



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13074.729315/2021-53  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.642 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 12 de julho de 2023  
**Recorrente** HYUNDAI CAO A DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2012, 2013

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135 CTN.

Não se conhece de recurso especial quando as circunstâncias que levaram à conclusão pela responsabilidade tributária nos acórdãos comparados não encontrem pontos de semelhança. O acórdão recorrido analisou acusação de interposição de pessoa jurídica e responsabilização do administrador no contexto em que este atuaria em ambas as empresas, a contribuinte e a dita interposta, enquanto o paradigma examinou acusação fiscal diversa e inclusive excluiu a qualificação da multa de ofício.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE PESSOA JURÍDICA. ARTIGO 124, I DO CTN.

Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contextos fáticos distintos, concernentes a imputação de responsabilidade solidária a diretores e sócios de fato pessoa física, bem como a pessoa jurídica beneficiária de fraude em razão de participação societária na atuada, diversamente do acórdão recorrido no qual a responsabilidade solidária foi mantida em face de pessoa jurídica que participou dos fatos geradores atuados, abrigando as receitas cujos correspondentes custos foram escriturados pela atuada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por voto de qualidade, não conhecer do Recurso Especial de CAO A Serviços e Representação Comercial Ltda, vencida a conselheira Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Luciano Bernart que votaram pelo conhecimento; e (ii) por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso Especial de Carlos Alberto de Oliveira Andrade. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração e voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

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, Luciano Bernart (suplente convocado), Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em Exercício).

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial do sujeito passivo em face do acórdão 1201-003.294, de 11 de novembro de 2019, assim ementado e decidido:

### **Acórdão recorrido 1201-003.294**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012, 2013

RECEITAS AUFERIDAS. ATRIBUIÇÃO A TERCEIROS. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.

As receitas obtidas por meio dos esforços econômicos e do trabalho do contribuinte devem ser por ele tributadas, ainda que formalmente atribuídas a terceira pessoa, interposta com o objetivo de reduzir a carga tributária devida.

APURAÇÃO DE OFÍCIO. PAGAMENTOS REALIZADOS. APROVEITAMENTO.

A apuração do tributo em procedimento de ofício deve considerar os pagamentos já realizados espontaneamente pelo contribuinte, ainda que de forma irregular.

PREJUÍZO FISCAL. APURAÇÃO DE OFÍCIO. PROGRAMA DE REGULARIZAÇÃO FISCAL.

O oferecimento de prejuízo fiscal como crédito em programa de regularização fiscal não obsta a nova apuração desse prejuízo em procedimento fiscal, desde que seja atendido o prazo legal de cinco anos do oferecimento.

APURAÇÃO ESPONTÂNEA. LUCRO ARBITRADO.

O contribuinte poderá apurar espontaneamente o tributo pelo lucro arbitrado quando conhecer a sua receita bruta e atender aos demais requisitos legais.

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Ano-calendário: 2012, 2013

**IRPJ. CSLL. PIS. COFINS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.**

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo aspectos específicos a serem apreciados, aplica-se a mesma decisão a todos os tributos atingidos pelo fato analisado.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2012, 2013

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135, III, DO CTN.**

A imputação de receitas próprias do contribuinte a empresa que não possui personalidade de fato, servindo apenas como meio para reduzir o ônus tributário devido, dá ensejo à responsabilização tributária de seu sócio administrador, nos termos do artigo 135, III, do CTN.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, I, DO CTN. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOA.**

A imputação de receitas próprias do contribuinte a empresa que não possui personalidade de fato, servindo apenas como meio para reduzir o ônus tributário devido, dá ensejo à responsabilização tributária das demais pessoas jurídicas que participaram do artifício, nos termos do artigo 124, I, do CTN.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, I, DO CTN.**

O artigo 124, I, do CTN cria uma hipótese de responsabilidade tributária dirigida para aqueles que, em princípio, não estão formalmente no polo passivo da relação tributária, por não serem contribuintes, mas possuem elementos matérias suficientes para responder, igualmente, pelo crédito tributário constituído, o chamado interesse comum.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SANÇÃO.**

A sanção é parte do crédito tributário exigido e, assim, é alcançada na imputação de responsabilidade tributária a terceiro não contribuinte, mormente quando contribuinte e responsável agiram em conluio.

**IMPOSIÇÃO LEGAL. CONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.**

A Administração Tributária não pode deixar de dar cumprimento a dispositivo legal vigente em razão de alegada inconstitucionalidade.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2012, 2013

**MULTA QUALIFICADA. FRAUDE. IMPUTAÇÃO DE RECEITAS A TERCEIRO.**

A multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão. A imputação a terceiro de receitas próprias, além de configurar a omissão de receitas, é ato que

exterioriza e evidencia o dolo do contribuinte, dando ensejo à qualificação da multa de ofício.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF N.º 108.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Súmula CARF n.º 108.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2012, 2013

**MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL. LEGALIDADE**

A multa de ofício exigida nos percentuais de 75% e 150% possui fundamento legal em norma válida e não pode ser afastada em razão de alegação de inconstitucionalidade. Súmula CARF n.º 2.

**JULGAMENTO. VOTO DE QUALIDADE. DÚVIDA.**

Não há que se falar em existência de dúvida em uma decisão do colegiado tomada por maioria de votos, ainda que o voto de qualidade seja adotado para solucionar um impasse. Nesse caso, não há campo para a aplicação do artigo 112 do CTN.

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer de todos os recursos apresentados e (i) por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte HYUNDAI CAO A DO BRASIL LTDA para manter a exigência tributária, mas reconhecer o seu direito de crédito perante a Administração Tributária em relação aos pagamentos de IRPJ e CSLL recolhidos pela empresa CAO A SERVIÇOS E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA, nos termos do item 1.3.1 deste acórdão; (ii) por voto de qualidade, manter a multa qualificada e as responsabilidades solidárias e negar provimento aos demais recursos voluntários. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, Alexandre Evaristo Pinto e Barbara Melo Carneiro, que davam parcial provimento, afastando a multa qualificada e as responsabilidades solidárias.*

O processo em questão deriva de lançamentos tributários para reduzir as bases de cálculo negativas do IRPJ e da CSLL e para exigir PIS e COFINS, todos relativos aos anos 2012 e 2013. As exigências de PIS e COFINS foram acrescidas de juros de mora e multa de ofício qualificada (150%).

A fiscalização concluiu que o contribuinte HYUNDAI CAO A deixou de oferecer à tributação parte de suas receitas, relativa ao serviço de intermediação de seguros e financiamentos associados à venda de automóveis, adotando o artifício de atribuir tal receita a uma empresa interposta, de existência meramente formal, denominada Caoa Serviços e Representação Comercial Ltda (CAOA SERVIÇOS). No entender da autoridade autuante, as receitas declaradas pela CAO A SERVIÇOS seriam, na verdade, de titularidade da contribuinte HYUNDAI CAO A, que teria agido com dolo ao atribuir suas receitas à empresa CAO A SERVIÇOS. Foi então atribuída responsabilidade tributária à CAO A SERVIÇOS com

fundamento no artigo 124, I, do CTN, e a CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE, administrador de ambas as empresas, com fundamento no artigo 135, III, do CTN.

No âmbito da mesma auditoria fiscal, também foi lavrado auto de infração para exigir IRRF relativo a pagamentos sem causa, formalizado no processo n.º 19515.721232/2017-80, o qual foi julgado pela mesma turma no mesmo dia, dando origem ao acórdão 1201-003.293. O lançamento de IRRF foi cancelado e o recurso especial da Fazenda Nacional não foi conhecido em face da ausência de demonstração de divergência jurisprudencial, nos termos do acórdão 9202-010.392, de 27 de setembro de 2022.

Contra o acórdão ora recorrido, 1201-003.294, o sujeito passivo e os coobrigados primeiramente apresentaram embargos de declaração, em peças autônomas, os quais foram rejeitados por despacho. Abaixo, os títulos das alegações:

1) Embargos do Contribuinte HYUNDAI CAO A DO BRASIL LTDA.

1.1) Omissão Quanto à Taxatividade das Hipóteses Legais Para Configuração da Omissão de Receitas — Erro de Fundamentação Legal da Autuação

1.2) Obscuridade Quanto à Aplicação da Teoria do Propósito Negocial

1.3) Omissão Quanto à Extinção dos Débitos Compensados no Programa de Recuperação Fiscal da Lei n.º 13.043/2014 (RQA) e no PERT — Impossibilidade da Compensação de Ofício de Prejuízo Fiscal e Base Negativa de CSLL pela Autoridade Fiscal

2) Embargos do Contribuinte HYUNDAI CAO A BRASIL LTDA. e do responsável tributário CAO A SERVIÇOS E REPRESENTAÇÃO LTDA. – Alegações em comum

2.1) Omissão Quanto à Distinção entre as Atividades Prestadas Pela Embargante e pela Hyundai CAO A — Efetiva Prestação dos Serviços

3) Embargos do responsável tributário CAO A SERVIÇOS E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA. – Alegações Exclusivas.

3.1) Obscuridade Quanto à Falta de Motivação da Responsabilidade Solidária Atribuída aos Embargantes.

3.2) Contradição Quanto à Existência da Embargante

4) Embargos do Responsável Tributário CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE – Alegações Exclusivas.

4.1) Obscuridade e Omissão Quanto à Comprovação do Intuito Doloso – Impossibilidade de Aplicação do Artigo 135, III, do CTN.

5) Embargos do sujeito passivo HYUNDAI CAO A e dos responsáveis tributários, CAO A SERVIÇOS E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA., e CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE – Alegações em Comum

5.1) Necessária Aplicação do Artigo 19-E da Lei n.º 10.522/2002 (Incluído pelo Artigo 28 da Lei n.º 13.988/2020) e o Presente Processo Administrativo — Responsabilidade

Solidária e Multa Qualificada - Possibilidade de Alegação do Direito Superveniente Como Parte dos Embargos de Declaração — Aplicação Imediata da Norma — Aplicação Retroativa da Norma

5.2) Omissão e Obscuridade Quanto à Aplicação das Súmulas CARF 14 e 25

O sujeito passivo e os coobrigados apresentaram então recurso especial, em peças autônomas, que foram analisadas conjuntamente por Presidente de Câmara no despacho de fls. 6.154-6.227.

Foram alegadas 23 divergências jurisprudenciais (7 pelo contribuinte, e 8 por cada um dos responsáveis), apenas algumas idênticas entre si, restando, assim, 15 divergências a serem analisadas. As divergências alegadas no recurso especial do sujeito passivo não tiveram seguimento, já o recurso especial de cada corresponsável teve seguimento em apenas uma matéria – o recurso do responsável tributário CAO A SERVIÇOS E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA, teve seguimento com relação à matéria **“atribuição de responsabilidade solidária com base no art. 124, I, do CTN” (paradigmas 1402-001.351 e 1402-002.679)**, e o recurso especial do responsável tributário CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE teve seguimento com relação à matéria **“responsabilidade com base no artigo 135, III, do CTN” (paradigma 1302-003.719)**.

Interpostos agravos, estes foram rejeitados.

Abaixo, trechos do despacho de admissibilidade nas partes em que foi dado seguimento aos recursos especiais:

(...)

**5ª Divergência: “Impossibilidade de Atribuição de Sujeição Passiva Solidária à Recorrente”**

Neste tópico do recurso, a recorrente afirma que o Acórdão recorrido afirmou que a Recorrente teria “interesse comum com o verdadeiro titular das receitas”, entendimento o qual destoaria da jurisprudência administrativa acerca da interpretação do artigo 124, I, do CTN, defendida pelos acórdãos n.º 1402-001.351 e n.º 1402-002.679, apontados como paradigmas.

Com relação ao primeiro paradigma (acórdão n.º 1402-001.351), a recorrente transcreve a sua ementa, que afirma que o interesse comum “deve ser entendido como interesse jurídico e se caracteriza pela existência de direitos e deveres iguais entre pessoas que ocupam o mesmo polo da relação jurídica que consistiu o fato gerador do tributo”, e trechos do voto do relator (vencedor quanto a este ponto), em que se afirma que o art. 124, I, do CTN, “deverá ser aplicado aos casos em que o mesmo fato gerador é realizado conjuntamente por mais de uma pessoa. Havendo mais de uma pessoa enquadrada na definição legal de contribuinte (art. 121, parágrafo único, I), determina o art. 124, I que sejam eles solidariamente obrigados pela dívida tributária, independentemente de disposição expressa de lei”.

E, com relação ao segundo paradigma (acórdão n.º 1402-002.679), a recorrente transcreve a sua ementa e também destaca, em especial, o trecho do voto condutor daquele acórdão, em que se afirma que “a solidariedade 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”.

E, com relação ao acórdão recorrido, a recorrente destacou os trechos em que o relator afirmou que “a tese defendida pelo contribuinte, embora pareça razoável em uma primeira passagem, apresenta inconsistências que a tornam insustentável, quando analisadas com mais atenção”, antes de concluir (o relator) que a Recorrente teria “interesse comum com o verdadeiro titular das receitas”, e que a interpretação defendida pela recorrente (que basicamente corresponde àquela defendida nos dois paradigmas acima indicados) visa a “transformar a regra legal em uma tautologia” e “transforma a lei em letra morta”.

Neste caso, entendo que a divergência restou suficientemente demonstrada pela recorrente.

Embora também ligada à responsabilidade solidária imposta com base no art. 124, I, do CTN, a questão tratada no presente tópico não se confunde com a questão discutida no tópico anterior. Ali a questão dizia respeito à necessidade de a fiscalização fundamentar a imputação, correlacionando-a ao dispositivo legal, e aqui a questão controversa diz respeito à interpretação do quê configura o interesse comum, nos termos do citado dispositivo.

As situações fáticas dos três casos confrontados são suficientemente semelhantes entre si, nos seus aspectos, para os fins desta demonstração.

E, enquanto os acórdãos paradigmáticos afirmaram que o interesse comum deve ser entendido como interesse jurídico, que somente ocorre entre pessoas que ocupam o mesmo polo da relação jurídica que consistiu o fato gerador do tributo, ou seja, quando o mesmo fato gerador é realizado conjuntamente por mais de uma pessoa, não podendo ser invocado como meio de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, o acórdão recorrido expressamente refutou esta tese, afirmando que a mesma “transforma a lei em letra morta, sendo fruto de uma interpretação que tem a finalidade de tornar impossível a aplicação da norma manejada”, e assentou que “a única interpretação possível que dá efetividade à regra contida no artigo 124, I, do CTN é a de que este dispositivo cria uma hipótese de responsabilidade dirigida para aqueles que, em princípio, não estão formalmente no polo passivo da relação tributária”.

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria (atribuição de responsabilidade solidária com base no art. 124, I, do CTN).

(...)

#### **5ª Divergência: “Falta de Comprovação de Intuito Doloso – Impossibilidade de Aplicação do Artigo 135, III, do CTN”**

Transcreve-se, a seguir, excertos da exposição da recorrente relativos à demonstração desta divergência, *sic*:

“[...]”

O Acórdão recorrido entendeu que a responsabilização do Recorrente decorre do suposto fato de que *“o administrador da empresa atuada também administra uma empresa interposta, cuja única finalidade é perpetrar a fraude que oculta a infração tributária”*.

O Acórdão recorrido entendeu que *“[a] tese defendida pelo contribuinte, embora pareça razoável em uma primeira passagem, apresenta inconsistências que a tornam insustentável, quando analisadas com mais atenção”* e, por voto de qualidade, concluiu que a responsabilização do Recorrente se dá em razão de *“a fiscalização apontou os fatos que a levaram ao entendimento de que houve um conluio entre as duas empresas administradas pelo recorrente com a finalidade de ocultar uma omissão de receitas por meio de artifício”*

*fraudulento*”, ainda que não tenha demonstrado qual foi sua participação no fato imponível da exigência fiscal.

Contudo, ao assim dispor, sem indicar de forma clara e direta qual o ato doloso praticado pelo Recorrente, o Acórdão recorrido empregou interpretação diversa da observada pelo E. CARF em outras oportunidades no tocante a ausência de indicação do dolo e o artigo 135, III, do CTN, consoante se observa, por exemplo, do **Acórdão paradigma n.º 2403-002.559**, cuja ementa segue abaixo transcrita, em conjunto com os excertos do voto condutor:

“RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. ART. 135, III DO CTN. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA.

**Inexistindo motivação ou prova de que a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatuto social, não há que se falar em responsabilidade tributária dos sócios, ainda que detenha poderes de gestão.”**

#### **Trechos do Voto**

“Também a mera qualificação de diretor, gerente ou representante da empresa atuada, desacompanhada de motivação e comprovação de prática de conduta abusiva, não é suficiente para ensejar a reponsabilidade pessoal.

Não há dúvidas de que o Recorrente (solidário) exerce um cargo de administração, afinal é sócio assim qualificada, mas isso não significa dizer que ele tenha participado dolosamente na operação para lesar o fisco.

Diante dessas considerações, e na linha dos precedentes jurisprudenciais mencionados, afasto a imputação da responsabilidade solidária de Florisberto Ferreira de Cerqueira.” (g.n.)

Como se observa dos trechos acima, o dispositivo legal em tela apenas deverá ser aplicado aos casos em que **configurado o dolo por parte do administrador, representado por excesso de poderes ou, ainda, infração de contrato social, estatuto ou lei.**

Assim, no sentido contrário ao que entendeu a Turma Julgadora *a quo*, o fato de o Recorrente – **o que se admite apenas a título argumentativo**, ser administrador de empresa tida como interposta, não é suficiente para sua responsabilização, conforme precedente acima indicado.

Isso porque, conforme restou consignado no Acórdão paradigma n.º 2403-002.559, **caberia à Fiscalização indicar e provar qual seria o uso indevido ou abusivo do cargo de administrador para que lhe fosse imputada a responsabilidade solidária.** Logo, está claramente comprovada a divergência jurisprudencial.

Nesses termos, verifica-se também a presença do **Acórdão paradigma n.º 1302-003.719**, que conferiu interpretação diametralmente oposta à do Acórdão recorrido quanto a responsabilidade solidária prevista no artigo 135, III, do CTN quando não demonstrada de forma contundente a conduta praticada de forma dolosa e personalíssima pelo administrador. Veja-se a ementa do julgado:

“ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO À LEI. AUSÊNCIA DE CARACTERIZAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AFASTAMENTO.

Não apontadas as condutas praticadas pelo administrador da pessoa jurídica com infração à lei e que resultem em créditos tributários, não é possível a atribuição de responsabilidade tributária, na forma do art. 135, III, do CTN.”

A simples leitura do Acórdão paradigma n.º 1302-003.719 evidencia que o entendimento do Acórdão recorrido diverge de outros precedentes do E. CARF. Isso porque, conforme se extrai de seu voto condutor, “**para a atribuição da responsabilidade tributária com base no referido dispositivo, seria necessário que a autoridade fiscal fosse mais explícita em relação a quais atos foram praticados pelo administrador e quais dispositivos legais foram infringidos**”.

Assim, conforme foi amplamente demonstrado no Recurso Voluntário, não subsiste a alegação fiscal de que o Recorrente deve responder de forma solidária pela obrigação principal por ter sido administrador da Hyundai CAO A e da CAO A Serviços durante o período autuado.

Isto posto, o cotejo analítico exposto demonstra com precisão a divergência de interpretação do artigo 135, III, do CTN, nos termos do que determina o artigo 67, §1º, do RICARF, razão pela qual o Recorrente pleiteia a reforma do Acórdão recorrido para que seja cancelada a responsabilização solidária equivocadamente atribuída, prevalecendo a segurança jurídica e uniformização jurisprudencial, na medida em que não houve a devida demonstração da individualização da conduta e do dolo por parte do Recorrente.”

Passo à análise.

Com relação ao **primeiro paradigma** (acórdão n.º 2403-002.559), verifico tratar-se de caso sem nenhuma similitude fática com o caso dos autos.

Os seguintes excertos do voto condutor daquele paradigma sintetizam os fatos lá analisados, e toda o racional que levou ao cancelamento da responsabilidade tributária com base no art. 135, III, do CTN, *verbis* (destaquei):

“Portanto, segundo o auditor, os motivos que culminaram na caracterização da prática de sonegação podem ser assim sintetizados: a empresa é (1) **devedora contumaz das contribuições previdenciárias**, (2) **negligente quanto às orientações da GFIP**, (3) **resistente em apresentar a escrituração contábil** e (4) **omissa em prestar esclarecimentos**. Entretanto, algumas considerações fazem-se imperiosas.

[...] veja-se que **a norma é categórica quanto à necessária presença de dolo para a efetiva configuração da ocorrência de dolo, o que não ocorreu no caso em tela, mas sim culpa.**

É neste mesmo sentido que **o art. 135 do CTN**, fundamento legal indicado pela autoridade fiscal para imputação da responsabilidade solidária dos sócios, **prevê a imprescindibilidade de que** o ato ilegal ou exorbitante dos limites contratuais ou estatutários resulte no surgimento de obrigações tributárias, fazendo-se necessário, pois, que **haja a demonstração de culpa subjetiva ou dolo do agente**, *in verbis*:

[...]

Isso porque o simples fato do sócio exercer a gerência da empresa, por si só, não constitui elemento suficiente à imputação de responsabilidade pretendida pela autoridade fiscal, em que pese o art. 135 do CTN trazer a previsão de responsabilidade pessoal, hipótese em que ocorreria a substituição do pólo passivo pelo sócio comprovadamente infrator.

[...]

**Tendo em vista a insuficiência de fundamentação legal e a ausência de provas de dolo quanto à prática de sonegação, não subsistem razões para a manutenção da imputação da responsabilidade tributária aos sócios, razão pela qual eles devem ser afastados do pólo passivo da presente demanda administrativa.”**

Assim, por um lado, resta evidente que os fatos que levaram à imputação de responsabilidade, no caso paradigmático, não possuem a mínima correlação com os fatos discutidos nos presentes autos, já aqui ao menos sinteticamente apresentados.

Ademais, a leitura do inteiro teor da decisão paradigmática de fato confirma a assertiva do recorrente de que, no entender daquele colegiado, “*o dispositivo legal em tela apenas deverá ser aplicado aos casos em que configurado o dolo por parte do administrador*”. E, como não restou configurado o dolo, “*não subsistem razões para a manutenção da imputação da responsabilidade tributária aos sócios*”.

Tal entendimento, contudo, de forma alguma demonstra a existência de divergência com relação ao acórdão recorrido, no que este, ao entender *presente o dolo*, decidiu *manter a responsabilidade do administrador*.

São decisões com conclusões antagônicas, mas proferidas diante da análise de casos absolutamente distintos entre si, de sorte que não é possível, de seu confronto, extrair a divergência pretendida.

Com relação ao **segundo paradigma** (acórdão nº 1302-003.719), contudo, a leitura de seu inteiro teor confirma a existência de suficiente similitude fática, naquilo que importa à demonstração da divergência alegada.

De fato, naquele caso, à semelhança do caso dos autos, o responsável também sofreu a alegação de ter sido o *administrador* de pessoa jurídica que praticou “planejamento tributário abusivo”.

Além disto, a fiscalização, naquele caso, à semelhança do caso dos autos, para sustentar a responsabilidade tributária com base no art. 135, III, do CTN, descreveu os atos considerados fraudulentos e registrou, sem acrescentar outras específicas considerações, que “*todos eles*” foram praticados pelo administrador.

Os seguintes excertos do voto condutor do **acórdão recorrido** demonstram a assertiva acima, *verbis* (destaquei):

**“[...] a fiscalização aponta fatos, na medida em que configura o conluio, pois este é exatamente um acordo materializado em fatos. Em outras palavras, ao apontar os fatos que levam à conclusão da existência do conluio e ao levar o conluio como fundamento da responsabilização, os mesmos fatos também são fundamento para a responsabilização.**

[...]

Embora a qualidade de sócio não seja, por si só, suficiente para atrair a responsabilidade tributária sobre as infrações da empresa, a qualidade de administrador já aproxima mais essa responsabilidade, uma vez que **é atribuição do administrador decidir pela empresa e determinar seus procedimentos.**

**Essa proximidade se torna uma inclusão quando o administrador da empresa autuada também administra uma empresa interposta, cuja única finalidade é perpetrar a fraude que oculta a infração tributária.**

Assim, **entendo que a fiscalização, ao apontar os fatos que caracterizam a fraude e o conluio, apontou todos os fatos necessários para fundamentar a responsabilização do administrador de ambas as empresas envolvidas.**

Esse colegiado adotou o mesmo entendimento no recente Acórdão n.º 1201-003.018, de 16/07/2019, por meio do qual, por unanimidade, **corroborou a responsabilidade imputada, [...]**

E, com relação ao **acórdão paradigmático**, os seguintes excertos do seu voto condutor demonstram as assertivas antes feitas, *verbis* (destaquei):

“Para o Recorrente, a autoridade fiscal ter-lhe-ia imputado a responsabilidade tributária unicamente em decorrência do fato de ostentar a qualidade de administrador da pessoa jurídica Península. Já os julgadores *a quo* teriam atribuído a **responsabilização à prática de planejamentos tributários abusivos**”, os quais configurariam infração à lei.

A análise de trecho já transcrito do TVF (item 223) revela que não é verídica a assertiva do Recorrente, no sentido de que a atribuição de responsabilidade tributária teria sido realizada, exclusivamente, em função do fato de este ser administrador da Península.

Como se lê ali, **para a autoridade fiscal “foram os administradores que praticaram e determinaram todos os passos necessários para que a Península Participações tivesse sua carga tributária reduzida ilegalmente”**. Tal conclusão, portanto, está em consonância com aquela formulada pelos julgadores de primeira instância, conforme trechos a seguir:

[...]

Ou seja, ao contrário do sustentado pelo Recorrente, o TVF aponta, dentre as condutas previstas no art. 135, inciso III, do CTN, aquela que teria sido praticada pelo administrador da Península: a infração a lei. Não utiliza tal termo, mas atribui a responsabilidade à redução da carga tributária ilegalmente.

[...] tem razão o Recorrente, quando aponta a precariedade da fundamentação utilizada pela autoridade fiscal para justificar a atribuição da responsabilidade tributária.

Como visto, a responsabilidade do art. 135, inciso III, decorre de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” pelos administradores da pessoa jurídica.

Volto, mais uma vez, ao **TVF** para constatar que, **no único trecho em que se refere aos atos praticados pelo Sr. [...], a referência é feita de modo totalmente genérica:**

223. Por outro lado, é notório que as operações tratadas neste Termo não teriam sido praticadas se não fosse pela vontade dos administradores da empresa fiscalizada. **Foram os administradores que praticaram e determinaram todos os passos necessários para que a Península Participações tivesse sua carga tributária reduzida ilegalmente**, devendo, serem chamados a responder solidariamente pelos débitos tributários causados. (Destacou-se)

Ainda que a referida passagem tenha de ser lida em conjunto com toda a descrição das operações realizada ao longo do TVF, **considero que, para a atribuição da responsabilidade tributária com base no referido dispositivo, seria necessário que a autoridade fiscal fosse mais explícita em relação a quais atos foram praticados pelo administrador e quais dispositivos legais foram infringidos.**

[...]

Pelo exposto, entendo que **a autoridade fiscal não caracterizou adequadamente a responsabilidade tributária do Sr. [...], na forma do art. 135, inciso III, do CTN, [...]**”

Concluo, portanto, serem semelhantes os casos entre si, assim como são divergentes as conclusões neles expostas, com relação ao ponto questionado.

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria (responsabilidade com base no artigo 135, III, do CTN), mas apenas em face do segundo paradigma (acórdão n.º 1302-003.719).

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em que questiona genericamente a admissibilidade do recurso, sem indicar razões específicas pelas quais, no caso dos autos, o recurso especial não poderia ser conhecido. Questiona também o mérito do recurso.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

## Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, a divergência se referir a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência entre os julgados.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante pelo acórdão comparado seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Os recursos especiais admitidos versam sobre a responsabilidade tributária quanto às infrações mantidas pelo acórdão recorrido, referentes a lançamentos tributários para reduzir as bases de cálculo negativas do IRPJ e da CSLL e para exigir PIS e COFINS, todos relativos aos anos 2012 e 2013 -- exigências de PIS e COFINS com multa de ofício qualificada.

Passo a analisa-los separadamente.

Antes, importante observar as **premissas do acórdão recorrido quanto à manutenção dos lançamentos**. Nesse ponto, o voto condutor observa que a fiscalização recompôs as receitas da contribuinte HYUNDAI CAO A por ter entendido que foi esta quem efetivamente prestou os serviços, e não a CAO A SERVIÇOS conforme declarado, veja-se:

A fiscalização não questionou a existência da empresa CAO A SERVIÇOS e não questionou o seu objeto social. Contudo, a tributação não se dá em razão de um contrato social, ela se dá em razão de fatos e é sobre os fatos que a fiscalização se debruçou. Ao analisar os fatos geradores dos tributos lançados, a fiscalização constatou que estes não foram praticados pela CAO A SERVIÇOS, que os declarou, mas sim pela HYUNDAI CAO A, que os omitiu.

Para chegar a essa conclusão a fiscalização fez diligências junto às duas empresas supracitadas e junto às instituições financeiras parceiras e pode constatar, dentre outras evidências, que a CAO A SERVIÇOS não possuía estrutura física necessária para prestar os serviços realizados em vários Estados do País, uma vez que funcionava unicamente em um escritório na cidade de São Paulo.

A fiscalização também constatou que a CAO A SERVIÇOS não possuía estrutura de pessoal necessária para prestar esses serviços, uma vez que não possuía sequer um empregado. Todos os serviços prestados, bem como toda a atividade de administração da empresa, foram realizados por empregados da HYUNDAI CAO A, sem que tenha havido qualquer contrato de cessão de mão de obra.

O recorrente não questiona tais fatos, apenas tenda apresentar uma justificativa, relativa a uma centralização de custos, denominada “mesa de operações”. Tal justificativa é, no meu entender, inverossímil, pois não é crível que uma ferramenta de otimização de custos faça com que todas as despesas fiquem com uma empresa, todas as receitas fiquem com a outra empresa e não haja transferência de recursos entre elas.

(...)

Na espécie, foi comprovado que o contribuinte exerceu determinada atividade econômica que lhe trouxe receitas tributáveis, o que o obriga a declarar ao fisco tais receitas. Todavia, o contribuinte organizou-se de tal maneira que as suas receitas foram declaradas por terceiros, o que configura um falso e autoriza o lançamento tributário. Saliente-se que o fisco não está retirando a liberdade de organização do contribuinte, tanto que a existência da CAO A SERVIÇOS não foi negada. Todavia, o fisco deve atuar sobre as consequências tributárias dessa organização.

A qualificação da multa para os lançamentos de PIS e COFINS foi mantida porque a turma recorrida entendeu ter havido, além da omissão de receitas, a prática de artifícios para tal ocultação, mediante a interposição meramente formal da CAO A SERVIÇOS, *in verbis*:

Na espécie, fazia parte da atividade econômica do contribuinte, dentre os seus próprios clientes, a captação de clientes para empresas financiadoras e seguradoras, as quais pagavam uma comissão ao contribuinte. Assim, as comissões recebidas nessa atividade de captação deveriam ser oferecidas à tributação pelo contribuinte. Todavia, isso não ocorreu, o que caracterizou a omissão de receitas.

Ademais, conforme demonstrado pela fiscalização, além de omitir suas receitas, o contribuinte adotou um artifício para ocultar sua omissão, atribuindo a terceiro a receita que era sua própria. Na espécie, o terceiro não exercia a referida atividade de captação de clientes e, na verdade, possuía existência meramente formal, uma vez que era pessoa jurídica criada exclusivamente com a finalidade de dar aparência de legalidade ao ilícito praticado, a omissão.

Ao agir assim, o contribuinte modificou característica essencial da obrigação tributária, qual seja, o elemento pessoal, impedindo a tributação das respectivas receitas pelo seu regime de tributação (lucro real), pois eram tributadas pelo regime da empresa putativa (lucro arbitrado), certamente menos gravoso em razão de o contribuinte transferir ao terceiro apenas as receitas, beneficiando-se da dedução das respectivas despesas.

Com isso, ficou caracterizada a fraude, núcleo do tipo sancionador que norteia a aplicação da qualificação da multa de ofício, nos termos da legislação mencionada e conforme o quadro fático descortinado pela fiscalização.

Assim, entendendo que o contribuinte, além de omitir receitas, praticou atos com o objetivo específico de ocultar a sua omissão, os quais exteriorizam e evidenciam o seu dolo, dando ensejo à qualificação da multa de ofício.

### **Recurso especial de CAO A SERVIÇOS – ART. 124 CTN**

O recurso especial de CAO A SERVIÇOS teve seguimento com relação à matéria “atribuição de responsabilidade solidária com base no art. 124, I, do CTN”, em face dos paradigmas 1402-001.351 e 1402-002.679 – isto é, especificamente com relação às razões constantes do item IV.4 do recurso especial.

Quanto à aplicação do artigo 124 do CTN, o acórdão recorrido refuta as seguintes linhas de defesa do sujeito passivo:

(i) a linha de que o artigo 124, I, do CTN, não seria apto a criar uma responsabilidade solidária, vez que teria apenas a finalidade de graduar a responsabilidade de quem já a tem, em razão de participar do mesmo polo na relação tributária – nesse ponto, o acórdão recorrido afirma que o artigo 124 do CTN é hipótese de responsabilidade tributária.

(ii) a alegação de que o fato de a fiscalização ter atribuído as receitas auferidas à empresa HYUNDAI CAO A tornaria impossível que a CAO A SERVIÇOS seja parte no polo passivo da relação tributária, pois *“é impossível não se concluir que a Recorrente não poderia ter auferido qualquer renda, não podendo portanto, figurar no polo passivo da obrigação tributária sob a alegação de suposto interesse comum.”* – o acórdão recorrido responde a esse argumento sustentando que a acusação fiscal não se contradiz, afirmando que *“o fato de a fiscalização ter exigido os respectivos tributos de quem de direito e conforme o regime de tributação adequado (lucro real) não impede que o recorrente seja responsabilizado por esses tributos, não em razão da fraude, mas em razão de possuir interesse comum com o verdadeiro titular das receitas”*. Justifica tal interesse comum da CAO A SERVIÇOS afirmando que *“Quando os fatos são tomados em conjunto, o cenário que exsurge dos autos não deixa dúvida de que a fragmentação da atividade entre empresas aparentemente autônomas, mas materialmente imbricadas entre si, tinha a finalidade de iludir a tributação das referidas receitas”*.

O despacho de admissibilidade deu seguimento ao recurso especial da CAO A SERVIÇOS especificamente com relação à primeira linha de defesa acima (exposta no item IV.4 do recurso especial), afirmando:

E, enquanto os acórdãos paradigmáticos afirmaram que o interesse comum deve ser entendido como interesse jurídico, que somente ocorre entre pessoas que ocupam o mesmo polo da relação jurídica que consistiu o fato gerador do tributo, ou seja, quando o mesmo fato gerador é realizado conjuntamente por mais de uma pessoa, não podendo ser invocado como meio de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, o acórdão recorrido expressamente refutou esta tese, afirmando que a mesma *“transforma a lei em letra morta, sendo fruto de uma interpretação que tem a finalidade de tornar impossível a aplicação da norma manejada”*, e assentou que *“a única interpretação possível que dá efetividade à regra contida no artigo 124, I, do CTN é a de que este dispositivo cria uma hipótese de responsabilidade dirigida para aqueles que, em princípio, não estão formalmente no polo passivo da relação tributária”*.

Trata-se de fundamento que, de fato, se alterado conforme pretende o recorrente, deixa prejudicada a segunda conclusão do acórdão recorrido, de que teria restado configurado o alegado interesse comum. De fato, se o artigo 124 do CTN não for hipótese capaz de levar à inclusão de pessoa no polo passivo da obrigação tributária, despicienda a conclusão de que no caso concreto teria havido o alegado *“interesse comum”*.

Examinando-se os acórdãos paradigma indicados para este tema (1402-001.351 e 1402-002.679), verifica-se que estes de fato seguem a linha de que o artigo 124, I, do CTN, não seria apto a criar uma responsabilidade solidária e apenas graduaria uma responsabilização já existente, como defendido pelo sujeito passivo.

Em ambos os casos, os votos condutores excluíram os lá coobrigados do polo passivo da obrigação tributária ante a conclusão de que o artigo 124, I, do CTN apenas poderia ser aplicado em conjunto com alguma das hipóteses de responsabilidade tributária previstas no específico capítulo CTN, citando doutrina de Paulo de Barros Carvalho e Mizabel Derzi. De se observar, ademais, que este foi o fundamento principal de tais votos.

Ante o exposto, e nos exatos termos do despacho de admissibilidade, **conheço** do recurso especial do sujeito passivo.

### **Recurso especial de CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE – ART. 135 CTN**

O recurso especial de CARLOS ALBERTO DE OLIVEIRA ANDRADE teve seguimento com relação à matéria “responsabilidade com base no artigo 135, III, do CTN” (paradigma 1302-003.719).

O acórdão recorrido refuta o argumento de que o artigo 135 possibilitaria uma responsabilização apenas de caráter pessoal invocando a Súmula CARF n. 130, segundo a qual “*A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária*”.

Além disso, o voto trata do argumento de defesa segundo o qual a fiscalização não teria apontado os atos que teriam sido praticados pelo recorrente que pudessem ser classificados como ilegais e dolosos, afirmando que “*a fraude em tela não é caracterizada por um único ato, ou alguns atos, mas por todo um contexto que vai desde os atos formais de criação da empresa interposta, as decisões estratégicas de inserção da empresa interposta nas atividades da real contribuinte e todos os atos de gerência e execução do mecanismo de omissão e sua ocultação. Em todos eles, o recorrente participou como administrador (fls. 3591 e fls. 3623), inclusive figurando nos respectivos contratos sociais.*”

Em seguida, o voto afirma a importância de o administrador figurar em ambas as empresas – a contribuinte e a indicada como responsável – para fins da caracterização da responsabilidade tributária no caso dos autos, veja-se (grifamos):

Embora a qualidade de sócio não seja, por si só, suficiente para atrair a responsabilidade tributária sobre as infrações da empresa, a qualidade de administrador já aproxima mais essa responsabilidade, uma vez que é atribuição do administrador decidir pela empresa e determinar seus procedimentos. Essa proximidade se torna uma inclusão quando o administrador da empresa autuada também administra uma empresa interposta, cuja única finalidade é perpetrar a fraude que oculta a infração tributária.

O despacho de admissibilidade deu seguimento a esta matéria com relação ao paradigma 1302-003.719, observando que ali a autoridade autuante também pretendeu a responsabilização do administrador de pessoa jurídica que teria praticado o “planejamento tributário abusivo”, fundamentando a inclusão dele no polo passivo não apenas no fato de se tratar de administrador, mas também porque “*foram os administradores que praticaram e determinaram todos os passos necessários para que a Península Participações tivesse sua carga tributária reduzida ilegalmente*”.

Abordando tal argumento, o voto condutor do paradigma 1302-003.719 afirma que a fundamentação utilizada pela autoridade autuante teria sido demasiadamente genérica, concluindo que *“Ainda que a referida passagem tenha de ser lida em conjunto com toda a descrição das operações realizada ao longo do TVF, considero que, para a atribuição da responsabilidade tributária com base no referido dispositivo, seria necessário que a autoridade fiscal fosse mais explícita em relação a quais atos foram praticados pelo administrador e quais dispositivos legais foram infringidos.”*

Não obstante a uma primeira vista pareça que tal racional seria capaz de, se aplicado ao casos dos autos, levar a uma alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido, a realização de tal teste de aderência produz resultado contrário.

Nesse ponto, importante observar que a acusação analisada pelo paradigma 1302-003.719 foi completamente diversa da dos autos (a autuação ali se referia a ganho de capital em operação de permuta), sendo que o voto condutor primeiramente – e diversamente do caso dos autos -- excluiu a qualificação da multa naquele caso, por entender que não houve fraude, *“... mas a realização de um ato negocial plenamente lícito. A ilicitude tributária consistiu no não reconhecimento do ganho de capital, com oferecimento à tributação, o que não é dissimulado por meio da operação realizada.”*

Tal julgado não analisou, como no caso dos autos, acusação de interposição de pessoa jurídica e responsabilização do administrador que leva em conta a sua atuação em ambas as empresas, contribuinte e “interposta”. No caso do paradigma, o administrador foi incluído no polo passivo por ter praticado os atos que foram então considerados como parte do planejamento tributário ilegítimo que, uma vez requalificado, levou à tributação, e a Turma entendeu que a autoridade fiscal deveria ter sido mais explícita em relação aos atos praticados pelo administrador que poderiam dar ensejo à responsabilidade tributária. Talvez o resultado fosse diferente se a Turma estivesse diante de caso como dos autos, em que a responsabilidade esteve fundada, também, no fato de o administrador da empresa autuada também administrar pessoa jurídica considerada interposta pessoa.

Verifica-se que a aplicação, ao caso dos autos, do racional da decisão paradigma não é capaz de levar a uma alteração da conclusão a que chegou a turma recorrida.

Não há semelhança suficiente entre as decisões recorrida e paradigma apta à caracterização de divergência jurisprudencial.

Assim, **não conheço** do recurso especial quanto a esta matéria.

## **Conclusão**

Apenas a recorrente CAO A SERVIÇOS logrou **êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, acerca da aplicação do artigo 124 do CTN, nos termos acima delimitados.

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial de CAO A SERVIÇOS e não conhecer do recurso especial de Carlos Alberto de Oliveira Andrade.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

## Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial de Caoa Serviços e Representação Comercial Ltda. A maioria qualificada do Colegiado compreendeu que o dissídio jurisprudencial não restou demonstrado.

O recurso especial da responsável tributária Caoa Serviços e Representação Comercial Ltda teve seguimento na matéria “*atribuição de responsabilidade solidária com base no art. 124, I, do CTN*”, com base nos paradigmas n.º 1402-001.351 e 1402-002.679, porque, nos termos do despacho de admissibilidade:

Embora também ligada à responsabilidade solidária imposta com base no art. 124, I, do CTN, a questão tratada no presente tópico não se confunde com a questão discutida no tópico anterior. Ali a questão dizia respeito à *necessidade de a fiscalização fundamentar a imputação, correlacionando-a ao dispositivo legal*, e aqui a questão controversa diz respeito à interpretação do *quê* configura o interesse comum, nos termos do citado dispositivo.

As situações fáticas dos três casos confrontados são suficientemente semelhantes entre si, nos seus aspectos, para os fins desta demonstração.

E, enquanto os acórdãos paradigmáticos afirmaram que o interesse comum deve ser entendido como *interesse jurídico*, que somente ocorre entre *pessoas que ocupam o mesmo polo da relação jurídica que consistiu o fato gerador do tributo*, ou seja, quando *o mesmo fato gerador é realizado conjuntamente por mais de uma pessoa*, não podendo ser invocado como meio de *incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária*, o acórdão recorrido expressamente refutou esta tese, afirmando que a mesma “*transforma a lei em letra morta, sendo fruto de uma interpretação que tem a finalidade de tornar impossível a aplicação da norma manejada*”, e assentou que “*a única interpretação possível que dá efetividade à regra contida no artigo 124, I, do CTN é a de que este dispositivo cria uma hipótese de responsabilidade dirigida para aqueles que, em princípio, não estão formalmente no polo passivo da relação tributária*”.

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria (atribuição de responsabilidade solidária com base no art. 124, I, do CTN). *(destaques do original)*

O Colegiado *a quo* rejeitou a arguição de vício de motivação, concordando com a acusação fiscal assim reproduzida no voto condutor do acórdão recorrido:

A análise dos fatos apurados no curso da ação fiscal constatou o conluio entre essas duas pessoas jurídicas, porquanto essa transposição de receitas próprias da HYUNDAI CAO para a CAO SERVIÇOS resultou em:

a) benefício fiscal para a CAO A SERVIÇOS, uma vez que, ainda que essas receitas fossem, por mera hipótese, próprias dela, a CAO A SERVIÇOS optou indevidamente pela apuração fiscal os anos-calendário 2012 e 2013 na forma do lucro arbitrado, do que resultou redução legalmente não justificada da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, pois, dos valores recolhidos desses tributos.

b) benefício fiscal para a HYUNDAI CAO A, que, afrontando nitidamente o princípio contábil da correlação das receitas e custos, reconheceu em sua contabilidade todos os custos e despesas envolvidos nas operações de intermediação de venda de financiamentos e seguros, e não as receitas pertinentes e vinculadas a esses custos. Dessa dissociação entre os custos e despesas, que contabilizou, e as receitas, que omitiu, resultou a indevida redução do lucro real e da base de cálculo da CSLL apurados nos anos-calendário 2012 e 2013.

Portanto, fica também caracterizada a responsabilidade solidária passiva da CAO A SERVIÇOS, a teor do disposto no art. 124 da Lei n. 5.172/66:

Com respeito à arguição de que *a tese de que o artigo 124, I, do CTN, adotado como fundamento legal para a responsabilização em tela, não seria apto a criar uma responsabilidade solidária*, o voto condutor do acórdão recorrido critica os argumentos do responsável e conclui:

Em outras palavras, a tese do recorrente transforma a lei em letra morta, sendo fruto de uma interpretação que tem a finalidade de tornar impossível a aplicação da norma manejada.

A única interpretação possível que dá efetividade à regra contida no artigo 124, I, do CTN é a de que este dispositivo cria uma hipótese de responsabilidade dirigida para aqueles que, em princípio, não estão formalmente no polo passivo da relação tributária, por não serem contribuintes, mas possuem elementos matérias suficientes para responder, igualmente, pelo crédito tributário constituído, o chamado interesse comum. Este é o caso clássico dos participantes de um consórcio de empresas com finalidade específica, em que apenas a empresa que pratica o ato gerador da obrigação tributária figura como contribuinte, mas todas as empresas do consórcio respondem pelo crédito tributário.

E, no caso específico, afirma demonstrado o interesse comum porque:

Entendo que não há a alegada contradição no fato de o recorrente ser imputado como responsável tributário por obrigação tributária que acredita ter liquidado de forma espontânea. O fato é que o recorrente não liquidou essa obrigação tributária. É certo que as mesmas receitas oferecidas à tributação pelo recorrente são o objeto dos presentes lançamentos tributários. Isso aconteceu porque as supracitadas receitas não são do recorrente e foram tributadas por ele em um contexto de fraude. Todavia, o fato de a fiscalização ter exigido os respectivos tributos de quem de direito e conforme o regime de tributação adequado (lucro real) não impede que o recorrente seja responsabilizado por esses tributos, não em razão da fraude, mas em razão de possuir interesse comum com o verdadeiro titular das receitas, conforme segue exposto.

A fiscalização apontou de forma clara que o fundamento fático para a imputação de responsabilidade é a circunstância pela qual a parte do faturamento da empresa atuada relativa ao serviço de intermediação de seguros e financiamentos foi artificialmente transferida para o recorrente, o qual não possuía personalidade de fato, servindo apenas como meio para reduzir o ônus tributário da verdadeira prestadora de serviços.

Na espécie, verifica-se que não há limites formais na relação entre a HYUNDAI CAO A e a CAO A SERVIÇOS, uma vez que não há contratos que definam direitos e obrigações recíprocos, mesmo quando há uma clara continência da atividade para a qual a CAO A SERVIÇOS teria sido criada e a atividade da HYUNDAI CAO A.

Também não há clareza nos limites materiais entre essas duas empresas, uma vez que a única atividade declarada pela CAO A SERVIÇOS foi executada pela HYUNDAI CAO A, por empregados desta, com o custeio desta e tendo como objeto um desdobramento da atividade ordinária desta. Também ficou demonstrado que a CAO A SERVIÇOS não possuía a estrutura minimamente necessária para a realização dos serviços em tela.

Quando os fatos são tomados em conjunto, o cenário que exsurge dos autos não deixa dúvida de que a fragmentação da atividade entre empresas aparentemente autônomas, mas materialmente imbricadas entre si, tinha a finalidade de iludir a tributação das referidas receitas.

Portanto, a alegação de falta de requisito fático propugnada pelo recorrente não se sustenta diante do conjunto probatório trazido ao processo pela fiscalização, pelo que a imputação de responsabilidade deve ser mantida.

Este Colegiado já rejeitou o paradigma n.º 1402-001.351 no Acórdão n.º 9101-006.524, em face do recurso especial interposto por Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda ME, responsabilizada no lançamento formalizado contra Rock Star Marketing Ltda. No voto condutor do precedente, esta Conselheira ponderou que:

Por fim, o recurso especial da responsável Four's Empreendimentos Imobiliários Ltda - ME teve seguimento quanto à imputação que lhe foi feita, isto com base no paradigma n.º 1402-001.351. O voto condutor do acórdão recorrido assevera que *como Sônia Mariza Malago foi responsabilizada, e é a real administradora da Four's, e os bens transferidos à esta, na verdade, fazem parte do seu patrimônio, cabe incluir a empresa Four's na responsabiliza solidária com base no art. 124, I do CTN, de Sônia Mariza Branco.*

No exame de admissibilidade compreendeu-se demonstrada a divergência jurisprudencial porque no paradigma se deu *um entendimento bastante restrito do que seja interesse comum do art. 124, I do CTN, em linha oposta a do recorrido, comportando apenas o interesse jurídico stricto sensu, não abrindo exceção para o denominado benefício indireto que se daria ou por confusão patrimonial ou por situações de fraude, como a de interposição de terceiros.*

Contudo, o paradigma n.º 1402-001.351, embora trate de imputação da responsabilidade com base no art. 124, I, do CTN, tal se deu em face de diretores e sócios de fato da entidade que se sujeitou a suspensão de sua imunidade tributária em razão de *diversos ilícitos penais, cíveis e tributários* a partir de investigações no DETRAN/RS que contratava entidades como a atuada em licitações. O paradigma assim relata a imputação analisada:

Em 13/12/10, os autos de infração foram cientificados à Fundae (fls. 917, 990, 995, 1007 e 1017) e, em 16/12/10, José Antonio Fernandes, Rubem Höher, Helvio Debus Oliveira Souza e Ipojukan Seffrin Custódio foram intimados dos termos de sujeição solidária passiva (fls. 1034/1037 e 1043/1046).

