



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10980.725225/2017-96
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.953 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2018
Matéria RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
Recorrente O. V. D. IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135, III, DO CTN. PRÁTICA DE ILÍCITO. PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES.

Tendo a CSRF decidido que houve a prática de um ilícito por parte da pessoa jurídica (o que levou à qualificação da multa), e tendo a autoridade autuante consignado que os sócios administradores participaram direta e ativamente das operações, deliberando e aprovando todas as operações societárias que levaram à criação e amortização do ágio julgado fictício, estão preenchidos os requisitos para a aplicação da responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III, do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário dos apontados como responsáveis solidários.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Sergio Abelson (suplente convocado), Daniel Ribeiro Silva, Letícia Domingues Costa Braga e Luiz Augusto de Souza e Gonçalves (Presidente).

Relatório

Trata-se de retorno dos autos determinado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF a fim de que seja analisada a responsabilidade tributária atribuída aos sócios administradores da empresa autuada.

O lançamento fiscal, consoante o exposto no Termo de Verificação e Encerramento de ação Fiscal (fls. 905-935) decorre da glosa das despesas com a amortização de ágio reputado fictício, com reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL devidos pelo contribuinte. As infrações foram apenadas com a multa qualificada (150%) e os sócios administradores Orlando von der Osten e Marise Osório von der Osten foram indicados como responsáveis tributários.

O relatório do acórdão nº 1102-001.080, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF em 9 de abril de 2014, assim resume as razões para a autuação:

De acordo com o relato fiscal, no curto espaço de dez dias, entre 20 e 29 de dezembro/2004, os sócios/quotistas da fiscalizada, utilizando duas razões sociais inativas controladas pelos mesmos, simularam atos societários que originaram o ágio fictício combatido no procedimento fiscal. As pessoas jurídicas utilizadas, a cronologia dos eventos e os instrumentos que resultaram na sonegação de tributos federais entre os anos-calendário 2005 a 2009 são descritos em minúcias ao longo do relatório.

Em apertada síntese:

Até 29/11/2004, Orlando von der Osten e sua esposa Marise Osório von der Osten eram únicos quotistas das seguintes pessoas jurídicas: OVD Importadora e Distribuidora Ltda. (OVD, ou recorrente), Osten Ferragens Ltda., e Dismatal Distribuidora Ltda.

A OVD Importadora e Distribuidora é empresa criada em 1968 e que concentra as atividades comerciais do grupo econômico.

Em 29/11/2004, através da 41ª Alteração Contratual, o casal von der Osten transfere uma pequena parcela dos R\$ 11.694.000,00 relativos às quotas sociais que então detinham na fiscalizada para os seus três filhos.

Em 20/12/2004, todas as quotas sociais, com exceção de 5 quotas individualmente mantidas em nome das pessoas físicas, foram transferidas para a Osten Ferragens Ltda., empresa

criada em 2001, com capital de R\$ 1.000,00, e que se declarava inativa desde a sua constituição.

Com isto, a Osten Ferragens constituiu-se em controladora da OVD. A 42ª Alteração Contratual da OVD, datada de 20/12/2004, reflete esta nova situação.

A Dismatal Distribuidora Ltda. foi a empresa veículo do ágio simuladamente criada. Igualmente criada em 2001, com capital de R\$ 1.000,00, também se declarava inativa desde a sua constituição.

Em 23/12/2004, as quotas detidas pela Osten Ferragens na OVD foram transferidas para a Dismatal, cujo capital social foi então aumentado de R\$ 1.000,00 para R\$ 134.581.875,00. O valor atribuído às quotas entregues em aumento de capital leva em conta o valor econômico da OVD, apurado em laudo de avaliação de empresa especializada, elaborado com base na rentabilidade futura, e datado de 16/12/2004. A 43ª Alteração Contratual da OVD, datada de 23/12/2004, reflete esta nova situação.

Em 28/12/2004, é elaborado o laudo de avaliação do acervo líquido da Dismatal, a valores contábeis de 27/12/2004, por empresa especializada, para fins de incorporação desta pela OVD. Na mesma data, é firmado também o Protocolo e Justificativa de Incorporação da Dismatal pela OVD. A incorporação é efetivada, e a 44ª Alteração Contratual da OVD, datada de 29/12/2004, reflete a nova situação.

Com a incorporação da Dismatal pela OVD, o ágio passa a integrar a contabilidade da OVD, iniciando-se a sua amortização a partir de 2005.

De se registrar que o ano de 2005 não foi lançado de ofício pela fiscalização, em face da decadência do direito de o fisco constituir o crédito tributário relativo a esse ano.

O acórdão nº 1102-001.080 deu parcial provimento aos recursos, para desqualificar a multa de ofício, reconhecer a decadência com relação ao ano-calendário de 2006 e afastar a responsabilidade dos sócios Orlando von der Osten e Marise Osório von der Osten, tendo recebido a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.
INEXISTÊNCIA.

Não havendo inovação por parte da decisão de primeira instância, e encontrando-se ela devida e suficientemente fundamentada, inexistente nulidade apenas pelo fato de não terem sido rebatidos, um a um, todos os argumentos de direito apresentados.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO.

O ágio gerado em operações societárias, para ser eficaz perante o Fisco, deve decorrer de atos econômicos efetivamente existentes. A geração de ágio de forma interna, ou seja, dentro do mesmo grupo econômico, sem a alteração do controle das sociedades envolvidas, sem qualquer desembolso e com a utilização de empresa inativa ou de curta duração (sociedade veículo) constitui prova da artificialidade do ágio e torna inválida sua amortização, sem que seja necessário demandar a nulidade das operações societárias praticadas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008, 2009

FATOS COM REPERCUSSÃO EM PERÍODOS FUTUROS. DECADÊNCIA. PRECLUSÃO. INOCORRÊNCIA.

É legítimo o exame, pelo fisco, de fatos ocorridos há mais de cinco anos do procedimento fiscal, para deles extrair a repercussão tributária em períodos ainda não atingidos pela caducidade. A restrição decadencial, no caso, volta se apenas à impossibilidade de lançamento de crédito tributário no período em que se deu o fato.

SIMULAÇÃO POR VÍCIO DE CAUSA. MULTA QUALIFICADA. INAPLICABILIDADE.

Na simulação por vício de causa, inexistente o falseamento ou a manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas. É incabível a qualificação da multa aplicada porque não se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. INOCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 150, §4o, DO CTN.

O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, §4o, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações. No presente caso, firmando-se o entendimento de inoccorrência de dolo, e tendo ficado assentado na discussão a existência de pagamento antecipado, aplica-se a regra decadencial do art. 150, §4o, do CTN, contando-se o prazo fatal de cinco anos a partir do fato gerador.

Assim, para o ano de 2006, com fato gerador em 31/12/2006, está decaído o lançamento científico apenas em 4/10/2012.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. AUSÊNCIA DE DOLO. IMPOSSIBILIDADE.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou

representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Nesse sentido, afastada a qualificação da penalidade sob o argumento de inexistência de dolo, perde-se o fundamento da acusação de prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, devendo-se afastar a imputação de responsabilidade solidária aos sócios.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

É legítima a incidência de juros de mora, à taxa Selic, sobre o valor da multa de ofício proporcional, não paga no seu vencimento.

Por sua vez, a CSRF restabeleceu a qualificação da multa de ofício e afastou a decadência relativamente ao ano-calendário de 2006. Especificamente, quanto à responsabilidade, o voto vencedor na CSRF assim consignou:

No caso, a Turma a quo julgou prejudicada a análise da participação individual de cada uma das pessoas físicas no cometimento de algum ilícito que ensejasse a responsabilidade tributária nos termos da lei, justamente por compreender inexistir dolo que justificasse a qualificação da multa. Ou seja, tendo em vista o julgamento de questão prejudicial, não se fez necessário ao Colegiado deliberar quanto à presença dos específicos elementos caracterizadores da responsabilidade tributária de cada uma das pessoas relacionadas nos autos.

Com a decisão deste Colegiado desta CSRF quanto à caracterização do elemento doloso para a qualificação da multa, passa a ser necessário verificar a legalidade da responsabilidade tributária atribuída a cada um dos indivíduos.

Compreendo não ser possível atribuir a responsabilidade tributária como decorrência imediata do restabelecimento da qualificação da multa (por atração). Ocorre que, em matéria de responsabilidade tributária, é necessário aferir a participação individual de cada uma dessas pessoas físicas na prática dos atos que ensejam a referida imputação, nos estritos termos e conforme os requisitos estabelecidos pelo Código Tributário Nacional e demais leis de regência.

A referida aferição fática, contudo, não pode ser realizada de forma inaugural por esta Turma da CSRF, sob pena de supressão de instância e prejuízo ao contraditório e à ampla defesa que regem o processo tributário. É preciso que a questão seja decidida por acórdão fundamentado da Turma Ordinária do CARF. Caso tal decisão divirja de outra enunciada por Turma diversa deste Tribunal, assegura-se o direito da parte à interposição de recurso especial devidamente fundamentado, bem como o direito à apresentação de contrarrazões à outra parte.

Portanto, quanto a este tema, voto para seja dado provimento apenas parcial ao recurso, de forma que os presentes autos retornem à Turma a quo para a análise da caracterização dos

requisitos necessários para a responsabilidade de cada uma das pessoas relacionadas.

Recebi o processo em distribuição realizada em 25 de julho de 2018.

Voto

Conselheira Relatora Livia De Carli Germano

Conforme relatado, a análise pelo presente colegiado cinge-se à responsabilidade tributária atribuída aos sócios administradores da empresa autuada, considerando a manutenção do auto de infração e da multa qualificada.

Sobre a responsabilidade assim registrou o Termo de Encerramento da Ação Fiscal (fls. 929-930):

5. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS ADMINISTRADORES

Orlando von der Osten e sua esposa Marise Osório von der Osten eram, até os atos societários que deram origem ágio criado, detentores da totalidade das quotas sociais de O V D IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA LTDA, da holding OSTEN FERRAGENS LTDA e da empresa veículo DISMATAL DISTRIBUIDORA LTDA.

São os administradores da fiscalizada, conforme fl. 57 do Contrato Social. Na holding OSTEN FERRAGENS LTDA, que passou a contar com a participação dos filhos, detêm a maioria das quotas sociais e se constituem nos administradores da sociedade, conforme capítulo IV do Contrato Social às fls. 173.

Em todos os atos societários, sem exceção, encontram-se presentes e deliberam sobre as transferências de quotas sociais entre razões sociais, incorporação e extinção da DISMATAL, bem como da absorção do ficto ágio criado.

Segundo definição do art. 121 do Código Tributário Nacional, sujeito passivo da obrigação tributária é gênero que comporta duas espécies: **contribuinte**, quando mantém vínculo pessoal e direto com o fato gerador da obrigação; e **responsável**, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorrer expressamente de lei.

Na sequência, o mesmo CTN define a solidariedade tributária da seguinte forma:

“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.” (destacamos)

O art. 142 do do mesmo CTN atribuiu à autoridade administrativa o poder/dever de, ao constituir o crédito tributário pelo lançamento, também identificar o sujeito passivo, o que inclui eventuais responsáveis se constatadas situações, no curso do procedimento fiscal, que requeiram essa providência.

Orlando e Marise von der Osten realizaram, em nome de todas as pessoas jurídicas envolvidas, **TODOS OS ATOS** que forjaram, de forma fraudulenta, o ágio combatido nesta autuação. Eles possuíam o **domínio** das razões sociais e de todas as etapas que compõem a simulação, sendo inquestionável o interesse comum constante no art. 124 supra destacado.

Assim, tendo por base a legislação citada neste tópico procede-se a inclusão de **ORLANDO VON DER OSTEN**, CPF 201.667.029-00; **MARISE OSÓRIO VON DER OSTEN**, CPF 428.877.399-72 no pólo passivo desta autuação, na condição de **responsáveis solidários pelo crédito tributário** ora constituído, conforme previstos nos arts. 124, I e 135, II e III, do Código Tributário Nacional, assim como no artigo 1.016 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), conforme o caso.

Em síntese, a autoridade lançadora atribuiu responsabilidade aos sócios porque eles participaram direta e ativamente das operações tidas como simuladas, deliberando e aprovando todas as operações societárias que levaram à criação e amortização do ágio julgado fictício, sendo assim "*inquestionável o interesse comum*".

Nota-se que a autoridade autuante, talvez propositalmente, mescla as hipóteses dos artigos 124, I e 135, III, do CTN, não tendo decidido pela aplicação de apenas uma delas. Além disso, menciona artigo do Código Civil, diploma inaplicável ao caso na medida em que a legislação tributária traz regulamentação específica sobre a matéria.

Necessário se faz uma digressão sobre as hipóteses de responsabilidade previstas no Código Tributário Nacional - CTN.

Inserido no Título III ("Da obrigação tributária") temos o Capítulo IV, dedicado ao "Sujeito Passivo". Este capítulo tem início com o artigo 121 do CTN, o qual define o sujeito passivo da obrigação principal como pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e, em seu parágrafo único, esclarece que existem dois tipos de sujeito passivo:

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

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

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

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

Como assenta a doutrina, "*Qualquer pessoa colocada por lei na qualidade de devedora da prestação tributária, será sujeito passivo, pouco importando o nome que lhe seja atribuído ou a sua situação de contribuinte ou responsável*" (Bernardo Ribeiro de Moraes, in "Compêndio de Direito Tributário", 2º Volume, 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2002, pág. 279).

Assim, o contribuinte (também denominado, na doutrina, de sujeito passivo direto, devedor direto ou destinatário legal tributário) tem relação causal, direta e pessoal com o pressuposto de fato que origina a obrigação tributária (artigo 121, I, do CTN). Já no caso do responsável tributário (por alguns chamado sujeito passivo indireto ou devedor indireto), não necessariamente há tal liame direto e pessoal com o fato jurídico tributário, decorrendo o dever jurídico de previsão legal (artigo 121, II, do CTN).

Ainda no Capítulo IV, portanto tratando do sujeito passivo (que como vimos pode ser contribuinte ou responsável) temos a previsão constante do artigo 124, I, que prevê como solidariamente obrigadas "*as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*" e o artigo 124, II, estabelecendo solidariedade entre "*as pessoas expressamente designadas por lei*".

Mais adiante, o Capítulo V vai tratar especificamente da "Responsabilidade Tributária", iniciando com a previsão do artigo 128:

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

Seguem-se então disposições legais específicas tratando da Responsabilidade de Sucessores (Seção II) e da Responsabilidade de Terceiros (Seção III), estando o artigo 135 nesta última.

Pois bem. Quanto ao artigo 124, I, trata-se de solidariedade que pode atingir seja o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) seja o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do "interesse comum" (e, no caso do responsável, da pressuposta previsão legal que o indique como tal).

Existe um certo consenso de que o "interesse comum" referido no dispositivo deve ser jurídico e não meramente econômico. O alcance de tal interesse jurídico é que causa maiores discussões.

É amplamente aceito que o artigo 124, I, do CTN se aplica a situações em que as pessoas compõem o mesmo pólo da relação jurídica. Assim, Sacha Calmon Navarro

Coelho observa: “... o inciso I noticia a solidariedade natural. É o caso de dois irmãos que são co-proprietários pro indiviso de um trato de terra. Todos são, naturalmente, co-devedores solidários do imposto territorial rural (ITR).” (“Curso de Direito Tributário Brasileiro”. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 594). No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho: “... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.” (“Curso de Direito Tributário”, 8ª ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 220).

Nesse passo, o STJ tem decidido que tal interesse comum pode ocorrer “no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador” (AgRg no Ag 1.288.247/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 03/11/2010; AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 26/03/2009; REsp 884.845/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 05/02/2009, DJe 18/02/2009, REsp 1.001.450/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 27.3.2008).

Também se reconhece que o mero fato de pessoas integrarem o mesmo grupo econômico não é suficiente para a responsabilização solidária -- “I. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. (...)” (Superior Tribunal de Justiça, EREsp 834.044/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 8.9.2010, DJe 29.9.2010.)

É que integrar o grupo pode significar interesse (econômico) meramente indireto na realização do fato gerador (ou seja, interesse na participação nos respectivos resultados), mas não necessariamente interesse direto ou realização conjunta de tal situação.

Assim, para que se configure o interesse **jurídico** comum é necessária a presença de tal interesse direto, imediato, no fato gerador, que acontece quando as pessoas atuam em comum na situação que constitui o fato impositivo, ou seja, quando participam em conjunto da prática da hipótese de incidência.

Esta participação comum na realização da hipótese de incidência pode ocorrer de forma *direta*, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador (duas pessoas praticando o mesmo ato, cada uma atuando em nome próprio), ou *indireta*, em caso de confusão patrimonial e/ou quando se beneficiam do fato gerador em razão de sonegação, fraude ou conluio (neste caso, vale ressaltar, é necessário que o fisco prove tanto a sonegação, a fraude e/ou o conluio quanto o recebimento do benefício por parte da pessoa física, não podendo este ser presumido apenas por se tratar de sócio e/ou de administrador da empresa autuada).

Nesses termos, Kiyoshi Harada, fazendo referência a trecho de obra de Carlos Jorge Sampaio Costa:

"Ensina Carlos Jorge Sampaio Costa:

... a solidariedade dos membros de um mesmo grupo econômico está condicionada a que fique devidamente comprovado: a) o interesse imediato e comum de seus membros nos resultados decorrentes do fato gerador; e/ou b) fraude ou conluio entre os componentes do grupo.

Há interesse comum imediato em decorrência do resultado do fato gerador quando mais de uma pessoa se beneficiam diretamente com sua ocorrência. Por exemplo, a afixação de cartazes de propaganda de empresa distribuidora de derivados de petróleo em postos de gasolina é, geralmente, um fato gerador de taxa municipal cuja ocorrência interessa não somente à empresa distribuidora, beneficiária direta da propaganda, como também ao posto de gasolina, que é solidário com aquela no pagamento da taxa.

(...)

Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica. (...) (Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador, Revista de Direito Tributário, Ano II, nº 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 304)" (Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador, Disponível em <http://www.investidura.com.br/ufsc/109-direito-tributario/3454-responsabilidade-tributaria-solidaria-por-interesse-comum-na-situacao-que-constitua-o-fato-gerador.html>, acesso em 20.10.2016)

No mesmo sentido, Marcus Vinicius Neder:

⁴ In "Solidariedade de direito e de fato – reflexões acerca de seu conceito". FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (coords.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 42.

"Por óbvio, os sócios e administradores têm interesse no lucro da empresa, mas como procuramos demonstrar ao longo deste estudo, **não é esse interesse meramente fático que torna possível aplicar a norma de responsabilidade prevista no art. 124, inc. I, do CTN.** Conforme as premissas anteriormente firmadas, é indispensável ao órgão aplicador comprovar o interesse na relação jurídica privada subjacente ao fato jurídico tributário.

Não há, portanto, imputar aos sócios o dever solidário de recolher tributos da sociedade sem que haja comprovação de fraude ou outras práticas ilícitas. O CTN expressamente prescreve, nos arts. 135 e 137, a responsabilidade pessoal dos sócios, administradores e agentes nesses casos."

Por sua vez, o artigo 135, III, do CTN, responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com **excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos**. Assim, trata-se de responsabilidade tributária que ocorrerá caso a pessoa que representa a pessoa jurídica (ou "presenta", para Pontes de Miranda) atue para além de suas atribuições legais ou contratuais/estatutárias.

No caso, os sócios não praticaram o fato gerador em conjunto com a empresa autuada -- os atos foram praticados exclusivamente pela pessoa jurídica e os sócios

administradores, no máximo, a representaram -- de maneira que não se pode falar em interesse comum direto.

Assim, para decidir se há responsabilidade dos sócios administradores em questão é necessário verificar se houve (i) sonegação, fraude ou conluio capaz de caracterizar o "interesse comum" indireto previsto no art. 124, I, do CTN, ou (ii) excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social capaz de configurar a hipótese do art. 135, III, do CTN.

No caso, restou decidido no acórdão da CSRF que o ágio foi criado de forma artificial, simulada. Destaque-se que não se falou especificamente em sonegação, fraude, conluio, mas de simulação. A ementa do julgado deixa isso claro e o trecho a seguir bem resume a decisão (fl. 2.321):

Por força de tudo o que acima foi dito, inevitável se torna a qualificação da multa de ofício aplicada, conforme reiteradamente consta da acusação fiscal, calcada em simulação dos atos em questão.

É que não sendo aquela grandeza criada artificialmente, a que se pretendeu dar a aparência de ágio, um efetivo ágio, mas um simples artifício contábil, uma prosaica ficção, não há que se falar, no caso, em “critérios de interpretação”, em “equivoco na aplicação da lei” ou, ainda, em “fundadas dúvidas quanto à legitimidade de seu aproveitamento”, mas em pura e simples simulação de ágio, que, na realidade, nunca existiu.

Em outras palavras, tivesse havido ágio, o qual, por um ou por outro motivo, não pudesse ser tributariamente admitido, não seria cabível a qualificação da multa de ofício.

Do mesmo modo, tivesse havido ágio, estar-se-ia diante do “vício de causa” — como defendido pelo contribuinte e pela decisão recorrida —, e não do “vício da vontade”, o qual, nos parece, restou efetivamente constatado neste caso.

Ainda, prova cabal de que o contribuinte, e o Grupo Econômico a que pertence, teriam praticado ação dolosa é o fato de nenhuma alteração concreta ter ocorrido em seu controle societário, após encerrada a tão prefalada “reestruturação societária”.

Ou seja, consumiu-se tempo, papel e dinheiro em diversas operações intragrupo absolutamente inúteis, para, ao final, permanecer tudo como dantes — mesmo controlador e mesma controlada —, com a única inovação, evidentemente, da criação de um grandeza artificial, a que se pretendeu dar a aparência de ágio.

Em meus votos tenho ressaltado a diferença entre, de um lado, sonegação, fraude ou conluio e, de outro, a simulação, por entender que, no caso desta última, não há dolo, eis que a simulação não é um ilícito (exs. acórdãos 9101-002.189, 1401-002.077, 1401-002.078, 1401-001.819). Assim, se a questão estivesse sendo analisada de maneira inaugural por esta relatora, a conclusão deste voto seria pela inexistência de ilícito no caso concreto.

Não obstante, a presença de dolo é premissa deste julgado, já que a matéria foi assim decidida pela CSRF e portanto tal análise no âmbito administrativo se exauriu. É dizer, **no presente voto esta relatora está vinculada a considerar que houve dolo e que o caso é de sonegação, fraude ou conluio**. Até porque, a CSRF manteve a qualificação da multa prevista no artigo 44 da Lei 9.430/1996, a qual é aplicável nas hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/1964, que são exatamente a sonegação, a fraude e o conluio.

Tendo tais premissas em mente, a conclusão necessária a que se chega é que restou caracterizada a hipótese de responsabilidade tributária no caso em questão. Não a do artigo 124, I, do CTN, na medida em que, muito embora seja vinculante considerar que houve a prática de sonegação, fraude ou conluio, não há alegação de confusão patrimonial nem prova de que os responsáveis receberam algum benefício, não podendo este ser presumido apenas por se tratar de sócio e/ou de administrador da empresa autuada, como já se observou.

Não obstante, fato é que, nos termos decididos pela CSRF, houve a prática de um ilícito por parte da pessoa jurídica (o que levou à qualificação da multa), sendo que, conforme observou a autoridade autuante, os sócios administradores participaram direta e ativamente das operações, deliberando e aprovando todas as operações societárias que levaram à criação e amortização do ágio julgado fictício, sendo tal hipótese prevista no artigo 135, III, do CTN como caracterizadora da responsabilidade tributária.

Assim, esta relatora se vê vinculada a entender que restou caracterizada a responsabilidade tributária os termos do artigo 135, III, do CTN.

Dispositivo

Ante o exposto, oriento meu voto para negar provimento ao recurso voluntário dos responsáveis.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano