



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



**Processo nº** 13074.729351/2021-17  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.631 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 11 de julho de 2023  
**Recorrente** I.C.A INDUSTRIA, COMERCIO E LOGISTICA EIRELI  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2013, 2014

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ARTIGO 124, I, DO CTN. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

O interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN como hipótese de responsabilidade solidária é jurídico, e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial.

Em se tratando de autuação relativa a omissão de receitas, caracterizam confusão patrimonial a prova de recebimento de benefício financeiro injustificado, assim como a prova da interposição de pessoas existentes meramente no papel e cujo patrimônio é constituído de bens essenciais à atividade da contribuinte e antes a ela pertencentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausentes momentaneamente os conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Luciano Bernart (suplente convocado).

## Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pelos responsáveis em face do acórdão 1201-003.696, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste CARF em sessão de 12 de março de 2020, assim ementado e decidido:

### Acórdão recorrido 1201-003.696

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2013, 2014

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135 DO CTN. NOTAS FISCAIS.

A emissão de notas fiscais ideologicamente falsas com o conhecimento do administrador dá ensejo à responsabilização tributária deste, nos termos do artigo 135 do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 124, I, DO CTN. NOTAS FISCAIS.

A associação de empresas e pessoas para obter benefício indevido a partir da utilização de notas fiscais ideologicamente falsas dá ensejo à responsabilização tributária apenas das pessoas que participaram no comando da estrutura e com interesse jurídico, 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.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2013, 2014

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. NOTAS FISCAIS

A utilização de notas fiscais ideologicamente falsas com o objetivo de obter vantagem tributária indevida dá ensejo à qualificação da multa de ofício.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. FRAUDE.

Mediante a constatação de fraude perpetrada pelo contribuinte, o artigo 149, VII, do CTN autoriza o lançamento tributário sobre os fatos materialmente comprovados, independentemente da forma que lhes foi atribuída.

#### LUCRO ARBITRADO. LANÇAMENTOS CONTÁBEIS SINTÉTICOS.

A escrituração contábil com lançamentos sintéticos sem a escrituração de respectivos livros auxiliares impossibilita a averiguação da apuração dos tributos e dá ensejo ao arbitramento do lucro a partir da receita conhecida.

#### ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2013, 2014

#### 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 sobre o lançamento de IRPJ para os demais lançamentos decorrentes.

*Acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade, em não conhecer do recurso voluntário de ROBERTO LEITE, por ter sido apresentado intempestivamente; (ii) por unanimidade, em conhecer e negar provimento aos recursos voluntários de I.C.A. INDUSTRIA, COMERCIO E LOGÍSTICA EIRELI, CARLOS DONIZETE LEITE, ICA LIGAS DE ALUMÍNIO LTDA., MARILI ELISABETE MAINARDI PERETTO e SEASTERS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.; (iii) por unanimidade, em conhecer e dar provimento parcial ao recurso voluntário de MELISSA MAINARDI PERETTO, para excluir a sua responsabilidade tributária; (iv) por maioria, em conhecer do recurso voluntário de IRINEU PERETTO JÚNIOR, vencido o Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, e, no mérito, por unanimidade, em negar provimento a esse recurso; (v) por unanimidade, em conhecer dos recursos voluntários de EDUARDO DA CRUZ, MEIRE YUMI KMURA RANGEL, ALICE PANSOS PASSOS e IVONE APARECIDA MONTEIRO DE MORAES, e, no mérito, por maioria, por dar provimento parcial a esses recursos para afastar as suas responsabilidades tributárias, vencidos os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque (relator) e Lizandro Rodrigues de Sousa, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.*

O presente processo trata de lançamentos tributários para exigir IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS relativos aos anos 2013 e 2014, acompanhados de juros de mora e multa de ofício qualificada (150%). Também foram lavrados autos de infração formalizados em outros processos para exigir IRRF sobre pagamento sem causa (processo 16095.720250/2017-44) e multa administrativa relativa ao IPI (processo 16095.720253/2017-88).

O Relatório Fiscal aponta que a investigação faz parte de uma mobilização da Administração Tributária diante da verificação de que um grande número de empresas de reciclagem de alumínio estava falseando a aquisição de insumos com o objetivo de obter créditos na apuração de tributos não cumulativos.

Estes três processos tratam, cada um, das seguintes infrações: a) Glosa das notas fiscais recebidas – arbitramento da base de cálculo do IRPJ e reflexos da CSLL, do PIS e da COFINS (**presentes autos**); b) IRRF pagamento sem causa e/ou operação não comprovada – pagamentos realizados a terceiros; c) Multa Regulamentar – pela emissão de notas fiscais sem a

respectiva saída de mercadoria do estabelecimento emitente e pelo uso e registro de notas fiscais que relatam operações fictícias em sua contabilidade (processo 16095.720253/2017-88).

A Fazenda Nacional foi cientificada do acórdão e não apresentou recurso.

O responsável IRINEU PERETTO JUNIOR apresentou recurso especial, porém este não foi admitido, e decisão confirmada pelas Presidente da CSRF após agravo.

Tiveram seguimento apenas os recursos especiais apresentados pelas responsáveis MARILI ELISABETE MAINARDI PERETTO e SEASTERS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA., quanto à responsabilidade atribuída com base no artigo 124, I, do CTN, em face do **paradigma 3201-005.464**, nos seguintes termos (grifos do original):

**B) DO RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO POR MARILI ELISABETE MAINARDI PERETTO E POR SEASTERS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.**

A divergência interpretativa suscitada pelos recorrentes Marili Elisabete Mainardi Peretto e Seasters Participações e Empreendimentos Ltda. tem como objeto a "**Manutenção da responsabilidade tributária na hipótese em que esta já havia sido excluída em outro processo, formalizado em razão dos mesmos fatos - Violação à coisa julgada e à segurança jurídica**".

Em breve síntese, afirmam os recorrentes que a sua responsabilidade tributária foi excluída pelo acórdão n.º 3201-005.464, exarado no âmbito do processo n.º 16095.720253/2017-88, que trata de exigência de multa regulamentar, mas **decorrente dos mesmos fatos objeto do presente processo**.

Alegam que a manutenção de sua responsabilidade tributária pelo acórdão recorrido, exarado em data posterior àquela em que foi proferido o mencionado acórdão n.º 3201-005.464, viola a coisa julgada e a segurança jurídica.

Pois bem, pelo exame dos autos é possível verificar que, de fato, o presente processo e o processo n.º 16095.720253/2017-88 **foram formalizados em decorrência dos mesmos fatos, apurados em um mesmo procedimento fiscal**.

A distinção entre eles reside em que, no presente processo foram lavrados autos de infração para exigência de IRPJ, CSLL PIS e Cofins, enquanto que no processo n.º 16095.720253/2017-88 foi lavrado auto de infração para exigência de multa regulamentar imposta com base no art. 572, II, do RIPI/20104.

Pelo exame do acórdão recorrido (vide itens 2.11 e 2.12 do voto condutor) observa-se que foi mantida a responsabilidade tributária atribuída aos ora recorrentes com base no art. 124, I, do CTN, sob o argumento de que **restou caracterizado** o seu interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

Por sua vez, pelo exame do acórdão indicado como paradigma, n.º 3201-005.464, é possível verificar que, tal como afirmado pelos recorrentes, sua responsabilidade tributária foi ali afastada, sob o argumento de que não restou caracterizado o interesse comum exigido pelo art. 124, I, do CTN.

Isso posto, resta demonstrada a divergência interpretativa suscitada pelos recorrentes.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões questionando exclusivamente o mérito do recurso especial.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

### Admissibilidade recursal

Os recursos especiais são tempestivos. 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.

As recorrentes alegam divergência jurisprudencial com relação a precedente deste CARF que, ao julgar outro auto de infração lavrado no contexto da mesma investigação que deu origem à cobrança objeto dos presentes autos, as excluiu do polo passivo da obrigação tributária.

O fato de se tratar de autos de infração lavrados no mesmo contexto **não necessariamente** implica que se possa considerar as decisões como representativas de divergência jurisprudencial. Indica, no máximo, semelhança fática, mas é necessário ainda verificar se os fundamentos da decisão recorrida são juridicamente comparáveis e, portanto, contrapostos, aos fundamentos indicados no paradigma.

No caso, a decisão recorrida manteve a responsabilização de MARILI ELISABETE MAINARDI PERETTO após transcrever trechos do TVF que afirmaram que esta assinou diversos cheques utilizados para a aquisição de mercadorias para as fábricas, bem como que ela *“recebeu, em 2013 e 2014, em transferências bancárias, o valor de R\$ 1.792.518,97. No ANEXO 253 relacionamos individualmente 193 lançamentos bancários que demonstram que MARILI recebia recursos financeiros com habitualidade”*.

A decisão recorrida (voto vencido, mas vencedor nesta parte) rejeita as alegações feitas no recurso voluntário, afirmando que *“A solidariedade prevista nesse dispositivo legal não exige a existência de ilícito penal para a sua aplicação, mas tão somente o interesse comum na situação que constitua o fato gerador.”* Em seguida, caracteriza o interesse comum de MARILI pela *“confusão patrimonial”* afirmada no auto de infração, no seguintes termos:

Na espécie, a recorrente não possuía relação formal com a administração da empresa e, apesar disso, movimentava vultosos valores que foram associados à atividade daquela. Tal fato evidencia uma confusão patrimonial entre a pessoa física e a pessoa jurídica, na medida em que a recorrente poderia administrar parcela importante do patrimônio da empresa como se fosse o seu patrimônio, o que autoriza a conclusão de que a recorrente possuía um interesse jurídico nas atividades da empresa.

Apesar de a recorrente ter tido a sua responsabilidade tributária exonerada no âmbito do já mencionado processo nº 16095.720253/2017-88, que tratou do lançamento tributário de multa do IPI (fls. 15879), entendo que aquela decisão não vincula a presente decisão, o que permite uma providência diferente no presente processo.

Com isso, entendo ser devida a aplicação do artigo 124, I, do CTN, ao presente caso.

Quanto a SEASTERS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA., trata-se de empresa constituída por duas filhas de IRINEU, tido pela acusação fiscal como o controlador do GRUPO ICA. A empresa recebeu, em contribuição ao capital social, o imóvel ocupado pela ICA Comércio. Diante disso, a decisão recorrida (voto vencido, mas vencedor nesta parte) transcreve trechos do TVF que acusam IRINEU de se utilizar *“de suas filhas MELISSA e NATHALIA, que nunca possuíram fontes de renda, para blindar o seu principal bem, qual seja, a sua fábrica que como vimos além de produzir lingotes de alumínio, também produz créditos tributários indevidos contra o FISCO.”*

O TVF caracteriza o interesse comum de MELISSA e da SEASTERS, afirmando que *“Não há propósito econômico nas supostas operações imobiliárias. O intuito é a blindagem patrimonial.”* E continua:

Também fica evidente a prática de falsidade ideológica, art. 299 do Código Penal, perpetrada por MELISSA, em prejuízo do Fisco, pois vimos que a empresa SEASTERS

não existe, pois é um CNPJ constituído exclusivamente para abrigar a propriedade da fábrica da ICA COMERCIO. Não há de fato operações imobiliárias, mas condutas e simulações para blindar o patrimônio do GRUPO ICA. Fica caracterizada a INFRAÇÃO À LEI.

O acórdão recorrido concorda com a responsabilização da SEASTERS com base no artigo 124 do CTN, em virtude de “confusão patrimonial”, nos seguintes termos:

Na espécie, o recorrente SEASTERS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA é uma empresa interposta que não possui qualquer atividade econômica, servindo apenas para permitir que os dois imóveis em que funcionam as instalações do contribuinte estejam fora do alcance dos seus credores. Assim, o patrimônio da imputada é, de fato, parcela importante do patrimônio do contribuinte, configurando uma confusão patrimonial. O fato de as duas sócias da imputada serem as duas filhas do sócio administrador do contribuinte indica que é este quem tem o controle de fato sobre a imputada, desvirtuando o princípio da entidade.

Com isso, entendo que ficou caracterizado o interesse comum entre a empresa imputada e a empresa autuada, pelo que é devida a aplicação do artigo 124, I, do CTN, ao presente caso.

Apesar de a recorrente ter tido a sua responsabilidade tributária exonerada no âmbito do já mencionado processo nº 16095.720253/2017-88, que tratou do lançamento tributário de multa do IPI (fls. 15879), entendo que aquela decisão não vincula a presente decisão, o que permite uma providência diferente no presente processo

Uma vez identificado o panorama fático e jurídico do acórdão recorrido, passo à comparação com o paradigma.

O **paradigma 3201-005.464** (processo 16095.720253/2017-88) excluiu a responsabilidade de MARILI após descrever acusação baseada nos mesmos elementos de fato dos presentes autos, mas conferindo interpretação jurídica diversa quanto ao alcance do artigo 124, I, do CTN:

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, esta pessoa física, esposa do sócio-administrador Irineu Peretto Junior, assinou cheques que foram utilizados na aquisição de mercadorias para as fábricas do grupo, bem como recebeu transferências bancárias da ICA LIGAS, em 2013 e 2014, no valor total de R\$ 1.792.518,97

Entendemos, contudo, que o fato de ser cônjuge do sócio-administrador, independentemente do seu regime de bens, de ter assinado alguns cheques utilizados na aquisição de insumo, ou mesmo de ter recebidos recursos financeiros de uma das empresas envolvidas no ilícito não atrai a responsabilidade prevista no art. 124, I, do CTN, porquanto nenhuma relação tem com o fato-jurídico tributário de cuja ocorrência resultou o lançamento.

Nada se atribui à pessoa física aqui referida, além dos fatos apontados, que demonstrasse a sua ingerência nas empresas do grupo, tampouco a sua participação ativa em algumas daquelas que com as primeiras, do Grupo ICA, se relacionaram, de modo a viabilizar a sua responsabilização solidária.

A responsabilidade da SEASTERS foi igualmente afastada no paradigma após a consideração dos mesmos fatos tidos por relevantes nos presentes autos, veja-se:

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, houve uma operação de blindagem patrimonial para proteger o principal imóvel do GRUPO ECONÔMICO ICA: a fábrica automatizada e que apresenta maior produção.

A operação foi assim engendrada: os dois terrenos ocupados pela ICA COMÉRCIO, de propriedade da ICA LIGAS, foram supostamente vendidos à MELISSA MAINARDI PERETTO, filha do sócio-administrador Irineu Peretto Junior e sem renda suficiente para a aquisição.

Posteriormente, a Melissa e a sua irmã, Nathalia Mainardi Peretto, constituíram a empresa SEASTERS PARTICIPACOES E EMPREENDIMIENTOS LTDA., para a qual foram transferidos os imóveis referidos.

Aqui também, a nosso juízo, a fiscalização foi além do que permite a melhor interpretação do art. 124, I, do CTN.

A despeito de configurar, em tese, fraude à execução – e o questionamento deste ato jurídico pode e deve ser feito, mas noutra sede processual –, não há qualquer relação entre a Melissa e a empresa da qual é sócia, a SEASTERS, nos ilícitos tributários levados a efeito pela Recorrente. Assim, é de se afastar a sujeição passiva das pessoas física e jurídica mencionadas.

No caso, da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional menciona que as responsáveis não teriam apresentado impugnação. Mas fato é que o acórdão recorrido tratou da matéria como se estes tivessem impugnado o lançamento, é dizer, a responsabilidade é “matéria questionada”.

Diante disso, qualquer aspecto relacionado à preclusão ou questão correlata deveria ter sido ressaltado em recurso próprio e, na ausência deste, bem como da necessária comprovação de divergência jurisprudencial quanto a essa matéria especificamente, o exame da alegação fica fora da competência desta 1ª Turma da CSRF.

Ante o exposto, oriento meu voto para **conhecer** do recurso especial.

## Mérito

O mérito do presente recurso especial consiste em definir o alcance da expressão “interesse comum” objeto do artigo 124, I, do CTN, para o fim da caracterização da hipótese de responsabilidade tributária ali prevista.

Especificamente, a questão a ser julgada consiste em dizer se os **fatos** descritos na acusação fiscal se encaixam na hipótese do artigo 124, I, do CTN, sendo hábeis a responsabilizar MARILI e SEASTERS pelos tributos considerados devidos pela ICA.

No caso, a contribuinte ICA foi autuada por omissão de receitas apurada com base na receita bruta conhecida (notas fiscais emitidas, expurgadas as operações consideradas fictícias), lançando-se os tributos correspondentes no regime do lucro arbitrado (em virtude de a escrituração ter se revelado imprestável) e tendo sido imputadas como responsáveis algumas pessoas físicas e jurídicas, nos termos do Termo de Verificação Fiscal (TVF) anexo ao auto de infração. A multa de ofício foi qualificada.

Sobre a aplicação do inciso I do artigo 124 do CTN, existe um certo consenso de que o “interesse comum” referido no dispositivo deve ser jurídico e não meramente econômico. O alcance de tal interesse jurídico é que causa maiores discussões.

É amplamente aceito que o artigo 124, I, do CTN se aplica a situações em que as pessoas compõem o mesmo pólo da relação jurídica. Assim, Sacha Calmon Navarro Coelho observa: “... o inciso I noticia a solidariedade natural. É o caso de dois irmãos que são coproprietários pro indiviso de um trato de terra. Todos são, naturalmente, co-devedores solidários do imposto territorial rural (ITR).”<sup>1</sup>. No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho:

“... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.”<sup>2</sup>

Nesse passo, o STJ tem decidido que tal interesse comum pode ocorrer “no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador”<sup>3</sup>.

Também se reconhece que o fato de pessoas integrarem o *mesmo grupo econômico* não é, isoladamente, suficiente para a responsabilização com base no artigo 124, I, do CTN:

“1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. (...)”<sup>4</sup>

É que integrar o grupo pode significar interesse (econômico) meramente indireto na realização do fato gerador (ou seja, intenção de participar dos lucros então apurados), mas não necessariamente interesse *direto* ou *realização conjunta* de tal situação.

Assim, para que se configure o *interesse jurídico comum* do artigo 124, I, do CTN, é necessária a presença de tal interesse direto, imediato, no fato gerador, que acontece quando as pessoas atuam em comum na situação que constitui o fato imponible, ou seja, quando

<sup>1</sup> Coelho, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 594.

<sup>2</sup> Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 8ª ed., São Paulo: Saraiva, 1996. p. 220

<sup>3</sup> AgRg no Ag 1.288.247/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 03/11/2010; AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 26/03/2009; REsp 884.845/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 05/02/2009, DJe 18/02/2009, REsp 1.001.450/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 27.3.2008.

<sup>4</sup> Superior Tribunal de Justiça, EREsp 834.044/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 8.9.2010, DJe 29.9.2010

participam em conjunto da conduta descrita na hipótese de incidência, naturalmente cada uma atuando em nome próprio.

Esta participação comum na realização da hipótese de incidência ocorre: (i) de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, e (ii) de forma indireta, em caso de confusão patrimonial e/ou quando dele se beneficiam em razão da prática de ilícitos em conluio. Nesses termos, Kiyoshi Harada, fazendo referência a trecho de obra de Sampaio Costa:

"Ensina Carlos Jorge Sampaio Costa:

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

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

(...)

Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica. (...) (Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador, Revista de Direito Tributário, Ano II, nº 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 304)"<sup>5</sup>

Nesse ponto, importante também a seguinte passagem do Parecer Normativo 4/2018:

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

No que se refere à responsabilidade tributária, o que se nota é que não é qualquer ilícito que poderá ensejar a atribuição de sanção dessa natureza; deve ser fato que representa obstáculo à positividade da regra-matriz de incidência, nos termos inicialmente fixados. Descumprido dever que, direta ou indiretamente, dificulte ou impeça a arrecadação de tributos, irrompe uma relação jurídica de caráter sancionatório, consubstanciada na própria imputação da obrigação que inclui no seu objeto o valor do tributo. Com isso, o ordenamento positivo pune o infrator e desestimula a prática de atos dessa natureza<sup>6</sup>.

Referido Parecer Normativo coloca o grupo econômico irregular (*"abuso da personalidade jurídica em que se desprezita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única"*) como um dos ilícitos que ensejam a responsabilização pelo artigo 124, I, do CTN, com a ressalva de que *"não é a caracterização em*

<sup>5</sup> Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador, Disponível em <http://www.investidura.com.br/ufsc/109-direito-tributario/3454-responsabilidade-tributaria-solidaria-por-interesse-comum-na-situacao-que-constitua-o-fato-gerador.html>, acesso em 20.10.2016

<sup>6</sup> DARZÉ, Andréa M. Responsabilidade tributária Solidariedade e Subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010, p. 96.

*si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica de pessoa jurídica, a qual existe apenas formalmente, uma vez que inexistente autonomia patrimonial e operacional.” E conclui:*

25. Nessa toada, há que se ter a comprovação pela fiscalização da existência de grupo irregular, que, repita-se, não se confunde com o grupo econômico de fato legítimo. Deve-se comprovar o cometimento do ilícito societário, mesmo que por prova indireta ou indiciária, pois mero interesse econômico no lucro não é passível de responsabilização solidária.

Este Parecer Normativo traz entendimento abrangente do que se considera “*abuso de personalidade jurídica a caracterizar grupo econômico irregular*”, sendo de se destacar, ainda, a doutrina de Betina Grupenmacher, citada em referido parecer, de que “*Certamente em havendo confusão patrimonial, fraudes comprovadas, abuso de direito e má-fé com prejuízo a terceiros - credores privados ou públicos -, neste caso sim poder-se-á admitir a existência de planejamento tributário ilícito, impondo-se a solidariedade quanto à responsabilidade pelo recolhimento do tributo.*”<sup>7</sup>.

Neste sentido, por exemplo, nosso voto no acórdão 1401-002.654, de 12 de junho de 2018, e também citado no PN 4/2018:

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

O artigo 124 do CTN trata de solidariedade que pode atingir o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) e o responsável (pessoa assim indicada por lei), a depender da configuração do interesse comum (inciso I) ou da indicação da expressa previsão em lei (inciso II). No caso do artigo 124, I, o interesse comum ali referido é jurídico e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial, quando ambas dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio. Havendo provas de omissões na contabilidade e da interposição de pessoas, revelando que o imputado responsável era na verdade administrador e proprietário de fato da contribuinte, é de se manter sua responsabilização com base no artigo 124, I, do CTN.

No caso dos autos, compreendo que a autoridade autuante reuniu elementos suficientes para caracterizar o interesse comum de MARILI, mediante a prova da **confusão patrimonial** que se soma à conduta descrita como hipótese de incidência (auferir receitas, que foram omitidas).

De fato, o termo de Verificação Fiscal assim caracterizou o “interesse comum” de MARILI (fl. 138):

#### 14.1.3 MARILI ELISABETE MAINARDI PERETTO, CPF [...]

No material retido na diligência realizada nas sedes das empresas ICA COMERCIO e ICA LIGAS, foram encontrados diversos cheques assinados (ANEXOS 250 a 252) por

<sup>7</sup> GRUPENMACHER, B. T. Responsabilidade tributária de grupos econômicos. In: QUEIROZ, M. E.; BENÍCIO JÚNIOR, B. C. (Coords.). Responsabilidade de Sócios e Administradores nas Autuações Fiscais. São Paulo: Foco Fiscal, 2014. p. 65.

MARILI ELISABETE MAINARDI PERETTO, CPF [...], cônjuge de IRINEU e utilizados para a aquisição de mercadorias para as fábricas.

A perícia na conta bancária da ICA LIGAS revelou que MARILI recebeu, em 2013 e 2014, em transferências bancárias, o valor de R\$ 1.792.518,97. No ANEXO 253 relacionamos individualmente 193 lançamentos bancários que demonstram que MARILI recebia recursos financeiros com habitualidade.

Portanto, temos que por ser cônjuge de IRINEU PERETTO JUNIOR, assim como o mesmo, possui o mesmo INTERESSE COMUM, tendo em vista que são casados pelo regime da comunhão parcial de bens, ou seja, todos os bens adquiridos após a data do casamento se tornam comuns ao casal.

Enfim, há o INTERESSE COMUM decorrente do casamento de IRINEU, há a participação de MARILI na aquisição de mercadorias para as fábricas do GRUPO ICA, e o recebimento de R\$ 1.792.518,97 diretamente da conta bancária da ICA LIGAS.

Pelo exposto, responsabilizamos MARILI ELISABETE MAINARDI PERETTO, CPF [...], com base no inciso I do art. 124 do CTN (INTERESSE COMUM).

Como se percebe, a fiscalização comprovou que MARILI foi beneficiária de transferências bancárias, demonstrando assim tanto a sua atuação no esquema quanto o efetivo recebimento de quantias, restando inegável a confusão patrimonial.

Em sua defesa, MARILI ressalta a necessidade de observância da “coisa julgada” no processo 16095.720253/2017-88, no qual foi prolatado o paradigma. Não obstante, o papel desta CSRF é exatamente solucionar divergências na interpretação da legislação tributária, analisando as teses jurídicas expostas no acórdão recorrido em face do(s) paradigma(s) apontado(s), não estando vinculada a decidir conforme o paradigma mesmo que este tenha tratado de acusação fiscal lavrado no mesmo contexto e independentemente de tal precedente ter tido trânsito em julgado administrativo. A alegação de “coisa julgada” em outro processo não procede, portanto.

Quanto à afirmação de que não teriam sido preenchidos os requisitos para a aplicação do artigo 124, I, do CTN eis que “*sem nenhum benefício econômico ou mesmo participação no fato constitutivo do tributo em cobro*”, concluo as provas dos autos levam exatamente à conclusão contrária, como se observou acima.

Portanto, quanto à responsabilidade de MARILI, compreendo que esta resta caracterizada eis comprovada a confusão patrimonial necessária à configuração do “interesse comum” objeto do artigo 124, I, do CTN.

Com relação à SEASTERS, a autoridade autuante caracteriza a empresa como produto de “*blindagem patrimonial pelo GRUPO ECONÔMICO ICA para proteger o principal imóvel, qual seja a fábrica automatizada e que apresenta maior produção*” (fl. 139).

A fiscalização narra que SEASTERS recebeu em contribuição ao capital social os dois terrenos ocupados pela ICA COMERCIO, mas que eram de propriedade da ICA LIGAS, os quais haviam sido supostamente vendidos à MELISSA MAINARDI PERETTO (filha de IRINEU PERETTO JUNIOR), e então contribuídos por esta ao capital social da SEASTERS.

Observa a autoridade autuante que MELISSA não possui capacidade econômica financeira, narrando fatos que basearam tal conclusão (começou a declarar IRPF em 2011,

referente ao ano-calendário 2010, onde informou ter recebido R\$ 200.000,00 a título de “Transferências Patrimoniais - doações e heranças” e passou a declarar bens totais em valor de R\$ 250.000,00 mantidos em dinheiro. No IRPF 2015, informou que em 2014 adquiriu o imóvel onde está a fábrica da ICA COMERCIO pelo valor de R\$ 130.000,00, sendo R\$ 57.718,90 em um terreno e 72.281,05 no segundo terreno. Relaciona transferências financeiras realizadas da conta bancária da ICA LIGAS para a conta bancária de MELISSA e que totalizam R\$ 49.547,42 e observa que MELISSA não declarou tais recebimentos. Menciona, por fim, que MELISSA informa ter recebido R\$ 60.384,00 em rendimentos tributáveis da ICA COMERCIO referentes a trabalho assalariado em 2016 e também declarou sua participação de R\$ 500,00 na empresa SEASTERS e direito a receber de R\$ 11.000,00 referente a empréstimo realizado à empresa SEASTERS).

Conclui a fiscalização acerca da responsabilização de MELISSA e também de SEASTERS, observando que “*a empresa SEASTERS não existe*”, *in verbis*:

Fica caracterizada a participação de MELISSA, que cedeu seu nome para abrigar a fábrica, que como bem se sabe é de controle absoluto do GRUPO ICA, mais especificamente IRINEU PERETTO JUNIOR. Tal situação fática caracteriza, conforme jurisprudência firmada pelo CARF, o INTERESSE COMUM dos contribuintes MELISSA MAINARDI PERETTO, CPF 419.401.178-36, e SEASTERS PARTICIPACOES E EMPREENDIMENTOS LTDA., CNPJ 24.197.917/0001-96. Não há propósito econômico nas supostas operações imobiliárias. O intuito é a blindagem patrimonial.

Também fica evidente a prática de falsidade ideológica, art. 299 do Código Penal, perpetrada por MELISSA, em prejuízo do Fisco, pois vimos que a empresa SEASTERS não existe, pois é um CNPJ constituído exclusivamente para abrigar a propriedade da fábrica da ICA COMERCIO. Não há de fato operações imobiliárias, mas condutas e simulações para blindar o patrimônio do GRUPO ICA. Fica caracterizada a INFRAÇÃO À LEI.

Pelo exposto, responsabilizamos MELISSA MAINARDI PERETTO, CPF 419.401.178-36, e SEASTERS PARTICIPACOES E EMPREENDIMENTOS LTDA., CNPJ 24.197.917/0001-96, com base no inciso I do art. 124 do CTN (INTERESSE COMUM), e ainda MELISSA MAINARDI PERETTO com base no inciso II do art. 135 do CTN (INFRAÇÃO À LEI).

Como se percebe, a responsabilidade de SEASTERS está vinculada à responsabilização de MELISSA, agregada à alegação de que tal empresa não seria existente como tal.

O voto condutor do acórdão recorrido manteve a responsabilidade da SEASTERS e **excluiu a responsabilidade de MELISSA**, não tendo havido a interposição de recurso pela Fazenda Nacional – do que se conclui que transitou em julgado a decisão que excluiu MELISSA do polo passivo da obrigação tributária.

Importante ter em conta a motivação do acórdão recorrido:

Na espécie, o recorrente SEASTERS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA é uma empresa interposta que não possui qualquer atividade econômica, servindo apenas para permitir que os dois imóveis em que funcionam as instalações do contribuinte estejam fora do alcance dos seus credores. Assim, o patrimônio da imputada é, de fato, parcela importante do patrimônio do contribuinte, configurando uma confusão patrimonial. O fato de as duas sócias da imputada serem as duas filhas do

sócio administrador do contribuinte indica que é este quem tem o controle de fato sobre a imputada, desvirtuando o princípio da entidade.

Com isso, entendo que ficou caracterizado o interesse comum entre a empresa imputada e a empresa atuada, pelo que é devida a aplicação do artigo 124, I, do CTN, ao presente caso.

Apesar de a recorrente ter tido a sua responsabilidade tributária exonerada no âmbito do já mencionado processo nº 16095.720253/2017-88, que tratou do lançamento tributário de multa do IPI (fls. 15879), entendo que aquela decisão não vincula a presente decisão, o que permite uma providência diferente no presente processo. Transitou em julgado a exclusão de MELISSA do polo passivo da obrigação tributária, nos seguintes termos:

A recorrente MELISSA MAINARDI PERETTO, apesar de ser, formalmente, a sócia administradora da SEASTERS, na verdade, é pessoa interposta, pois não possuía recursos suficientes para adquirir os referidos imóveis. O fato de ser filha do sócio administrador da empresa atuada indica que é este quem tem o controle de fato sobre a empresa SEASTERS.

Somando-se os dois fatos, entendo que fica afastada a responsabilidade da imputada, pois fica evidenciado que esta não tinha interesse comum na atividade da empresa atuada, o que afasta a incidência do artigo 124, I, do CTN, e que esta não possuía capacidade de representar de fato as empresas, o que afasta a incidência do artigo 135, II, do CTN.

Verifica-se, portanto, que a responsabilidade de MELISSA foi excluída pelo acórdão recorrido por se tratar de “*interposta pessoa, que não possuía recursos suficientes para adquirir os imóveis*”, em um racional que geralmente é utilizado para a exclusão da responsabilidade quando esta é imputada ao que usualmente se denomina de “laranjas”.

Já responsabilidade de SEASTERS foi mantida pelo acórdão recorrido sob o pressuposto de que, quanto a esta, aí sim, teria restado confirmada a “confusão patrimonial”, em especial porque, apesar de igualmente se tratar de empresa interposta (e na verdade exatamente por isso) seu patrimônio, aí sim, consistiria em parcela importante do patrimônio da própria contribuinte.

A orientação seguida pelo acórdão recorrido quanto à manutenção da SEASTERS no polo passivo da obrigação tributária em questão é adequada. De fato, uma vez provado que a empresa tinha existência meramente no papel, tratando-se de mera tentativa de “blindagem patrimonial” da contribuinte, a conduta não apenas tem o potencial de configurar, em tese, fraude à execução, como ressaltou o acórdão paradigma, mas também permite a conclusão de que resta comprovada a relação entre a SEASTERS e os ilícitos tributários levados a efeito pela contribuinte.

Resta comprovada, portanto, a confusão patrimonial necessária à aplicação da hipótese de responsabilidade prevista no artigo 124 do CTN quanto à SEASTERS, sendo de se manter a conclusão a que chegou o acórdão recorrido neste ponto.

Ante o exposto, oriento meu voto para **negar provimento** aos recursos especiais, mantendo MARILI e SEASTERS no polo passivo da obrigação tributária em questão, uma vez comprovada a confusão patrimonial necessária à configuração do interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN quanto a ambas as recorrentes.

## Conclusão

Do exposto, conheço dos recursos especiais e, no mérito, nego-lhes provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

## Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Preambularmente manifesta-se concordância com o prequestionamento da matéria, afirmado pela I. Relatora. A PGFN anota, em suas contrarrazões, que as responsáveis tributárias, aqui recorrentes, não impugnaram a exigência e observa:

16. A existência de sujeito passivo que não tenha impugnado tempestivamente o lançamento que trate de responsabilidade solidária culminará com a preclusão do seu direito de fazê-lo, tornando-se o mesmo revel. Observe-se, contudo, que a existência de defesa por parte de outro corresponsável impede a cobrança do crédito, pois o eventual reconhecimento da improcedência do lançamento, ou a declaração de sua nulidade, podem ser aproveitados pelos demais, mesmo que não tenham apresentado impugnação.

Contudo, cientificadas da decisão de 1ª instância, Marili Elisabete Mainardi Peretto e Seasters Participações e Empreendimentos Ltda interpuseram recurso voluntário, seguindo-se sua apreciação e desprovimento no acórdão recorrido. Em tais circunstâncias, a PGFN poderia contestar a apreciação dos recursos voluntários, ao ser cientificada para apresentação de contrarrazões, mas mediante interposição de recurso especial adesivo, vez que constituído seu interesse processual com o seguimento dado ao recurso especial daquelas responsáveis tributárias. Sem esta providência, esta instância especial não é competente para se manifestar acerca da arguição em referência.

Com respeito à divergência jurisprudencial em face da responsabilidade de Marili Elisabete Mainardi Peretto, importa observar que embora os acórdãos comparados tenham analisado litígios instaurados em face do mesmo procedimento fiscal, a decisão do paradigma

demandou demonstração de relação desta responsável *com o fato-jurídico tributário de cuja ocorrência resultou o lançamento*. Veja-se:

MARILI ELISABETE MAINARDI PERETTO, CPF 157.690.758-99 Segundo o Termo de Verificação Fiscal, esta pessoa física, esposa do sócio-administrador Irineu Peretto Junior, assinou cheques que foram utilizados na aquisição de mercadorias para as fábricas do grupo, bem como recebeu transferências bancárias da ICA LIGAS, em 2013 e 2014, no valor total de R\$ 1.792.518,97.

Entendemos, contudo, que o fato de ser cônjuge do sócio-administrador, independentemente do seu regime de bens, de ter assinado alguns cheques utilizados na aquisição de insumo, ou mesmo de ter recebidos recursos financeiros de uma das empresas envolvidas no ilícito não atrai a responsabilidade prevista no art. 124, I, do CTN, porquanto **nenhuma relação tem com o fato-jurídico tributário de cuja ocorrência resultou o lançamento**.

**Nada se atribui à pessoa física aqui referida**, além dos fatos apontados, **que demonstrasse a sua ingerência nas empresas do grupo, tampouco a sua participação ativa em algumas daquelas que com as primeiras, do Grupo ICA, se relacionaram**, de modo a viabilizar a sua responsabilização solidária. *(negrejou-se)*

E, naqueles autos, discutia-se a aplicação de penalidade prevista na legislação do IPI por *emissão de notas fiscais sem a respectiva saída de mercadoria do estabelecimento emitente e pelo uso e registro de notas fiscais que relatam operações fictícias em sua contabilidade*. A exigência foi mantida mediante adoção dos fundamentos assim expostos pela autoridade julgadora de 1ª instância:

58. A multa regulamentar aplicada está prevista no inciso II, do art. 572 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. O TDPF, conforme já exposto nos itens 29/36, foi alterado para incluir no procedimento fiscal o tributo IPI. Desta forma, não há que se falar em aplicação da legislação do IPI a outros tributos uma vez que o IPI fez parte do procedimento fiscal. Além do que, conforme também já exposto, não seria a eventual ausência de um tributo no TDPF que acarretaria a invalidade do lançamento, haja vista que a competência para a constituição do crédito tributário está fixada no artigo 42, do CTN.

59. De acordo com os autos, a fiscalização apurou fatos e elementos probatórios harmônicos e robustos das fraudes perpetradas, tais como: **levantamento e planilhamento detalhado de todas as notas fiscais inidôneas utilizadas, recebidas ou registradas** (anexos 171 a 190); **levantamento e planilhamento detalhado de todas as notas fiscais emitidas que relatam operações fictícias** (anexos 191 a 202); depoimentos de pessoas envolvidas com os fatos atestando o *modus operandi* do esquema; cálculos da capacidade produtiva instalada nas fábricas confrontados com o montante de notas fiscais de entradas e saídas, por unidade fabril; fotos e documentos das diligências realizadas; relatórios da fiscalização da SEFAZ-SP onde foram constatadas as mesmas fraudes no âmbito estadual; planilhamento de conciliação bancária entre os documentos, lançamentos contábeis e registros bancários. Vale destacar que o referenciamento das notas fiscais nas planilhas elaboradas é suficiente para o perfeito entendimento do feito e inexistente obrigação de se acostar cópia de todas as notas aos autos, até mesmo porque seria um acúmulo excessivo de páginas. Assim, temos que os fatos narrados no TVF restam suficientemente provados nos autos, não tendo sido levantados por mera presunção, com alega a defesa.

60. **A defendente não apresenta qualquer prova quanto à veracidade das operações realizadas nem quanto à efetiva saída das mercadorias supostamente vendidas pelas "noteiras", nem de seus produtos supostamente vendidos**. Daí a manutenção desta autuação, cujo pressuposto, nos termos do inc. II do art. 572 do RIPI/2010, é a

emissão, o recebimento ou registro de nota fiscal que não corresponda à efetiva saída, em proveito próprio ou alheio. Foi o que aconteceu na situação dos autos, por ter o contribuinte aproveitado os créditos do IPI relativos às notas fiscais em questão.

61. Em relação ao montante tributável, o defendente alega que houve erro por parte da autoridade lançadora, uma vez que do montante apurado (R\$ 579.301,862,67), página 128 de 153 do TVF, "deveria ter sido excluída as vendas canceladas e a de simples remessa, o que não foi feito, pois, as informações esposadas em seu Termo de Verificação Fiscal, às páginas 118, se referem a somatória de notas fiscais emitidas, cujos cálculos foram feitos excluindo-se os valores das vendas canceladas e/ou de simples remessas(...)conquanto, o montante de notas fiscais emitidas, deduzidas as vendas canceladas e/ou de simples remessa, seria de R\$ 424.250.664,96, cuja diferença de R\$ 155.051.197,71".

62. No TVF (fls. 118/120) a fiscalização esclarece que na apuração da Receita Bruta Conhecida (RBC) do Grupo ICA tomou-se as notas fiscais emitidas pela ICA – COMERCIO, pela ICA – LIGAS e pela ICA RIO, abrangendo apenas CFOPs de venda, com exclusão das notas canceladas ou de simples remessa e com o expurgo das notas fiscais que relatavam operações fictícias (LATASA, CHANCELER, INBRA, MINAS ZINCO, AZA PAPEIS e CSI) e operações entre os CNPJs do GRUPO ICA. De tal procedimento, chegou-se aos seguintes valores de RBC: R\$ 118.231.350,85 em 2013, R\$ 143.741.368,40 em 2014 e R\$ 261.972.719,25 no total.

63. O montante das notas fiscais que relatavam operações fictícias (LATASA, CHANCELER, INBRA, MINAS ZINCO, AZA PAPEIS e CSI) está demonstrado às fls. 119 e corresponde ao constante das fls. 128: R\$ 43.213.856,70 em 2013, R\$ 114.687.057,81 em 2014 e R\$ 157.900.914,51 no total.

64. Às fls. 129 consta a tabela de apuração mensal dos valores consolidados das notas fiscais RECEBIDAS e EMITIDAS pelo GRUPO ICA, cujos totais foram: R\$ 177.602.680,35 em 2013, R\$ 401.699.182,32 em 2014 e R\$ 579.301.862,67 no total, que corresponde ao montante da autuação. Este montante é composto das seguintes parcelas:

(...)

65. Desta forma, temos que o contribuinte, em sua impugnação, faz confusão entre os valores que foram considerados para a apuração da RBC para fins de lançamento do IRPJ e reflexos e os que embasaram a presente autuação. Os valores que foram expurgados da RBC referentes às operações fictícias (LATASA, CHANCELER, INBRA, MINAS ZINCO, AZA PAPEIS e CSI) foram exatamente os que compuseram o presente lançamento, somados ao montante das notas fiscais de entradas fictícias. Assim, conforme demonstrado na tabela acima, está correto o montante tributável levantado pela fiscalização, não havendo reparos a fazer.

66. Por fim, as arguições de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal, assim como a de suposta ofensa aos princípios da tipicidade (ou legalidade tributária específica), da verdade real ou material, da moralidade e da eficiência, constituem matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste Processo Administrativo. Somente o Judiciário é competente para julgá-la, nos termos da Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º deste último. Assim, não podem tais arguições ser utilizadas como fundamento no presente julgamento. (*negrejou-se*)

Sob esta ótica ampliada, a argumentação do paradigma permite inferir que o outro Colegiado do CARF, ao demandar demonstração de relação da conduta da recorrente *com o fato-jurídico tributário de cuja ocorrência resultou o lançamento*, compreendeu que somente seria possível imputar-lhe responsabilidade solidária pela penalidade por *emissão de notas fiscais sem a respectiva saída de mercadoria do estabelecimento emitente e pelo uso e registro de notas*

*fiscais que relatam operações fictícias em sua contabilidade, se demonstrada a sua ingerência nas empresas do grupo ou, ao menos sua participação ativa em algumas daquelas que com as primeiras, do Grupo ICA, se relacionaram.*

De outro lado, porém, o Colegiado *a quo* não fez qualquer cogitação em face das infrações que deram origem ao crédito tributário aqui lançado, pelo qual a recorrente estava sendo responsabilizada. Nestes termos é o voto condutor do acórdão recorrido:

A presente responsabilidade tributária foi imputada com fundamento legal no artigo 124, I, do CTN (fls. 14374). A fundamentação está no referido TVF, conforme a seguinte transcrição (fls. 136):

No material retido na diligência realizada nas sedes das empresas ICA COMERCIO e ICA LIGAS, foram encontrados diversos cheques assinados (ANEXOS 250 a 252) por MARILI ELISABETE MAINARDI PERETTO, CPF 157.690.758-99, cônjuge de IRINEU e utilizados para a aquisição de mercadorias para as fábricas.

A perícia na conta bancária da ICA LIGAS revelou que MARILI recebeu, em 2013 e 2014, em transferências bancárias, o valor de R\$ 1.792.518,97. No ANEXO 253 relacionamos individualmente 193 lançamentos bancários que demonstram que MARILI recebia recursos financeiros com habitualidade.

Portanto, temos que por ser cônjuge de IRINEU PERETTO JÚNIOR, assim como o mesmo, possui o mesmo INTERESSE COMUM, tendo em vista que são casados pelo regime da comunhão parcial de bens, ou seja, todos os bens adquiridos após a data do casamento se tornam comuns ao casal.

Enfim, há o INTERESSE COMUM decorrente do casamento de IRINEU, há a participação de MARILI na aquisição de mercadorias para as fábricas do GRUPO ICA, e o recebimento de R\$ 1.792.518,97 diretamente da conta bancária da ICA LIGAS.

Pelo exposto, responsabilizamos MARILI ELISABETE MAINARDI PERETTO, CPF 157.690.758-99, com base no inciso I do art. 124 do CTN (INTERESSE COMUM).

A recorrente combate a aplicação do artigo 124, I do CTN, por entender que a fiscalização não demonstrou a prática de ilícito penal e por entender que não existe interesse comum entre ele e a pessoa jurídica ICA COMÉRCIO.

A solidariedade prevista nesse dispositivo legal não exige a existência de ilícito penal para a sua aplicação, mas tão somente o interesse comum na situação que constitua o fato gerador.

A doutrina majoritária entende que o “interesse comum” objeto do artigo 124, I, do CTN não é meramente o interesse financeiro, mas sim um interesse jurídico. Esse entendimento permitiu uma simplificação do objeto da norma, quando se defende que esta é aplicável apenas quando o imputado está no mesmo polo da relação tributária criada com o fato gerador. Embora isso seja verdade, entendo que essa não é a única situação que leva à aplicação desse dispositivo. Entendo que essa norma alcança também 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. 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. Assim, por exemplo, quando há uma confusão patrimonial entre os contribuintes ou

quando os contribuintes não se determinam pelo princípio contábil da entidade, entendendo que estes possuem um interesse comum, de natureza jurídica.

Na espécie, a recorrente não possuía relação formal com a administração da empresa e, apesar disso, movimentava vultosos valores que foram associados à atividade daquela. Tal fato evidencia uma confusão patrimonial entre a pessoa física e a pessoa jurídica, na medida em que a recorrente poderia administrar parcela importante do patrimônio da empresa como se fosse o seu patrimônio, o que autoriza a conclusão de que a recorrente possuía um interesse jurídico nas atividades da empresa.

Nota-se, também, a partir do resumo presente no acórdão paradigma, que os acórdãos comparados se debruçaram sobre a mesma acusação fiscal, que não refere qualquer especificidade em razão das infrações apuradas para responsabilização da recorrente.

Assim, ainda que se compreenda que o outro Colegiado do CARF afastou a responsabilidade imputada a Marili Elisabete Mainardi Peretto em razão da falta de demonstração de relação da conduta da recorrente *com o fato-jurídico tributário de cuja ocorrência resultou o lançamento* lá examinado, a divergência jurisprudencial subsistiria porque o Colegiado *a quo* manteve tal responsabilidade em razão da confusão patrimonial constatada, independentemente das infrações que resultaram no presente lançamento.

Com respeito a Seasters Participações e Empreendimentos Ltda, não se constata qualquer circunstância específica que diferencie os litígios. Os acórdãos comparados analisaram a imputação baseada no fato de referida pessoa jurídica ter recebido dois imóveis da Contribuinte fiscalizada, por destinação de seu sócio gerente, Irineu Peretto Junior, em benefício das filhas, sócias desta pessoa jurídica. E, enquanto o Colegiado *a quo* manteve a responsabilização por constatar que *o patrimônio da imputada é, de fato, parcela importante do patrimônio do contribuinte, configurando confusão patrimonial*, para além de tal pessoa jurídica ser constituída por pessoa interposta, que *não possuía recursos suficientes para adquirir os referidos imóveis*, o outro Colegiado do CARF novamente demandou vinculação da pessoa jurídica ou de sua sócia *nos ilícitos tributários levados a efeito pela Recorrente*, muito embora vislumbrando, *em tese, fraude à execução*, e ressalvando que *o questionamento deste ato jurídico pode e deve ser feito, mas noutra sede processual*.

Assim, como também bem exposto pela I. Relatora, os recursos especiais de Marili Elisabete Mainardi Peretto e Seasters Participações e Empreendimentos Ltda devem ser CONHECIDOS.

No mérito, esta Conselheira também concorda com a I. Relatora na manutenção da responsabilidade tributária imputada a Marili Elisabete Mainardi Peretto. Vale adicionar que a autoridade lançadora constatou, apenas, sua condição de cônjuge de Irineu Peretto Junior, sem vínculo societário com a Contribuinte autuada. Apesar disso, foi identificado que ela assinou diversos cheques para movimentação de recursos da fiscalizada, supostamente para aquisição de mercadorias, e ao final recebeu significativa parcela de recursos do patrimônio da Contribuinte.

Questionado no curso do procedimento fiscal acerca destas operações, Irineu Peretto Junior esclareceu que:

“Informa que os depósitos efetuados na conta bancária das pessoas MARILI ELISABETE MAINARDI DE PERETTO, esposa do representante legal da intimada, [REDACTED], irmã do representante legal da notificada, e [REDACTED], cônjuge do irmão da esposa do intimado,

eram utilizadas pelo Sr. IRINEU PERETTO JUNIOR, proprietário da notificada para custeio de suas despesas pessoais, bem como o de sua mãe que sofre dos males do Alzheimer (demência senil).

Como o sócio da notificada IRINEU PERETTO JUNIOR, não movimentava valores em sua conta corrente, pois a mesma é passível de bloqueio judicial, utilizava a conta da sua esposa, de sua irmã, e a da esposa de seu genro, para pagar as suas despesas, e como dito, o custeio do tratamento médico de sua mãe, ou seja, na verdade os recursos lá depositados eram seus.”

O contexto ampliado, portanto, contempla pessoa jurídica que manteve escrituração imprestável por diversos motivos, com confusão patrimonial inclusive entre as pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, o que obrigou a autoridade lançadora a expurgar diversas operações irreais entre elas, para além dos registros pautados em notas fiscais inidôneas, e assim aferir os créditos tributários não declarados e não recolhidos em razão das operações efetivamente realizadas pela Contribuinte. Em tais circunstâncias, a confissão de Irineu Peretto Junior no sentido de que, por estar sob risco de *bloqueio judicial*, teria realizado movimentações financeiras com intermediação de sua cônjuge, Marili Elisabete Mainardi Peretto, apenas reforça a validade da integração desta ao polo passivo da obrigação tributária aqui constituída, que não poderia ficar limitada ao patrimônio da pessoa jurídica atuada, corrompido que foi pela evidente inobservância do princípio da entidade, como bem exposto no voto condutor do acórdão recorrido.

O presente caso, assim, se assemelha a outros nos quais este Colegiado já se manifestou reiteradas vezes em favor da responsabilização de sócios de fato que se ocultam sob a interposição de pessoas no quadro social da pessoa jurídica, conforme ementas de julgados a seguir transcritas:

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da atuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.

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

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

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

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

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

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

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

**SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. CARACTERIZAÇÃO.**

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

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

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

Especificamente no que se refere à sociedade unipessoal, espécie à qual pertence a Contribuinte, a responsabilidade do sócio em relação às dívidas da sociedade está assim regulada no Código Civil:

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

§ 1º A sociedade limitada pode ser constituída por 1 (uma) ou mais pessoas. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º Se for unipessoal, aplicar-se-ão ao documento de constituição do sócio único, no que couber, as disposições sobre o contrato social. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

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

Aqui tem-se que a escrituração da Contribuinte foi considerada imprestável, para além da constatação que sua movimentação financeira transitou em favor da cônjuge do sócio, pelas razões antes expostas.

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

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

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II – (...)

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

(...)

Impróprio afirmar que referido dispositivo não trata de responsabilidade de terceiro ou de inclusão de terceiro no polo passivo, referindo-se apenas à graduação de responsabilidade nos casos de pluralidade de sujeitos passivos. Apesar de localizado entre as normas gerais do capítulo de sujeição passiva, o citado dispositivo é uma espécie de responsabilidade tributária a ser compatibilizada com os princípios constitucionais da capacidade

contributiva e da vedação ao confisco. Neste sentido são as lições de Marcos Vinícius Neder, no artigo *Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito*<sup>8</sup>:

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

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

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

Referido dispositivo legal, portanto, presta-se à inclusão de terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas desde que presente prova de sua atuação ao lado da pessoa jurídica, e fora de seu quadro social, com interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Neste sentido também, depois de abordar a hipótese de interposição de pessoas na prática de fatos jurídicos tributários, e ressaltar que a simulação dos atos constitutivos impõe o afastamento do sujeito passivo aparente para alcançar os reais titulares da renda, observa Marcos Vinícius Neder (*Op. cit.*, p. 46):

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

---

<sup>8</sup> in FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius (coords.). *Responsabilidade Tributária, Dialética*, São Paulo: 2007, p. 32-33)

Logo, o art. 124 do CTN, em seu inciso I, permite classificar como responsável solidário pelo crédito tributário aquele que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador. E esta condição pode ser imputada aos sócios de fato ou que agem como tais, sem figurar no quadro social da pessoa jurídica, e assim não desfrutando da proteção que a lei confere ao patrimônio pessoal daqueles que regularmente compõem uma sociedade. Significa dizer que tais agentes, cuja ação nas atividades da pessoa jurídica se dá para ocultar o sócio de direito, figuram no polo passivo da obrigação tributária ao lado da pessoa jurídica, praticando conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sem benefício de ordem, e destituídos de qualquer garantia que somente o vínculo societário formal lhes conferiria.

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

No mesmo sentido são as ponderações da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo, no voto condutor do Acórdão n.º 9101-002.349, decidido à unanimidade em desfavor dos responsáveis tributários, com voto pelas conclusões dos ex-Conselheiros Luiz Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum, Nathália Correia Pompeu, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Maria Teresa Martinez Lopez:

Em relação ao art. 124, I, do CTN, que estabelece a imposição de responsabilidade tributária solidária àqueles que "tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal", estou convencida de que os elementos fáticos colhidos pela Fiscalização são suficientes para demonstrar a ocorrência da situação descrita na norma.

Embora entenda que a expressão "interesse comum" estampada nesse dispositivo não pode denotar o mero interesse econômico que todo o sócio tem nos resultados da empresa, sendo necessária uma relação de interesse mais direta com os fatos que deram ensejo à autuação fiscal, considero que a evidência de que os Recorrentes não apenas eram sócios de fato da Nutrilínea, mas estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação comercial conjunta (LAÇO e SPASSO faziam a comercialização e armazenagem dos produtos da Nutrilínea), bem caracteriza a situação prevista na norma. O Sr Cláudio, representando a Spasso assinou um contrato de locação de 17 caminhões para a Nutrilínea; os próprios empréstimos bancários à Nutrilínea, que totalizavam mais de R\$ 12 milhões, e que assinaram como devedores solidários também corrobora, enfim há um conjunto probatório robusto a reforçar o interesse comum.

Discordo do entendimento trazido pelos sujeitos passivos ora recorrentes de que o art. 124, inciso I, só se aplica a contribuintes, pois o CTN não faz tal distinção. O que jurisprudência do STJ assinala é quanto à necessidade de ambos os solidários estarem no mesmo pólo de uma situação jurídica que tenha impacto na exação tributária (neste sentido, por exemplo, o REsp 884.845/SC, de 5/2/2009).

No caso em comento, os recorrentes solidários, ao assinarem contratos, ao participarem como devedores solidários e fiéis depositários dos negócios da Nutrilínea, somando-se isso a todo o conjunto probatório, demonstram, sim, estarem no mesmo pólo jurídico da contribuinte, daí porque vislumbro a solidariedade por interesse comum.

Também corroboram o entendimento aqui firmado as razões do ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo expostas no Acórdão n.º 9101-002.954 para, por maioria de votos, com a divergência dos ex-Conselheiros Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e

Gerson Macedo Guerra (ausente o Conselheiro Luís Flávio Neto), restabelecer a responsabilidade do sócio de fato apontado na acusação fiscal:

Via de regra, a solidariedade previstas no art. 124, I, do CTN, não deve mesmo ser aplicada para imputar responsabilidade tributária aos sócios/administradores de empresa (pessoa jurídica) pelos débitos devidos por esta.

Isto porque, em condições normais, o sistema jurídico prevê apartação patrimonial entre a pessoa jurídica e as pessoas que compõem o seu quadro societário (sócios de direito), assim como entre a pessoa jurídica e seus administradores.

Conforme o acórdão recorrido, a regra do art. 124, I, do CTN é realmente mais adequada para estabelecer solidariedade tributária, por exemplo, entre os coproprietários de um mesmo imóvel sobre o qual incide o IPTU, situação em que os solidários estão na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, em que eles co-realizam o fato gerador.

Ocorre que a sonegação de tributo perpetrada via utilização fraudulenta da pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas, modifica o quadro jurídico traçado acima, fazendo com que a pessoa jurídica seja tratada de modo semelhante a uma sociedade de fato (porque se comporta como tal), situação em que as pessoas envolvidas, por se encontrarem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, respondem solidária e ilimitadamente pelos débitos surgidos do negócio.

Na utilização fraudulenta de pessoa jurídica não há a mencionada apartação patrimonial, e os sócios de fato respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações surgidas de sua empresa (negócio/empreendimento).

É esse contexto que justifica perfeitamente a aplicação do art. 124, I, do CTN ao caso sob exame.

Além disso, restou caracterizado que Alberto Mucciolo podia dispor e administrar sozinho os recursos da empresa, que ele movimentava as contas bancárias, que assinava cheques e autorizações de transações bancárias, que tinha procuração para tanto, e que, desse modo, era quem administrava de fato a empresa, o que, dada a forma e o conteúdo de sua atuação como procurador/administrador, também enseja a aplicação do art. 135, II e III, do CTN.

Do que se disse até aqui, já é possível verificar que as referidas regras não são excludentes. O vínculo obrigacional por uma regra surge em decorrência da condição de sócio de fato, enquanto pela outra, da condição de procurador/administrador.

Quando uma pessoa participa de uma sociedade que se comporta como uma sociedade de fato, ela responde solidária e ilimitadamente pelos tributos decorrentes da atividade empresarial (art. 124, I, do CTN).

E, com respeito ao recurso especial de Seasters Participações e Empreendimentos Ltda, cabe inicialmente observar que esta Conselheira já se manifestou contrariamente à responsabilização de sociedades de participações vislumbradas como extensão patrimonial de pessoas físicas responsabilizadas pelo crédito tributário. Neste sentido foi o voto declarado no Acórdão nº 9101-004.382<sup>9</sup>:

---

<sup>9</sup> Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram na matéria os conselheiros André Mendes de Moura, Viviane Vidal Wagner, Andrea Duek Simantob e Adriana Gomes Rêgo, bem como votaram pelas conclusões do relator conselheiro Demetrius

Acrescento, ainda, que também acompanhei o I. Relator em suas conclusões acerca da exclusão de responsabilidade de Heber Participações S/A porque, embora admita o art. 124, I, do CTN como fundamento para inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária – em especial quando o contribuinte realiza fatos geradores em conjunto com sócio ou terceira pessoa, física ou jurídica, que não desfruta, em razão da anormalidade das operações, da proteção ao seu patrimônio assegurada por vínculo contratual ou de representação regular –, no presente caso a acusação fiscal se pauta, apenas, no fato de a responsável ser controladora da atuada, a infração ter sido cometida de forma dolosa e aquela pessoa jurídica ter se beneficiado *direta e majoritariamente da redução ilícita da carga fiscal da Tinto Holding, seja por ter recebido dividendos calculados sem levar em conta os tributos fraudulentamente evadidos pela investida [...] seja por ter reconhecido um resultado de equivalência patrimonial superior ao que seria licitamente devido.*

Neste sentido já me manifestei no voto condutor do acórdão que apreciou recursos de ofício e voluntário interpostos nos autos do processo administrativo nº 10980.722164/2012-09, não só quanto à exclusão da responsabilidade de sociedade de participação controladora da contribuinte atuada, como também no que se refere à possibilidade de imputação de responsabilidade tributária a outra pessoa jurídica com fundamento no art. 124, I do CTN. Para maior clareza, reproduzo abaixo os excertos nos quais tais temas são tratados, com destaque dos fundamentos que conduzem, também aqui, à exclusão da responsabilidade tributária de Heber Participações S/A:

CBL – Cia Brasileira de Logística S/A apresenta em seu recurso voluntário os mesmos argumentos deduzidos em impugnação, apenas retificando seu objeto social para as atividades de *armazenagem e operação portuária* e asseverando que *não realiza comercialização de produtos agrícolas.*

Disse a autoridade julgadora de 1ª instância, com amparo na acusação fiscal:

*Na impugnação que apresentou contra a responsabilidade solidária que lhe foi irrogada, além das alegações comuns a outras impugnações, já apreciadas, a pessoa jurídica CBL – COMPANHIA BRASILEIRA DE LOGÍSTICA S/A argumenta que, nas poucas vezes em que foi citada no Termo de Confusão Patrimonial, trata-se de operações totalmente legais e registradas que foram retiradas de Livro Caixa ou registros imobiliários. Enfatiza que atua em segmento comercial diverso da atuada, razão pela qual não há centralização gerencial. Reclama que a Solo Agrícola foi atuada em razão de suposta irregularidade tributária na venda de soja para exportação, enquanto opera no ramo de geração de energia elétrica (?).*

*A alegação não procede. Com efeito, restou evidenciado que as receitas da atuada – fatos geradores dos tributos exigidos nestes autos – decorrem integralmente da venda de grãos existentes no interior das instalações da impugnante CBL – COMPANHIA BRASILEIRA DE LOGÍSTICA S/A, e que lá não foram depositados pela atuada Solo Agrícola Ltda. Ademais, parcelas expressivas dos valores arrecadados foram transferidos diretamente das contas da atuada para a impugnante CBL – COMPANHIA BRASILEIRA DE LOGÍSTICA S/A, o que autoriza a convicção inabalável de que esta tinha interesse comum – talvez a principal interessada – na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, situação determinante da solidariedade, nos termos do art. 124 do CTN.*

---

Nichele Macei as conselheiras Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Caio Cesar Nader Quintella.

*Confiram-se abaixo os valores que, segundo a escrituração da atuada, teriam sido repassados à CBL, diretamente ou em pagamento de obrigações suas:*

[...]

*É inequívoco, portanto, que a impugnante CBL – COMPANHIA BRASILEIRA DE LOGÍSTICA S/A deve ser mantida na condição de responsável solidária dos débitos da atuada.*

Estes fatos não foram contraditados na defesa da recorrente. Volta a insistir que atua em segmento comercial diverso da atuada principal, mas nada traz especificamente para esclarecer as *inúmeras operações financeiras* realizadas entre a Solo Agrícola Ltda e ela, como acusado no Termo de Confusão Patrimonial, e detalhado nos documentos acima referenciados. No mais, cabe apenas esclarecer que:

- Falta de fundamentação no Termo de Sujeição Passiva Solidária: referido termo prestou-se a cientificar a recorrente dos atos processuais lavrados no procedimento fiscal, dentre os quais o Termo de Verificação Fiscal e o Termo de Confusão Patrimonial, no qual estas pessoas são responsabilizadas em razão da *inexistência de “autonomia patrimonial” entre as SOCIEDADES do Grupo Interalli*, e tendo em conta a *inexistência de bens e direitos do atuado suficientes para garantia do crédito tributário, com base nos artigos 124 e 135 da Lei nº 5.172/66 combinado com o art. 50 da Lei 10.406/02*, como exposto também no Termo de Verificação Fiscal;
- Disposições do art. 50 do Código Civil: referido dispositivo legal não impede o Fisco de produzir prova a ser levada ao Poder Judiciário em sede de execução fiscal;
- **Impossibilidade de caracterização de grupo econômico com fundamento no art. 124, I do CTN: a acusação fiscal extensamente aborda as investigações policiais no sentido de que a responsável operou irregularmente com grãos de reserva técnica, e restou constatada a venda destes produtos pela atuada sem que outra origem externa lhes fosse atribuída. Expressamente são apontadas as autorizações assinadas por Fabrício Slaviero Fumagalli para movimentação das cargas de produtos agrícolas, dirigidas à CBL, autorizando a transferência dos produtos para as adquirentes que transacionaram com a atuada, evidenciando o domínio sobre as tomadas de decisões e sobre os frutos da lucratividade decorrente do grupo econômico, montando mediante “confusão patrimonial” com a finalidade precípua de obstaculizar o trabalho do Fisco. Além disso, a circulação de valores entre as empresas está demonstrada, a caracterizar a realização conjunta da situação que configura o fato gerador, suscitada pela recorrente como necessária para a imputação de responsabilidade.**

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário de CBL – Cia Brasileira de Logística S/A.

Firenze Energética S/A apresenta recurso voluntário com argumentos semelhantes aos deduzidos por CBL – Cia Brasileira de Logística S/A. Apenas destaca que atua na produção de energia elétrica e não tem qualquer vínculo com comércio de produtos agrícolas. Ressalta que não é mencionada no Termo de Confusão Patrimonial, e que a decisão recorrida estabeleceu sua responsabilidade em face de créditos tributários de mais de R\$ 16 milhões em razão de uma dívida

sua, com a atuada, de R\$ 686.685,35. Acrescenta que seu imobilizado representará cerca de R\$ 40 milhões, mostrando-se insignificante o mútuo contraído com a atuada; observa que não poderia contribuir para a realização conjunta do fato gerador porque atua em outro ramo de atividade; e finaliza recordando o reconhecimento da espontaneidade da atuada principal.

A autoridade julgadora de 1ª instância assim argumentou para rejeitar a impugnação desta responsável:

*Na impugnação que apresentou contra a responsabilidade solidária que lhe foi irrogada, além das alegações comuns a outras impugnações, já apreciadas, a pessoa jurídica FIRENZE ENERGÉTICA S/A tece considerações acerca de sua atividade social e afirma que sua única unidade geradora de energia está localizada em Nortelândia, Estado do Mato Grosso, a mais de dois mil quilômetros de distância, e enfatiza a inexistência de vínculo com o comércio de produtos agrícolas. Afirma que a inexistência de responsabilidade solidária é tão evidente que sequer há alguma menção a seu respeito no Termo de Confusão Patrimonial.*

*Voltando os olhos para o Livro Caixa da atuada, constato às fls. 181 que no dia 21/10/2008, a atuada recebeu a importância de R\$ 1.078.000,00, relativa a venda de soja para a empresa OLFAR e no dia seguinte, 22/10/2008, transferiu a importância de R\$ 900.000,00 (novecentos mil reais) para a impugnante FIRENZE ENERGÉTICA S/A. Evidente, portanto, que o valor transferido tem origem em operação que constitui fato gerador dos tributos lançados nestes autos. Pois bem, a escrita da atuada registra o retorno de apenas parte pouco significativa desse valor, no importe total de R\$ 213.314,65, em quatro parcelas, no período de 05/02/2009 a 03/07/2009, conforme se vê às fls. 186 e 190.*

*É inegável, portanto, que a impugnante FIRENZE ENERGÉTICA S/A comungou com a atuada o interesse na situação que constituiu fato gerador dos tributos lançados, determinando assim sua inclusão na condição de responsável solidário, a teor do que se contém no art. 124 do Código Tributário Nacional, por cuja manutenção voto neste momento.*

A acusação fiscal, porém, relativamente a esta recorrente, não enuncia fatos caracterizadores do *interesse comum na situação que constitua o fato gerador*. A evidência trazida pela autoridade julgadora denota que a responsável compartilhou dos recursos de caixa auferidos pela atuada nas operações questionadas pela Fiscalização, mas, de fato, nada impede que este valor tenha sido reconhecido como empréstimo em sua contabilidade.

Em verdade, a autoridade fiscal incluiu a recorrente no rol de responsáveis tributários porque ela integra o grupo Interalli, e foi demonstrada a confusão patrimonial entre seus membros, especialmente em razão do [...].

**Todavia, embora referido documento deixe patente a atuação de Anderson Fumagalli, Cristiano Slaviero Fumagalli, Fabrício Slaviero Fumagalli e Felipe Slaviero Fumagalli como sócios de fato da atuada e das demais empresas do grupo, com poderes para deslocar patrimônio entre elas para satisfazer seus interesses particulares, de modo a ensejar a aplicação do art. 50 do Código Civil durante a execução fiscal dos créditos tributários devidos pelas empresas do grupo, a atribuição de responsabilidade tributária no âmbito administrativo é estipulada como meio de garantia do direito de defesa contra a exigência fiscal.**

**Por esta razão, a formalização de Termo de Sujeição Passiva deve decorrer do vínculo do responsável com a situação que constitua o fato gerador ou da prática de atos que procurem ocultar os verdadeiros representantes da pessoa jurídica. Desta forma, assegura-se o direito de defesa àqueles que de alguma forma contribuíram para a prática do fato gerador, e aos que efetivamente representam a pessoa jurídica.**

**Se a confusão patrimonial não se verifica na prática do fato gerador, não há razão para debatê-la no âmbito administrativo, exclusivamente com vistas a validar a prova por meio da qual se pretenderá judicialmente a aplicação do art. 50 do Código Civil.**

Por estas razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário de Firenze Energética S/A, apenas porque não demonstrada sua responsabilidade por interesse comum nas situações que constituem os fatos geradores que motivaram a autuação, sem adentrar aos demais aspectos que poderiam caracterizar a alegada confusão patrimonial, porque externos ao lançamento tributário.

[...]

Parkville Administração e Participação Ltda não foi cientificada por via postal porque desconhecida no endereço informado como seu domicílio fiscal (fl. 1937/1938), mas postou recurso voluntário em 12/12/2012 (fls. 1986/1992) com argumentos semelhantes aos deduzidos por CBL – Cia Brasileira de Logística S/A. Aduz que não há identidade comercial ou centralização gerencial entre elas, e que o interesse comum *ocorre quando as empresas integrantes do grupo econômico ocultam ou registram indevidamente negócios jurídicos com benefício econômico comum*. Finaliza recordando o reconhecimento da espontaneidade da autuada principal.

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve a acusação fiscal em razão das seguintes constatações:

*Na impugnação que apresentou contra a responsabilidade solidária que lhe foi irrogada, além das alegações comuns a outras impugnações, já apreciadas, a pessoa jurídica PARKVILLE ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA afirma que desde sua constituição dedica-se ao seu objeto social e não tem vínculo com exportação de produtos agrícola. Também afirma que, nas poucas vezes em que é citada no Termo de Confusão Patrimonial é com base em operações totalmente legais e registradas extraídas de Livro Caixa ou registro imobiliários.*

*Voltando os olhos para o Livro Caixa da autuada, constato às fls. 188 que no dia 07/05/2009 a autuada (Solo Agrícola Ltda) recebeu da empresa Nidera, pela venda de soja que lhe fez, a importância de R\$ 1.734.600,00, da qual aplicou R\$ 550.000,00 em CDB no Banco Real no mesmo dia. Pouco após, no dia 15/05/2009, resgatou o CDB e transferiu para a impugnante PARKVILLE ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA a importância de R\$ 660.000,00. Também vejo às fls. 191 que, pouco tempo após, em 10/08/2009, foi transferida a importância de R\$ 350.000,00. Em seguida, no dia 17/08/2009, foi transferida a importância de R\$ 200.000,00. Também vejo às fls. 192 que, em 25/09/2009, foi transferida a importância de mais R\$ 200.000,00 e, em 02/10/2009, mais a importância de R\$ 150.000,00.*

*Já no ano de 2010, o Livro Razão da autuada acusa um extenso conta corrente entre ela e a impugnante Parkville, conforme se vê às fls. 1.026-1.027, cabendo destacar que a autuada lhe transferiu a importância de*

*R\$ 800.000,00 em 01/06/2010, pouco após venda feita à empresa Nidera Sementes Ltda.*

*Tem-se, portanto, ratificada a assertiva fiscal (fls. 1.562-1.563) de que a autuada transferiu para a impugnante Parkville Administração e Participações Ltda, a expressiva importância de R\$ 2.360.000,00. E em tendo recebido esses recursos, é inegável seu interesse na situação que constituiu o fato gerador dos tributos lançados, fator determinante de sua inclusão no polo passivo da relação obrigacional, na condição de sujeito passivo solidário, por cuja manutenção voto neste momento.*

**Em que pese a evidência acima relatada e também referenciada no Termo de Confusão Patrimonial, denota-se, daí, apenas o escoamento dos recursos obtidos na operação comercial em favor de uma das empresas de administração patrimonial nas quais foi distribuído o patrimônio pessoal da família [...]. Em outras palavras, esta pessoa jurídica nada mais é do que a extensão patrimonial das pessoas físicas já responsabilizadas pelo crédito tributário.**

**Esta personalidade atribuída aos bens daquelas pessoas físicas impede a afirmação de que esta responsável teve interesse comum, com os demais agentes, na situação que constitui o fato gerador. Certamente foi beneficiária dos resultados daí auferidos, e representa uma parte do patrimônio do grupo que praticou os fatos jurídicos tributários. Mas este patrimônio deve ser alcançado mediante a constrição daqueles que são responsáveis pelo crédito tributário, e não integrando esta pessoa jurídica no pólo passivo da obrigação tributária. Esta posição é reservada àqueles que praticam o fato jurídico tributário.**

**Em conseqüência, valem aqui os argumentos antes expostos na apreciação do recurso voluntário de Firenze Energética S/A acerca da finalidade do Termo de Sujeição Passiva, bem como a conclusão de que, se a confusão patrimonial não se verifica na prática do fato gerador, inexistente razão para debatê-la no âmbito administrativo, exclusivamente com vistas a validar a prova por meio da qual se pretenderá judicialmente a aplicação do art. 50 do Código Civil.**

Por tais motivos, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário de Parkville Administração e Participações Ltda, **apenas porque não demonstrada sua responsabilidade por interesse comum nas situações que constituem os fatos geradores que motivaram a autuação, sem adentrar aos demais aspectos que poderiam caracterizar a alegada confusão patrimonial, porque externos ao lançamento tributário. (negrejei)**

*É como voto. (destaques do original)*

Aqui, porém, a pessoa jurídica responsabilizada não foi constituída para blindagem patrimonial dos sócios-gerentes, mas sim para destacar da própria pessoa jurídica autuada seu principal patrimônio, *qual seja a fábrica automatizada e que apresenta maior produção*. Não se trata, portanto, de vincular patrimônio de pessoa física responsabilizada pelo crédito tributário, mas sim reintegrar ao polo passivo o que destacado da Contribuinte em favor pessoa jurídica que passou a deter elemento patrimonial relevante para exercício de sua atividade. Evidencia-se, daí, que tal pessoa jurídica acabou por realizar conjuntamente a situação que configura o fato gerador no âmbito formal, vez que no âmbito real, como bem observado pela autoridade lançadora, “a empresa SEASTERS não existe” e o imóvel em questão era destinado pela Contribuinte às atividades das quais decorrem os créditos tributários aqui lançados.

Assim, também no mérito esta Conselheira acompanha a I. Relatora para **NEGAR PROVIMENTO** aos recursos especiais.

(documento assinado digitalmente)

**Edeli Pereira Bessa**