A imputação da responsabilidade aos terceiros corresponde ao período de 7/10/05 (data da assinatura do contrato entre a Fundae e a Prefeitura Municipal de Porto Alegre para a execução do programa Projovem) a 6/11/07 (data em que foi deflagrada a fase ostensiva da operação Rodin). Deveu-se a suposto interesse comum nos resultados econômicos advindos dos ilícitos fiscais cometidos pela fundação: José Fernandes, atuando como lobista e principal operador do núcleo Pensant; os demais, por serem prepostos de José Fernandes e sócios de empresas sistemistas.

Sob esta ótica, o voto condutor do paradigma analisa a arguição de imprestabilidade do art. 124, I do CTN para imputação de responsabilidade tributária às pessoas físicas que atuaram nas fraudes indicadas. Veja-se:

Inicialmente, esclareça-se, nesse ponto, que a solidariedade imputada aos senhores Helvio Debus Oliveira Souza, Ipojucan Seffrin Custódio, Rubem Höher e José Antonio Fernandes teve como fundamento, tão somente, o artigo 124, inciso I e parágrafo único do CTN. Assim, não há imputação de responsabilidade com fulcro no artigo 135 do CTN como afirmou a decisão recorrida.

A partir daí, temos que, para a materialização da solidariedade tributária com escopo no artigo 124, I, do CTN, é preciso existir interesse comum entre os obrigados solidários.

A doutrina critica o dispositivo pela vagueza da expressão “interesse comum” e converge no entendimento de que essa norma exclui do seu âmbito de incidência as hipóteses de negócios jurídicos em que os interesses são contrapostos, tais como a compra e venda, etc.

Assim, a maioria dos autores entende que o interesse comum é fator decorrente da conduta lícita de ser co-partícipe da realização do fato gerador tributário; ou seja, a solidariedade tributária fundada no art. 124, I do CTN só seria possível entre sujeitos que figurem no mesmo pólo da relação obrigacional.

Nesse contexto, o dispositivo deverá ser aplicado aos casos em que o mesmo fato gerador é realizado conjuntamente por mais de uma pessoa. Havendo mais de uma pessoa enquadrada na definição legal de contribuinte (art. 121, parágrafo único, I), determina o art. 124, I que sejam eles solidariamente obrigados pela dívida tributária, independentemente de disposição expressa de lei.

Também importa ressaltar que, esse interesse comum deve ser entendido como um interesse jurídico, não sendo relevantes para gerar a solidariedade tributária os interesses de ordem econômica, moral ou social.

Em suma, esse interesse comum, entendido como interesse jurídico, se caracteriza pela existência de direitos e deveres iguais entre pessoas que ocupam o mesmo pólo da relação jurídica que consistiu o fato gerador do tributo.

Vale citar a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, corroborando o que foi dito até aqui:

[...]

Nesse contexto, o interesse financeiro de um terceiro em relação à prática de um fato gerador tributário por parte da pessoa jurídica não faz dele um obrigado solidário pelos tributos.

A prática de atos jurídicos que são também fatos geradores de tributos interessam apenas economicamente aos sócios-administradores das pessoas jurídicas e, não havendo interesse jurídico, não deve haver a imputação de responsabilidade solidária.

Com efeito, no caso dos autos, os sujeitos passivos responsabilizados solidariamente não podem ser caracterizados como realizadores do fato gerador tributário, visto que eles não possuem interesse jurídico no fato gerador.

Nesse contexto, o crédito tributário poderá ser exigido apenas dos sócios e administradores que tiverem praticado atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135, III do CTN.

Incorreta, portanto, a solidariedade passiva estendida a tais pessoas físicas, com base no art. 124, I do CTN. A responsabilidade de tais pessoas pelas conseqüências dos atos apurados na operação Rodin devem ser apuradas na Ação Penal Pública n.º. 2007.71.02.0078728, uma vez que desinteressantes ao presente lançamento fiscal.

Na medida em que se trata, aqui, de responsabilização de pessoa jurídica, há dessemelhança significativa em face do paradigma que, apesar de firmar a premissa genérica de que *o interesse financeiro de um terceiro em relação à prática de um fato gerador tributário por parte da pessoa jurídica não faz dele um obrigado solidário pelos tributos*, assim o faz para, naquele caso, concluir que os sócios-administradores devem ser responsabilizados com fundamento no art. 135, III do CTN. Evidente, assim, que circunstâncias específicas dos agentes responsabilizados no paradigma, e que não estão presentes no recorrido, afetaram a decisão, lá, contrária à responsabilização com fundamento no art. 124, I do CTN. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos n.º 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF n.º 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Ademais, no precedente citado, a pessoa jurídica responsabilizada abrigava os bens de uma das responsáveis pessoa física, enquanto no presente caso a pessoa jurídica responsabilizada escriturou parte do faturamento da Contribuinte autuada, *servindo apenas como meio para reduzir o ônus tributário da verdadeira prestadora de serviços*. Inexistindo *limites formais na relação entre a HYUNDAI CAO A e a CAO A SERVIÇOS*, o Colegiado *a quo* concluiu que *não há clareza nos limites materiais entre essas duas empresas, uma vez que a única atividade declarada pela CAO A SERVIÇOS foi executada pela HYUNDAI CAO A, por empregados desta, com o custeio desta e tendo como objeto um desdobramento da atividade ordinária desta*. Logo, não se trata aqui de equiparar o *interesse financeiro* ao interesse comum, como referido no paradigma, aproximando-se o presente caso da ressalva ali posta, no sentido de que *o interesse comum é fator decorrente da conduta lícita de ser co-partícipe da realização do fato gerador tributário*.

Ausente qualquer semelhança entre as imputações analisadas nos acórdãos comparados, não é possível inferir se o Colegiado que proferiu o paradigma concordaria, ou não, com a aplicação do art. 124, I do CTN ao presente caso. Conclui-se, daí, que também aqui o dissídio jurisprudencial não resta caracterizado.

O segundo paradigma – Acórdão n.º 1402-002.679 – foi revisitado por este Colegiado no Acórdão n.º 9101-005.829, mas apenas em razão de recurso especial do sujeito passivo lá autuado. A PGFN não questionou a exclusão das pessoas jurídicas cuja responsabilidade tributária fora afastada sob os seguintes fundamentos:

Em relação à sujeição passiva solidária, o Termo de Verificação assim se manifestou:

[...]

Temos ainda outros responsáveis que se beneficiaram da fraude, pois noventa e cinco por cento do capital social do FRIGOSUL pertence ao SEBO JALES, e noventa e oito por cento do capital social da SEBO JALES pertence ao FUGA COUROS SIA (os dois por cento restantes pertencem a FUGA PARTICIPAÇÕES).

Conclui-se, portanto, que as empresas Sebo Jales Industria e Comércio de , Produtos Animais Ltda e Fuga Couros S/A, ambas integrantes do que denominamos GRUPO FUGA, tiveram interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias tratadas no presente termo, pois todas foram beneficiadas, direta ou indiretamente, pelas fraudes, sendo, portanto, solidariamente obrigadas ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, de acordo com os artigos 121 e 124, inciso I, do CTN.

[...]

Vê-se que **o interesse comum foi definido pelo Fisco com base na participação societária o que implicaria, ainda de acordo com a autoridade lançadora, em beneficiar-se da fraude.**

Nesse ponto, é fundamental para o deslinde o fato de que a solidariedade 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.<sup>1</sup>

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.

---

<sup>1</sup> 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.

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

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

No caso de grupos econômicos definidos pela participação societária, como no presente caso, tal circunstância, por si só, não define juridicamente o interesse comum. O interesse jurídico se caracteriza quando a situação realizada por uma pessoa é capaz de gerar os mesmos direitos e obrigações para a outra. E este tipo de interesse não existe entre sociedades que mantêm a sua independência e distinção, ainda que vinculadas a um objetivo econômico comum. Para que duas sociedades tivessem interesse jurídico comum capaz de imputar a solidariedade, seria necessário que ambas tivessem realizado conjuntamente o fato gerador tributário, como, por exemplo, que ambas fossem proprietárias do mesmo imóvel, ou que tivessem prestado um serviço em conjunto ou que tivessem alienado um produto ao mercado consumidor em parceria.<sup>3</sup>

Sob esse prisma, **a autoridade fiscal não apontou qualquer circunstância que estabelecesse um liame das coobrigadas pessoas jurídicas com a ocorrência do fato gerador, derivado de ações ou omissões praticadas exclusivamente pela autuada.** A meu ver, o procedimento correto deveria ter como base a individualização da conduta em relação àqueles que exerceram EFETIVAMENTE, e não apenas de direito, cargos de gerência e direção na FRIGOSUL.

Sendo assim, dou provimento ao recurso nessa parte para excluir os coobrigados do pólo passivo da relação jurídico-tributária. (*negrejou-se*)

Como se vê nos trechos em destaque, a objeção expressa neste segundo paradigma diz respeito à imputação de responsabilidade, com fundamento no art. 124, I do CTN, a pessoa jurídica beneficiária de fraude em razão de participação societária na autuada. Ainda, o voto condutor do julgado admite a imputação diante de *circunstância que estabelecesse um liame das coobrigadas pessoas jurídicas com a ocorrência do fato gerador, derivado de ações ou omissões práticas exclusivamente pela autuada.* Assim, para além de os julgados operarem em face de contextos fáticos distintos, o entendimento expresso no paradigma indica convergência com o recorrido, por cogitar que a circunstância presente nestes autos poderia ser admitida como motivo para responsabilização na forma do art. 124, I do CTN.

Esclareça-se, por oportuno, que referido paradigma também tratava do deslocamento de receitas entre pessoas jurídicas. No caso, Pantaneira Indústria e Comércio de Carnes e Derivados Ltda foi considerada “empresa laranja” e suas receitas foram atribuídas à autuada, Frigosul Frigorífico Sul Ltda. Esta circunstância, inclusive, motivou os embargos ao precedente antes citado, para arguição de fato novo, consistente no reconhecimento da existência de débitos declarados e

<sup>2</sup> BARCELOS, Soraya Marina. Os Limites da Obrigação Tributária Solidária Prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da Preservação da Empresa. Disponível em <http://www.mcampos.br/posgraduacao/Mestrado/dissertacoes/2011>. Acesso em 31/08/2012.

<sup>3</sup> idem

parcelados por Pantaneira Indústria e Comércio de Carnes e Derivados, conforme expresso no julgamento consubstanciado no Acórdão n.º 9101-006.573. Contudo, a decisão invocada a partir do paradigma n.º 1402-002.679 não diz respeito à responsabilidade de Pantaneira Indústria e Comércio de Carnes e Derivados Ltda, que sequer foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, mas sim às pessoas jurídicas sócias de Frigosul Frigorífico Sul Ltda, quais sejam, Sebo Jales Indústria e Comércio de Produtos Animais Ltda e Fuga Couros S.A.

Assim, como demonstrado, nenhum dos paradigmas se prestam à caracterização do dissídio jurisprudencial, razão pela qual deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial de Caoa Serviços e Representação Comercial Ltda.

O presente voto, assim, é por NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial de Carlos Alberto de Oliveira Andrade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

## Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Com respeito ao recurso especial do responsável tributário Carlos Alberto de Oliveira Andrade, o seguimento se deu em relação à matéria “*responsabilidade com base no artigo 135, III, do CTN*”, mas apenas com base no paradigma n.º 1302-003.719, como consignado no exame de admissibilidade:

Com relação ao **segundo paradigma** (acórdão n.º 1302-003.719), contudo, a leitura de seu inteiro teor confirma a existência de suficiente similitude fática, naquilo que importa à demonstração da divergência alegada.

De fato, naquele caso, à semelhança do caso dos autos, o responsável também sofreu a alegação de ter sido o *administrador* de pessoa jurídica que praticou “*planejamento tributário abusivo*”.

Além disto, a fiscalização, naquele caso, à semelhança do caso dos autos, para sustentar a responsabilidade tributária com base no art. 135, III, do CTN, descreveu os atos considerados fraudulentos e registrou, sem acrescentar outras específicas considerações, que “*todos eles*” foram praticados pelo administrador.

Os seguintes excertos do voto condutor do acórdão recorrido demonstram a assertiva acima, *verbis* (destaquei):

[...]

E, com relação ao **acórdão paradigmático**, os seguintes excertos do seu voto condutor demonstram as assertivas antes feitas, *verbis* (destaquei):

[...]

Concluo, portanto, serem semelhantes os casos entre si, assim como são divergentes as conclusões neles expostas, com relação ao ponto questionado.

Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria (responsabilidade com base no artigo 135, III, do CTN), mas apenas em face do segundo paradigma (acórdão nº 1302-003.719).

Contudo, nota-se que no caso presente a exigência tributária foi acrescida de multa qualificada e sua aplicação restou definitivamente mantida pelo Colegiado *a quo*, vez que os sujeitos passivos não lograram demonstrar dissídio jurisprudencial neste ponto. Nos termos da ementa do acórdão recorrido, *a multa de ofício deve ser qualificada quando o contribuinte faz um esforço adicional para ocultar a omissão de receitas, praticando ato que não faz parte do núcleo da ação que concretizou a omissão. A imputação a terceiro de receitas próprias, além de configurar a omissão de receitas, é ato que exterioriza e evidencia o dolo do contribuinte, dando ensejo à qualificação da multa de ofício.* Por sua vez, também nos termos da ementa do acórdão recorrido, *a imputação de receitas próprias do contribuinte a empresa que não possui personalidade de fato, servindo apenas como meio para reduzir o ônus tributário devido, dá ensejo à responsabilização tributária de seu sócio administrador, nos termos do artigo 135, III, do CTN.*

O responsável Carlos Alberto de Oliveira Andrade, como registrado no voto condutor do acórdão recorrido, defendeu *a tese de que o artigo 135, III, do CTN somente pode ser aplicado para imputar responsabilidade ao administrador da empresa autuada quando for demonstrado que o administrador praticou atos ilegais, de forma dolosa, na gestão da empresa, e afirmou que, na espécie, a fiscalização não apontou os atos que teriam sido praticados pelo recorrente que pudessem ser classificados como ilegais e dolosos.* O Colegiado *a quo*, porém, observou que *a fiscalização apontou os fatos que a levaram ao entendimento de que houve um conluio entre as duas empresas administradas pelo recorrente com a finalidade de ocultar uma omissão de receitas por meio de um artifício fraudulento.* E adicionou-se:

Saliente-se que a fraude em tela não é caracterizada por um único ato, ou alguns atos, mas por todo um contexto que vai desde os atos formais de criação da empresa interposta, as decisões estratégicas de inserção da empresa interposta nas atividades da real contribuinte e todos os atos de gerência e execução do mecanismo de omissão e sua ocultação. Em todos eles, o recorrente participou como administrador (fls. 3591 e fls. 3623), inclusive figurando nos respectivos contratos sociais.

Embora a qualidade de sócio não seja, por si só, suficiente para atrair a responsabilidade tributária sobre as infrações da empresa, a qualidade de administrador já aproxima mais essa responsabilidade, uma vez que é atribuição do administrador decidir pela empresa e determinar seus procedimentos. Essa proximidade se torna uma inclusão quando o administrador da empresa autuada também administra uma empresa interposta, cuja única finalidade é perpetrar a fraude que oculta a infração tributária.

Assim, entendendo que a fiscalização, ao apontar os fatos que caracterizam a fraude e o conluio, apontou todos os fatos necessários para fundamentar a responsabilização do administrador de ambas as empresas envolvidas.

No paradigma nº 1302-003.719, o outro Colegiado do CARF decidiu, por unanimidade de votos, *em dar provimento quanto à aplicação da multa qualificada e em afastar a imputação da responsabilidade solidária com base no art. 135, inc. III do CTN ao Sr. Abílio dos Santos Diniz.* E, desde a análise da acusação fiscal no ponto em que concluiu pela existência de fraude, o voto condutor do paradigma aponta a insuficiência acusatória, nos seguintes termos:

[...]

Todo o contexto envolvido na realização da referida permuta, com o litígio entre o Grupo Abílio Diniz e o Grupo Casino conferem verossimilhança à operação realizada.

Há provas suficientes no sentido de que interessava a ambas as partes a desvinculação entre elas.

[...]

Ou seja, de fato, os interesses de ambas as partes foram satisfeitos.

Não vislumbro nenhum indício de prática de fraude, até tal ponto, mas a realização de um ato negocial plenamente lícito. A ilicitude tributária consistiu no não reconhecimento do ganho de capital, com oferecimento à tributação, o que não é dissimulado por meio da operação realizada.

A permuta foi celebrada às claras e o ganho de capital auferido é, inapelavelmente, tributável, de modo que inexistente qualquer fraude.

Os atos subsequentemente praticados com aumento e redução do capital da Península, aí sim, poderiam conter alguma dissimulação, mas, considero que a sua análise não é relevante nestes autos, uma vez que não estão vinculados diretamente à ausência de tributação do ganho de capital e, apesar de terem ensejado a devolução das ações aos sócios com aparente submissão à tributação dos ganhos advindos das negociações posteriores.

Para a caracterização da qualificação da multa seria necessário a prova pelo autuante de que o não oferecimento do ganho de capital decorreu de uma fraude praticada pelos sujeitos passivos.

Não há, ao meu ver as provas nos autos.

Na sequência, ao abordar a responsabilidade tributária imputada ao administrador, o voto condutor do paradigma adiciona outras imprecisões acusatórias:

A fundamentação contida no TVF, sinteticamente, é a seguinte:

223. Por outro lado, é notório que as operações tratadas neste Termo não teriam sido praticadas se não fosse pela vontade dos administradores da empresa fiscalizada. **Foram os administradores que praticaram e determinaram todos os passos necessários para que a Península Participações tivesse sua carga tributária reduzida ilegalmente**, devendo, serem chamados a responder solidariamente pelos débitos tributários causados. (Destacou-se)

224. Nessa situação impõe-se determinar quais eram as pessoas, físicas ou jurídicas, que exerciam esse poder e determinaram tais práticas e delas se beneficiaram.

225. A Alteração do Contrato Social e Ata de Assembleia Geral Extraordinária de Transformação em Sociedade por Ações realizada em 25/10/2011, às 16h00, deliberou no item iv da AGE eleger os seguintes diretores da companhia, com mandato até a AGO que aprovar as contas do exercício social findo em 2013 (doc. 3 da resposta apresentada em 21/06/2016):

226. Na AGE da Península realizada em 05/08/2015, os mesmos diretores foram reeleitos para mais um mandato. Esclarecemos que, além de diretores, essas pessoas são sócias da empresa, entre outros, conforme consta da AGE de

Transformação em Sociedade por Ações realizada em 25/10/2011, às 16h00, e da AGE de 10/10/2013, às 10h00.

227. É importante registrar que todas as cotas anteriormente e todas as ações da empresa, após a transformação em Sociedade por Ações, pertencentes aos demais sócios estão gravadas com cláusulas de inalienabilidade, impenhorabilidade e incomunicabilidade, além de estarem com reserva de usufruto vitalício sobre todos os seus direitos em favor de Abílio dos Santos Diniz. Na prática, todos os direitos e eventuais benefícios seriam desse mesmo sócio, em vista da condição de usufruto existente sobre todas as demais cotas.

(...)

235. Do exposto até aqui fica claro que todas as empresas envolvidas pertencem ao mesmo grupo econômico e, nele, ressalta a participação societária majoritária detida pelo sócio Abílio dos Santos Diniz, que atua em nome do grupo e é seu diretor presidente.

(...)

239. Com relação ao ano-calendário de 2012, em que foi efetuada a integralização de cotas do FIA Santa Rita com as ações preferenciais da CBD, os sócios da Península receberam R\$ 13.837.412,31 a título de dividendos, dos quais R\$ 9.800.000,00 apenas para o sócio Abílio dos Santos Diniz.

240. No ano-calendário de 2013, em que foi realizada a venda do restante do controle da CBD para o grupo Casino, a situação foi semelhante. Do total de R\$ 12.700.535,40 pagos aos sócios a título de lucros ou dividendos, o sócio Abílio Diniz recebeu R\$ 8.400.000,00. Também no ano-calendário de 2014, do total de R\$ 12.918.370,88 pagos aos sócios a título de lucros ou dividendos, o sócio Abílio Diniz recebeu R\$ 8.400.000,00.

241. Assim, o sócio majoritário e administrador Abílio dos Santos Diniz será responsabilizado solidariamente pelo crédito tributário lançado, em conformidade com os arts. 124 e 135, inciso III, do CTN transcritos:

No Recurso Voluntário, o Sr. Abílio dos Santos Diniz suscita, preliminarmente, a nulidade do Acórdão recorrido, posto que *“a Turma Julgadora inovou (...) ao utilizar como fundamento para a atribuição de responsabilidade tributária ilações que sequer foram trazidas pela Autoridade Fiscal no TVF”*.

Para o Recorrente, a autoridade fiscal ter-lhe-ia imputado a responsabilidade tributária unicamente em decorrência do fato de ostentar a qualidade de administrador da pessoa jurídica Península. Já os julgadores *a quo* teriam atribuído a responsabilização à prática de planejamentos tributários abusivos", os quais configurariam infração à lei.

A análise de trecho já transcrito do TVF (item 223) revela que não é verídica a assertiva do Recorrente, no sentido de que a atribuição de responsabilidade tributária teria sido realizada, exclusivamente, em função do fato de este ser administrador da Península.

Como se lê ali, para a autoridade fiscal *“foram os administradores que praticaram e determinaram todos os passos necessários para que a Península Participações tivesse sua carga tributária reduzida ilegalmente”*.

Tal conclusão, portanto, está em consonância com aquela formulada pelos julgadores de primeira instância, conforme trechos a seguir:

Analisando o trecho do termo de Verificação Fiscal acima transcrito, entendo que o senhor Abílio dos Santos Diniz foi indicado como responsável tributário em decorrência do caráter abusivo do aporte das ações preferenciais da CBD no

FIA Santa Rita, por valor contábil, bem como pela valoração inadequada de ações preferenciais da CBD recebidas em permuta, sendo certo que tais operações somente poderiam ser praticadas sob sua direção.

Inicialmente (sic), penso inexistir qualquer dúvida de que o senhor Abílio dos Santos Diniz administrava o Impugnante, bem como as demais empresas lembradas pela fiscalização. Este fato, inclusive, é incontroverso nos autos.

(...)

No caso vertente, conforme já visto no corpo da presente decisão, houve evidente infração à lei, pois os planejamentos tributários abusivos empreendidos afrontaram diversas normas prestigiadas em nosso ordenamento jurídico (*arts. 112, 187, 421, 422 e 2.035, parágrafo único, todos do Código Civil; art. 116, parágrafo único do CTN*). **Tais planejamentos abusivos obviamente acarretaram a redução artificial da carga tributária do Impugnante, mascarando a própria ocorrência do fato gerador.** E, mais: como vimos no tópico afeto à análise da qualificação da multa punitiva, a operação de aporte das ações da CBD no FIA Santa Rita, por valor contábil, bem como a valoração das ações preferenciais da CBD também a valor contábil, albergam patente artificialidade, cujo único intento recai na obtenção de indevida vantagem tributária, o que faz com que tal infração à lei tenha sido praticada com o conhecimento de sua ilicitude (ou seja, de forma dolosa).

Ademais, tal responsabilidade não decorre unicamente do senhor Abílio dos Santos Diniz ostentar a qualidade de administrador da empresa Península Participações S/A. De fato, **tal responsabilidade decorre da prática de planejamentos tributários abusivos, em afronta infração à lei (*arts. 112, 187, 421, 422 e 2.035, parágrafo único, todos do Código Civil, e ao art. 116, parágrafo único do CTN*)**, sendo que os atos infratores foram praticados pelo administrador da empresa, vez que inerentes à administração da sociedade". (g. n.)

Ou seja, ao contrário do sustentado pelo Recorrente, o TVF aponta, dentre as condutas previstas no art. 135, inciso III, do CTN, aquela que teria sido praticada pelo administrador da Península: a infração a lei. Não utiliza tal termo, mas atribui a responsabilidade à redução da carga tributária ilegalmente.

Poder-se-ia chegar ao reconhecimento de inovação na decisão recorrida, quando os julgadores vão além do TVF e apontam expressamente quais teriam sido os dispositivos legais infringidos pelos atos praticados pelo administrador.

Entendo, porém, que é o caso de aplicação do art. 59, §3º, do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 59 (...)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

É que tem razão o Recorrente, quando aponta a precariedade da fundamentação utilizada pela autoridade fiscal para justificar a atribuição da responsabilidade tributária.

Como visto, a responsabilidade do art. 135, inciso III, decorre de "atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos" pelos administradores da pessoa jurídica.

Volto, mais uma vez, ao TVF para constatar que, no único trecho em que se refere aos atos praticados pelo Sr. Abílio dos Santos Diniz, a referência é feita de modo totalmente genérica:

223. Por outro lado, é notório que as operações tratadas neste Termo não teriam sido praticadas se não fosse pela vontade dos administradores da empresa fiscalizada. **Foram os administradores que praticaram e determinaram todos os passos necessários para que a Península Participações tivesse sua carga tributária reduzida ilegalmente,** devendo, serem chamados a responder solidariamente pelos débitos tributários causados. (Destacou-se)

Ainda que a referida passagem tenha de ser lida em conjunto com toda a descrição das operações realizada ao longo do TVF, considero que, para a atribuição da responsabilidade tributária com base no referido dispositivo, seria necessário que a autoridade fiscal fosse mais explícita em relação a quais atos foram praticados pelo administrador e quais dispositivos legais foram infringidos.

Daí, porque os julgadores, para a manutenção da responsabilidade, foram além do TVF e, apesar de também não explicitarem os atos praticados, indicaram quais foram as normas violadas, dispositivos que sequer foram referidos naquele Termo.

Pelo exposto, entendo que a autoridade fiscal não caracterizou adequadamente a responsabilidade tributária do Sr. Abílio dos Santos Diniz, na forma do art. 135, inciso III, do CTN, de maneira que voto por dar provimento ao Recurso Voluntário deste responsável, de modo a afastar a referida responsabilidade pelos créditos tributários constituídos nos presentes autos. (*destaques do original*)

Como se vê, o paradigma analisa imputação que, tendo em conta a conclusão fiscal de redução ilegal da base tributável, mediante fraude, afirmara que o administrador atuou neste sentido e se sujeitaria à responsabilização na forma do art. 135, III do CTN. O outro Colegiado do CARF, porém, constata que não houve fraude na operação realizada, afasta a qualificação da penalidade e, no âmbito da responsabilidade tributária atribuída ao administrador, deduz que a imputação decorre de infração de lei caracterizada pela prática de “planejamentos tributários abusivos”, na medida em que a única acusação a ele dirigida era a determinação dos passos necessários para redução da carga tributária da pessoa jurídica fiscalizada. Dessa forma, desconstituída a premissa de existência de fraude, entende *necessário que a autoridade fiscal fosse mais explícita em relação a quais atos foram praticados pelo administrador e quais dispositivos legais foram infringidos*, vislumbrando inovação quando a autoridade julgadora de 1ª instância aponta que a *prática de planejamentos tributários abusivos, em afronta infração à lei se opõe aos arts. 112, 187, 421, 422 e 2.035, parágrafo único, todos do Código Civil, e ao art. 116, parágrafo único do CTN.*

Evidente está que se a fraude tivesse restado configurada, o outro Colegiado do CARF não precisaria desqualificar as outras infrações de lei civil referidas na decisão de 1ª instância. Embora o voto condutor do paradigma não tenha sido expresso neste sentido, a verificação de motivo para responsabilidade tributária do administrador se deu sob a premissa de inexistir fraude no planejamento tributário analisado. Assim, não é possível cogitar da aplicação, aqui, da mesma solução lá adotada, mediante mera afirmação de que *seria necessário que a autoridade fiscal fosse mais explícita em relação a quais atos foram praticados pelo administrador e quais dispositivos legais foram infringidos*. Aqui, como demonstrado, a premissa de existência de fraude foi confirmada.

Aliás, como distintas são as operações analisadas nos casos comparados, poder-se-ia cogitar que, no presente caso, o outro Colegiado do CARF compreenderia a acusação fiscal como suficientemente explícita ao demonstrar que o administrador participou da constituição da pessoa jurídica interposta, como destacado no voto condutor do acórdão recorrido, nos termos antes já transcritos:

Saliente-se que a fraude em tela não é caracterizada por um único ato, ou alguns atos, mas por todo um contexto que vai desde os atos formais de criação da empresa interposta, as decisões estratégicas de inserção da empresa interposta nas atividades da real contribuinte e todos os atos de gerência e execução do mecanismo de omissão e sua ocultação. **Em todos eles, o recorrente participou como administrador (fls. 3591 e fls. 3623), inclusive figurando nos respectivos contratos sociais. (negrejou-se)**

Assim, também aqui os casos comparados se distinguem em pontos determinantes para as decisões expressas nos acórdãos paragonados, o que impede a caracterização do dissídio jurisprudencial.

O presente voto, assim, é concordante com o da I. Relatora, no sentido de NEGAR CONHECIMENTO ao recurso especial de Carlos Alberto de Oliveira Andrade.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA