



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



**Processo nº** 13819.723484/2014-08  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-013.315 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 18 de agosto de 2022  
**Recorrente** ESPÓLIO DE JOÃO NATAL CERQUEIRA, JOÃO ANDRÉ ESCOBAR CERQUEIRA, PAULO CÉSAR VERLY DA CRUZ, PAULO HENRIQUE ESCOBAR CERQUEIRA E RAFAEL ESCOBAR CERQUEIRA (RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS)  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2009

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PASSIVA. ART. 124, INCISO I, DO CTN.

Para caracterizar a responsabilidade tributária prevista no inc. I do art. 124 do CTN deve-se demonstrar de forma inequívoca o interesse comum na situação que caracteriza o fato gerador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte/dos Responsáveis Solidários, vencidos os Conselheiros Vinícius Guimarães, Ana Cecília Lustosa Cruz e Carlos Henrique de Oliveira, que votaram pelo não conhecimento, e, por voto de qualidade (em função da Portaria ME 260/2020), em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinícius Guimarães e Liziane Angelotti Meira, que negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello – Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimaraes, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Liziane Angelotti Meira, Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-013.315 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 13819.723484/2014-08

## Relatório

Trata-se de recursos especiais de divergência, interpostos pelos responsáveis solidários João Natal Cerqueira, João André Escobar Cerqueira, Paulo César Verly Da Cruz, Paulo Henrique Escobar Cerqueira E Rafael Escobar Cerqueira (responsáveis solidários), em face do acórdão n.º 1201-002.368, proferido em 16/08/2018, cuja ementa e resultado estão, parcialmente, abaixo transcritos, na parte que interessa ao litígio:

“[...]”

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. APLICABILIDADE.

A autoridade fiscal observou os dois pressupostos hábeis a legitimar a adoção da presunção de omissão de receitas prevista no artigo 42, da Lei n.º 9.430/96: respeitou os limites legais ao individualizar os lançamentos considerados de origem não comprovada e intimou e reintimou o contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

[...]”

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

São solidariamente responsáveis pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Cabível a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN.

RESPONSABILIDADE PESSOAL TRIBUTÁRIA. REQUISITOS.

São pessoalmente responsáveis apenas os dirigentes que comprovadamente praticaram atos com excesso de poderes ou infração a lei na administração da sociedade, conforme dispõe o artigo 135, III, do CTN. O elemento doloso deve ser demonstrado pela autoridade fiscal.

[...]”

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. CABIMENTO.

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei n.º 9.430/96, quando a autoridade fiscal logra êxito em comprovar que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64. No presente caso, restou caracterizada conduta dolosa do contribuinte.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS/PASEP. COFINS.

A decisão prolatada no lançamento matriz estende-se aos lançamentos decorrentes, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos voluntários apresentados pelos responsáveis tributários, inclusive mantendo-se a responsabilidade tributária, conforme o art.124, inciso, I, do CTN, com relação aos recorrentes Francisco Coimbra de Macedo Neto, João André Escobar Cerqueira, João Natal Cerqueira, Lucas Nercessian de Carvalho, Paulo César Verly da Cruz, Paulo Henrique Escobar Cerqueira e Rafael Escobar Cerqueira, nos termos do voto da relatora.”

O despacho de admissibilidade de e-fls. 5425 e ss. admitiu os recursos especiais dos recorrentes mencionados em relação à atribuição de responsabilidade tributária de que trata o artigo 124, inciso I do CTN e não admitiu o recurso especial interposto por Francisco Coimbra de Macedo Neto, o que foi confirmado pelo despacho de agravo de e-fls. 5537 e ss.

Os recursos especiais de João Natal Cerqueira, João André Escobar Cerqueira, Paulo Henrique Escobar Cerqueira e Rafael Escobar Cerqueira defenderam que os solidários devem estar na mesma relação tributária e que não houve comprovação de ato que importasse em interesse comum por parte do recorrente. Indicaram os paradigmas n.º 1402-002.459, 1402-002.458 e 1102-001.280, sendo apenas os dois primeiros analisados pelo despacho de admissibilidade.

O recurso especial de Paulo César Verly da Cruz aduziu que para caracterizar o interesse comum, seria necessário que a pessoa física praticasse o ato em conjunto com a jurídica, o que não ocorreu, pois o recorrente não possuía qualquer relação com a pessoa jurídica autuada, seja societária, de gerência, juridicamente ou faticamente e não houve comprovação, nem menção de qualquer ato praticado no contexto da autuação. Também não houve identificação de vantagem percebida pelo recorrente. O único aspecto foi o fato de ter participado de empresas que teriam, supostamente, recebido recursos inidôneos da empresa autuada.

Alega que a solidariedade no interesse comum não se trata de hipótese de responsabilidade indireta, mas de vinculação direta dos devedores entre si e com o fato gerador, ou seja, refere-se a todos aqueles que praticam, em conjunto, o fato gerador. Não basta, portanto, o mero interesse econômico. Indicou os paradigmas n.º 1402-002.459, 1402-002.458 e 1101-000.178, sendo apenas os dois primeiros analisados pelo despacho de admissibilidade.

Cientificada, a PGFN apresentou contrarrazões, alegando preliminar de não conhecimento dos recursos, pelo fato de terem o objetivo de reanalisar a matéria probatória e não de uniformizar teses jurídicas. No mérito, defende ser uma norma concreta de responsabilidade tributária, configurando o interesse comum por aqueles que estejam em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação, que tira vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado. Quanto aos fatos, reitera o decidido no acórdão recorrido, ou seja, que há o interesse comum na omissão de receitas, não apenas por possuir interesse econômico e aproveitar de benefícios financeiros, mas também por participar da dinâmica operacional fraudulenta (interesse jurídico)”.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Vanessa Marini Cecconello – Relatora

### **1 Da admissibilidade do recurso especial**

Os recursos são tempestivos, conforme tabela de e-fls. 5427/5428 do despacho de admissibilidade.

No que tange à comprovação da divergência, o despacho restringiu sua análise aos paradigmas nº 1402-002.459 e 1402-002.458, descartando o de nº 1102-001.280, por aplicação do §7<sup>o</sup> do artigo 67 do Anexo II do RICARF.

Por seu turno, a Fazenda Nacional, em contrarrazões oferecidas tempestivamente (encaminhamento dos autos à PGFN em 20/02/2020, com retorno em 05/03/2020), pugna pelo não conhecimento do recurso e, no mérito, pela manutenção da responsabilidade do artigo 124, I do CTN.

---

<sup>1</sup> § 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

O acórdão recorrido assim decidiu acerca da aplicação do artigo 124, inciso I do CTN:

Ementa:

[...]

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

São solidariamente responsáveis pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Cabível a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN.

[...]

Excerto do voto:

I. Premissas técnicas

1. Pressupostos de Aplicação do Artigo 124 do CTN

45. Com relação a responsabilidade solidária capitulada no artigo 124, inciso I, do CTN, cabe trazer algumas ponderações de ordem técnico-interpretativas. Confira-se o teor do dispositivo:

*“Art. 124 São solidariamente obrigadas:*

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

46. Para restar configurada a responsabilidade solidariedade tributária em questão, as pessoas constantes do dispositivo devem efetivamente participar do negócio jurídico que deflagra a incidência tributária no mesmo polo da relação jurídica, como os coproprietários de um imóvel no caso do IPTU ou os herdeiros no caso do ITCMD incidente na sucessão<sup>1</sup>.

47. É nesse contexto de raciocínio que, o termo "interesse comum" não pode ser considerado como um interesse qualquer, de fundo econômico, sancionador, monetário ou de cunho inespecífico. Trata-se de interesse exclusivamente jurídico, relativo à prática do fato gerador da obrigação tributária.

48. Com efeito, não pode ser aplicado às pessoas que se encontrem em posições diversas da relação jurídica (e.g. vendedor vs comprador) ou pessoas que não tenham qualquer ligação com a "situação que constitui o fato gerador". A chamada comunhão de interesses jurídicos entre duas ou mais pessoas, que tenham relação pessoal e direta com a situação que deflagra a obrigação de pagar o tributo, é condição *sine qua non* para aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN.

49. Nesse sentido, são as lições de Luciano Amaro<sup>2</sup> acerca da solidariedade tributária:

*[...]. Até porque nessa hipótese o interesse de cada uma das partes no negócio não é comum, não é o mesmo; o interesse do vendedor é na alienação, o interesse do comprador é na aquisição. Se, porém, houver dois vendedores ou dois compradores (copropriedade), aí sim teremos interesse comum (dos vendedores ou dos compradores, respectivamente), de modo que se a lei definir como contribuinte a figura do comprador, ambos os compradores serão responsáveis solidários, não porque a lei*

*tenha eventualmente vindo a proclamar essa solidariedade, mas sim porque ela decorre do interesse comum de ambos no fato da aquisição. O mesmo se diga em relação ao imposto predial. Havendo copropriedade, ambos os proprietários são devedores solidários".*

50. É, também, o entendimento já fixado em definitivo pelas Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça STJ sobre a matéria:

[...]

*Conquanto a expressão "**interesse comum**" encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o **interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible.***

*Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação...*

[...]

*Forçoso concluir, portanto, que o **interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible.***"

51. Portanto, de acordo com a doutrina e a jurisprudência, somente se pode cogitar de interesse comum nas situações em que duas ou mais pessoas concorrem, em pé de igualdade, para a realização do fato descrito em lei como deflagrador da obrigação tributária.

52. Ademais, o parágrafo único do artigo 124, do CTN, prevê que a solidariedade referida no artigo não comporta benefício de ordem, o que significa que o Fisco pode exigir o crédito tributário em sua integralidade de qualquer um dos sujeitos passivos, principal e solidários, sem seguir ordem de preferência ou individualizar valores para cada devedor, pois todos os devedores respondem igualmente pelo crédito.

[...]

## II. Das Circunstâncias Fáticas

[...]

60. Antes de adentrar na análise fática de cada um dos Recorrentes, importante ressaltar o entendimento trazido nos julgamentos dos processos administrativos fiscais n.º 10932.720125/2014-04 e n.º 10932.720130/2014-17 que versam sobre a mesma operação tratada no presente processo.

61. Nos acórdãos dos processos citados acima, a responsabilidade solidária prevista pelo artigo 135, inciso III, do CTN foi afastada, em consonância com os pressupostos expostos nos itens 53 a 58 deste voto. O relator Leonardo de Andrade Couto apresentou os seguintes elementos motivadores:

[...]

62. Contudo, acerca da caracterização da responsabilidade prevista no artigo 124, inciso I, do CTN, o douto relator dos processos correlatos limitou-se a afastá-la sem enfrentar as circunstâncias fáticas apresentadas pela autoridade fiscalizadora, que cuidou de

reunir elementos específicos suficientes para demonstrar o cabimento da responsabilidade solidária por interesse comum com relação a cada um dos Recorrentes (solidários).

63. Segue a singela motivação, *verbis*: “Justamente por não ter sido definida pela lei, a expressão “interesse comum” é imprecisa, questionável, abstrata e mostrasse inadequada para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador.”

64. Diante dos pressupostos constantes dos itens 57 a 64, registro, desde já, que tal fundamento não serve à esta relatoria para afastar a responsabilidade solidária dos Recorrentes.

65. No presente caso, a partir das premissas técnicas aqui desenvolvidas acerca da responsabilidade prevista nos artigos 124 e 135 do CTN, passo a analisar as circunstâncias fáticas relativas a cada um dos solidários.

[...]

## II.2. Responsabilidade solidária do Sr. João André Escobar Cerqueira

[...]

78. Em análise da decisão de piso, verifico que restou demonstrado o racional que fundamentou a imputação de responsabilidade realizada pela fiscalização (fls. 3779/3790), conforme transcrito no item 70.

79. Em que pese a responsabilidade do Recorrente, prevista pelos artigos 124 e 135 do CTN, tenha sido afastada em outros casos (processo n.º 10932.720125/2014-04 e n.º 10932.720130/2014-17), considero que o conjunto de todos os indícios apontados com as provas produzidas pela fiscalização levam a conclusão de que o Recorrente teve interesse comum na omissão de receitas que constituiu o crédito tributário em questão, não apenas por possuir interesse econômico e aproveitar de benefícios financeiros, mas também por participar da dinâmica operacional da operação fraudulenta.

[...]”

A mesma redação constou para a fundamentação das demais responsabilidades solidárias mantidas. Portanto, o acórdão recorrido considerou que há interesse comum nas situações em que duas ou mais pessoas concorrem, em pé de igualdade, para a realização do fato descrito em lei como deflagrador da obrigação tributária e que, na análise da situação fática, houve interesse e benefício econômico, como também interesse jurídico por participar na dinâmica operacional fraudulenta.

Por outro lado, o paradigma n.º 1402002.459 trouxe a seguinte ementa e exceto:

**SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.**

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

Excerto:

“No que se refere à imputação da responsabilidade importa preliminarmente definir o alcance dos dispositivos que regem a matéria.

Sob esse prisma, esclareça-se que a solidariedade prevista no art. 124, do CTN, não é um mecanismo de eleição de responsável tributário. Em outras palavras, não tem o condão de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem. 1

Tanto é assim, que o dispositivo em comento não integra o capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária.

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

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

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

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

Assim, verifica-se que no paradigma, o artigo 124, I do CTN não foi considerado como fundamento legal de responsabilidade tributária, mas sim de gradação da responsabilidade já definida anteriormente, por uma das regras dos artigos 129 a 137 do CTN.

Destarte, a divergência foi comprovada, uma vez que o acórdão recorrido considera o artigo 124, I como de responsabilidade solidária, ao passo que o paradigma, não. Constata-se, ainda, que não há divergência quanto à expressão “interesse comum”, uma vez que o paradigma não a conceituou, mas, ao contrário, afirmou ser inadequada “*para expor com exatidão a condição em que se colocam aqueles que participam da realização do fator gerador*”. Em momento algum, o paradigma efetuou a análise da situação sob a ótica do interesse comum, nem mesmo o conceituando, o que se revelou desnecessário, pois, *a priori*, considerou que o artigo 124 não trata de responsabilidade tributária.

Restou comprovada o dissídio jurisprudencial quanto à responsabilidade tributária atribuída com base no artigo 124, I do CTN, no tocante à ser fundamento de responsabilidade, de forma autônoma, ou ser apenas fundamento de gradação de responsabilidade previamente

imputada. Salienta-se que não houve comprovação de divergência no que tange ao interesse comum.

## 2 Do mérito

O litígio refere-se à aplicação dos artigos 124, I do CTN, cuja redação transcrevo abaixo:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Concernente à interpretação do artigo 124, inciso I do CTN, o entendimento exposto no Parecer Normativo Cosit n.º 4, de 10/12/2018, que abaixo, parcialmente transcrevo, dispôs que:

“PARECER NORMATIVO COSIT/RFB N.º 04, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2018.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL. ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. NÃO OPOSIÇÃO AO FISCO DE PERSONALIDADE JURÍDICA APENAS FORMAL. POSSIBILIDADE.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexos causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica.

Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes.

Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva.

Dispositivos Legais: art. 145, §1º, da CF; arts. 110, 121, 123 e 124, I, do CTN; arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 167 e 421 do Código Civil.

Fundamentos

Notas Introdutórias

[...]

8. A relação material da obrigação tributária é distinta da relação de responsabilização tributária a terceiro: a primeira decorre da incidência da regra-matriz de incidência tributária ao fato lícito e a segunda decorre da incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária a um fato, muitas vezes ilícito (não obstante na substituição tributária a responsabilização já ocorrer automaticamente com o fato jurídico tributário).

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

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

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

*Cumpra observar, nesse passo, que a norma de solidariedade albergada pelo art. 124 do CTN é uma espécie de responsabilidade tributária, apesar de o dispositivo legal estar localizado topograficamente entre as normas gerais previstas no capítulo de Sujeição Passiva e, por conseguinte, fora do capítulo específico que regula a responsabilidade tributária. Decerto a organização dos dispositivos acerca da responsabilidade no Código segue uma orientação lógica, mas as reflexões sobre tal conjunto normativo devem considerar princípios constitucionais que atuam, especificamente, sobre o tema, como o da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.<sup>1</sup>*

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

*Assim, fixamos o entendimento de que, no caso do inciso I (refere-se ao art. 124), o próprio CTN é o instrumento legislativo que estabelece que, em havendo interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário, é possível que o crédito tributário seja exigido de forma solidária. Portanto, ele próprio atende o princípio da legalidade em matéria de responsabilidade tributária.<sup>2</sup>*

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

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

*a) SOLIDARIEDADE: é a hipótese em que as duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação. (...)<sup>3</sup>*

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

Sobre o Interesse Comum

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

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

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

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

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

*O legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aqueles pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou. Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança de tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado, e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a recuperação e a preservação do direito de propriedade e do não-confisco.<sup>4</sup>*

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

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

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

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

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

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

(...)

Sem prejuízo dessas colocações, é preciso admitir: como a expressão "interesse comum" é, em si, vaga (e, por conseguinte, abrangente), seria possível entendê-la a partir de outros critérios - como os que governam, nos termos do art. 50 do Código Civil, a desconsideração da personalidade jurídica; "interesse comum", nesse contexto, poderia decorrer (i) da "identidade de controle na condução dos negócios" (definido pela identidade do corpo diretivo de empresas envolvidas em situação de afirmado "grupo de fato"), (ii) da "confusão patrimonial" (outro elemento de referência comum nos casos de grupo de fato) e (iii) da detecção de eventual fraude (derivada, por exemplo, da ocultação ou da simulação de negócios jurídicos).<sup>5</sup>

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

16. Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao

fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito. Transcreve-se elucidativo trecho de julgado do CARF:

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

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

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

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

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

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

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

*No que se refere à responsabilidade tributária, o que se nota é que não é qualquer ilícito que poderá ensejar a atribuição de sanção dessa natureza; deve ser fato que representa obstáculo à positivação 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>7</sup>.*

19. Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desprezita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e

simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

Assim, a solidariedade prevista no artigo 124, I é uma hipótese de responsabilidade por transferência, não restrita apenas aos atos lícitos por pessoas que se encontram no mesmo lado da relação jurídica, mas também quando se identifica um interesse comum em atos ilícitos almejando a supressão indevida de tributos. O parecer traz, exemplificativamente, três situações: grupo econômico irregular, cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador (crimes contra a ordem tributária, por exemplo) e planejamento tributário abusivo.

No caso concreto, não se desconhece que houve simulação de operações que não ocorreram de fato e omissões de apresentação de declarações tributárias, deixando de apresentar a real movimentação econômica ao Fisco e que está definitivamente julgada, não sendo mais objeto de discussão administrativa, em razão da não interposição de recurso especial nesta parte. No entanto, não houve vinculação direta de condutas com os indicados como responsáveis solidários, afastando-se a responsabilidade do art. 124, I, do CTN. Importante transcrever as ementas sobre as infrações e a multa qualificada:

**PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. APLICABILIDADE.**

A autoridade fiscal observou os dois pressupostos hábeis a legitimar a adoção da presunção de omissão de receitas prevista no artigo 42, da Lei nº 9.430/96: respeitou os limites legais ao individualizar os lançamentos considerados de origem não comprovada e intimou e reintimou o contribuinte para comprovar a origem dos depósitos bancários.

[...]

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. CABIMENTO.**

Cabível a imposição da multa qualificada de 150%, prevista no artigo 44, parágrafo 1º, da Lei nº 9.430/96, quando a autoridade fiscal logra êxito em comprovar que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadrasse nas hipóteses tipificadas nos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64. No presente caso, restou caracterizada conduta dolosa do contribuinte.

Considero que o artigo 124, I do CTN não é hipótese autônoma de responsabilidade por transferência, mas deve restar comprovada a conduta dos sujeitos passivos e o seu interesse direto na prática dos atos ilícitos. Relembre-se que, nos termos do art. 124, inciso I do CTN, são obrigadas solidariamente "[...] as pessoas que tenham interesse comum

na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal." Para que seja imputada a responsabilidade solidária não é suficiente que haja apenas o interesse econômico na atividade negocial, mas sim o interesse jurídico.

Nessa relação, para que as partes envolvidas tenham interesse jurídico semelhante na operação, é preciso que estejam no mesmo polo da relação obrigacional, o que não restou verificado nos presentes autos, posto que as apurações de simulação de operações que não ocorreram de fato e omissões de apresentação de declarações tributárias, deram-se com relação à pessoa jurídica METALINS.

### **3 Dispositivo**

Diante do exposto, voto por dar provimento aos recursos especiais interpostos pelos responsáveis tributários.

*(documento assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Cecconello