



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13609.721763/2016-66
ACÓRDÃO	2102-003.978 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RUBENS GIORDANI DE MOURAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LANÇAMENTO COM BASE EM DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ART. 42 DA LEI Nº 9.430, DE 1996.

A presunção em lei de omissão de rendimentos tributáveis autoriza o lançamento com base em depósitos bancários para os quais o titular, regularmente intimado pela autoridade fiscal, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a procedência e a natureza dos recursos utilizados nessas operações.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO DE FORMA INDIVIDUALIZADA.

Formalizado o auto de infração opera-se a inversão do ônus probatório, cabendo ao autuado apresentar provas hábeis e suficientes para afastar a presunção legal em que se funda a exação fiscal. A comprovação da origem de cada depósito deve ser feita de forma individualizada, evidenciada a correspondência, em data e valor, com o respectivo suporte documental apresentado para elisão da presunção de omissão de rendimentos.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. SONEGAÇÃO FISCAL. COMPROVAÇÃO.

Impõe-se a qualificação da multa de ofício quando demonstrado, na linguagem de provas, a dinâmica de repasse de recursos financeiros e favorecimento entre pessoas com laços familiares, através das contas bancárias de titularidade do contribuinte, à margem de qualquer declaração fiscal de rendimentos, com o evidente propósito de impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade tributária do auferimento de rendas ou proventos, passível da incidência de imposto de renda.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. RETROATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA. LEI Nº 14.689, DE 2023. LIMITAÇÃO DA PENALIDADE AO PATAMAR DE 100%.

A multa de ofício qualificada aplicada no lançamento tributário deve seguir o princípio da retroatividade da legislação superveniente mais benéfica, que limitou o percentual a 100%.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. ART. 121, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

A responsabilidade solidária por interesse comum é norma geral em matéria tributária, aplicável a todo e qualquer lançamento de crédito tributário, mesmo na presunção legal de omissão de rendimentos, contanto que a autoridade fiscal comprove que o terceiro tem “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. PRODUÇÃO PROBATÓRIA. INSUFICIÊNCIA.

O interesse econômico, sem comprovação de algum vínculo com o fato jurídico tributário, é insuficiente para atrair a responsabilização solidária do art. 124, inciso I, do CTN.

Na hipótese de presunção legal de omissão de rendimentos, afasta-se a sujeição passiva quando a autoridade lançadora deixa de produzir prova de que os terceiros arrolados como solidários atuaram de maneira ativa, em conjunto com o titular da conta bancária, participando de ato, fato ou negócio jurídico, lícito e/ou ilícito, vinculado aos depósitos bancários de origem não comprovada, individualmente identificado, de forma a configurar o interesse comum na situação que constitui o fato gerador.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: (i) dar parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte, a fim de limitar a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, em face da legislação superveniente mais benéfica; (ii) rejeitar a preliminar de nulidade da imputação de responsabilidade solidária a terceiros; e (iii) dar provimento para excluir o vínculo de solidariedade da pessoa jurídica Major Holding Ltda. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento para excluir a sujeição passiva de Orlando Giordani de Mouras, Rafael de Sousa Giordani e Modal Empreendimentos Imobiliários Ltda. Vencidos os conselheiros José Márcio Bittes e Carlos Eduardo Fagundes de Paula, que mantiveram

o vínculo de solidariedade tributária. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro José Márcio Bittes.

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Marcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 12-91.859, de 28/09/2017, prolatado pela 7^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação apresentada pelos sujeitos passivos (fls. 2.294/2.338):

O acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2012

ARGUIÇÃO DE NULIDADE - NULIDADE DO LANÇAMENTO -PROCEDIMENTO FISCAL.

Não há que se falar em qualquer irregularidade no procedimento fiscal que implique nulidade do lançamento, tendo em vista que a autoridade autuante procedeu de acordo com a legislação de regência da matéria.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Caracteriza omissão de rendimentos a existência de valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

Se o ônus da prova foi atribuído ao contribuinte por presunção legal, caberá a ele a prova da origem dos depósitos bancários em conta de sua titularidade.

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ALEGAÇÃO GENÉRICA.

A regular intimação da autoridade fiscal para que o contribuinte comprove a origem dos créditos em suas contas bancárias deve ser atendida com apresentação de documentos hábeis e idôneos. Meras alegações genéricas, como a de que os créditos questionados pela fiscalização seriam oriundos de negócios pelo contribuinte desenvolvidos não suprem a ausência de comprovantes para

cada uma dessas operações, permanecendo a origem dos recursos, nesses casos, sem comprovação.

LANÇAMENTO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUI FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO.

É solidária a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário quando ficar demonstrado o interesse comum na situação que constitui fato gerador da respectiva obrigação.

Existe interesse comum, dando ensejo à solidariedade tributária passiva, quando a situação que se constitui como fato gerador do tributo proporciona ganho ou vantagem para aqueles que realizaram o fato.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

O conjunto probatório, levantado pela fiscalização, demonstra procedente a imputação da multa qualificada, por estar evidenciado o intuito de dolo e fraude.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

No Processo Administrativo Fiscal, somente é permitida a juntada posterior de provas caso haja motivo de força maior, ocorrência de fato ou direito superveniente ou necessidade de contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

Os efeitos da jurisprudência administrativa no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil somente se aplicam às partes nelas envolvidas, não possuindo caráter normativo, exceto nos casos previstos em lei.

Impugnação Improcedente

Extrai-se que, na origem, foi lavrado Auto de Infração para exigência do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), relativamente ao ano-calendário de 2011, exercício 2012, em razão da omissão de rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, com fundamento na presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (fls. 2.070/2.104 e 2.118/2.127).

O procedimento fiscal decorreu de seleção interna, a partir de critérios que apontaram movimentação financeira incompatível com a renda declarada.

Diante da falta de atendimento à intimação, os extratos bancários foram obtidos junto às instituições financeiras, através de Requisições de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF).

De posse dos extratos bancários, a fiscalização realizou a conciliação das contas, excluiu valores e intimou o titular a justificar a origem dos créditos remanescentes. Adicionalmente, realizou diligências com o objetivo de esclarecer os beneficiários da movimentação financeira.

Ao final, não comprovada a origem de nenhum dos lançamentos a crédito, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento de ofício. Os créditos com origem não comprovada estão listados no Anexo ao relatório de auditoria fiscal (fls. 2.105/2.116).

Quanto à conta corrente nº 43.477-9, da agência 0395-6, do Banco do Brasil S/A, a análise dos extratos bancários revelou se tratar de conta mantida em conjunto com Robson Everaldo Tavares, razão pela qual a fiscalização imputou a cada titular o valor correspondente a 50% dos depósitos bancários. Os valores correspondentes ao segundo titular são controlados em processo específico (Processo nº 13609.721771/2016-11).

Com base nos fatos apurados no decorrer da auditoria, incluindo as respostas às diligências fiscais, a autoridade tributária identificou uma movimentação bancária em benefício de pessoas físicas e jurídicas diversas, que mantinham vínculos familiares e societários em comum com os titulares das contas bancárias.

O imposto de renda devido foi acrescido de multa de ofício no percentual qualificado de 150%, por entender a fiscalização comprovada a ação dolosa para evitar o conhecimento da autoridade fazendária do fato gerador e de suas características essenciais (art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996).

Outrossim, caracterizou o interesse comum na situação que constitua o fato gerador, atribuindo responsabilidade solidária a Orlando Giordani de Mouras, Rafael de Souza Giordani, Modal Empreendimentos Imobiliários Ltda e Major Holding Ltda pela totalidade do crédito tributário (art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN).

Ciente da lavratura do auto de infração, em 07/12/2016, o contribuinte autuado impugnou o lançamento fiscal no dia 03/01/2017 (fls. 2.142 e 2.164).

Em síntese, o devedor principal apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito para decretar a improcedência do crédito tributário exigido no processo administrativo, acompanhados de documentos (fls. 2.164/2.191 e 2.194/2.202):

(i) os créditos nas contas bancárias têm origem em operações de comércio realizadas pelo autuado, na condição de microempresário, em que exerce informalmente e com habitualidade a negociação de gado de corte em diferentes regiões do estado de Minas Gerais. Acrescenta, ainda, atividades de corretagem em venda de móveis, comissões em transações de veículos para terceiros e serviços diversos;

(ii) as diligências levadas a efeito pelo fiscal autuante confirmam o exercício informal de atividades comerciais e serviços diversos, que compreendem recebimentos, dívidas e créditos, de sorte que os valores apurados não podem constituir base tributável em sua integralidade;

(iii) o lançamento tributário não poderia se concretizar por presunção legal de renda, com fundamento no art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, porquanto a fiscalização teve ciência das atividades do contribuinte;

(iv) o trabalho fiscal resta comprometido por incoerências e contradições, a exemplo das conclusões sobre a origem dos pagamentos vinculados à aquisição de imóvel pela empresa Major Holding Ltda, arrolada como responsável solidária no lançamento; e

(v) a multa qualificada carece de prova inconteste do dolo ou fraude do contribuinte, nos termos dos artigos 71 a 72, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

As pessoas físicas e jurídicas, arroladas como responsáveis solidários, também tomaram ciência do auto de infração em 07/12/2016. No dia 03/01/2007, protocolaram impugnações separadas, embora de igual teor.

Em resumo, constam as seguintes alegações de defesa (fls. 2.203/2.219, 2.222/2.237, 2.240/2.255 e 2.266/2.281).

(i) nulidade da autuação fiscal, por atribuir a responsabilidade solidária quanto à totalidade dos depósitos bancários sem conferir a oportunidade de manifestação sobre os créditos em contas, em garantia do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal;

(ii) a presunção legal de omissão de rendimentos não comporta a responsabilidade solidária do art. 124, inciso I, do CTN, visto inexistir, por parte de terceiros, não titulares das contas bancárias, interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. A solidariedade exige a participação conjunta na relação jurídico-tributária; e

(iii) a título de argumentação, ainda que fosse possível a imposição tributária, absolutamente descabida é a exigência da multa de ofício qualificada, em dobro, na medida em que inexistente a prova pela fiscalização de sonegação, fraude ou conluio.

O contribuinte foi intimado da decisão de piso em 16/10/2017, enquanto os responsáveis solidários, individualmente, nos dias 10/10/2017 ou 11/10/2017 (2.342/2.343 e 2.344/2.351).

Em 31/10/2017, em peça conjunta, apresentaram recurso voluntário. Após breve relato dos fatos, a peça recursal pugna pela reforma integral da decisão de piso, com base nos mesmos fundamentos das impugnações (fls. 2.354/2.425).

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro **Cleberson Alex Friess**, Relator

Juízo de Admissibilidade

Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, razão pela qual dele tomo conhecimento.

(i) Depósitos Bancários

O auto de infração extrai seu fundamento de validade do art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, que admite o lançamento tomando-se por base exclusivamente os depósitos bancários. Eis a redação do dispositivo de lei:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

(...)

Tem-se configurada omissão de rendimentos tributáveis quando o titular de conta bancária mantida junto à instituição financeira, depois de regularmente intimado pela fiscalização, deixa de comprovar a origem dos recursos financeiros nela creditados.

Dada a força probatória dos extratos bancários, recai sobre o contribuinte o ônus de apresentar documentação hábil e idônea a comprovar a origem dos depósitos, sob pena de caracterizar-se omissão de rendimentos tributável. Aliás, para alcançar a eficácia como prova da origem dos depósitos bancários, há que se entendê-la na acepção de comprovação da procedência e da natureza do crédito em conta.

Uma vez formalizado o auto de infração opera-se a inversão do ônus probatório, cabendo ao autuado apresentar provas hábeis e suficientes a afastar a presunção legal em que se funda a exação fiscal.

Quanto à possibilidade de comprovação da origem dos depósitos bancários na fase contenciosa objetivando a improcedência do lançamento fiscal, somente há de ser acolhida

quando se demonstre que os valores em conta não são tributáveis ou, alternativamente, que já foram oferecidos à tributação do imposto de renda.

A comprovação da origem de cada depósito deve ser feita de forma individualizada, evidenciada a correspondência, em data e valor, com o respectivo suporte documental apresentado para elisão da presunção legal de omissão de rendimentos.

Pois bem.

Tal como discorreu a decisão recorrida, o contribuinte foi intimado, por diversas vezes, a esclarecer a origem dos valores que circularam em suas contas correntes, sendo que, inclusive, a autoridade fiscal concedeu sucessivas prorrogações para atendimento (fls. 228/260 e 307/308, entre outros).

Ao final do procedimento fiscal, o contribuinte nada comprovou. Limitou-se a alegações genéricas, que, além da atividade de microempresário na BR Chassis Ltda – ME, na qual é sócio administrador, exercia habitualmente a atividade de negociante de gado de corte, denominado de “marchante” (fls. 261/262).

Para comprovar a atividade rural, a fiscalização solicitou expressamente a apresentação da relação das pessoas físicas e jurídicas de quem o contribuinte comprava e vendia o gado de corte, os valores e as datas das negociações, através do Termo de Intimação Fiscal nº 9, de 08/09/2016. Não houve resposta pelo fiscalizado (fls. 1.906/1.909).

Em nenhum momento, sua narrativa foi acompanhada de prova documental, que permita vincular um determinado crédito em suas contas bancárias, em datas e valores, com operações de qualquer atividade, de sorte a diferenciar rendimentos, custos e despesas.

No contencioso administrativo fiscal, o recorrente insiste na estratégia pouco transparente de contestar de forma genérica o lançamento fiscal.

De forma lacônica, no recurso voluntário argumenta que os valores movimentados tiveram origem em atividades que exerceu informalmente, relativas ao comércio de gado, corretagem em venda de imóveis, comissões em transação de veículos para terceiros e serviços diversos.

Porém, sequer consta dos autos um único documento hábil e idôneo capaz de atestar, mesmo que indiretamente, a origem e natureza dos créditos em suas contas bancárias, tomados individualmente, incluindo a movimentação que afirma ser oriunda do exercício de trabalho na informalidade. Alegar e não provar é o mesmo que nada alegar.

A toda a evidência, de forma imprópria, conveniente ao seu propósito, o autuado procura subverter o ônus probatório fixado em lei, a fim de alegar que a composição da base de cálculo do lançamento fiscal não corresponde, integralmente, a rendimentos tributáveis da sua atividade.

É do recorrente, titular de conta bancária, o ônus de demonstrar, por meio da linguagem de provas, que os valores depositados em conta pertencem a terceiros, não são tributáveis ou, eventualmente, já foram oferecidos à tributação do imposto de renda.

A propósito, o recorrente alegou, em sede de impugnação, que a autoridade fiscal incorreu em contradições e incoerências que retiram a credibilidade do lançamento fiscal, sobretudo em relação à compra de imóvel pela pessoa jurídica Major Holding Ltda, cuja transação imobiliária não envolveu qualquer pagamento oriundo das suas contas bancárias.

Realmente, a decisão de piso reconheceu o equívoco da fiscalização, nesse ponto. Contudo, o fato em nada macula o lançamento de omissão de rendimentos, porque continua sem comprovação da origem todo e qualquer crédito em conta bancária, constante da listagem que compõe a base de cálculo do auto de infração (fls. 2.324/2.326).

Nesse sentido, fundamentou o acórdão recorrido:

(...)

Tal situação, entretanto, não é bastante para desqualificar a Fiscalização, uma vez que diz respeito aos pagamentos realizados, em nada se relacionando a origem dos créditos, objeto da omissão de rendimentos.

(...)

Ao mesmo tempo, ao contrário do que defende o recurso voluntário, as diligências levadas a efeito pela fiscalização tributária não confirmam a origem e natureza dos valores, a crédito, que transitaram pelas contas bancárias, tampouco a habitualidade de negócios com gado de corte, de comércio informal ou de qualquer outra atividade (fls. 2.083/2.088).

Nesse sentido, reproduzo a decisão de primeira instância, que bem analisou os fatos (fls. 2.324):

(...)

As circularizações efetuadas pela Fiscalização, a par de identificarem os beneficiários e motivações dos inúmeros pagamentos feitos através das contas do contribuinte, não confirmam, como afirma, regularidade na atividade de negociação de gado de corte, muito menos a origem dos valores que adentraram nas contas fiscalizadas. Evidenciam, unicamente, entre outras operações pouco claras, compra de um veículo e de imóveis em benefício de terceiros (pessoas jurídicas), compra de gado em nome do Sr. Orlando Giordani de Moura, pagamento de serviços e pagamento de dívidas não declaradas. Relacionado à compra de gado de corte, observo unicamente duas operações (em negrito) e, ainda, assim, em nome de Orlando Giordani de Mouras, irmão do contribuinte. Em verdade, o resultado das diligências, no entendimento da autoridade fiscal, representaria prova para a atribuição da responsabilidade solidária de quatro beneficiários de pagamentos realizados por meio das contas do Interessado, o que adiante será analisado.

(...)

Como se nota, a autoridade fiscal direcionou a execução das diligências para descobrir os beneficiários dos valores que saíram das contas bancárias, e respectiva motivação das operações. A finalidade não foi investigar os ingressos de valores, cuja prova da origem incumbe ao titular da conta bancária.

Os dados e as informações obtidos pela fiscalização não permitem comprovar a origem dos créditos, a fim de submeter os valores às normas de tributação específicas, até porque o contribuinte nada esclareceu, apesar de regularmente intimado, em inobservância ao seu dever de colaboração, razão pela qual o lançamento de ofício se deu como omissão de rendimentos fundada em depósitos bancários de origem não comprovada.

Aliás, mesmo que o contribuinte tivesse comprovado o exercício de atividade rural, ou de qualquer outra, de forma habitual, o que se admite apenas por concessão dialética, essa condição, por si só, seria insuficiente para atestar a procedência e natureza do crédito em conta bancária.

Em qualquer caso, é imprescindível comprovar, de forma individualizada, com correspondência de valores e datas, a vinculação de cada depósito com a respectiva atividade, para fins de identificar a natureza dos créditos e delimitar, se for o caso, a base de cálculo dos rendimentos tributáveis não declarados. Por imposição legal, conforme já afirmado, esse ônus probatório é do titular da conta bancária.

Nessa mesma linha de raciocínio, a título exemplificativo, a recente Súmula CARF nº 222, aplicável ao exercício da atividade rural.

Súmula CARF nº 222:

No lançamento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) com base na aplicação da presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, quando não comprovada a origem individualizada dos depósitos bancários, não é cabível a redução da base de cálculo da autuação a 20%, ainda que o contribuinte afirme exercer exclusivamente a atividade rural.

Enfim, haja vista o conjunto probatório que integra o presente processo, não merece reforma a decisão de piso.

(ii) Multa Qualificada

Extrai-se do Relatório Fiscal que a fiscalização considerou comprovado o intuito de sonegação e fraude, motivo pelo qual fez incidir a multa qualificada de 150%, com base no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação vigente à época dos fatos:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

Justificou a autoridade lançadora (fls. 2.095/2.096):

(...)

Segue abaixo as atitudes do fiscalizado que comprovam sua ação dolosa em evitar o conhecimento da autoridade fazendária do fato gerador e de suas características essenciais:

- A Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF 2012, ano calendário de 2011, foi entregue informando uma renda de R\$ 6.530,00. No entanto, a movimentação financeira (créditos em conta) do selecionado, no ano em tela, foi de R\$ R\$9.985.503,40;
- Foi verificado que o contribuinte possuía, em seu nome, aplicação financeira no valor de R\$ 775.878,91, no BANCO PSA FINANCE BRASIL S/A e o valor não foi informado e o valor não foi informado na ficha bens e direitos, situação em 31/12/2010, na DIRPF 2012;
- Não declarou em sua DIRPF a existência das contas corrente e aplicações financeiras com os seus respectivos saldos em 31/12/2010 e 31/12/2011;
- Apresentou informações conflitantes para a administração tributária informando que a empresa do qual é sócio administrador estava inativa no ano de 2011 e que parte da movimentação financeira era proveniente das atividades desta empresa;
- Declarações apresentadas pelo fiscalizado e pelo segundo titular da conta corrente nº 43.477-9, da agência 0395-6, do Banco do Brasil S/A, informando ter havido um “empréstimo de nome” não remunerado para a movimentação da referida conta;
- Verificou-se a utilização de diversos valores para aquisições de bens e direitos para terceiros, grande parte familiares do fiscalizado;
- Não apresentação a fiscalização da documentação comprobatória de nenhum dos créditos lançados em sua conta corrente;
- Não realização de qualquer pagamento de IRPF referente ao ano de 2011.

Estes dados e informações citados acima comprovam não se tratar de apenas um erro, mas sim, de uma ação deliberada para evitar o conhecimento da autoridade

fazendária do fato gerador ao não prestar, ou prestar incorretamente as informações. Além, de não informar, também, não pagou qualquer valor. Portanto, está sendo aplicada a multa de 150%, prevista no artigo 44, inciso I, e § 1º, da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, para o IRPF.

(...)

A seu turno, o recurso voluntário assevera que a autoridade lançadora não se desincumbiu do ônus de demonstrar a conduta dolosa do contribuinte, na medida em que nenhum dos fatos mencionados permite concluir pela ocorrência das hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

A exigência tributária foi constituída a partir de depósitos bancários. A presunção legal de omissão de rendimentos não autoriza, por si só, a qualificação da multa de ofício, a teor do enunciado da Súmula CARF nº 25.

Pois bem.

Na hipótese de qualificação da multa de ofício, a produção probatória pela fiscalização é tarefa indeclinável, necessária à demonstração do preenchimento dos requisitos estipulados em lei.

No presente caso, com base no conjunto probatório como um todo, há conduta material bastante para justificar a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996. Senão vejamos.

Apesar da movimentação financeira total em suas contas bancárias de aproximadamente R\$ 10 milhões, durante o ano-calendário de 2011, o recorrente apresentou declaração de rendimentos anual (DIRPF/2012) com informação de renda auferida de R\$ 6.530,00, recebida da pessoa jurídica BR Chassis Ltda – ME, da qual é sócio administrador, sem declarar qualquer bem ou direito para demonstrar sua evolução patrimonial (fls. 02/05).

Mesmo após o expurgo de estornos, cheques devolvidos e transferências de outras contas da própria pessoa física, inclusive aplicações financeiras, a base de cálculo do lançamento fiscal é superior a R\$ 7 milhões (fls. 2.122/2.123).

Apesar dos valores elevados, o autuado omitiu integralmente os dados e saldos das suas contas bancárias na DIRPF/2012, inclusive uma aplicação financeira realizada no ano de 2010, mantida no Banco PSA Finance Brasil S/A, que foi resgatada em 2011, no valor de R\$ 775.878,91 (fls. 1.011/1.018).

Aliás, a análise dos extratos bancários e documentos revelou uma quantidade expressiva de cheques nominais emitidos em nome do recorrente, sacados diretamente no caixa, que demonstra o uso regular das contas bancárias.

Outro fato é que a empresa BR Chassis Ltda ME, da qual o contribuinte era sócio administrador, apresentou declaração anual como inativa. Intimado a esclarecer o recebimento de

valores, tendo em conta as condições operacionais da pessoa jurídica, o fiscalizado não respondeu ao termo (fls. 1.906/1.909).

Como sabido, os saldos e movimentações das contas correntes estão protegidos pelo sigilo bancário, razão pela qual a administração tributária, em um primeiro momento, apenas possui acesso a dados globais de movimentação financeira, sem detalhes das operações.

Quer dizer, quando se efetua uma transação financeira, o Fisco não toma conhecimento dos recursos movimentados na conta bancária, nem de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza (art. 5º, § 2º, da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001).

A administração tributária teve que se valer de cruzamento de dados para identificar indícios de cometimento de ilícito fiscal, haja vista a movimentação superior a 1.500 vezes a renda disponível declarada pela pessoa física. A fim de apurar os fatos, foi imprescindível determinar a fiscalização do contribuinte.

No entanto, desde o início do procedimento fiscal, o recorrente não se dispôs a revelar a procedência e motivação de nenhum dos créditos em suas contas bancárias, embora por várias vezes intimado a fazê-lo, sob a frágil justificativa, reforçada no apelo recursal, de exercer sua atividade na informalidade, sem emissão de documentos formais para comprovar os negócios, e que, na maioria das vezes, os valores apenas transitavam pelas contas, donde não representam qualquer rendimento.

Por conta da conduta recalcitrante do contribuinte em esclarecer a sua movimentação financeira, com base em elementos concretos da origem, a fiscalização teve que requisitar dados e informações das instituições financeiras, na forma da lei.

Apenas assim, após o envio pelas instituições financeiras, e análise detalhada dos documentos, a administração tributária pode tomar conhecimento das contas bancárias e identificar a existência de transações financeiras, em datas e valores, em confronto com a declaração de rendimentos anual.

Ainda, conforme comprovado pelas diligências fiscais, os valores das contas correntes foram utilizados para aquisição de bens e direitos para terceiros, dentre eles familiares do recorrente, o que denota a disponibilidade econômica/jurídica de renda dos operadores das contas bancárias, e não simples trânsito de numerário.

De fato, a partir das respostas obtidas nas diligências, a autoridade fiscal registrou conclusões sobre os beneficiários da movimentação financeira das contas bancárias. Merecem destaque (fls. 2.099/2.102):

(i) diversas saídas de valores das contas bancárias tendo como favorecido Orlando Giordani de Mouras, irmão do recorrente, incluindo pagamentos a terceiros pela compra de gado de corte. Quando intimado a esclarecer o motivo

de receber valores através das contas bancárias do irmão, não apresentou resposta;

(ii) Mariana de Sousa Giordani, filha de Orlando Giordani de Mouras, irmão do recorrente, adquiriu móveis e artigos de decoração de empresa especializada, cujos pagamentos foram realizados com cheques das contas bancárias do autuado;

(iii) Rafael de Souza Giordani, filho de Orlando Giordani de Mouras, irmão do recorrente, adquiriu um veículo de passeio, declarado em seu nome, cujo pagamento foi realizado, na quase totalidade, através de transferência de recursos financeiros das contas bancárias do autuado; e

(iv) a pessoa jurídica Modal Empreendimentos S/A, administrada por Letícia de Lima e Sousa Giordani, cônjuge do irmão do recorrente, José Roberto de Moura Giordani, realizou a compra de imóvel urbano, cujo pagamento, ao menos em parte, se deu através de cheques emitidos por uma das contas bancárias do recorrente.

Disso tudo, não há como discordar da autoridade fiscal quando afirma que a conduta do contribuinte autuado não equivale ao cometimento de erros, ou mera omissão de rendimentos, por si só.

Trata-se de ação concreta com o nítido propósito de evitar ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, o que se amolda à figura típica da sonegação fiscal (art. 71, da Lei nº 4.502, de 1964).

A autoridade lançadora, em trabalho diligente de coleta de informações no curso da fiscalização, apresenta fatos que mostram a dinâmica de repasse de recursos financeiros e favorecimento entre pessoas com laços familiares, através das contas bancárias do recorrente, à margem de qualquer declaração fiscal de rendimentos, com o evidente propósito de impedir ou retardar o conhecimento pela autoridade tributária do auferimento de rendas ou proventos, passível da incidência de imposto de renda.

Por sinal, mesmo na hipótese de exigência fiscal alicerçada em presunção legal, a exacerbação do percentual da multa de ofício, pela sua qualificação, é medida adequada quando o acervo probatório é dotado de seriedade e convergência para demonstrar o dolo na conduta do titular das contas bancárias.

Impõe-se a qualificação de penalidade quando o contribuinte age de maneira desleal com a administração tributária.

Acrescento, como razões de decidir, os próprios fundamentos da decisão recorrida, na mesma linha de raciocínio (fls. 2.328):

(...)

É imperativo destacar que o presente caso não se trata de uma mera omissão de rendimentos, causada por um equívoco ou descuido do Autuado. De fato, não é razoável, que o contribuinte, cuja movimentação financeira somou R\$ 9.985.000,00 tenha apresentado uma Declaração de Rendimentos, sem qualquer bem ou direito, informando uma renda de apenas R\$ 6.530,00.

Entendo que o fato de o contribuinte ter declarado à Receita Federal, na sua DAA/2012, valores totalmente incompatíveis com créditos efetuados em suas contas bancárias já é suficiente para caracterizar o dolo, ou seja, a intenção do contribuinte em evitar a tributação de forma que afronte a legislação. A reiteração quase diária do comportamento, da existência de créditos em valores extremamente elevados, caracteriza a intenção, faz prova da vontade.

Os créditos, objeto do presente auto de infração, dizem respeito aos créditos não comprovados, embora, por inúmeras vezes o senhor Rubens Giordani de Mouras tenha sido intimado a fazê-lo, e que foram omitidos intencionalmente nas DIRPF, sendo que a Receita Federal só tomou conhecimento de sua existência após análise das Declarações enviadas pelas Instituições Financeiras em confronto com a DAA apresentada pelo contribuinte.

Ainda, como narrado no Relatório Fiscal, o Contribuinte utilizou valores constantes de suas contas correntes para aquisição de bens e direitos para terceiros, conforme comprovado nas Diligências efetuadas, não fazendo qualquer declaração de bens. Houve, comprovadamente, a ocultação de um grande volume de operações manifestadas pela movimentação financeira vultosa, com o evidente escopo de impedir o conhecimento de fatos geradores por parte da autoridade fazendária.

Vê-se dessa maneira, que houve, concretamente, intenção por parte do contribuinte de afastar da tributação os valores de depósitos não justificados – omissão de rendimentos - agora considerados rendimentos auferidos, e também de omitir informações em suas DIRPF anuais, detectados no presente procedimento, não se tratando de uma mera omissão de rendimentos involuntária.

Da conduta do Interessado, não se vislumbra outro propósito que não o de não pagar imposto devido, por meio da omissão de rendimentos tributáveis, recebidos tanto de pessoas físicas quanto de pessoas jurídicas no ano-calendário de 2011. Por mais que o Impugnante insista em afirmar que o dolo não foi comprovado na presente hipótese, inexiste outra razão plausível para a conduta do Autuado que não a de burlar o Fisco Federal, o que ensejaria a aplicação da multa qualificada, nos termos do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996, e art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502.

(...)

(Destaque do Original)

Apesar de manter a multa de ofício qualificada, é dever do ofício o órgão julgador limitar o seu percentual ao patamar de 100%, em razão da retroatividade da legislação superveniente mais benéfica, nos termos do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que alterou o art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996 (art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional - CTN).

(iii) Responsáveis Solidários

A autoridade fiscal atribuiu responsabilidade solidária pelo crédito tributário lançado às pessoas físicas Orlando Giordani de Mouras e Rafael de Sousa Giordani, além das pessoas jurídicas Modal Empreendimentos Imobiliários Ltda e Major Holding Ltda, com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

(...)

Preliminarmente, os devedores solidários alegam que o art. 42, da Lei nº 9.430, de 1996, cuida de hipótese de presunção legal de omissão de rendimentos, razão pela qual se restringe ao titular da conta de depósito ou investimento. O dispositivo de lei, ou qualquer outro diploma legal de regência do imposto de renda, não faz alusão a responsáveis solidários.

E mesmo que a lei trouxesse hipótese de responsabilidade tributária para a presunção legal, haveria necessidade de intimação dos autuados, antes de formalizar o crédito tributário via lançamento de ofício, para esclarecimentos dos depósitos bancários.

Dessa forma, ao atribuir responsabilidade solidária às pessoas físicas e jurídicas sem conferir a elas oportunidade de se manifestar sobre os créditos bancários, listados no auto de infração, o lançamento é nulo de pleno direito.

Sem razão.

A solidariedade por interesse comum a que se refere o art. 121, inciso I, do CTN, é norma geral em matéria tributária, aplicável a todo e qualquer lançamento de crédito tributário, contanto que a fiscalização demonstre que o terceiro possui “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

É dizer, a solidariedade tributária independe da existência de lei específica, que disponha expressamente sobre a hipótese de presunção legal de omissão de rendimentos de que trata o art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

O art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, determina a intimação dos titulares da conta bancária para comprovarem, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nas operações, requisito cumprido pela autoridade fiscal.

Não há dever legal de intimar a pessoa, física ou jurídica, em relação ao qual o agente autuante formalizou a imputação de responsabilidade tributária no lançamento de ofício.

Outrossim, o procedimento fiscal corresponde a uma fase pré-litigiosa, cuja natureza é inquisitoria e investigativa, que ocorre anteriormente à lavratura do auto de infração.

Nele se colhem elementos e se analisam documentos e informações para reunir as provas imprescindíveis para motivar o lançamento do crédito tributário ou a aplicação de penalidade. Trata-se de uma etapa pré-litigiosa, preparatória para a constituição do crédito tributário, em que não há litigante nem acusado, tão somente investigado.

Após o lançamento, mediante a ciência da exigência fiscal, o sujeito passivo tem direito, propriamente, ao contraditório e à ampla defesa, nos termos estabelecidos no processo administrativo tributário. O direito ao contraditório e à ampla defesa é garantido pelo inciso LV do art. 5º da Carta da República de 1988 apenas aos litigantes em processo administrativo e judicial, bem como aos acusados em geral.

Nesse sentido, o enunciado nº 162 deste Tribunal Administrativo:

Súmula CARF nº 162: O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

Instaurado o litígio, pela apresentação da impugnação tempestiva, os responsáveis solidários poderá exercer o direito ao contraditório e à ampla defesa para demonstrar a incorreção do procedimento de inclusão no polo passivo da relação tributária.

Quanto aos argumentos de que os valores transitados nas contas bancárias pertencem exclusivamente aos seus titulares, de maneira que impor a terceiros, não titulares das contas, responsabilidade solidária, equivale a uma nova presunção, sem respaldo legal, cuida-se de matéria de mérito, que envolve a própria questão de fundo da comprovação pela autoridade fiscal do interesse comum que assegura a conformidade do vínculo de solidariedade atribuído com fundamento no art. 121, inciso I, do CTN.

Em suma, cabe rejeitar a preliminar.

Quanto ao mérito, o recurso voluntário assevera que a responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, inciso I, do CTN, somente tem lugar quando todos os sujeitos passivos realizam conjuntamente o fato gerador, sendo irrelevante para gerar a solidariedade tributária os interesses de ordem econômica, moral ou social.

No caso dos autos, não há que se cogitar de solidariedade entre titular da conta bancária e beneficiários dos recursos financeiros, por inexistir o interesse comum que constitui o fato gerador do tributo.

Para caracterizar o interesse comum, e sustentar juridicamente a responsabilidade solidária atribuída, imprescindível o envolvimento direto dos terceiros na materialização do fato econômico tributável, o que não restou provado pela fiscalização.

Pois bem.

A autoridade lançadora detalha a eleição dos responsáveis tributários em tópico específico do Relatório Fiscal (fls. 2.096/2.104).

Inicialmente, elaborou fluxogramas com a finalidade de mostrar as relações existentes entre os titulares das contas bancárias e os beneficiários dos recursos movimentados, seja decorrentes de laços familiares, seja de vínculos societários com pessoas jurídicas, incluindo sócios em comum.

No final de tudo, discorreu individualmente em relação aos quatro responsáveis solidários, que foram beneficiários de recursos movimentados nas contas correntes:

V.I.I – ORLANDO GIORDANI DE MOURAS

Constatamos durante a fiscalização que o Sr. Orlando foi o principal beneficiário da movimentação financeira. A seguir descreveremos os principais fatos apurados durante a fiscalização.

- Irmão do primeiro titular;
- Sócio administrador da empresa RETIFICA DIESEL SETE LTDA (23.996.945/0001-00) a qual era fonte pagadora e possuía como sócio o Sr. ROBSON EVERALDO TAVARES, segundo titular da conta corrente do BANCO DO BRASIL S/A;
- Administrador e representante legal da empresa RAMA USINAGEM EIRELI - ME (07.848.119/0001-68) a qual era fonte pagadora e possuía como sócio o Sr. ROBSON EVERALDO TAVARES, segundo titular da conta corrente do BANCO DO BRASIL S/A;
- Foi beneficiário pessoalmente de cheques ou TED's de R\$ 693.500,00, conforme consta do Termo de Intimação Fiscal nº 01/124. O mesmo foi intimado para justificar estes valores, pediu prorrogação de prazo e não apresentou nenhuma justificativa;
- Em resposta aos Termos de Intimação Fiscal nº 01/128 e 01/119 foram apresentadas as notas fiscais nº 480.581, 480.582 e 480.583, totalizando R\$ 77.500,00, o qual é o comprador de gado bovino e o valor foi pago com cheques das contas investigadas;
- Sua filha e dependente no ano de 2011, MARIANA DE SOUSA GIORDANI, adquiriu móveis e artigos de decoração na empresa QUALITY INTERIORES COMERCIAL LTDA – EPP e os pagamentos foram realizados com cheques das contas investigadas, conforme resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01/149;
- A empresa LESTE VEICULOS E LOCACAO LTDA – ME (10.594.876/0001-67), já baixada, da qual era sócio administrador enviou para as contas

investigadas o valor de R\$ 65.000,00. Este valor constou do Termo de Intimação Fiscal nº 01/124, o qual não foi respondido;

- A empresa DAX AUTOMOVEIS E PECAS LTDA (12.576.469/0001-52), já baixada, da qual era sócio administrador recebeu das contas investigadas o valor de R\$ 163.780,00. Este valor constou do Termo de Intimação Fiscal nº 01/124, o qual não foi respondido;
- O Sr. BRENO HENRIQUE MENDES FARIA, o qual foi responsável pelo saque de dinheiro em espécie que soma R\$ 493.360,00, foi funcionário, no ano de 2012, da empresa DIESEL SETE PECAS LTDA (64.435.670/0001-13), da qual o Sr. Orlando era sócio administrador. Respondendo ao Termo de Intimação Fiscal nº 01/124 o Sr. Breno informou que fazia serviço de "office-boy" e apenas recolhia o cheque com o Sr. Rubens e retornava com o dinheiro, não sabendo precisar a finalidade da troca.
- O seu filho, RAFAEL DE SOUZA GIORDANI, que também é sócio nas empresas LESTE VEICULOS E LOCACAO LTDA – ME e MAJOR HOLDING LTDA possuía procuração pública para movimentar a conta corrente investigada no Banco do Brasil S/A;
- Foi o representante da empresa MAJOR HOLDING LTDA na escritura de compra de um imóvel do Sr. RAUL ROCHA detalhado no item II.III do presente relatório. A fiscalização concluiu, com base nos indícios apresentados, que foram utilizados dois cheques das contas investigadas nos valores de R\$ 230.000,00 e R\$ 128.500,00. As informações e documentos que levaram a esta conclusão constam dos Termos de Intimação fiscal nº 01/132 e 01/125 e no Ofício 12/2016/SAFIS/DRF/STL e suas respostas.

V.I.II – RAFAEL DE SOUZA GIORDANI

Constatamos durante a fiscalização que o Sr. Rafael foi beneficiário da movimentação financeira. A seguir descreveremos os principais fatos apurados durante a fiscalização.

- Sobrinho do primeiro titular;
- Filho do principal beneficiário;
- Possuía procuração pública para a movimentação da conta corrente nº 43.477-9, da agência 0395-6, do Banco do Brasil S/A;
- Em resposta aos Termo de Intimação Fiscal nº 01/137 foi apresentado os dados da nota fiscal eletrônica nº 2601, referente a aquisição em seu nome de um veículo BMW X1 SDRIVE 18L por R\$ 120.000,00 e que parte deste valor (R\$ 115.000,00) foi pago através de uma TED emitida por uma das contas investigadas. Ressalta-se que o citado veículo está declarado em sua DIRPF;

- É sócio de seu pai, ORLANDO GIORDANI DE MOURAS, nas empresas LESTE VEICULOS E LOCACAO LTDA – ME e MAJOR HOLDING LTDA;

V.I.III – MODAL EMPREENDIMENTOS S/A

Constatamos durante a fiscalização que a empresa foi beneficiária da movimentação financeira. A seguir descreveremos os principais fatos apurados durante a fiscalização.

- A empresa já possuiu como sócio administrador o Sr. JOSÉ ROBERTO DE MOURA GIORDANI, irmão do primeiro titular da conta;
- A empresa era administrada na época do fato pela Sra. LETÍCIA DE LIMA E SOUSA GIORDANI, a qual constava na DIRPF do ano calendário de 2011 como cônjugue ou companheira do Sr. JOSÉ ROBERTO DE MOURA GIORDANI;
- Respondendo ao Termo de Intimação Fiscal nº 01/141 a empresa EDIPLAN - EDIFICACOES E PLANEJAMENTO DE OBRAS LTDA – ME informou que recebeu dois cheques nos valores de R\$30.000,00 e R\$60.000,00 como pagamentos pela alienação da unidade 204, do Edifício Maria Madalena Filizzola, situado à Rua Santa Juliana em Sete Lagoas, realizada para a empresa MODAL EMPREENDIMENTOS S/A. Apresentou cópia da escritura, na qual consta que a empresa MODAL EMPREENDIMENTOS S/A foi representada pela sua presidente a Sra. LETÍCIA DE LIMA E SOUZA GIORDANI, CPF 442.402.526-87. Os cheques citados foram emitidos por uma das contas investigadas na fiscalização;
- A Sra. LETÍCIA DE LIMA E SOUZA GIORDANI recebeu, ainda, o cheque nº 000929, da conta 10133-8, da Cooperativa de Crédito de Sete Lagoas Ltda., no valor de R\$ 10.000,00;

V.I.IV – MAJOR HOLDING LTDA

Constatamos durante a fiscalização que a empresa foi beneficiária da movimentação financeira. A seguir descreveremos os principais fatos apurados durante a fiscalização.

- Possui como sócio administrador o Sr. ORLANDO GIORDANI DE MOURAS, principal beneficiário da movimentação financeira;
- Possui como sócio o Sr. RAFAEL DE SOUZA GIORDANI, beneficiário da movimentação financeira e procurador do primeiro titular;
- Conforme os Termos de Intimação fiscal nº 01/132 e 01/125 os cheques nos valores de R\$ 230.000,00 e R\$ 128.500,00 foram recebidos pelo genitor da intimada, ANA PAULA MOREIRA PAIXÃO ROCHA, o Sr. RAUL ROCHA o qual encontrava-se em sério tratamento médico e após a compensação os valores foram entregues ao mesmo. Aprofundando a apuração a fiscalização obteve por telefone a informação da Sra. ANA PAULA que provavelmente este valor foi recebido por seu pai pela venda de uma casa,

porém, sem esta certeza este fato não foi citado em sua resposta. De posse destas informações, a fiscalização verificou a DIRPF do Sr. RAUL ROCHA e verificou que realmente havia a venda de um imóvel no ano de 2011 em valores compatíveis com os cheques e que não havia outras informações que justificassem o recebimento destes valores. A venda estava declarada com informações de que ocorreu em abril de 2011 por R\$ 402.016,12 para a empresa MAJOR HOLDING LTDA, CNPJ 08.458.313/0001-08. Foi, então, emitido pela Delegacia da Receita Federal de Sete Lagoas o Ofício 12/2016/SAFIS/DRF/STL, de 01/11/2016, solicitando ao Cartório do 3 Ofício de Notas de Sete Lagoas a certidão de inteiro teor desta operação. Respondendo ao ofício esta fiscalização recebeu resposta acompanhada da escritura de compra e venda do imóvel. Analisando esta escritura lavrada em 07/11/2016, verifica-se que a venda realmente foi realizada no valor, já quitado, de R\$ 402.016,12 para a empresa MAJOR HOLDING LTDA, representada pelo Sr. ORLANDO GIORDANI DE MOURAS. A fiscalização concluiu, com base nº conjunto de fatos e nos indícios apresentados, que foram utilizados dois cheques das contas investigadas nos valores de R\$ 230.000,00 e R\$ 128.500,00 para aquisição do imóvel. As informações e documentos que levaram a esta conclusão constam dos Termos de Intimação fiscal nº 01/132 e 01/125 e no Ofício 12/2016/SAFIS/DRF/STL e suas respostas.

Ao decidir sobre o tema, inclusive rejeitando a nulidade da imputação de responsabilidade solidária, extrai-se os seguintes fundamentos do acórdão de primeira instância (fls. 2.332/2.337):

(...)

Cabe aqui observar a situação descrita no art. 124, I, do CTN, que enquadra como solidariamente obrigado as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – **as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.** (grifei)

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

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

Portanto, são dois os tipos de solidariedade na obrigação tributária: a primeira é das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador e, a segunda, quando definidos por lei.

A última hipótese não comporta maiores dificuldades visto que a lei define as pessoas solidárias com o pagamento da dívida tributária. Já a primeira, requer a análise individual de cada situação para determinar se existe interesse comum,

acarretando a solidariedade. Entenda-se como interesse comum o fato de o responsável solidário ter benefícios econômicos na situação que constitua o fato gerador da obrigação, o que deve ser demonstrado na ação fiscal.

(...)

No presente caso, só nos cabe avaliar se a autoridade fiscal demonstrou o “interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal”, com a definição de quais as vantagens dos sujeitos passivos solidários, se os recursos que transitaram nas contas correntes fiscalizadas do autuado lhes pertenciam ou se os mesmos teriam utilizado as contas bancárias em benefício próprio, ou seja, para receber alguma vantagem financeira. A sujeição passiva está relacionada com fatos geradores que atribuem vantagens ao sujeito solidário, o que, repise-se, deve ser demonstrado nos autos.

(...)

2.2.2.1 - Da Solidariedade Tributária e da Comprovação do Interesse Comum

Não é tarefa das mais simples delimitar o sentido e o alcance da expressão interesse comum, utilizada no art. 124, inciso I, do CTN, uma vez que se trata de conceito jurídico indeterminado e que, por essa razão, há de ser examinado caso a caso, a vista das circunstâncias fáticas da situação em exame. Aliás, não é por outra razão que vários doutrinadores, quando cuidam do tema, se abstêm de definir interesse comum, limitando-se a fornecer exemplos de situações nas quais ele estaria presente.

(...)

Assim, embora não haja definição do que vem a ser interesse comum, em todos os exemplos citados, percebe-se a presença de um mesmo elemento, que pode ser adotado como diretriz para a verificação do interesse comum. Trata-se do proveito, ganho ou vantagem extraída da situação que configura fato gerador da obrigação tributária. Nesse sentido, a solidariedade seria decorrência do ganho comum obtido por todos os envolvidos na realização do fato e não propriamente na realização direta do fato. Essa é a diretriz a ser adotada, em contraponto à tese da defesa, na verificação do interesse comum.

(...)

Para a autoridade fiscal, a responsabilidade solidária, que decorreria do interesse comum na situação fática colhida no lançamento, foi evidenciada pela apuração de que vários recursos existentes nas contas bancárias fiscalizadas foram destinados aos impugnantes, como em diversos casos apurados por meio das Diligências (e.g compra de veículo para Rafael de Freitas Navarro, sobrinho do contribuinte; compra de gado para Sr. Orlando, que ainda foi beneficiário de cheques ou Teds no valor de R\$ 693.500,00; compra de artigos de decoração para Mariana Giordani, filha de Orlando Giordani; compra de imóveis envolvidos, sócios em comum de empresas, a demonstrar uma dinâmica de repasse de

recursos à margem da Fiscalização. Entendeu que estas circunstâncias revelariam que os valores depositados, embora de origem não comprovada, pertenciam a todos, que além de tudo integram a mesma família e são sócios das mesmas empresas, beneficiadas por recursos oriundos das contas fiscalizadas.

Nesse sentido, procurou demonstrar a autoridade fiscal a existência do interesse comum, que se traduziria no ganho consubstanciado pelas quantias de dinheiro vertidas, de variadas formas, como citado, em favor dos impugnantes, notadamente para o Sr. Orlando Giordani de Mouras, maior beneficiário, como apontado no Relatório Fiscal.

Assim, à vista dos fatos levantados, a autoridade lançadora entendeu pelo interesse comum dos Impugnantes nos valores movimentados pelas contas bancárias, onde seriam efetuados os créditos de numerários, que posteriormente também os beneficiariam, ainda que em parte, como demonstraram as Diligências.

A estreita relação e interligação entre os sujeitos passivos e a movimentação financeira realizada pelos envolvidos, revelada nos benefícios recebidos, contém todos os elementos necessários para caracterizar a existência de um grupo com os mesmos interesses, que atuaram em conjunto, o que justifica, portanto, o procedimento adotado pela autoridade.

Foram identificadas, em exaustivo trabalho fiscal, diversas vantagens recebidas pelos sujeitos solidários, por meio dos recursos que transitaram nas contas correntes em nome do autuado. E, embora identificado que apenas parte das quantias movimentadas verteu diretamente a favor dos Impugnantes, não há dúvida que restou configurada uma dinâmica de repasse de recursos entre os mesmos à margem da fiscalização, reveladora do interesse na situação que constituiu o fato gerador.

Se parcela expressiva dos valores não justificados pelos sujeitos passivos, Sr. Rubens e Sr. Robson, foi repassada aos Interessados, diretamente ou não, é inegável, insista-se, que havia interesse comum na manutenção das contas e nos recursos nelas movimentados, unicamente com o propósito de receber vantagens financeiras.

Ressalto, ainda, alguns aspectos que evidenciam a forte interligação entre os sujeitos passivos - Sr. Rubens Giordani de Mouras e Robson Everaldo Tavares - com os responsáveis solidários arrolados:

(...)

As circunstâncias elencadas, dentre outras apontadas pela Fiscalização, entendendo bastantes para atestar o interesse comum nos fatos que originaram o crédito tributário em litígio. Está claro que, para obtenção dos benefícios, concorreram os Impugnantes para a realização conjunta configuradora do fato gerador. Registra-se, ainda, informação de terceiro, funcionário da empresa da qual Sr. Orlando detinha participação societária, de que cheques provenientes das contas

fiscalizadas eram emitidos e descontados em favor do próprio emitente, Sr. Rubens. Neste cenário, é de causar espécie o fato de que o Sr. Rubens não detinha qualquer participação societária em conjunto com os demais.

Há de se considerar, ainda, que, no cenário evidenciado pela Fiscalização, não é crível a percepção de benefícios de tamanha monta apenas por gratuidade ou mesmo por doações não declaradas.

Não bastando, é de se ressaltar a existência de Procurações ao solidário Rafael de Souza Giordani (fls.383/384) e ao sujeito passivo Robson Everaldo Tavares (FLS. 384), que lhes davam poderes amplos, gerais e irrestritos para movimentar uma das contas fiscalizadas (Banco do Brasil), inclusive para fazer depósitos e retiradas, emitir, endossar e descontar cheques, receber e dar quitação, receber benefícios, dentre outros. Logo, é de se perguntar porque o sujeito passivo principal, Sr. Rubens, designou a intermediação de uma terceira pessoa, sendo esta seu sobrinho, vinculado societariamente a duas empresas com seu Pai, Sr. Orlando. Este, por sua vez, detinha participação em duas outras empresas com o sujeito passivo Robson Everaldo Tavares. Ressalto que foi verificado ser o Sr. Orlando o principal beneficiário dos recursos das contas fiscalizadas.

As diligências realizadas, portanto, deixaram clara a natureza dos referidos benefícios e a interligação entre os interessados. Daí se pode concluir, necessariamente, que os solidários tiveram interesse comum nos depósitos de origem não comprovada, situação que, ao amparo da presunção legal, constitui o fato gerador do imposto de renda no caso concreto. Tal prova, de tão robusta, permite invocar a sujeição passiva por solidariedade, a teor do art. 124, inciso I do CTN. Insisto que a sujeição passiva está relacionada com fatos geradores que atribuem vantagens aos sujeitos solidários, o que foi demonstrado nos autos. É inegável a participação de todos, ainda que indiretamente, na ocorrência do fato gerador.

(...)

(Destaques do Original)

A decisão recorrida reconhece que o interesse comum, a que alude a autoridade lançadora, reside no proveito, ganho ou vantagem financeira da movimentação bancária, dado a utilização dos recursos das contas correntes, em grande parte, para aquisição de bens e direitos em benefício de pessoas interligadas por laços familiares e societários.

Em que pese os fundamentos da fiscalização, o acórdão de primeira instância concluiu, a partir dos elementos de prova, que as circunstâncias elencadas pela autoridade lançadora também seriam capazes de demonstrar o interesse comum nos fatos que originaram o crédito tributário, isto é, nos depósitos de origem não comprovada, que, ao amparo da presunção legal, constituem o fato gerador do imposto de renda.

Ocorre que o interesse econômico, sem comprovação de algum vínculo com o fato jurídico tributário, não é suficiente para atrair a responsabilização solidária do art. 124, inciso I, do CTN. Predomina o entendimento, na doutrina e jurisprudência, que o interesse comum não se confunde como interesse ou proveito econômico.

Na sua acepção clássica, o interesse comum está associado com interesse jurídico, caracterizado pelo vínculo jurídico entre pessoas, que estando do mesmo lado da relação jurídica, realizam conjuntamente o fato gerador. É exemplo o imóvel em condomínio, mantido indiviso, em que os coproprietários são responsáveis solidários nas obrigações tributárias, em decorrência do interesse comum.

Afora a realização conjunta, em típico negócio jurídico lícito, é possível a responsabilidade solidária incidir na hipótese de cometimento de ilícitos. Aqui, ao menos inicialmente, não existiria vínculo jurídico formalizado, identificado pela presença de pessoas do mesmo lado da relação jurídica. Haveria união, mediante colaboração, para ocultar ou manipular, a fim de escapar de obrigações fiscais.

Mesmo no cometimento de ilícitos, o interesse comum continua, inevitavelmente, vinculado à atuação conjunta em ato, fato ou relação jurídica que resulta no fato gerador da obrigação principal. Isso porque o interesse comum envolve a autuação de mais de uma pessoa em situação ligada ao fato gerador.

Quando decorrente de ato ilícito, a responsabilização solidária pressupõe o vínculo do terceiro com o ato ilícito e com o contribuinte. Além disso, o ônus probatório incumbe à autoridade tributária, que deverá comprovar o nexo causal da participação no ato ilícito que repercute no fato jurídico tributário, em prejuízo à arrecadação e fiscalização de tributos.

Busca-se desestimular comportamentos ilícitos, por meio de responsabilização solidária pelo crédito tributário de todos aqueles que participam de atos, fatos ou negócios que materializam a obrigação tributária.

Aliás, essa linha de interpretação se coaduna com o disposto no art. 128 do CTN, segundo o qual a “lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”.

O auto de infração foi lavrado em nome do titular das contas bancárias, mantendo a autoridade fiscal a regra que a titularidade dos depósitos bancários pertence às pessoas indicadas nos dados cadastrais, salvo prova do uso da conta por terceiros (Súmula CARF nº 32).

Malgrado afirmar que Orlando Giordani de Mouras foi o principal beneficiário dos recursos em contas bancárias, cujo filho, Rafael de Souza Giordani, possuía procuração pública para movimentação da conta do Banco do Brasil, outorgada pelo contribuinte, a autoridade fiscal não considerou provado que os valores creditados nas contas bancárias, sequer parte deles, pertenciam a terceiro, evidenciando interposição de pessoa. Caso contrário, o lançamento deveria ser feito em relação ao efetivo titular (art. 42, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996).

A fiscalização não produziu prova que os solidários arrolados actuaram de maneira ativa, em conjunto com o titular da conta bancária, em algum ato, fato ou negócio relacionado aos créditos bancários, individualmente considerado, de forma a configurar o interesse comum na situação que constitui o fato gerador.

Não há materialidade, sequer um indício concreto, na linguagem de provas, acerca da vinculação dos solidários com os ingressos de valores em conta bancária, mediante depósitos, comprovando a participação em atos, fatos ou negócios jurídicos, lícitos e/ou ilícitos, relacionados aos rendimentos omitidos.

Todo o esforço investigativo, repita-se, foi direcionado para comprovar a saída habitual de recursos financeiros das contas bancárias em benefício das pessoas físicas e jurídicas, para aquisição de bens e direitos.

O interesse comum de que trata o art. 121, inciso I, do CTN, não corresponde ao interesse em manter as contas bancárias e os recursos nelas movimentados para receber vantagens financeiras. Para fins de subsunção ao dispositivo de lei, o interesse comum deve remeter à relação jurídica tributária, que se dá no ingresso de valores em conta bancária.

Com efeito, o benefício econômico, expresso em termos monetários, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade, sobretudo quando falta elemento concreto relacionado aos créditos bancários de origem não comprovada, os quais, por força de presunção legal, são considerados omissão de rendimentos tributáveis.

É verdade que, diante dos fatos apurados pela fiscalização, incluindo os vínculos familiares e societários entre titulares das contas e responsáveis solidários, a fruição do resultado ou proveito econômico da movimentação bancária serve como indício para a caracterização do interesse comum nos depósitos bancários. Porém, não basta. A legalidade tributária impõe provas adicionais, mesmo que indireta ou indiciária.

Aparentemente, o resultado das diligências indicava a necessidade de aprofundar a produção probatória, com abertura de procedimento fiscalizatório junto aos beneficiários dos recursos financeiros, principalmente em nome de Orlando Giordani de Mouras e Rafael de Souza Giordani, a fim de investigar e materializar a relação das pessoas físicas com os valores creditados nas contas bancárias. Não consta dos autos.

Outrossim, não se pode assumir - baseado apenas no proveito econômico dos recursos que transitaram nas contas bancárias, aliás, apenas parte dos valores, em diferentes proporções, conforme o beneficiário - que os devedores solidários arrolados estão vinculados, direta ou indiretamente, aos créditos bancários de origem não comprovada, atuando de forma interligada para atingir interesses comuns, capaz de justificar a imputação de responsabilidade solidária relativamente à totalidade do crédito tributário constituído.

Acresço, ainda, que a fiscalização tributária informou que Rafael de Souza Giordani, sobrinho do contribuinte, e filho de Orlando Giordani de Mouras, maior beneficiário dos recursos

financeiros, possuía procuração pública com poderes amplos, gerais e irrestritos para movimentar a conta no Banco do Brasil (fls. 383/384).

Nada obstante, a autoridade fiscal não revela, concretamente, uma única intervenção como procurador, vinculada aos créditos bancários, para retratar o interesse comum nos depósitos de origem não comprovada.

Quanto à empresa Major Holding Ltda, a decisão de piso se convenceu que os recursos financeiros que foram destinados para compra de imóvel tiveram origem em cheques emitidos pela própria pessoa jurídica, e não nas contas bancárias auditadas (fls. 2.337).

Tal fato, por si só, fragiliza a responsabilidade solidária atribuída pela fiscalização à Major Holding Ltda, haja vista os fatos relatados pela autoridade tributária para justificá-la, acima transcritos.

Além do que, ao contrário da interpretação que prevaleceu no acórdão de primeira instância, apenas o vínculo societário e a interligação entre as pessoas físicas, que não se confunde com a pessoa jurídica, da qual são sócios, não são suficientes para que a solidariedade seja validamente estabelecida.

Disso tudo, cabe reformar a decisão recorrida para excluir do polo passivo os solidários Orlando Giordani de Mouras, Rafael de Sousa Giordani, Modal Empreendimentos Imobiliários Ltda e Major Holding Ltda, já que não restou demonstrado nos autos o interesse comum a que alude o art. 121, inciso I, do CTN.

Não se trata de reconhecer vício no lançamento fiscal, e sim conjunto probatório insuficiente para imputar a solidariedade do art. 121, inciso I, do CTN.

Em relação à responsabilidade solidária, deixo de examinar as demais matérias de defesa, por absoluta desnecessidade para o deslinde do feito.

Conclusão

Ante o exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário do contribuinte, Rubens Giordani de Mouras, tão somente para limitar o percentual de multa de ofício qualificada a 100%, em face da legislação superveniente mais benéfica. Quanto aos recursos voluntários dos responsáveis solidários, REJEITO a preliminar de nulidade e, no mérito, DOU PROVIMENTO para excluir a sujeição passiva de Orlando Giordani de Mouras, Rafael de Sousa Giordani, Modal Empreendimentos Imobiliários Ltda e Major Holding Ltda.

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro José Márcio BitteS

O artigo 124 do CTN estabelece as hipóteses de solidariedade passiva no âmbito tributário:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

- I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*
- II - as pessoas expressamente designadas por lei.*

A interpretação do "interesse comum" previsto no inciso I tem sido objeto de ampla discussão doutrinária e jurisprudencial, evoluindo de uma visão restritiva para uma concepção mais ampla e alinhada ao princípio da primazia da realidade.

1. **A Interpretação Restritiva (Interesse Jurídico):** Inicialmente, prevaleceu o entendimento de que o "interesse comum" seria de natureza estritamente jurídica. Nessa linha, seriam solidariamente responsáveis apenas aquelas pessoas que, conjuntamente, estivessem na condição de contribuintes em relação ao mesmo fato gerador. Essa visão limitava drasticamente a aplicação do dispositivo, pois exigia que todos os envolvidos fossem, por si sós, contribuintes potenciais.
2. **A Interpretação Ampla (Interesse Fático ou Econômico):** A doutrina e a jurisprudência, especialmente a do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e a do Superior Tribunal de Justiça (STJ), evoluíram para uma interpretação mais abrangente, segundo a qual o "interesse comum" não se restringe ao plano jurídico, mas alcança o **plano fático e econômico**.

Nesse diapasão, o "interesse comum" reside no proveito ou benefício que as partes obtêm com a própria situação que gerou o tributo. O foco se desloca da titularidade jurídica da obrigação para a participação ou o benefício no resultado prático do ato. **Em outras palavras, o interesse não está em ser contribuinte, mas em ter interesse no resultado da situação que deu origem à tributação (ou à sua supressão/redução).**

Essa interpretação é fundamental em casos de planejamento tributário abusivo, simulação e fraude. Em esquemas complexos, muitas vezes apenas uma empresa formalmente realiza o fato gerador (ex: presta o serviço, vende a mercadoria), enquanto outras empresas do mesmo grupo ou terceiros vinculados se beneficiam diretamente da estrutura montada para sonegar ou reduzir tributos. É nesse contexto que o interesse econômico comum se manifesta.

Diante desta interpretação ampliada do interesse comum, verifica-se que um beneficiário direto do fato gerador pode ser responsabilizado solidariamente mesmo sem ter participado diretamente da execução do ato, uma vez que a responsabilidade solidária do artigo 124, I, do CTN **não exige que a pessoa tenha praticado o fato gerador, mas que tenha interesse na situação que o constitui**. Quando uma pessoa, mesmo sem atuar diretamente na operação (ex: sem emitir a nota fiscal, sem prestar o serviço), é a destinatária final e principal do benefício econômico resultante dessa operação — especialmente quando a operação foi estruturada de

forma simulada ou fraudulenta para gerar esse benefício —, ela demonstra inequivocamente seu "interesse comum".

O benefício direto e indevido não é um mero reflexo da operação; ele é a própria **materialização do interesse** que une os envolvidos. O nexo causal para a imputação da responsabilidade não está na participação formal no ato, mas na vinculação da pessoa ao resultado econômico pretendido e alcançado com a situação que configura o fato gerador.

A ausência de participação direta no ato formal é irrelevante quando o benefício e a vinculação ao resultado do esquema são evidentes. O ordenamento jurídico, por meio do princípio da primazia da realidade, permite que a autoridade fiscal desconsidere as formas jurídicas para alcançar a substância econômica dos atos e identificar os verdadeiros interessados.

Portanto, conclui-se que:

1. A responsabilidade solidária por "interesse comum", prevista no artigo 124, I, do CTN, evoluiu para abranger não apenas o interesse jurídico, mas também o interesse fático e econômico na situação que constitui o fato gerador.
2. Uma pessoa, física ou jurídica, que seja beneficiária direta do resultado econômico de um fato gerador pode, sim, ser considerada responsável solidária, ainda que não tenha tido participação direta e formal na execução do ato.
3. A imputação de responsabilidade, nesse caso, não é automática. Exige que a autoridade fiscal comprove, de forma robusta, o nexo entre o esquema ilícito, o benefício auferido pelo responsável solidário e como esse benefício materializa o "interesse comum" na situação fática que levou à supressão ou redução do tributo devido.
4. A responsabilidade do beneficiário direto é uma consequência lógica da aplicação do princípio da primazia da realidade, que visa coibir estruturas simuladas e fraudulentas, alcançando todos os envolvidos que compartilham do proveito econômico do ilícito tributário.

A respaldar este entendimento tem-se os seguintes fundamentos legais:

1. Art. 124, I, do CTN:

"Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;"

Justificativa: Este é o pilar central. A amplitude e a indeterminação do termo "interesse comum" permitem que a interpretação vá além do mero interesse jurídico (ser parte formal no ato) para alcançar o interesse fático e econômico. O benefício direto obtido com a manobra fiscal é a maior prova material deste interesse.

2. Art. 149, VII, do CTN:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação."

Justificativa: Este artigo confere à autoridade fiscal o poder-dever de desconsiderar a forma jurídica dos atos praticados e realizar o lançamento com base na realidade fática subjacente, especialmente em casos de simulação. Se uma empresa é criada apenas para mascarar o verdadeiro empregador (o beneficiário dos serviços), o Fisco pode ignorar essa estrutura formal e lançar o tributo contra quem efetivamente se beneficiou do esquema. A parte final "ou terceiro em benefício daquele" é crucial, pois reconhece que a fraude pode ser operada por um terceiro (a empresa de fachada) em claro benefício do sujeito passivo principal (a empresa que se beneficia da economia tributária).

3. Art. 116, Parágrafo Único, do CTN (Norma "Antielisiva"):

"Art. 116. [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

Justificativa: Embora sua aplicação dependa de regulamentação, este dispositivo reforça a intenção do legislador de permitir que o Fisco ultrapasse a forma para atingir a essência econômica dos atos. Ele serve como um reforço hermenêutico para a aplicação de outros artigos, como o 149, VII, e para a interpretação ampla do 124, I.

Além destes fundamentos, tem-se as seguintes fontes:

- **Princípio da Primazia da Realidade sobre a Forma:**

- **Justificativa:** Este é o princípio mais importante para o tema. Originário do Direito do Trabalho, foi plenamente incorporado pelo Direito Tributário. Ele estabelece que, na análise dos fatos geradores, a realidade econômica e factual (a substância) deve prevalecer sobre a forma jurídica adotada pelas partes. Se, na realidade, a Empresa A é quem controla, dirige e se beneficia da mão de obra, pouco importa que, formalmente, a Empresa B conste como a empregadora. A responsabilidade será atribuída a quem, de fato, está no centro da relação econômica.

- **Doutrina da Interpretação Econômica do Direito Tributário:**

- **Justificativa:** A doutrina majoritária moderna defende que o Direito Tributário não pode se prender a conceitos puramente formais (como a validade formal de um contrato). Ele deve analisar os atos e negócios sob uma ótica econômica para identificar a real capacidade contributiva

e a ocorrência do fato gerador. A responsabilização do beneficiário é um reflexo direto dessa doutrina, pois foca em quem aufera o ganho econômico da operação.

- **Jurisprudência do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais):**

- **Justificativa:** O CARF, como tribunal administrativo especializado, possui vasta jurisprudência consolidando a interpretação ampla do "interesse comum". Suas decisões frequentemente aplicam a solidariedade em casos de "grupo econômico de fato", mesmo sem vínculo societário formal, quando há um conjunto de provas (endereço comum, sócios relacionados, confusão patrimonial, gestão unificada, propósito negocial compartilhado) que demonstram uma atuação coordenada em benefício de um dos integrantes do grupo. A responsabilização do beneficiário direto é uma constante nesses julgados.

Número do processo: 12571.720237/2014-29 Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção Câmara: Quarta Câmara Seção: Primeira Seção de Julgamento Data da sessão: Wed Jul 25 00:00:00 UTC 2018 Data da publicação: Fri Aug 24 00:00:00 UTC 2018 Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2011 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL. Caracteriza a confusão patrimonial de esferas patrimoniais típica do interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN, com a conseqüente responsabilização solidária, beneficiar-se pela utilização da estrutura legal e dos resultados da empresa, apropriando-se do patrimônio por ela gerado ilegalmente. No caso dos autos resta demonstrado o interesse jurídico e econômico, bem como o nexo entre as partes.

Número da decisão: 1401-002.750

Número do processo: 10640.720128/2014-15 Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção Câmara: Segunda Câmara Seção: Primeira Seção de Julgamento Data da sessão: Tue Jun 20 00:00:00 UTC 2017 Data da publicação: Fri Aug 11 00:00:00 UTC 2017 Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. PROVA INDICIÁRIA. O conjunto de indícios precisos, graves, harmônicos e que se convergem para o convencimento da autoridade julgadora constitui meio de prova idôneo para caracterizar o interesse comum e, conseqüentemente, aplicar a responsabilidade solidária. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. CONFUSÃO PATRIMONIAL. Uma vez comprovado que os sócios de fato da empresa fiscalizada não constam em seu quadro societário, e havendo a caracterização de confusão patrimonial entre o sujeito passivo solidário e a devedora principal, cabível a imputação da responsabilidade tributária por interesse comum, na linha do que dispõe o artigo 124, I, do CTN.

....

Número da decisão: 1201-001.761

Número do processo: 10670.722620/2018-00 Turma: 3^a TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS Câmara: 3^a SEÇÃO Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais Data da sessão: Tue Jul 20 00:00:00 UTC 2021 Data da publicação: Tue Aug 24 00:00:00 UTC 2021 Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2006, 2007 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. INTERESSE COMUM. A comprovação da existência de grupo econômico irregular, aliada à prática de sonegação de tributos, atraem a aplicação da responsabilidade solidária dos participantes do grupo por interesse comum nas operações das quais decorrem os fatos geradores dos tributos devidos, nos termos do artigo 124, inciso I do CTN.

Número da decisão: 9303-011.576

- **Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ):**

- **Justificativa:** O STJ tem entendido que o "interesse comum" do art. 124, I, do CTN, pressupõe que ambos os sujeitos passivos estejam vinculados à situação fática que gerou a obrigação. O tribunal esclarece que um mero interesse econômico (como o de um fornecedor no sucesso de seu cliente) não gera solidariedade. Contudo, quando o "interesse econômico" deriva de um **esquema fraudulento ou simulado do qual a parte se beneficia diretamente**, essa linha é cruzada. O benefício deixa de ser um mero reflexo de uma operação lícita e passa a ser a própria causa e o objetivo da estrutura ilícita, conectando o beneficiário diretamente à situação fática ilícita que o Fisco visa tributar.

Em síntese, a combinação da permissão legal para desconsiderar atos simulados (CTN, art. 149 e 116) com a interpretação ampla do "interesse comum" (CTN, art. 124, I), amparada pelo princípio da primazia da realidade e consolidada pela jurisprudência, forma o robusto arcabouço legal e jurídico que justifica plenamente a responsabilização solidária do beneficiário direto de um esquema fiscal, ainda que este não tenha participado formalmente da execução do ato.

O que se depreende dos autos é que o interesse comum foi devidamente comprovado, uma vez que restou demonstrado o benefício obtido pelos responsáveis solidários conforme consta nos autos (Relatório Fiscal fls. 2096/2104, transscrito no voto vencedor).

De outra feita, também entende-se como perfeitamente **possível e, em muitos casos, tecnicamente correto que a responsabilidade solidária se aplique apenas a uma parte do crédito tributário lançado**.

Essa situação não decorre de uma "escolha" ou "divisão" arbitrária por parte do Fisco ou do julgador, mas sim da própria natureza e extensão do "interesse comum" (art. 124, I, do

CTN) ou da designação legal que fundamenta a solidariedade. A responsabilidade do devedor solidário é **coextensiva** ao seu envolvimento na situação que originou a obrigação. Se o seu interesse ou participação se limitou a uma parte específica dos fatos geradores, a sua responsabilidade deve ser igualmente limitada, como apontam os exemplos abaixo:

1. Limitação Temporal

Este é o cenário mais frequente. Um auto de infração pode abranger um período de apuração de vários anos (ex: 2010 a 2014). No entanto, a situação que gerou o "interesse comum" entre o devedor principal e o solidário pode ter existido apenas durante uma fração desse tempo.

2. Limitação Material (Por Operação ou Natureza do Fato Gerador)

A solidariedade também pode ser limitada a fatos geradores específicos dentro de um mesmo período, caso o "interesse comum" não se estenda a todas as operações da empresa autuada.

Assim, a responsabilidade solidária não é um "cheque em branco" que torna uma empresa corresponsável por todas as dívidas de outra. Ela é um vínculo jurídico que acompanha o fato. **O ônus da prova é da autoridade fiscal**, que deve demonstrar e delimitar claramente qual a extensão (temporal e material) do "interesse comum" do responsável solidário.

O fundamento jurídico para a responsabilidade solidária parcial **não é um artigo específico que diz "a responsabilidade pode ser parcial"**, mas sim a **interpretação lógica, sistemática e teleológica do próprio artigo que a institui**, em conjunto com princípios fundamentais do Direito Tributário.

O fundamento central é o **Princípio da Causalidade (ou do Nexo Causal)**, aplicado à exata dimensão da norma de responsabilidade, a começar pela adequada interpretação do termo *"...que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal"*. Da leitura destes dispositivos extrai-se as seguintes conclusões:

- Vínculo com o Fato Concreto: A lei não cria uma solidariedade genérica entre pessoas, como um "status" permanente. Ela vincula a responsabilidade a uma situação fática específica e delimitada no tempo e no espaço. O "interesse comum" não é no sucesso da outra empresa ou em suas finanças de modo geral, mas sim no resultado prático e econômico de um ou mais fatos geradores concretos.
- Lógica da Consequência: Se a responsabilidade nasce do interesse *na situação*, ela só pode existir onde e quando essa situação de interesse comum existiu. Se um auto de infração abrange múltiplos fatos geradores (ex: competências mensais ao longo de cinco anos), cada um deles é uma "situação" autônoma. Para que a solidariedade se estenda a todo o período, o Fisco deve provar que o "interesse comum" esteve presente em todas essas situações.

Portanto, a parcialidade da responsabilidade não é uma exceção, mas sim a **aplicação correta e estrita da regra do art. 124, I, do CTN**. A responsabilidade é um acessório que segue o principal (o interesse na situação fática). Onde o principal não existe, o acessório não pode existir.

A conclusão é inafastável: **a responsabilidade solidária acompanha o interesse comum. Onde o interesse termina, a responsabilidade também cessa.**

A aceitação da responsabilidade solidária parcial, de forma explícita ou implícita, decorre do art. 124, I, do CTN, e está **vinculada causalmente à situação fática** que a originou. Portanto, sua extensão temporal e material não pode exceder os limites dessa mesma situação, conforme devidamente provado pela autoridade fiscal.

Desta feita, concluo que, ao contrário do voto vencedor, não há como afastar a responsabilidade solidária dos responsáveis elencados, contudo, tal responsabilidade se restringe ao *quantum* do benefício alcançado por cada um deles como demonstrado no relatório fiscal.

Assinado Digitalmente

José Márcio Bitte