arbitrariedade, na medida em que o Fisco estaria se utilizando reiteradamente de um mesmo indício de suposta irregularidade para imputar a responsabilidade;
- g) Que ao contrário do que alega o acórdão recorrido, não é “natural que sejam expostos, nos dois casos, de modo idêntico” o mesmo recurso, uma vez que nas referidas situações alega-se diferente origem e destino dos mesmos valores, o que demonstra o equívoco do trabalho fiscal;
- h) Que o acórdão recorrido adotou as conclusões do trabalho fiscal sem contrapor-las aos argumentos e comprovações trazidas no recurso voluntário;
- i) Que a autoridade fiscal jamais poderia atribuir a responsabilidade solidária indistintamente à quatro pessoas físicas distintas, tratando-as como “Familia Cerqueira, sem qualquer individualização das condutas praticadas por cada sujeito.
- j) Que não se sustenta a imputação atribuída ao recorrente em face da participação como quotista da empresa Electa Empreendimentos Participações Ltda, que é uma empresa não operacional que tem em seu objeto social a administração e participação em outras empresas;
- k) Que o mesmo alega em face da imputação em face de ser suposto administrador não sócio da empresa Koprur Ind. e Com. Ltda que também não pratica atividade comercial e não atua no setor produtivo, revelando-se impossível a sua participação nas simulações apontadas pela fiscalização;
- l) Que sua participação na empresa Electa decorre tão somente de planejamento sucessório realizado por seu pai, João Natal Cerqueira e que, em 2008, quando foi constituída a empresa, possuía 23 anos de idade e ainda era estudante universitário, jamais tendo participado da gestão daquela empresa;

- m) Que é nulo o trabalho fiscal em face da inobservância do art. 530 do RIR/1999, que determina o arbitramento do lucro, uma vez que a autoridade fiscal apontou a existência de fraude contábil no TVF; e
- n) Que ao constatar que a contabilidade da empresa autuada não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas a autoridade fiscal estava obrigada a calcular o lucro tributável pela modalidade do lucro arbitrado.

Recorrente **Paulo Henrique Escobar Cerqueira** (fls. 7729/7826) :

- a) A inocorrência da hipótese de responsabilidade prevista no art 124, inc. I do CTN no caso de sujeitos que não ocupam o mesmo lado da relação jurídica que constitui o fato gerador do tributo, dada a ausência de interesse jurídico e econômico;
- b) Que ao contrário do que consta do acórdão recorrido não existe no Termo de Verificação Fiscal – TVF, qualquer comprovação ou indício da existência de uma relação direta entre o recorrente e a devedora principal, com a qual jamais teve contato;
- c) Que o Fisco não demonstra a existência de qualquer remessa da devedora principal ou de qualquer outra empresa partícipe da suposta fraude, da qual seja ou tenha sido sócio, para o recorrente, restando afastado de plano até mesmo o suposto interesse econômico indicado no acórdão recorrido;
- d) Que no presente caso, quando a empresa fez circular, mesmo que ficticiamente, a mercadoria, ou quando auferiu renda, não se pode considerar que o recorrente tenha realizado a materialidade tributária, mas apenas a pessoa jurídica;
- e) Que a autoridade fiscal indica a existência de remessas e recebimentos de numerários entre a autuada e terceiras empresas que não guardam qualquer relação com o recorrente;
- f) Que a acusação fiscal é de que o recorrente tenha recebido recursos da empresa Alumibrás e não da autuada, de modo que não podem indicar qualquer proveito econômico decorrente das infrações apontadas contra a empresa autuada;
- g) Que o recorrente não possuía qualquer vínculo com a empresa Helur Ind. e Com Ltda, da qual foi apenas sócio-quotista há muitos anos antes da ocorrência dos fatos apurados no período fiscalizado;
- h) Que em relação à empresa Lemnos Indústria de Metais Ltda, que teria sido beneficiado da suposta fraude fiscal, e de quem teria recebido recursos provenientes da empresa Alumibrás, quem deveria ter figurado no rol dos devedores solidários era a mesma e não a pessoa física de um dos seus sócios;

- i) Que não há comprovação de que os recursos que supostamente ingressaram na empresa Lemnos foram destinados, em sequência, ao recorrente, mesma situação das remessas feitas à Helur Ind. e Com. Ltda.
- j) Que é nulo o trabalho fiscal em face da inobservância do art. 530 do RIR/1999, que determina o arbitramento do lucro, uma vez que a autoridade fiscal apontou a existência de fraude contábil no TVF; e
- k) Que ao constatar que a contabilidade da empresa autuada não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas a autoridade fiscal estava obrigada a calcular o lucro tributável pela modalidade do lucro arbitrado.

Recorrente **João André Escobar Cerqueira** (fls. 7829/7921):

- a) A inocorrência da hipótese de responsabilidade prevista no art 124, inc. I do CTN no caso de sujeitos que não ocupam o mesmo lado da relação jurídica que constitui o fato gerador do tributo, dada a ausência de interesse jurídico e econômico;
- b) Que ao contrário do que consta do acórdão recorrido não existe no Termo de Verificação Fiscal – TVF, qualquer comprovação ou indício da existência de uma relação direta entre o recorrente e a devedora principal, com a qual jamais teve contato;
- c) Que o Fisco não demonstra a existência de qualquer remessa da devedora principal ou de qualquer outra empresa partícipe da suposta fraude, da qual seja ou tenha sido sócio, para o recorrente, restando afastado de plano até mesmo o suposto interesse econômico indicado no acórdão recorrido;
- d) Que no presente caso, quando a empresa adquiriu e fez circular, mesmo que ficticiamente, a mercadoria, ou quando auferiu renda, não se pode considerar que o recorrente tenha realizado a materialidade tributária, mas apenas a pessoa jurídica;
- e) Que a autoridade fiscal indica a existência de remessas e recebimentos de numerários entre a autuada e terceiras empresas que não guardam qualquer relação com o recorrente;
- f) Que o TVF afirma que o recorrente teria recebido recursos da empresa Alumibras, que teriam sido repassados pela autuada, mas não consta do mesmo qualquer remessa de valores ao mesmo;
- g) Que não se sustenta a imputação atribuída ao recorrente em face da participação como quotista da empresa Electa Empreendimentos Participações Ltda, que é um empresa não operacional que tem em seu objeto social a administração e participação em outras empresas, não operacional, não atuando, portanto, no setor produtivo, revelando-se impossível sua participação nas simulações imputadas pelo Fisco;

- h) Que sua participação na empresa Electa decorre tão somente de planejamento sucessório realizado por seu pai, João Natal Cerqueira;
- i) Que no período autuado possuía 24 anos de idade e em 2010 havia ingressou na universidade, e só veio a ter conta bancária em fevereiro de 2013;
- j) Que somente em 03/02/2010 passou a ser quotista da empresa Electa, sem qualquer poderes de administração, não tendo qualquer controle e sequer conhecimento da gestão da referida empresa;
- k) Que, com relação às empresas PRJ Participações, XPTO Assessoria e Participações, Alcicla e Koprur, também não são administradas pelo recorrente e que não há no TVF qualquer remessa de recurso enviados às essas empresas;
- l) Que é nulo o trabalho fiscal em face da inobservância do art. 530 do RIR/1999, que determina o arbitramento do lucro, uma vez que a autoridade fiscal apontou a existência de fraude contábil no TVF; e
- m) Que ao constatar que a contabilidade da empresa autuada não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas a autoridade fiscal estava obrigada a calcular o lucro tributável pela modalidade do lucro arbitrado.

Recorrente **João Natal Cerqueira** (fls. 7924/8009):

- a) A inocorrência da hipótese de responsabilidade prevista no art 124, inc. I do CTN no caso de sujeitos que não ocupam o mesmo lado da relação jurídica que constitui o fato gerador do tributo, dada a ausência de interesse jurídico e econômico;
- b) Que para que haja a solidariedade com base no art. 124, I do CTN é preciso que todos os devedores tenham um interesse focado exatamente na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária e que é necessário que o objeto deste interesse recaia sobre a realização do fato que pode gerar a tributação;
- c) Que no presente caso, quando a empresa fez circular, mesmo que ficticiamente, a mercadoria, ou quando auferiu renda, não se pode considerar que o recorrente tenha realizado a materialidade tributária, mas apenas a pessoa jurídica;
- d) Que o ora recorrente também foi arrolado em face de autuações lavradas contra outras empresas que fariam parte do esquema fraudulento pelos mesmo fatos, como a empresa Alumibrás, o que constitui flagrante arbitrariedade, na medida em que o Fisco estaria se utilizando reiteradamente de um mesmo indício de suposta irregularidade para imputar a responsabilidade;

- e) Que comprovou a inexistência de participação societária na empresa Empório de Metais Ltda no ano-calendário objeto da autuação, pois se retirou do seu quadro social em 15/04/2002, conforme alteração contratual juntada aos autos, fato reconhecido pela autoridade fiscal;
- n) Que se, por hipóteses, houve participação da empresa empório de Metais no esquema fraudulento, ela é quem deveria ser responsabilizada e não o recorrente;
- o) Que é nulo o trabalho fiscal em face da inobservância do art. 530 do RIR/1999, que determina o arbitramento do lucro, uma vez que a autoridade fiscal apontou a existência de fraude contábil no TVF; e
- p) Que ao constatar que a contabilidade da empresa autuada não reflete a realidade das operações comerciais e bancárias realizadas a autoridade fiscal estava obrigada a calcular o lucro tributável pela modalidade do lucro arbitrado.

Encaminhados os autos para a ciência da Procuradoria da Fazenda Nacional em 16/08/2019 (fls. 8024), esta apresentou suas contrarrazões aos recursos (fls. 8025/8043) na qual defende que o interesse comum exigido pelo artigo 124, inc. I do CTN “*pode ser aferido de duas formas: **pela participação direta dos responsáveis na situação que deu ensejo ao fato gerador apurado, e/ou pela participação dos responsáveis no resultado obtido ilegalmente com a não ocorrência desse fato***” e aduz que, no presente caso, é possível aferir o interesse comum de todos os recorrentes pelas duas formas.

Defende que, também, é perfeitamente cabível na situação em tela a indicação do art. 135, III, do CTN, para fundamentar a sujeição passiva dos sócios de fato da sociedade, conforme a jurisprudência do STJ, que admite o chamamento do administrador à execução fiscal, com fulcro no art. 135, III, do CTN, sob a premissa de se tratar de uma responsabilidade por **ato ilícito**.

Com relação à alegação de nulidade por ausência de arbitramento do lucro, sustenta a PFN que “*o arbitramento de lucro é procedimento excepcional reservado aos casos de inexistência ou imprestabilidade da escrituração contábil e aplicável apenas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI do artigo 530 do RIR/99, entre os quais não se inclui a existência de valores mantidos à margem da contabilidade, quando os mesmos são devidamente quantificados e tributados como omissão de receitas*”.

Ao final pugna pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

1. Do Conhecimento

Os recursos especiais são tempestivos e foram regularmente admitidos

A PFN não questiona a admissibilidade do recurso especial. Não obstante entendo necessário fazer uma análise desta admissibilidade com vistas a determinar o escopo de conhecimento.

No que tange à primeira matéria admitida, (“**inteligência dos arts. 124, I, e 135, III, do CTN, para fins de solidariedade e responsabilidade tributária**”) verifica-se que os paradigmas analisam situação fática praticamente idêntica e sob o mesmo arcabouço jurídico em face de operações envolvendo a mesma contribuinte e responsáveis solidários constantes do acórdão recorrido.

Não obstante, verifica-se que o colegiado recorrido, de fato, diverge da interpretação trazida nos acórdãos paradigmas, notadamente quanto à aplicação do art. 124, inc. I do CTN. Após analisar o que seria o interesse comum para fins de aplicação do dispositivo, o relator do acórdão recorrido debruçou-se na análise dos fatos concretos apontados pela fiscalização e entendeu caracterizada a sujeição solidária dos corresponsáveis arrolados pela fiscalização.

Não vislumbro, porém, no acórdão recorrido, um pronunciamento expresso sobre a sua interpretação quanto ao art. 135, inc. III, malgrado tenha mantido a responsabilidade dos recorrentes também sob tal fundamento.

Tampouco foram apresentados embargos da recorrente nesse sentido, de sorte que entendo que tal matéria não foi prequestionada.

De outra parte, os acórdãos paradigmas adotam outras premissas interpretativas dos dois dispositivos discutidos (art. 124, I e 135, III do CTN e no exame dos autos ao constatar que nenhum deles exercia cargo com poder de decisão na pessoa jurídica autuada e que não foi indicada contra eles a prática da conduta infracional enquadrável no art. 135, inc. III do CTN, cancelar a imputação.

Ou seja, em ambos os casos os quadros fáticos foram examinados à luz das premissas interpretativas adotadas pelos respectivos colegiados de sorte que, no caso concreto, entendo que desta feita não é possível a este colegiado revisitare os elementos fáticos em face de cada um dos recorrentes, mas tão somente definir a correta interpretação dos dispositivos em discussão.

Assim, entendo que o escopo do conhecimento do recurso deve se dar tão somente quanto à interpretação a ser dada ao art. 124, inc. I, abstraindo o colegiado acerca da valoração dos fatos realizada no acórdão recorrido.

Ressalto que, embora não tenha adotado este posicionamento quanto ao conhecimento mais restritivo em outros processos julgados por este colegiado, que também examinaram a mesma questão envolvendo a solidariedade passiva em face de outros contribuintes (Processo nº10932.720041/2015-43 e 10932.720085/2015-73), desta feita examinando as discussões no acórdão recorrido e nos paradigmas arrolados, entendo que esta seria a única questão a ser solucionada.

Não obstante, a maioria do colegiado manteve o entendimento anterior, vislumbrando a possibilidade de eventual exame do conteúdo fático com vistas a determinar a aplicação da interpretação da legislação adotada pelo colegiado em face de cada um dos responsáveis, ora recorrentes.

Com relação à segunda divergência admitida, (“**divergência na interpretação do art. 530, RIR**”), existe uma falta de similitude fática entre os acórdãos comparados que, a meu ver, impede a caracterização da divergência apontada.

É bem verdade que em ambos os casos a autoridade fiscal menciona a existência de fraude contábil em relação a ambos os contribuintes, mas os lançamentos em cada caso decorrem de infrações absolutamente distintas.

Com efeito, o acórdão recorrido analisa o lançamento de omissão de receitas com base em depósitos bancários de origem não comprovada e o colegiado *a quo* referendou a decisão da DRJ, adotando seus fundamentos, entendendo que, no caso concreto, estavam presentes todos os elementos para ser mantida a apuração efetuada pela contribuinte pelo Lucro Real com base nos livros contábeis e fiscais apresentados, uma vez que atenderam aos requisitos formais e a movimentação financeira estava integralmente contabilizada, como se colhe dos excertos do voto, *verbis*:

[...]

Alegam que o regime de tributação adequado seria o do Lucro Arbitrado e não o do Lucro Real.

Não obstante, não cabe razão aos recorrentes, pois a opção realizada pela autuada, qual seja, tributação do IRPJ/CSLL pelo Lucro Real trimestral, conforme consta da fl. 2732, referente à DIPJ 2013, ano-calendário 2012, foi respeitada pela Autoridade Autuante, ante a falta da perfeita subsunção dos fatos às hipóteses de arbitramento de que trata o art. 530 do RIR/1999.

Nesse contexto, cabe trazer ao voto a manifestação da Autoridade Autuante na informação fiscal (fls. 6826 a 6843) prestada em resposta à Resolução nº 2.002.044, de 09 de maio de 2016, da 10ª Turma da DRJ Belo Horizonte, cujos membros acordaram em converter o julgamento do processo em diligência:

Quanto à possibilidade de arbitramento do lucro nos termos do art. 530 do RIR/99, como pretenderam os recorrentes, destacamos o seguinte: 1) O contribuinte apresentou os livros DIÁRIO, SAÍDAS, RAZÃO e REGISTRO E APURAÇÃO DO I.P.I., os quais atendiam aos requisitos legais de suas formalidades;

2) Não há no "Termo de Verificação e Constatação Fiscal", que acompanha o auto de infração, afirmação lavrada pela fiscalização de que a contabilidade seria "fraudulenta e imprestável e nem motivação legal para tal, e sim que houve fraude contábil praticada pela CLS, pois em "alguns registros contábeis não correspondiam aos fatos".

3) A movimentação financeira, inclusive bancária, está integralmente contabilizada nos Livros Diário e Razão;

4) Por fim, estabelece o artigo 530 do RIR/99 as condições para procedermos ao ARBITRAMENTO do LUCRO: Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º): I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal; **OBS.1: O contribuinte apresentou os livros DIÁRIO, SAÍDAS, RAZÃO e REGISTRO e APURAÇÃO DO I.P.I. II a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:**

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou **OBS. 2: Embora a fraude contábil tenha sido constatada, pois "alguns registros contábeis não correspondiam aos fatos", a escrituração apresentada não foi considerada imprestável por permitir identificar toda a movimentação financeira, inclusive bancária, a qual está integralmente contabilizada no Livro Razão.** b) determinar o lucro real; **OBS. 3: Apesar das fraudes identificadas em alguns registros contábeis, não houve a suficiente contaminação da escrituração contábil que impedisse determinar o lucro real, pois a infração apurada foi OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL — DEPÓSITO BANCÁRIO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.** Frise-se, novamente, que toda a movimentação financeira, inclusive bancária, está integralmente contabilizada no Livro Razão. III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527. **OBS. 4: Conforme dito anteriormente, o contribuinte apresentou os livros DIÁRIO, SAÍDAS, RAZÃO e REGISTRO e APURAÇÃO DO I.P.I.**

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido; **OBS. 5: Não se aplica ao caso concreto.** V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398); **OBS. 6: Não se aplica ao caso concreto.** VI o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário. **OBS. 7: O contribuinte apresentou os livros DIÁRIO, SAÍDAS, RAZÃO e REGISTRO e APURAÇÃO DO I.P.I., os quais atendiam aos requisitos legais de suas formalidades; Portanto, não tem sustentação a alegação dos impugnantes de que "a autoridade autuante deveria ter arbitrado o lucro, nos termos do art. 530 do RIR/1999", pois conforme ficou claramente demonstrado acima em todos os incisos e itens do artigo 530 do RIR/99, as apurações efetuadas no curso da fiscalização não determinavam o arbitramento do lucro nos termos do citado artigo, pois não atendiam aos seus requisitos legais, motivo pelo qual, uma vez mais, cabe destacar que a autoridade autuante é obrigada a fazer o lançamento tributário na forma da lei, pois trata-se de ato vinculado (Art. 142 do CTN).** (negritou-se).
(g.n)

Conforme consignado, não se identificou nenhuma das hipóteses de arbitramento previstas no art. 530 do RIR/1999, pois a Autoridade Fiscal considerou que os livros Diário, de Saídas, Razão e de Registro de Apuração do IPI atenderam aos requisitos formais, a movimentação financeira estava integralmente contabilizada e não se concluiu que a contabilidade é imprestável ou totalmente fraudulenta, mas sim que continha fraude em alguns registros.

É necessário compreender que o arbitramento do lucro é uma alternativa legal para a determinação da base tributável quando restar comprovada a falta, extravio ou descrédito da escrituração contábil e dos documentos que a embasaram, idealizada pelo legislador como medida de salvaguarda da Fazenda Pública, desde que se mostre incabível a apuração do resultado mediante as sistemáticas do lucro real ou do lucro presumido, conforme o caso concreto. Trata-se de uma presunção legal, cujo suporte maior e incontestado encontra amparo no Código Tributário Nacional, de 1966, que, em se art. 44, define os tipos de base de cálculo para apurar o imposto de renda devido: lucro real, lucro arbitrado e lucro presumido. É, portanto, modalidade residual de apuração do lucro e deve ser utilizada quando não for possível apurar o resultado tributável de outra forma.

No caso do Lucro Real, o resultado tributável parte do resultado contábil, que após os ajustes definidos na legislação (adições e exclusões), apresenta a expressão monetária da riqueza a se tributar. Há casos em que as adições e exclusões são inexistentes ou mesmo ínfimas, de maneira que o resultado contábil é idêntico ou muito aproximado ao resultado fiscal. Nestes casos, partindo-se do lucro líquido está-se diante do resultado tributável.

Nessa linha, ao analisar a DIPJ, Ficha 07A – Demonstração do Resultado, onde foram informadas as receitas, os custos, as despesas incorridas no período, bem como o Lucro Líquido auferido ao final de cada período de apuração e a Ficha 09A – Demonstração do Lucro Real (fls. 2766 a 2773), verifica-se foram informados os seguintes valores a título de Lucro Real após compensação de prejuízos: R\$ 4.833,30 (1º Trim.), R\$ 12.679,34 (2º Trim.), R\$ 12.847,90 (3º Trim.) e R\$ 10.449.821,19 (4º Trim.).

Como se pode observar pelo resumo da planilha abaixo, o Lucro Real praticamente coincide com o Lucro Líquido antes do IRPJ, ou seja, não há adições e exclusões no Lalur que pudessem influenciar a apuração do Lucro Real/Prejuízo Fiscal do período.

[...]

Assim, mesmo diante da não apresentação do Lalur, é possível tributar o resultado pelo Lucro Real, sem necessidade de arbitrar o lucro.

É que, neste caso, o arbitramento deixaria de alcançar o seu objetivo, que seria presumir um resultado tributável ante a impossibilidade de apurar o lucro real.

Veja-se que uma interpretação literal do art. 530, III, do RIR/1999, como querem os recorrentes, defenderia que a simples não apresentação dos livros fiscais ensejaria o arbitramento do lucro. Porém, essa interpretação não pode prevalecer sobre a ideológica, que é a de tributar a riqueza auferida, quando for possível, de outra forma, chegar ao resultado tributável. No caso concreto, apesar de o contribuinte não ter apresentado o Lalur, os demais livros foram apresentados, bem como a DIPJ. Assim, conforme demonstrado, o Lucro Líquido não foi contestado pela Autoridade Autuante, exceto pela contabilização dos depósitos bancários, já que não houve o lançamento de outras infrações, de forma que o resultado tributável (Lucro Líquido informado na DIPJ) praticamente coincide com o lucro líquido.

Dito de outra forma, neste caso, se é possível utilizar as informações da DIPJ e tributar o lucro real, não há sentido algum em arbitrar o lucro.

Acrescenta-se que não cabe ao sujeito passivo argüir a necessidade do arbitramento para a constituição de créditos tributários decorrentes de ilícitos verificados pelo Fisco ao exame da escrita fiscal, ainda que esta, eventualmente, possa conter equívocos. O arbitramento, portanto, não pode ser invocado pelo administrado em seu favor quando não houver causa, pois a ninguém é dado beneficiar-se da própria torpeza.

[...]

Já o acórdão paradigma (1302-003.012) analisa lançamento em que a autoridade fiscal glosou 100% dos custos de aquisição de mercadorias registrados na contabilidade da autuada por se tratarem os supostos fornecedores de empresas inexistentes e mais, adotou como base de cálculo da apuração o valor do custo das mercadorias glosados, como se estes correspondessem ao lucro tributável, conforme se extrai do voto condutor, *verbis*:

[...]

Ressalte-se, ainda, que, o regime de tributação pelo lucro arbitrado, em que parcela de custos e despesas é implícita e computada mediante a aplicação dos coeficientes de arbitramento sobre a receita da pessoa jurídica, é o mais apropriado e realista para a determinação da correta base de cálculo do IRPJ e, conseqüentemente, da CSLL, evitando-se, assim, a ilegal incidência direta desses tributos sobre a receita e não sobre o resultado.

E foi justamente o erro da fiscalização, que calculou o lucro real da entidade, em detrimento do lucro arbitrado, que motivou a DRJ na desconstituição da totalidade do crédito tributário. Por isso, não há reparos a se fazer na decisão recorrida. Como se depreende daquele acórdão, a fiscalização, ao identificar a escrituração de custos na contabilidade relativos a compras junto a empresas inexistentes, entendeu que estas glosas seriam consideradas como o lucro da entidade, em detrimento do que preceitua a legislação em vigor, em especial o artigo 43 e 44 do CTN.

Deve-se consignar que o próprio agente fiscal, em resposta à diligência requerida pela DRJ, afirma que, **para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL, foi considerada a totalidade das glosas referentes aos custos, cujo os fornecedores não existiam ou foram declarados inexistentes.** Veja-se o que constou daquela resposta (fl. 13.643 e seguintes): (g.n.)

O contribuinte foi intimado a apresentar elementos que pudessem dar validade e que pudessem comprovar a veracidade e a materialidade de suas aquisições de mercadorias dos fornecedores ALUMIBRAS, DOGMA, LASAC, POLLYBRASIL, RCPROAMBIENTE, SUDCOBRE, FRAGA, POLIMET, BLACK STAR, FONTINY, COMERCIAL E DISTRIBUIDORA DE METAIS GALEÃO, LEVAL, LORETO, MURION, O.M.C, ROTHAPLASMET, TEKNOYA, UNA POLIMETAL e VEIGA, nos anos de 2010 e 2011, porém os elementos apresentados não foram suficientes. Somado ao fato de termos constatado a inexistência desses fornecedores, restou comprovado que as compras efetuadas pela LUCKMETAIS junto a esses fornecedores não existiram efetivamente, servindo apenas para dar origem, em tese, ao seu estoque de mercadorias de origem não comprovada. Como conseqüência, foi realizada a glosa dessas compras para efeito de apuração do Lucro Real, com reflexos no IRPJ e na CSLL.

A Base de cálculo das infrações apuradas, portanto, foi calculada a partir das notas fiscais irregulares lançadas na Contabilidade, apresentada via SPED, nas contas 420101000042101 –MERCADORIAS, 430101000043101 – MATÉRIAS PRIMAS e 430103000043103 BENEFICIAMENTO DE MATERIAIS, de fornecedores diversos.

Em análise a este argumento, contudo, o acórdão da DRJ, após identificar que a tributação se deu "*diretamente sobre o somatório das compras glosadas*", assim concluiu:

(...) Tendo dessa maneira procedido, a conclusão que se chega é que ao invés de tributar o lucro, a imposição fiscal resultou da aplicação da alíquota do IRPJ e da CSLL (acrescida dos respectivos adicionais) diretamente sobre os somatórios das compras glosadas, o que se deu em evidente afronta aos acima citados artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional, dispositivos que não autorizam que a tributação se dê diretamente sobre receitas ou, pior ainda, sobre compras não comprovadas, como observado no caso vertente, mas sobre o montante real, presumido ou arbitrado da renda ou dos proventos tributáveis.

(...)

*Atendidos os pressupostos delineados pela legislação acima apresentada (receita bruta não conhecida e arbitramento dos lucros), somente é admitida a tributação de 40% do valor das compras de mercadorias efetuadas no período em questão, o que é bem distinto do caso em julgamento em que o lançamento se deu por meio da sistemática do lucro real e atingiu, **grife-se, a integralidade do valor das compras, quando, como visto, as normas que regem a matéria somente permitem que o imposto de renda incida sobre o montante real, presumido ou arbitrado da renda ou dos proventos tributáveis (arts. 43 e 44 do CTN).***

(destacou-se).

Neste sentido, não se pode perder de vista que, ao verificar os equívocos nos lançamentos contábeis relativos aos custos da entidade (contabilidade imprestável), a fiscalização não considerou o impacto em cada período de apuração. Em verdade, deveriam ser verificadas de que modo as compras consideradas fictícias influenciaram os custos, devendo serem glosados apenas os custos correspondentes. Como não foi feito esse trabalho, até mesmo porque se considerou como fraudulentas as demonstrações contábeis, o correto seria proceder ao arbitramento do lucro, o que não foi feito.

Deve-se mencionar ainda que o douto relator do acórdão recorrido comparou de forma detalhada a apuração pelo lucro real (feita pela fiscalização) e pelo lucro arbitrado (que deveria ter sido feito), chegando a seguinte conclusão:

Para o ano-calendário 2010, totalizando-se os valores, tem-se que se a tributação ocorresse pelo arbitramento dos lucros o resultado seria de R\$2.273.675,49. Como a tributação foi efetivada com base no lucro real, a autoridade lançadora chegou ao resultado de R\$17.592.887,98. Quanto ao ano-calendário 2011, a tributação pelo lucro arbitrado seria de um montante de R\$2.893.372,89, enquanto pelo lucro real foi de R\$28.486.460,22.

Portanto, é patente o erro da fiscalização que, mesmo identificando que a fiscalizada "simulava em sua contabilidade operações comerciais que não existiam", não sendo confiáveis as demonstrações contábeis da entidade, calculou o lucro tributável pela IRPJ e CSLL pela modalidade do "lucro real", quando, ao certo, deveria ter o feito pela modalidade do "lucro arbitrado".

O equívoco cometido se mostra mais patente quando se constata que se considerou, como receita tributável, a totalidade dos valores dos custos glosados, como se estes lucros fossem, como demonstrado acima.

Por tudo aqui exposto, voto por CONHECER do Recurso de Ofício e NEGAR PROVIMENTO a este, mantendo-se, na totalidade, o que restou decidido pelo acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza (CE).

[...]

Destarte, entendo que não se pode comparar as situações examinadas em cada um dos acórdãos com vistas a determinar-se a correta interpretação quanto à aplicação das hipóteses previstas no art. 530 do RIR/1999, de sorte que não restou caracterizada a divergência.

Assim, voto por não conhecer dos recursos interposto quanto à segunda matéria.

Ante ao exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente dos recursos especiais interpostos pelos responsáveis solidários, apenas da primeira matéria e estritamente quanto à interpretação do alcance a ser dado à aplicação do arts. 124, inc. I do CTN.

2. Do mérito

O mérito da discussão envolve tanto a abrangência do instituto da solidariedade, previsto no art. 124, inc. I do CTN, e da responsabilidade prevista no art. 135, inc. III do CTN quanto de sua aplicação no caso concreto em face da situação de fato identificada pela fiscalização na constituição do crédito tributário.

Como já referido, os recorrentes apontaram como paradigmas para a admissibilidade do recurso especial os Acórdãos nº 1402-002.458 e 1402-002.459, que analisando caso similar em face de outro contribuinte investigado no bojo do mesmo esquema fraudulento, entenderam que não eram aplicáveis os institutos referidos aos responsáveis arrolados naquele caso concreto, *verbis*:

RECURSO VOLUNTÁRIO DOS COBRIGADOS

Será analisada a defesa apresentada pelos coobrigados João André Escobar Cerqueira , Rafael Escobar Cerqueira, Paulo César Verly da Cruz e André Attivo. No que se refere à imputação da responsabilidade importa preliminarmente definir o alcance dos dispositivos que regem a matéria.

Sob esse prisma, esclareça-se **que a solidariedade prevista no art. 124, do CTN, não é um mecanismo de eleição de responsável tributário**. Em outras palavras, **não tem o condão de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem**.³

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

Em regra, deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 137, do CTN. **Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124 é definida pelo interesse comum ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral**.

³ 1 Derzi, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense , p. 729

Justamente por não ter sido definida pela lei, a expressão “interesse comum” é imprecisa, questionável, abstrata e mostra-se inadequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador.

Por outro lado, definida a responsabilidade com base no enquadramento em alguns dos dispositivos do art. 135, do CTN (normalmente o inciso III) é cabível a aplicação em conjunto com o art. 124, II do mesmo diploma legal, para definir que essa responsabilidade é solidária ainda que, reconheço, o tema não é pacífico na doutrina.

Assim, rejeita-se a preliminar de nulidade da imputação de responsabilidade solidária.

Entretanto, conforme entendimento sobre o qual não há qualquer divergência na doutrina ou na jurisprudência, o inciso III, do Art. 135 é direcionado àquelas pessoas que exercem de fato a administração da pessoa jurídica e nesse exercício pratiquem o ato infracional previsto do dispositivo em comento.

Não basta ter sido beneficiado pela infração cometida. Tal circunstância pode, em tese, até gerar conseqüências na esfera penal mas, sem a prova do poder de gerência e da prática do ato, não pode haver o enquadramento no inciso III, do art, 135, do CTN.

No caso sob exame, a autoridade lançadora fez elogiável procedimento de auditoria para analisar a real destinação dos valores correspondentes às operações de compra que restaram não comprovadas.

Relativamente aos coobrigados João André Escobar Cerqueira, Rafael Escobar Cerqueira e Paulo César Verly da Cruz, a ação fiscal demonstrou que os recursos foram em alguns casos direcionados a eles ou a outras pessoas jurídicas por eles administradas.

Entretanto, nenhum deles exercia cargo com poder de decisão na pessoa jurídica autuada nem tampouco foi indicada contra eles a prática da conduta infracional enquadrável no mencionado dispositivo.

Daí porque entendo que não há como manter a responsabilidade que lhes foi imputada, motivo pelo qual voto por dar provimento ao recurso dos coobrigados João André Escobar Cerqueira, Rafael Escobar Cerqueira e Paulo César Verly da Cruz) e excluí-los da relação jurídico-tributária.

Fica prejudicada a análise das demais razões de defesa concernente à imputação da responsabilidade a esses coobrigados.

No que se refere ao coobrigado André Attivo, por ser sócio administrador da pessoa jurídica autuada, em tese pode ser enquadrado no inciso III, do art. 135, do CTN. Quanto à análise da conduta, parece-me clara a prática de atos infracionais subsumidos no dispositivo em referência, a partir do momento em que o fato tributável foi decorrente do desvio de recursos da pessoa jurídica para operações fora do objeto social da empresa e beneficiando terceiros estranhos a ela, em violação ao contrato social.

Sendo assim, voto por manter a responsabilidade tributária do coobrigado André Attivo.

Como se vê, o colegiado que proferiu os paradigmas entendeu que o instituto da solidariedade, previsto no art. 124, inc. I do CTN, que “*não é um mecanismo de eleição de responsável tributário*”, ou seja, “*não tem o condão de incluir um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem*”. E, ainda, que se “*definida a responsabilidade com base no enquadramento em*

alguns dos dispositivos do art. 135, do CTN (normalmente o inciso III) é cabível a aplicação em conjunto com o art. 124, II do mesmo diploma legal, para definir que essa responsabilidade é solidária”.

Ou seja, para o colegiado paradigma, somente seria possível a aplicação da solidariedade prevista no art. 124, inc. I se, em conjunto, restar configurada a responsabilidade prevista no art. 135, inc. III do CTN.

No caso concreto, ao revés, o colegiado *a quo* entendeu que restou caracterizado o interesse comum dos solidários arrolados na realização do fato gerado, que justificou a aplicação do art. 124, inc. I do CTN.

Em síntese concluiu o colegiado *a quo* que existiu clara demonstração de confusão patrimonial e nexos causal dos envolvidos com o esquema de sonegação e que os responsáveis apontados eram os reais beneficiários dos valores movimentados no esquema, razão pela qual considerou aplicável a hipótese prevista no art. 124, inc. I CTN, sem fazer qualquer consideração quanto à necessidade de caracterização da hipótese prevista no art. 135, inc. III do CTN para tal imputação. É o que se colhe dos excertos do voto condutor, abaixo transcrito, *verbis*:

[...]

Existe nesse caso, clara demonstração de confusão patrimonial e nexos causal da atuação dos envolvidos com o esquema de sonegação, realizado através de fraude e simulação. O responsável é um dos reais beneficiários dos valores movimentados no referido esquema, razão pela qual claramente aplicável a hipótese de responsabilização prevista no inc. I do art. 124 do CTN. Não há como se afastar sua aplicação.

Frise-se que o objetivo do legislador ao instituir a responsabilidade tributária, foi assegurar à Fazenda Pública o efetivo recebimento dos créditos devidos, em situações que o contribuinte se tornar pouco acessível a cobrança, ou o tributo não puder ser normalmente pago.

É fato que, como regra, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto (contribuinte). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto (“responsável tributário”).

Não se discute aqui que, formalmente, a CLS é a contribuinte e sujeito passivo direta da relação obrigacional tributária, relação essa gerada após a ocorrência de um fato gerador presumido por lei, mas confirmado diante da inexistência de questionamento ou desfazimento da presunção legal (relativa).

Entretanto, o CTN (Lei Complementar), atribui hipóteses em que, tendo o objetivo de assegurar o recebimento do crédito, terceiros podem se tornar responsáveis. Exatamente o que ocorreu no caso concreto.

Argumenta o Recorrente que para fins de aferição do interesse comum seria necessário que o responsável participasse da relação jurídica que deu origem ao fato gerador.

Pois bem. Esse fundamento não é novo neste CARF.

Ademais, em análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, é possível verificar que a corte, de forma pacífica, entende que a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN só pode ocorrer quando o interesse comum na realização do fato gerador seja o interesse jurídico, que pressupõe a prática conjunta do fato, o que afasta a

responsabilidade pela simples circunstância de uma sociedade pertencer ao mesmo grupo econômico de outra.

Por outro lado, é interessante notar que os casos analisados pelo STJ, que levaram a formação deste entendimento, são bem antigos e não enfrentam o redirecionamento aos grupos econômicos de fato envolvidos em suspeita de fraude, simulações ou abuso de personalidade jurídica.

O que se verifica é que a análise de casos mais complexos que envolvem grupos econômicos de fato, por vezes envolvidos em fraude, tem sido obstada pela aplicação cada vez mais alargada da Súmula 07, que impede o STJ de averiguar matéria de fato em Recurso Especial. Assim, independente da fundamentação das instâncias inferiores, a corte tem mantido as decisões sem adentrar no mérito.

[...]

De fato, a análise do alcance e do conceito da terminologia "interesse comum" é absolutamente tormentosa, e não poderia ser mais vago.

Alguns interpretes ao analisar de forma estrita o texto legal entendem que ao se referir ao interesse comum na situação que constitua o fato gerador, o CTN delimitou tal responsabilidade ao chamado interesse ou vínculo jurídico.

E parece que foi essa linha que seguiu o STJ, ressaltando, é claro, que a referida corte firmou tal entendimento em situações menos complexas, e não tem adentrado ao mérito em novas análises.

É difícil, para não dizer impossível, separar algumas situações em que o interesse econômico não dependa, necessariamente, do interesse jurídico na relação que constitua o fato gerador. Ou ainda, que tal interesse ou vínculo jurídico, também não resulte, necessariamente de um interesse no resultado econômico.

De fato, a interpretação de tal dispositivo não pode ser tão alargada ao ponto de, aceitando a subjetividade do termo legal adotado, se atribuir de forma indiscriminada responsabilidade solidária a qualquer contribuinte que de alguma forma tenha obtido algum resultado econômico. Afinal, como se dizer que um fornecedor legítimo da autuada, não tenha interesse no sucesso da sua atuação (mesmo que indiretamente resultante de sonegação), para poder fornecer maiores volumes de mercadorias. Claro que este não é o objeto do legislador, e nem o meu entendimento.

Entretanto, não vejo como restringir absolutamente a aplicação do dispositivo legal, a situações em que o responsável solidário tenha participado diretamente do fato ou situação que gerou o fato gerador. Quem participa diretamente de tal situação, é sempre o contribuinte de fato.

A participação do responsável é, e sempre será, indireta. Entretanto, necessário que exista nexos entre a conduta da devedora solidária e a suposta infração, não necessariamente a realização do próprio fato gerador. Exatamente por isso é necessário aferir caso a caso, a existência desse nexos, razão pela qual não se pode adotar de maneira indiscriminada a posição majoritariamente manifestada pelo STJ.

E nesse sentido, diante da grande incerteza quanto ao alcance de tal definição, como não poderia deixar de ser diferente, são várias as posições manifestadas em julgamentos deste CARF, não havendo um entendimento uníssono, até pela necessidade de avaliação dos fatos verificados e provas produzidas em cada caso.

Na linha das decisões que afastam a responsabilidade solidária por interesse comum, a tese majoritária é a aplicação do entendimento majoritário do STJ de forma direta, a exemplo do Acórdão n. 1402-001.886 (julgado em 27/11/2014) de Relatoria do

Conselheiro Fernando Brasil, em que o mesmo defende que a responsabilidade solidária não é meio de inclusão de terceiro na lide, mas elemento de graduação dos que já compõem o polo passivo. Diz ainda que, para haver interesse comum, a situação jurídica realizada por alguém, gera os mesmos direitos e deveres para outra.

Com a devida vênia ao Nobre e brilhante colega Conselheiro, não concordo com a posição manifestada. Entendo que ele se refira à solidariedade decorrente da realização direta do fato gerador. Nesse caso não estaríamos falando de terceiro responsável, mas do próprio contribuinte ou contribuintes de fato.

Por sua vez, na linha contrária, também diversas decisões mantendo a responsabilidade solidária por interesse comum em situações em que exista fraude ou abuso de personalidade jurídica, confusão patrimonial, grupo econômico ou a demonstração de um nexos entre a atuação do solidário e a ocorrência da infração.

Ressalte-se, tal linha argumentativa não adota o entendimento restrito do mero interesse econômico, afinal de contas, como já me manifestei, entendo que toda e qualquer pessoa que tenha qualquer tipo de relação econômica com o contribuinte tem, de certa forma, interesse econômico.

Entretanto, na análise de caso a caso outros fatos e provas confirmam o nexos, mesmo que indireto, do responsável solidário.

É o caso do entendimento manifestado nos Acórdãos 1102-001.102 (julgado em 06/05/2014) e 1102-001.032 (julgado em 11/03/2014), do Conselheiro Ricardo Marozzi, no qual verificou que as pessoas físicas eram titulares de fato e beneficiárias dos recursos fornecidos pelo contribuinte, tendo interesse imediato na situação que constitui o fato gerador.

Nessa linha, em havendo a confusão patrimonial, elas se beneficiaram diretamente e tinham interesse no fato que constitui o fato gerador.

Também nesse sentido é o Acórdão 1102-001.301 (julgado em 03/03/2015) do Conselheiro Ricardo Marozzi:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL. Caracteriza a confusão patrimonial de esferas pessoais típica do interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, com a conseqüente responsabilização solidária, beneficiar-se pela utilização da estrutura legal e da conta bancária de titularidade da empresa contribuinte.

Seguindo a mesma linha da confusão patrimonial, o Conselheiro Marcos Takata no Acórdão 1103-00.188 (julgado em 18/05/2010), em que detectou confusão patrimonial nas atividades desenvolvidas por duas pessoas jurídicas.

Outras situações também são ventiladas para fins de manutenção da responsabilidade solidária por interesse comum (fraude, abuso de direito, desconsideração de personalidade jurídica, etc).

Nesse sentido é que se faz necessário, verificar o nexos e a confusão patrimonial identificada pela autoridade fiscal.

Pois bem. Neste ponto é que, conforme absolutamente comprovado, o Sr. PAULO HENRIQUE ESCOBAR CERQUEIRA e os demais solidários foram reais beneficiários de repasses realizados por diversas empresas do analisado esquema criminoso, entre elas a ALUMINIBRAS, que recebeu repasses da CLS, sem qualquer real contrapartida, vez que a autuada é empresa inexistente de fato.

Assim, a meu ver, existe clara confusão patrimonial entre a autuada e a responsável solidária, além de um nexos comum entre as partes.

Desta feita, **mais do que meros indícios de existência de interesse comum, entendo restar cabalmente comprovado não só o interesse jurídico e o nexó, uma vez que a CLS funcionava como empresa noteira e repassadora de valores para os reais destinatários, entre eles o responsável solidário.**

Ora, não são poucos os precedentes do CARF atribuindo a responsabilidade solidária ao sócio de fato em razão do interesse comum e o destino econômico dos recursos obtidos. Cita-se como precedentes os Acórdãos 1202-00.701 (Cons. Leonardo Couto), 1401.00.103 e 1401-00.104 (Cons. Antônio Bezerra).

Assim, **não há como acolher os argumentos recursais.**

[...]

Dirirjo do entendimento estampado nos paradigmas arrolados quanto à sua aptidão para inclusão de terceiro no polo passivo da obrigação tributária, condicionando a sua aplicação à configuração de outra hipótese de responsabilidade prevista nos artigos 129 a 135 do CTN.

Com o devido respeito à divergência jurisprudencial acerca da correta interpretação do dispositivo, entendo que a redação do dispositivo, independente de sua topologia no texto legal, indica a possibilidade de outras pessoas, além do contribuinte, no polo passivo quando configurado o interesse comum na situação constitutiva do fato gerador.

O Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4 de 10 de dezembro de 2018, que examina a definição de interesse comum previsto no dispositivo, também afasta esta interpretação:

[...]

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

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

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

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

constitucionais que atuam, especificamente, sobre o tema, como o da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.¹⁴

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

Assim, fixamos o entendimento de que, no caso do inciso I (refere-se ao art. 124), o próprio CTN é o instrumento legislativo que estabelece que, em havendo interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário, é possível que o crédito tributário seja exigido de forma solidária. Portanto, ele próprio atende o princípio da legalidade em matéria de responsabilidade tributária.²⁵

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

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

a) **SOLIDARIEDADE:** é a hipótese em que as duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação. (...)³⁶

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

Sobre o Interesse Comum

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

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

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

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

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

⁴ 1 NEDER, Marcos Vinícius. Solidariedade de Direito e de Fato - Reflexões acerca de seu Conceito in NÉDER, Marcos Vinícius; FARRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2007, p. 32

⁵ 2 ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. Responsabilidade tributária. São Paulo: Revista dos tribunais, 2017, p. 43

⁶ 3 SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária.

O legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aqueles pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou. Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança de tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado, e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a recuperação e a preservação do direito de propriedade e do não-confisco.⁷

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

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

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

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

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

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

(...)

Sem prejuízo dessas colocações, é preciso admitir: como a expressão "interesse comum" é, em si, vaga (e, por conseguinte, abrangente), seria possível entendê-la a partir de outros critérios - como os que governam, nos termos do art. 50 do

⁷ 4 FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Noeses, 2013, p. 294

Código Civil, a desconsideração da personalidade jurídica; "interesse comum", nesse contexto, poderia decorrer (i) da "identidade de controle na condução dos negócios" (definido pela identidade do corpo diretivo de empresas envolvidas em situação de afirmado "grupo de fato"), (ii) da "confusão patrimonial" (outro elemento de referência comum nos casos de grupo de fato) e (iii) da detecção de eventual fraude (derivada, por exemplo, da ocultação ou da simulação de negócios jurídicos).⁵

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

16. Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. **O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário**, como visto acima. Assim, **o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito.** Transcreve-se elucidativo trecho de julgado do CARF:

O interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com "interesse econômico", "sanção", "meio de justiça" etc.

O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de interesse comum, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também **não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida.**

Pelo contrário, **a comprovação** de que o sujeito tido por solidário teve **interesse jurídico**, o que **se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária**, é **requisito fundamental** para fins de aplicação de responsabilidade solidária.⁶

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

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

⁵ ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. Responsabilidade tributária. São Paulo: Revista dos tribunais, 2017, p. 47 e 173.

⁶ CARF, Acórdão n.º 1201-001.974, Rel. Luis Henrique Marotti Toselli.

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

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

No que se refere à responsabilidade tributária, o que se nota é que **não é qualquer ilícito que poderá ensejar a atribuição de sanção dessa natureza; deve ser fato que representa obstáculo à positividade da regra-matriz de incidência**, nos termos inicialmente fixados. Descumprido dever que, direta ou indiretamente, dificulte ou impeça a arrecadação de tributos, irrompe uma relação jurídica de caráter sancionatório, consubstanciada na própria imputação da obrigação que inclui no seu objeto o valor do tributo. Com isso, o ordenamento positivo pune o infrator e desestimula a prática de atos dessa natureza⁷.¹⁰

19. Destarte, **além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desprezita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador** (planejamento tributário abusivo).

[...]

Em linhas gerais o parecer adota o posicionamento da corrente jurisprudencial deste Conselho, a qual me filio, firmada no sentido de admitir a solidariedade por interesse comum, prevista no art. 124, I do CTN, além daquelas hipóteses tradicionalmente admitidas pela doutrina, quando é possível identificar a confusão patrimonial e/ou financeira entre o sujeito passivo, a que se atribuiria formalmente a obrigação tributária, e seus sócios ou, ainda, com outras pessoas físicas e jurídicas, que seriam os reais interventores nas situações constitutivas do fato gerador ainda que formalmente sejam identificados como praticados pelo contribuinte de direito.

Como é cediço, o interesse comum previsto na lei não se conforma ao mero interesse econômico no resultado, como na situação ordinária do sócio em face dos atos praticados e resultados obtidos pela pessoa jurídica, lícita ou ilícita, da situação prevista em lei para a ocorrência do fato gerador.

Tal situação, comumente, se evidencia quando ocorre a interposição fraudulenta no quadro societário e/ou na titularidade de contas correntes junto a instituições financeiras que visam ocultar não apenas a ocorrência do fato gerador pelo Fisco, como também impedir ou

¹⁰ 7 DARZÉ, Andréa M. Responsabilidade tributária Solidariedade e Subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010, p. 96

dificultar a realização do crédito tributário quando identificada a infração e realizado o lançamento.

Pode ocorrer a realização conjunta das atividades negociais, formalmente dissimulada como se praticada por apenas um ou mais empresas de um mesmo grupo econômico ou, ao revés, a simulação de existência de outras empresas para diluição dos resultados tributáveis da contribuinte real.

Além disso, os reais titulares da pessoa jurídica, geralmente, obtém benefícios diretos ou mesmo indiretos com tal situação, caracterizados pelo incremento patrimonial ou recebimento de numerários não registrados formalmente pela pessoa jurídica ou registrados mediante a utilização de artifícios fraudulentos ou simulações.

Estas são as situações mais comuns, o que não exclui no exame dos casos concretos a identificação de outras hipóteses, como a aventada no Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 4/2018 relacionada ao 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).

Por outro lado, ao contrário do sustentado nos paradigmas a imputação da responsabilidade com base no art. 124, inc. I do CTN, prescinde da configuração da responsabilidade prevista no art. 135, III do CTN, embora, por vezes elas ocorram conjuntamente, mas por fundamentos distintos, conforme defendido no Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 4/2018.

Nesse sentido, transcrevo alguns dos excertos do voto condutor do Acórdão n.º 9101-004.522¹¹, de relatoria da d. conselheira Edeli Pereira Bessa, *verbis*:

[...]

Este Colegiado já se manifestou reiteradas vezes em favor da responsabilização de sócios de fato que se ocultam sob a interposição de pessoas no quadro social da pessoa jurídica, conforme ementas de julgados a seguir transcritas:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da atuada, como estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação negocial conjunta.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados

¹¹ Participaram deste julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

ostentavam a condição de administradores de fato da atuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO CONCORRENTE DOS ARTS. 124, I, E 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE. Não se vislumbra qualquer óbice à imputação de responsabilidade tributária aplicando-se, de forma concorrente os arts. 124, I, e 135, III, do CTN. (Acórdão nº 9101-002.349 - Sessão de 14 de junho de 2016).

SOCIEDADE QUE SE COMPORTA COMO SOCIEDADE DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E ILIMITADA PARA OS SÓCIOS DE FATO.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (CTN, art. 124, I). Em condições normais, o sistema jurídico prevê apartação patrimonial entre a pessoa jurídica e as pessoas que compõem o seu quadro societário (sócios de direito). Mas a utilização fraudulenta de pessoa jurídica afasta essa apartação patrimonial, e os sócios de fato respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações surgidas de sua empresa (negócio/ empreendimento). A sonegação de tributo perpetrada via utilização fraudulenta da pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas, faz com que a pessoa jurídica seja tratada de modo semelhante a uma sociedade de fato (porque se comporta como tal), situação em que as pessoas envolvidas, por se encontrarem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, respondem solidária e ilimitadamente pelos débitos surgidos do negócio.

PROCURADOR/ADMINISTRADOR DE SOCIEDADE EMPRESARIAL. PRÁTICA DE ILÍCITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Os mandatários e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. (CTN, art. 135, II e III).

CTN, ART. 124, I, E ART. 135, II E III. INCIDÊNCIA CONJUNTA. POSSIBILIDADE.

No caso destes autos, as referidas regras de responsabilização tributária não são excludentes, elas coexistem. A mesma ilicitude (uso fraudulento de pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas) leva à responsabilização tributária. O vínculo obrigacional por uma regra surge em decorrência da condição de sócio de fato, enquanto pela outra, da condição de procurador/ administrador da empresa. (Acórdão nº 9101- 002.954 - Sessão de 3 de julho de 2017).

SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. CARACTERIZAÇÃO.

Havendo a utilização de interposta pessoa para acobertar as operações e o efetivo auferimento de receitas, deve ser considerado como sujeito passivo o efetivo proprietário e administrador da empresa pelos débitos tributários desta. (Acórdão nº 9101-003.592 - Sessão de 9 de maio de 2018).

[...]

É certo que o Código Civil confere personalidade jurídica às sociedades mediante as quais empreendedores exploram atividades econômicas, personalidade esta distinta de seus sócios, de modo que seus patrimônios e obrigações não se confundem, ainda que constituídos por intermédio de seus administradores:

Art. 1.022. A sociedade adquire direitos, assume obrigações e procede judicialmente, por meio de administradores com poderes especiais, ou, não os havendo, por intermédio de qualquer administrador.

Especificamente no que se refere às sociedades limitadas, espécie à qual pertence a Contribuinte, a responsabilidade dos sócios em relação às dívidas da sociedade está assim regulada no Código Civil:

Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

Disto resulta a segregação do patrimônio dos sócios em relação ao patrimônio da sociedade. Apenas a parcela do patrimônio de cada sócio conferido ao capital social presta-se como garantia de terceiros ao contratar com a sociedade, e assim se sujeita ao risco do empreendimento. Em consequência, se os sócios empregam regularmente os recursos da sociedade, sem desvios, eles não podem ser chamados a responder por dívidas da sociedade.

[...]

Em tais circunstâncias, a autoridade fiscal tem competência para, na forma do art. 142 do CTN, constituir o crédito tributário pelo lançamento, identificando o sujeito passivo, conceito no qual está incluído não só o contribuinte, como também, nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso II, o responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

E, neste sentido, o CTN traz preceitos expressos acerca responsabilidade solidária pelo crédito tributário das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II – (...)

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

(...)

Impróprio afirmar que referido dispositivo não trata de responsabilidade de terceiro ou de inclusão de terceiro no pólo (sic) passivo, referindo-se apenas à graduação de responsabilidade nos casos de pluralidade de sujeitos passivos. Apesar de localizado entre as normas gerais do capítulo de sujeição passiva, o citado dispositivo é uma espécie de responsabilidade tributária a ser compatibilizada com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Neste sentido são as lições de Marcos Vinícius Neder, no artigo Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito (in FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius (coords.). Responsabilidade Tributária, Dialética, São Paulo: 2007, p. 32-33):

Cumpra observar, nesse passo, que a norma de solidariedade albergada pelo artigo 124 do CTN é uma espécie de responsabilidade tributária, apesar de o dispositivo legal estar localizado topograficamente entre as normas gerais previstas no capítulo de Sujeição Passiva e, por conseguinte, fora do capítulo específico que regula a responsabilidade tributária. Decerto a organização dos dispositivos acerca de responsabilidade no Código segue uma orientação lógica, mas as reflexões sobre tal conjunto normativo devem considerar princípios

constitucionais que atuam, especificamente, sobre o tema, como o da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

O artigo 145 da Constituição Federal estabelece que os impostos devam ser graduados segundo a manifestação de riqueza do fato jurídico, e o art. 150 veda utilizar tributo com efeito de confisco. O texto constitucional prescreve, assim, que os fatos colhidos no mundo social para construção da hipótese de incidência tributária evidenciem capacidade econômica, evitando-se, assim, uma tributação excessiva que comprometa a subsistência dos contribuintes e avance sobre o patrimônio privado além do estritamente necessário à manutenção das atividades estatais. Esses valores informam todo o sistema jurídico e, por conseguinte, não há interpretar o art. 124 sem compatibilizar a norma de responsabilidade tributária com tais limitações constitucionais ao poder de tributar.

Para tornar mais transparente a correlação entre esses princípios e a exequibilidade da imposição de responsabilidade por solidariedade, vale o recurso a um exemplo hipotético, porém esclarecedor. Se determinada propriedade pertencer a quatro irmãos em condição de igualdade, um dos co-proprietários pode ser chamado a responder por todo o débito anual do Imposto Territorial Rural sem guardar a proporcionalidade com sua fração ideal (25%). Assim, embora manifeste riqueza apenas por sua participação no bem imóvel (25%), poderá ser exigido pelo pagamento integral do tributo relativo à propriedade (100%). Consente a ordem jurídica essa imposição de responsabilidade tributária de forma desproporcional à capacidade contributiva em função da previsão legal de reembolso da quantia excedente paga em lugar dos demais devedores. De fato, cada co-proprietário se qualifica como contribuinte em relação ao tributo correspondente ao seu quinhão de interesse na propriedade e como responsável pelo pagamento do tributo excedente em relação ao que lhe cabe.

Ao contrário do que assevera o responsável [...], referido dispositivo legal pode ser, sim, utilizado como forma de incluir um terceiro no pólo (sic) passivo da obrigação tributária, mas desde que presente prova de sua atuação ao lado da pessoa jurídica, e fora de seu quadro social, com interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Neste sentido também, depois de abordar a hipótese de interposição de pessoas na prática de fatos jurídicos tributários, e ressaltar que a simulação dos atos constitutivos impõe o afastamento do sujeito passivo aparente para alcançar os reais titulares da renda, observa Marcos Vinícius Neder (Op. cit., p. 46):

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

Logo, o art. 124 do CTN, em seu inciso I, permite classificar como responsável solidário pelo crédito tributário aquele que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador. E esta condição pode ser imputada aos sócios de fato, que não figuram no quadro social da pessoa jurídica, e assim não desfrutam da proteção que a lei confere ao patrimônio pessoal daqueles que regularmente compõem uma sociedade. Significa dizer que tais agentes, cuja ação nas atividades da pessoa jurídica se dá sob mandato conferido pessoas interpostas no contrato social, figuram no pólo passivo da obrigação tributária ao lado da pessoa jurídica, praticando conjuntamente a situação configuradora do fato

gerador, sem benefício de ordem, e destituídos de qualquer garantia que somente o vínculo societário formal lhes conferiria.

Neste contexto, a responsabilidade solidária pelo crédito tributário, atribuída ao real administrador do empreendimento e principal beneficiário dos recursos obtidos com a atividade desenvolvida em nome da empresa, mostra-se perfeitamente compatível com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

[...]

Conforme entendi no conhecimento, revela-se despicendo discutir a interpretação a ser dada ao próprio art. 135, inc. III do CTN, vez que tal ponto não foi especificamente discutido no recorrido, malgrado tenha sido mantida a responsabilidade dos recorrentes também sob tal fundamento.

Assim, tendo em conta que as premissas interpretativas ora esposadas vão ao encontro do quanto decidido no acórdão recorrido, uma vez exaurido o exame da situação fática pelo colegiado *a quo* que entendeu configurado o interesse comum na situação constitutiva dos fatos geradores apurados, que justificam a imputação com base no art. 124, inc. I do CTN, não seria necessário adentrar ao exame dos fatos apontados na acusação fiscal com vistas a aquilatar se eles se amoldam ao art. 124, inc. I do CTN.

Não obstante, tendo em vista o quanto decidido pela maioria do colegiado quanto à amplitude do reexame, adoto os fundamentos do recorrido sobre os fatos examinados, *verbis*:

[...]

Ademais, igualmente não há como acolher os demais argumentos que se fundam basicamente nas mesmas razões, qual seja, na defesa de inexistência da participação de fato do responsável na administração das empresas HELUR, LEMNOS, KOPRUM, PERFIBRAS e COMÉRCIO JARDINOPOLIS. Todas elas envolvidas no mesmo contexto e *modus operandi*.

Isto porque, apesar de citadas no Relatório Geral de Auditorias, no presentelancamento a atribuição da responsabilização solidária do recorrente se deu em razão da demonstração de repasses para a ALUMINIBRAS, empresa que fazia repasses para o responsável solidário.

Não são, portanto, argumentos aplicáveis ao presente lançamento. Pode ser que o Recorrente tenha trazidos fatos e argumentos apresentados em outros lançamentos, mas que não o aproveitam no lançamento ora em análise.

Também não há como se aplicar o art. 112 do CTN vez que para este Relator, não existem dúvidas quanto a participação e benefício do responsável solidário no esquema criminoso.

Outrossim, cumpre ressaltar que o Recorrente é filho do SR. JOÃO NATAL, um dos autores intelectuais da fraude.

O Sr. JOÃO NATAL CERQUEIRA faleceu no dia 21 de novembro 2016, deixando a esposa, MARIA ANGELINA ZAIA ESCOBAR CERQUEIRA, e três filhos, RAFAEL, JOÃO ANDRÉ E PAULO HENRIQUE ESCOBAR CERQUEIRA, que, há muito, já vinham assumindo a direção dos negócios de seu genitor.

Restou comprovado ainda, que o Sr. PAULO HENRIQUE ESCOBAR CERQUEIRA realizou operações financeiras e aumentou seu patrimônio de forma absolutamente

incompatível com seus rendimentos declarados. Exatamente por ser beneficiário real e direto do esquema. A título de exemplo segue o gráfico:

[...]

Por sua vez, quanto ao Sr. JOÃO ANDRÉ ESCOBAR CERQUEIRA restou comprovado que, além de participar do esquema criminoso, era real destinatário do patrimônio amealhado por meio do referido esquema criminoso, sem que o mesmo tivesse nenhuma capacidade financeira para tal.

Seus rendimentos declarados, sendo, ainda, manifesta a incompatibilidade do seu acréscimo patrimonial em relação a sua renda. Vale notar, ademais, que JOÃO ANDRÉ tinha apenas 18 anos em 2006, tendo amealhado um significativo patrimônio apesar da sua pouca idade e incompatibilidade de rendimentos.

[...]

Ademais, restou comprovado também a existência de doação, por parte de JOÃO NATAL, de quotas da empresa PRJ PARTICIPAÇÕES EMPREENDEMENTOS, no valor de R\$ 233.571,00, conforme DIRPF/2013. Na DIRPF/2014, há o registro do pagamento de um empréstimo no valor R\$ 218.167,56 por parte de JOÃO ANDRÉ para seu pai JOÃO NATAL, sendo imperativo registrar a impossibilidade fática deste evento, uma vez que, ainda que somando todos os seus rendimentos (inclusive isentos, como dividendos) e desconsiderando qualquer outra despesa, ele não teria saldo suficiente para o referido pagamento.

Bem como que o JOÃO ANDRÉ foi beneficiário de repasses de diversas empresas envolvidas no mesmo esquema fraudulento:

Beneficiou-se de recursos financeiros enviados por empresas inseridas no esquema delituoso, das quais figura como sócio ou ex-sócio das seguintes empresas: ELECTRA EMPREENDEMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ: 10.461.488/0001-08, e esta empresa (ELCTRA) tem participação societária nas empresas PRJ PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ: 06.030.272/0001-10, XPTO ASSESSORIA E PARTICIPAÇÃO LTDA, CNPJ: 16.509.511/0001-73, ALCICLA ASSESSORIA E PARTICIPAÇÃO LTDA, CNPJ: 17.026.746/0001-77, KOPRUM INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, CNPJ: 08.759.416/0001-08.

Quanto ao Sr. RAFAEL ESCOBAR CERQUEIRA, além de comprovado partícipe do esquema fraudulento, também restou identificado recebimento de valores através da ALUMINIBRAS.

Por fim, a situação se repete quanto a RAFAEL ESCOBAR CERQUEIRA, que também demonstra um vertiginoso crescimento patrimonial descompassado dos seus rendimentos declarados, que, sequer, justificariam sua movimentação financeira. Aqui, mais uma vez, verifica-se a omissão de rendimentos e a origem desconhecida do seu patrimônio:

[...]

Assim, face ao exposto, quanto a essas razões não dou provimento aos Recursos. Quanto as demais razões copiadas de impugnação procederei a análise posterior, por entender ser cabível a aplicação do § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF.

4) Recurso Voluntário apresentado em 02/05/2017 por PAULO CESAR VERLY DA CRUZ às fls. 7199/7245 trazendo em seu bojo praticamente as mesmas razões apresentadas em sede de Impugnação Administrativa às fls. 4746/4790 dos autos, modificando-se apenas nos seguintes tópicos:

a) DA NECESSIDADE DE EXCLUSÃO DO RECORRENTE DO POLO PASSIVO DAS AUTUAÇÕES FISCAIS POR APLICAÇÃO DO ARTIGO 112 DO CTN. DÚVIDA QUANTO À SUA PARTICIPAÇÃO NO SUPOSTO ESQUEMA FRAUDULENTO: Diz que “a efetiva participação do Recorrente no suposto esquema fraudulento mencionado no trabalho fiscal, deve ser determinada a sua exclusão do polo passivo das autuações fiscais reunidas no presente processo administrativo, por aplicação do princípio in dubio pro contribuinte, previsto no artigo 112 do Código Tributário Nacional”.

Não se trata de aplicação do art. 112 vez que, para este Relator, não existem dúvidas da participação do Sr. PAULO CESAR VERLY no esquema criminoso, sendo um dos principais de seus agentes.

[...]

DESPROPORCIONALIDADE DOS RECURSOS TOMADOS POR BASE NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO: Diz que “às operações envolvendo exclusivamente a pessoa jurídica CLS METAIS no período autuado, ao se analisar o capítulo denominado "Do retorno dos recursos sonogados aos reais beneficiários", é possível perceber que a Autoridade Fiscal não relaciona NENHUM recurso transacionado diretamente entre a empresa e o Recorrente, nem mesmo a movimentação de recursos envolvendo a própria CLS METAIS”. (...) “Para se atribuir a responsabilidade pela tributação desses recursos aos sócios, caberia à Fiscalização provar cabalmente a existência de elementos hábeis a permitir a despersonalização das pessoas jurídicas envolvidas, questionar sua existência, ou, no mínimo, comprovar o repasse dos recursos às pessoas físicas”.

Também não há como acolher tal argumento diante do amplo contexto probatório. O recorrente foi beneficiário direto do esquema criminoso, recebendo repasses de empresas como a ALUMINIBRAS, que receberam repasses da CLS.

Os reais beneficiários deste gigantesco embuste, que possuem o chamado “domínio dos fatos” , pessoas físicas e jurídicas, abasteciam financeiramente essas empresas, injetando recursos que peregrinavam entre as diversas contas correntes mantidas em sua grande parte na Agência 0559 SP/USP Radial Lesta do Banco Bradesco S/A e retornavam ao coração financeiro da quadrilha, seu caixa, mantido através de várias empresas ligadas aos nacionais e empresários JOÃO NATAL CERQUEIRA e PAULO CESAR VERLY DA CRUZ, seus familiares e suas empresas, estas sediadas nos Estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais.

Ainda com intuito de mostrar a centralização do grupo em torno da figura de PAULO CÉSAR VERLY DA CRUZ e diante da pulverização de empresas vinculadas ao grupo nos últimos anos que revelam a quantidade das empresas consultadas em cujo quadro societário encontrava-se ou se encontra a participação de PAULO CÉSAR VERLY DA CRUZ.

Observa-se que a quantidade de participações não é constante ao longo do tempo. Além disso, verifica-se um relevante incremento na quantidade de participações de PAULO CÉSAR VERLY DA CRUZ (CPF 496.131.20700) entre 2015 e 2016, saltando, essa métrica, de 7 para 13 empresas.

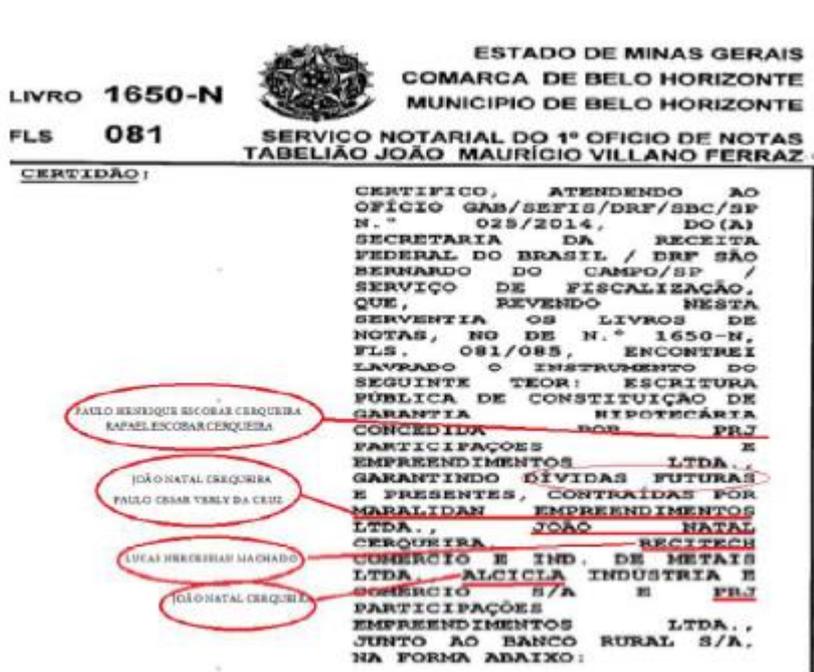
De fato, esse movimento coincide com o período em que se intensificam a fiscalização em face do Grupo iniciadas em 2009, mais concentradas entre 2014 e 2015, levando a inevitável conclusão de que a movimentação societária de um dos seus principais gestores é uma resposta ao trabalho da fiscalização com intuito de blindar seu patrimônio do crédito em processo de constituição.

De outro lado, também se pode perceber que, apesar dos inúmeros desmembramento de CNPJs, o Sr. LUCAS NERCESSIAN, genro de PAULO CESAR VERLY DA CRUZ,

aparece com poderes de gestão, em empresas com participações dos filhos de JOÃO NATAL CERQUEIRA, reiterando o vínculo entre os sócios originários.

A propósito, além de existir um nível exacerbado de negociações entre empresas com participação relacionada, os documentos obtidos pelos cartórios em razão do arrolamento realizado pela RFB também demonstram a unificação patrimonial das empresas, que se avalizam reciprocamente, inclusive, por “compromissos a serem futuramente assumidos”, o que ilustra a comunhão de interesses no gerenciamento dos negócios do grupo e forte vínculo fiduciário na prospecção dos seus negócios.

A título exemplificativo, convém colacionar, a ementa da certidão abaixo juntada, na qual se ilustra a unicidade volitiva das empresas envolvidas e a confusão patrimonial.



Ademais, como ocorre quanto aos outros solidários, vê-se prudente demonstrar a incompatibilidade dos rendimentos auferidos em relação ao acréscimo patrimonial, despesas anuais de cartão de crédito e movimentação financeira das pessoas físicas envolvidas, o que comprova a total artificialidade dos valores declarados, fato que, em última análise, confirma a assertiva de que a vida ostentada pelos reais beneficiários é sustentada por recursos desviados das pessoas jurídicas integrantes Grupo econômico de fato.

Assim, quanto à PAULO CESAR VERLY DA CRUZ, verifica-se que, nos anos de 2007 a 2009, os rendimentos totais declarados (tributários e isentos) sequer seriam suficientes para o pagamento das despesas de cartão de crédito. De outro lado, nos anos de 2010 a 2014, a movimentação bancária supera rendimentos declarados, fato que gera uma presunção de omissão de receitas, e dentro de todo o contexto fático e probatório apenas se coadunam com o fato de ser um dos destinatários reais dos recursos ilícitos obtidos por meio do esquema fraudulento por ele arquitetado:

[...]

Assim, face ao exposto, também não há como prover o Recurso Voluntário quanto a estes pontos. Ressalte-se que a análise quanto à responsabilidade solidária e sua fundamentação legal já foi realizada quando do julgamento dos recursos anteriores, e igualmente se aplicam ao caso do Sr. PAULO CESAR VERLY, sendo desnecessário repetir os argumentos.

[...]

Em face dos fatos descritos anteriormente, entendo que a análise da responsabilidade dos recorrentes deve ser feita dentro do amplo contexto em que ocorreram as movimentações de recursos entre as 22 empresas componentes do esquema.

A meu ver, a fiscalização se desincumbiu de demonstrar, sem sombra de dúvidas, a completa inter-relação entre as empresas utilizadas para dar cabo ao esquema de sonegação, mediante a criação de empresas fictícias, com quadro social formado por interpostas pessoas, com o único intuito de criação de créditos fiscais inexistentes em favor de terceiros, mediante a emissão de notas fiscais relativas a operações inexistentes.

Não obstante a inexistência de fato dessas empresas, inclusive da autuada, foram movimentadas expressivas somas de recursos entre as contas das referidas empresas, com recursos sendo direcionados diretamente aos responsáveis arrolados ou a empresas às quais se encontravam ligados.

Desta feita, não é possível isolar, como pretendem os recorrentes, a análise fática a elementos ou situações pontuais.

Sob tal perspectiva, entendo que as operações registradas em nome da contribuinte que deram ensejo à ocorrência dos fatos geradores foram efetivamente praticadas, em conjunto, pelos responsáveis solidários, diretamente ou por intermédio de outras empresas a eles ligadas.

Com efeito, há um liame comum entre os responsáveis arrolados, concernentes à sua participação em empresas envolvidas direta ou indiretamente no esquema de sonegação, evidenciando que sua participação ultrapassava a mera condição de sócio das empresas partícipes do esquema, mormente tendo-se em conta o fato, devidamente comprovado, de que os recursos foram movimentados por diversas empresas sem existência real e cujos quadros societários eram compostos por interpostas pessoas, conformando uma atuação conjunta dos envolvidos na prática dos atos que deram ensejo aos fatos tributáveis apurados.

A alegação trazida nos recursos de que algumas das empresas que tinham existência real dentro do esquema não foram arroladas, ao contrário do que ocorreu com seus sócios, não inviabiliza a imputação de solidariedade atribuída a estes últimos, que ao fim e ao cabo eram os artífices das práticas simuladas e seus beneficiários diretos e indiretos.

Melhor sorte não se aplica ao argumento concernente à suposta falta de individualização das condutas que teria sido atribuído genericamente à intitulada “Família Cerqueira”. Em que pese a fiscalização tenha de fato utilizado tal expressão ao largo do seu relatório fiscal, é certo que cada um dos arrolados teve sua condição no esquema e benefícios recebidos, direta ou indiretamente, descritos individualizadamente no TVF.

As alegações dos responsáveis Rafael Escobar Cerqueira e João André Escobar Cerqueira de que ao tempo dos fatos apurados eram estudantes universitários e meros sócios das empresas com real existência que seriam beneficiárias do esquema, não se prestam a infirmar a acusação fiscal, na medida em que tais fatos, por si só, não se prestam a denotar a inviabilidade de sua participação no esquema de sonegação.

A alegação de que não restou comprovada a prática de ato específico para caracterizar a hipótese prevista no art. 135, inc. III do CTN, deve ser relativizada no presente caso, na medida em que foram trazidos indícios suficientes e relevantes no sentido da inexistência de fato da empresa e de seu vínculo com o esquema de sonegação desvelado e, ainda, que, tendo em conta que os sócios da autuada eram interpostas pessoas, a prática dos atos só pode ser atribuível, ainda que de forma indiciária, aos reais beneficiários do esquema, no caso os responsáveis arrolados.

Não obstante, ainda que não se considere aplicável o art. 135, inc. III, pelo fato de não terem sido apontadas condutas específicas para a sua configuração, como já afirmado neste voto, entendo que não há qualquer necessidade de sua caracterização com vistas à aplicação da hipótese prevista no art. 124, inc. I, uma vez comprovado o interesse comum dos solidarizados na situação ensejadora dos fatos geradores apurados, conforme já analisado.

Por fim, com relação ao pleito subsidiário de atribuição de responsabilidade proporcional ao benefício efetivamente recebido por cada um dos solidários, este não encontra guarida nas normas que definem o alcance da solidariedade previstas no art. 125 do CTN, de sorte que todos são igualmente responsáveis pela totalidade do crédito tributário constituído, sendo certo que o pagamento efetuado por qualquer dos obrigados aproveita aos demais.

Destarte, os recursos devem ser improvidos.

Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer parcialmente dos recursos especiais interpostos pelos responsáveis solidários arrolados e, no mérito, por negar-lhes provimento.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli – Redator Designado

Conforme relatado, o Colegiado decidiu pelo afastamento da responsabilidade solidária dos Senhores **Rafael Escobar Cerqueira, João André Escobar Cerqueira e Paulo Henrique Escobar Cerqueira**, tendo sido o presente Julgador, até mesmo por ter figurado como redator do voto vencedor do Acórdão n.º **9101-006.359**, caso este que analisou essa mesma situação fática, designado para redigir o voto vencedor nesse ponto.

A diferença, aqui, é que o Apelo não *subiu* para fins de reanálise do tema à luz do artigo 135, III, do CTN, mas apenas em face do artigo 124, I.

Registrada a ressalva, cumpre também observar que, durante os debates ocorridos no presente julgamento, notadamente em relação à alegada *generalidade* da motivação das responsabilidades solidárias imputadas, levantou-se dúvidas quanto à existência de vícios na fundamentação da aplicação do referido artigo 124, I, o que restou confirmado nas situações dos Senhores Rafael Escobar Cerqueira, João André Escobar Cerqueira e Paulo Henrique Escobar Cerqueira, que são filhos do Sr. João Natal Cerqueira, para quem a sujeição passiva restou mantida nessa Instância Especial.

Nesse particular, prevaleceu o entendimento de que a matéria de direito divergente, que será objeto de apreciação nesta Instância Especial, admite uma revisão mais ampla, contemplando também uma análise se de fato os pressupostos de motivação e individualização de conduta aptos a atraírem a responsabilidade tributária imputada por *interesse comum* de fato foram cumpridos quando da lavratura dos Termos de Sujeição Passiva dos Recorrentes.

E foi justamente nesse ponto que me filiei à posição de que, tal como foi motivada e fundamentada, a sujeição passiva das pessoas físicas Rafael Escobar Cerqueira, João André Escobar Cerqueira e Paulo Henrique Escobar Cerqueira não se sustenta, na linha do que já restou decidido no precedente anterior citado e que a seguir novamente expostos com modificações mínimas que se mostram necessárias.

Pois bem. Dispõe o artigo 124, I, do CTN que:

Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

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

Nota-se, a partir desse dispositivo legal, que a solidariedade quanto à obrigação tributária principal é regida por uma norma própria que tem no núcleo de seu antecedente a existência de *interesse comum* das partes **na situação jurídica que corresponde ao fato gerador tributário**.

Tendo isso em vista, a análise da procedência ou não do *Termo de Sujeição Passiva Solidária* fundado no art. 124, I, depende da precisa delimitação do sentido jurídico da expressão “interesse comum”, afinal é este o interesse que figura como *gatilho* da solidariedade, instituto jurídico este tratado no Código Tributário Nacional de forma autônoma, ou seja, segregada do capítulo da *responsabilidade tributária*.

Nesse contexto, venho me manifestando, notadamente em relação a tributos incidentes sobre receita ou lucro, onde a prova de participação direta ou única da relação jurídica é extremamente árdua, para não dizer diabólica, que há uma noção correlata entre *interesse comum* e *confusão patrimonial*.

Assim, apenas quando restar caracterizada a *confusão patrimonial* entre o contribuinte principal e o sujeito arrolado é que é cabível a aplicação da responsabilidade solidária por *interesse comum*.

E a expressão “confusão patrimonial”, diga-se, é inerente a teoria da *desconsideração da personalidade jurídica* do direito privado, do qual merece atenção o artigo 50 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

No âmbito, então, da responsabilização solidária, pode-se dizer que a *confusão patrimonial* se faz presente quando não é possível conferir uma efetiva autonomia da parte nas operações praticadas em seu nome. Mais precisamente, tal fenômeno costuma se revelar quando, por exemplo, os negócios dos sócios, seja ele *de fato* ou *de direito*, se confundem com os da pessoa jurídica ou quando há *simulação* dentro de uma estrutura organizada, de forma que as atividades profissionais de um se dá apenas na aparência, com o intuito de esconder o verdadeiro beneficiário ou parte.

De acordo com Luiz Carlos de Andrade Júnior:

a confusão patrimonial caracteriza-se pela impossibilidade de distinguir se o uso e a disposição de determinados bens dão-se pela sociedade ou pelos seus membros; ou, melhor dizendo, se o patrimônio é empregado de modo a satisfazer interesses de uma ou de outros. Configura-se, por exemplo, quando a sociedade utiliza imóveis pertencentes aos sócios, emprega veículos destes para o desempenho de suas atividades operacionais ou paga suas contas pessoais. A confusão patrimonial pode, ademais, relacionar-se a uma situação de controle, especialmente nos grupos econômicos de subordinação, em que as sociedades controladas perdem grande parte de sua autonomia de gestão empresarial em razão da atuação “soberana” da sociedade holding”. (*A simulação no direito civil. São Paulo: Malheiros. 2016. P. 209*).

Nesse contexto, percebe-se que a caracterização de *interesse comum* depende de cada situação fática, sendo o ônus do fisco reunir provas diretas ou indiciárias que se convissem para uma situação de *confusão patrimonial*.

Na prática tributária, a nosso ver dois aspectos são determinantes para fins de evidenciar a *confusão patrimonial*, ou seja, o *interesse comum*:

(i) **administrativo**, no sentido de apurar de onde vem o exercício pleno do poder de decisão na operação. Assim, deve o fisco comprovar que o sujeito passivo de fato comandava as ações que envolviam a contribuinte principal à época dos fatos geradores; e/ou

(ii) **econômico**, no sentido de identificar quem efetivamente usa os ativos vinculados à sociedade (*contribuinte principal*), sem prejuízo de também rastrear o destino dos recursos oriundos da “evasão” ou “redução indevida de tributos”, de modo a evidenciar que o efetivo beneficiário da estrutura auditada realmente é a pessoa tida como solidária.

Nesse mister, e considerando a vagueza e subjetividade de uma “autêntica confusão patrimonial”, nos parece que deve o aplicador tanto flexibilizar a necessidade de prova direta, podendo esta recair em indícios, desde que estes, somados, levam a convicção de existência de *confusão patrimonial*, bem como deve privilegiar a razoabilidade do *interesse financeiro* do agente frente à autuação fiscal e suas casuísticas.

Pois bem.

Trazendo essas considerações para esse caso concreto, e com a devida vênua ao voto ora vencido do I. Relator e ao agente fiscal responsável pelo lançamento, que fez um trabalho investigativo digno de aplausos, fato é que a maioria do Colegiado não vislumbrou a caracterização de *interesse comum* de João André Escobar Cerqueira, Paulo Henrique Escobar Cerqueira e Rafael Escobar Cerqueira (estes dois últimos pelo critério de desempate), na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal constituída nos Autos de Infração em questão.

Com efeito, e conforme apontado no item anterior, o extenso “Relatório Geral de Auditorias” não imputou qualquer comando dessas pessoas nas operações simuladas praticadas pelas dezenas de pessoas, inclusive aquelas consideradas interpostas. Pelo contrário, há apenas uma menção genérica de que os *filhos* seriam sócios de uma holding comum, a Electra Empreendimentos e Participações, mas esta sociedade, conforme visto, sequer figurou no polo passivo.

O que se tem, pois, é uma falta de motivação que evidencie o *aspecto administrativo* que poderia, eventualmente, ensejar a necessária *confusão patrimonial* à luz do artigo 124, I, do CTN.

Quanto ao referido *aspecto econômico*, salta aos olhos que inexistente qualquer dado ou informação de pagamentos ou benefícios concedidos a João André Escobar Cerqueira, prejudicando definitivamente a responsabilidade solidária que foi a ele imputada como integrante da mesma família.

Já em relação a Paulo Henrique Escobar Cerqueira e Rafael Escobar Cerqueira, a fiscalização chega a apontar determinados recebimentos de alguns depósitos pontuais, mas devido à falta de motivação específica e aprofundamento nesse particular, à sua irrelevância face ao total movimentado de recursos movimentados e a constatação de que eles sempre estiveram *subordinados ao patriarca*, entendo que tal circunstância também não é hábil a configurar *interesse comum*.

Essas são as razões, portanto, que levaram o Colegiado a dar provimento aos recursos de João André Escobar Cerqueira, Paulo Henrique Escobar Cerqueira e Rafael Escobar Cerqueira, excluindo-os do polo passivo da obrigação tributária.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais acompanhei pelas conclusões o voto do Relator e do Redator designado quanto à aplicação do artigo 124 do CTN na situação objeto dos presentes autos.

Observo que a ressalva de conclusões se dá especificamente quanto à imputação de responsabilidade com base no artigo 124, I, do CTN, motivada pelo “interesse comum” configurado pela prova de “confusão patrimonial”.

No acórdão 1401-002.654, de 12 de junho de 2018, expus meu entendimento acerca do que caracterizaria o “interesse comum” do artigo 124, I, do CTN -- precedente este que foi inclusive referido pela Cosit no Parecer Normativo 4/2018, e recebeu a seguinte ementa:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124 DO CTN. INTERESSE COMUM.

O artigo 124 do CTN trata de solidariedade que pode atingir o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) e o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do interesse comum (inciso I) ou da indicação da expressa previsão em lei (inciso II). No caso do artigo 124, I, o interesse comum ali referido 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, quando ambas dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio. Havendo provas de omissões na contabilidade e da interposição de pessoas, revelando que o imputado responsável era na verdade

administrador e proprietário de fato da contribuinte, é de se manter sua responsabilização com base no artigo 124, I, do CTN.

Em resumo, ali expus que, para mim, o que enseja a aplicação a responsabilidade solidária do artigo 124 do CTN é o interesse direto, imediato, no fato gerador, que acontece quando as pessoas atuam em comum na situação que constitui o fato imponível, ou seja, quando *participam em conjunto da conduta descrita na hipótese de incidência*, naturalmente cada uma atuando em nome próprio.

Tal participação comum na realização da hipótese de incidência pode ocorrer: (i) de forma direta, quando as pessoas efetivamente *praticam em conjunto o fato gerador*, e (ii) de forma indireta, em caso de *confusão patrimonial* e/ou quando dele (fato gerador) se beneficiam em razão da *prática de ilícitos em conluio*.

Pois bem.

No caso, a, contribuinte CLS foi autuada por omissão de receitas apurada com base em depósitos bancários de origem não comprovada, lançando-se os tributos correspondentes no regime do Lucro Real e tendo sido imputadas como responsáveis algumas pessoas físicas, nos termos do Termo de Verificação Fiscal (TVF) anexo ao auto de infração.

A leitura do Termo de Verificação Fiscal dos presentes autos revela que não se verificam provas de transferências de recursos financeiros da contribuinte CLS para os imputados responsáveis. Não obstante, isso não seria óbice para a responsabilização das pessoas físicas dado que, nos presentes autos, a acusação fiscal está baseada na premissa de que a CLS (contribuinte autuada nos presentes autos), seria “inexistente de fato” e serviu apenas de canal para recursos enviados e recebidos de outras sociedades, em especial a Alumibras, veja-se:

Concluimos que o sujeito passivo CLS METAIS IND. E COM. DE METAIS - EIRELI é INEXISTENTE DE FATO, cujo sócio, JOSÉ IVAN BEZERRA é INTERPOSTA PESSOA.

Em 27/04/2015 foi realizada nova RMF (Requisição de Movimentação Financeira) aos bancos Itaú e Bradesco. Após análise dos elementos apresentados, constatamos que a CLS fez diversas remessas de recursos à ALUMIBRAS IND. e COM. de ALUMÍNIOS LTDA, CNPJ: 10.403.279/0001-08 e à PERFIBRAS COM. e ALUMÍNIOS e METAIS LTDA, CNPJ: 10.359.957/0001-82, bem como recebeu recursos da ALUMIBRAS, PERFIBRAS, LUCKMETAIS COM. de METAIS LTDA, CNPJ: 08.740.757/0001-23 e INGAI ALUMÍNIO e METAIS COMERCIAL LTDA, CNPJ:

09.133.343/0001-07, todas empresas citadas são partícipes do esquema delituoso amplamente demonstrado no “RELATORIO GERAL DE AUDITORIAS” e nos FLUXOGRAMS anexos.

Destaco ainda a **fraude contábil** praticada pela CLS, detalhadamente exposta no “Relatório Geral de Auditorias”, o qual transcrevemos parcialmente abaixo:

“A empresa CLS METAIS, dentro do contexto organizacional das fraudes, ostentava o status de entre outras, ser uma das produtoras dos créditos fiscais podres/fictícios, utilizando-se nas empresas inexistentes de fato denominadas de “noteiras”, conforme exhaustivamente demonstrado no transcorrer deste relatório. A título exemplificativo, simulava operações comerciais, emitindo cheques como se estivesse liquidando operações com fornecedoras, que em verdade, tratava-se de empresas inexistentes de fato. As emissões dos cheques, ao contrário da contabilidade da CLS, destinavam-se a depósitos em contas correntes de terceiros, nada assemelhando-se às operações contabilizadas, conforme abaixo demonstrado”. Vide ANEXO FRAUDE CONTÁBIL.

(...)

Considerando a grande quantidade de empresas envolvidas nesse esquema delituoso, promovemos apurações detalhadas na CLS e constatamos que a mesma é um dos elos fundamentais do esquema, pois recebia notas fiscais geradoras de créditos fiscais (ICMS, IPI, PIS e COFINS) e transferia recursos financeiros à ALUMIBRAS e, esta por sua vez, **direcionava parte desses recursos aos reais beneficiários**, seja por transferências bancárias a outras pessoas físicas ou jurídicas, cujos sócios são os reais beneficiários, seja mediante aquisição de bens (móveis e imóveis) em nome dos reais beneficiários, então vejamos:

...

Admitida tal premissa, compreendo como suficiente que a responsabilidade por “interesse comum” seja provada mediante a comprovação de “confusão patrimonial” entre os imputados responsáveis e a Alumibras.

Quanto a Paulo Cesar Verly da Cruz e João Natal Cerqueira, a acusação fiscal logrou comprovar, nos presentes autos, o recebimento direto de valores provenientes da Alumibras e outras empresas do “esquema delituoso”, provando assim a “confusão patrimonial” necessária à aplicação do artigo 124 do CTN.

Quanto a Paulo Henrique Escobar Cerqueira, a acusação fiscal também indica que este se beneficiou de recursos recebidos pela Alumibras, tanto indireta quanto diretamente, veja-se:

- PAULO HENRIQUE ESCOBAR CERQUEIRA - CPF:
060.046.146-70: Beneficiou-se indiretamente pelos recursos recebidos da ALUMIBRAS por meio das contas mantidas no Bradesco das empresas Lemnos Ind. de Metais Ltda (c/c: 0556-0061976-0) e Helur Indústria e Comércio Ltda (c/c: 2887-0008558-8), em que figurou como sócio. Porém, hoje tais empresas mantêm em seus quadros sociais interpostas pessoas.
Beneficiou-se diretamente mediante depósitos efetuados em sua conta corrente de pessoa física (c/c: 1056-0011254-2), conforme demonstrado abaixo:

QUADRO 3 (Todas as contas identificadas abaixo são no banco Bradesco)

DATA	C/C Sacada (Alumibras)	Nº Cheque Sacado	Valor do Cheque (R\$)	C/C do Favorecido	Valor ao Favorecido (R\$)

Também quanto a Rafael Escobar Cerqueira, o Termo de Verificação Fiscal dos presentes autos demonstra em diversas passagens que este recebeu recursos diretamente da Alumibras, além e outras empresas do “esquema”.

Foi por tal razão que, no caso, compreendi que a responsabilidade de Paulo Cesar Verly da Cruz e João Natal Cerqueira, de Paulo Henrique Escobar Cerqueira e de Rafael Escobar Cerqueira deveria ser mantida com base no art. 124, I, do CTN, isto é, porque quanto a estes a acusação fiscal logrou comprovar, nos presentes autos, a “confusão patrimonial” envolvendo tais pessoas físicas.

O mesmo não se pode dizer de João André Cerqueira já que, quanto a este, a acusação fiscal não foi capaz de mencionar senão benefícios indiretos por ele recebidos, não havendo comprovação **nestes autos** de que tal pessoa física tenha recebido quantias seja da CLS, seja da Alumibrás, seja que qualquer empresa do dito “esquema”. Daí porque compreendi que, para este, não se sustenta a responsabilização com base no artigo 124 do CTN.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano