



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13864.720140/2018-17  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-006.549 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 17 de agosto de 2023  
**Recorrente** MARIA H DA C LOURENCAO COMERCIO DE JOIAS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

**SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. NECESSIDADE DE ANÁLISE DE TODO O CONJUNTO PROBATÓRIO.**

A circunstância de sócios de empresas do grupo eventualmente terem vínculo empregatício com outra empresa não é fator impeditivo para constituírem a sua própria empresa. Da mesma forma, as informações obtidas em sites, por si só, não servem de elemento de convicção da existência de grupo econômico. No entanto, os elementos acostados aos autos pela Autoridade Fiscal devem ser analisados em conjunto para verificar a ocorrência de hipótese de exclusão do Simples Nacional.

**SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. EFEITOS DESDE A CONSTITUIÇÃO DA EMPRESA.**

Comprovada a interposição de pessoas, bem como o excesso de receita bruta, considerando a receita bruta global do grupo econômico, correta está a exclusão da empresa do Simples Nacional, com efeitos desde o mês em que incorrida a constituição de empresa por interpostas pessoas, nos termos do art. 29, §1º, da LC nº 123/2006.

**MULTA QUALIFICADA. HIPÓTESES DOS ARTIGOS 71, 72 OU 73 DA LEI Nº 4.502/64. NECESSIDADE DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA DO AGENTE E DA COMPROVAÇÃO INEQUÍVOCA DA EXISTÊNCIA DE DOLO.**

Para que haja a aplicação da multa de ofício qualificada, é preciso que a Fiscalização demonstre a subsunção da conduta praticada pelo sujeito passivo a uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64. Isto é, não basta que haja a imputação genérica de sonegação, fraude ou conluio, é preciso que haja a individualização da conduta do agente e a comprovação inequívoca da existência de dolo.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PRÁTICA DE ATOS COM INFRAÇÃO AO CONTRATO SOCIAL. NEXO-CAUSAL ENTRE O ATO PRATICADO E A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA SURGIDA. CONFIGURAÇÃO.**

A responsabilização dos sócios com base no art. 135 do CTN exige (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto;

(ii) a existência denexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida. Demonstrado que a interposição de pessoas permitiu às empresas do grupo a apuração de tributos na sistemática do Simples Nacional, configurando prática de atos com infração ao contrato social e dando ensejo à obrigação tributária ora em discussão, correta está a atribuição de responsabilidade ao sócio de fato.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente)

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de acórdão de primeira instância, que, apreciando a impugnação do sujeito passivo, manteve o lançamento relativo a contribuição previdenciária patronal e as reflexas contribuições ao GILRAT e contribuições a outras entidades e fundos (INCRA, SENAC, SESC, SEBRAE e Salário Educação), acrescidas de juros de mora e multa de ofício qualificada de 150%.

A exigência decorre da exclusão da empresa do Simples Nacional, por, supostamente, ter incorrido em situações que configuraram hipóteses de vedação ao ingresso no regime, bem como por ter sido constituída por interpostas pessoas, nos termos dos art. 3º, § 4º, inciso V, e art. 29, incisos IV e §1º, da Lei Complementar nº 123/06.

As circunstâncias da autuação e os argumentos de impugnação estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto: (i) as questões associadas à exclusão do Simples Nacional devem ser apreciadas nos autos em que foi emitido o respectivo Termo de Exclusão, ou por meio de ação judicial; (ii) demonstrado de forma inequívoca que a sociedade foi formalmente constituída por interpostas pessoas, é cabível a responsabilização solidária daqueles identificados como sócios de fato; (iii) é cabível a qualificação da multa de ofício pela verificação da sonegação tributária,

fraude e/ou conluio; e (iv) instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade ou legalidade de ato normativo em vigor.

Cientificado do acórdão recorrido, o sujeito passivo e o responsável tributário interpuseram um único recurso voluntário, aduzindo, em síntese, que: (i) o Sr. CLÓVIS FINGER jamais figurou no contrato social da empresa Recorrente, bem como nunca exerceu qualquer poder de gerência, sendo que a sua administração se dá de forma autônoma e independente por sua sócia, razão pela qual não há que se falar em interposição de pessoas; (ii) a mera exploração do mesmo ramo de atividade e o compartilhamento de nome fantasia não pode ser capaz de gerar responsabilidade tributária ao Sr. CLÓVIS FINGER; (iii) a outorga de procurações ao Sr. CLÓVIS FINGER não comprova a ocorrência de unicidade de controle, mas decorria de estratégia comercial, com objetivo na facilitação de negociação com fornecedores e aquisição de produtos em melhores condições; (iv) não restou evidenciado no procedimento fiscal que o SR. CLÓVIS FINGER tenha se utilizado de subterfúgios para encobrir os verdadeiros responsáveis pela empresa, ônus que incumbe exclusivamente à Autoridade Fiscal, razão pela qual sua responsabilidade deve ser afastada; (v) a exclusão do Recorrente do Simples Nacional foi arbitrária, baseando-se em argumentos equivocados; (vi) o fato de sócios de empresas do grupo eventualmente terem vínculo empregatício com outra empresa não é fator impeditivo para constituírem a sua própria empresa; (vii) utilização de informações constantes em site não servem de elemento de convicção de existência de grupo econômico, vez que estratégias de marketing e de divulgação de marca não podem ser capazes de alterar a verdade fática e muito menos as relações de direito; (viii) a autuação fiscal não pode se basear em meros indícios, especialmente quando há imputação de conduta fraudulenta; (ix) a empresa não participa de grupo econômico ou foi constituída por interpostas pessoas, como comprova sua composição societária; (x) a empresa empre elaborou sua escrita fiscal de forma criteriosa, responsável e pautada dentro dos mais rígidos critérios da legalidade, sendo a exclusão do Simples Nacional totalmente injusta; (xi) as empresas que, supostamente, formaram o grupo econômico foram constituídas em período posterior àquele alcançado pela exclusão retroativa do Simples Nacional; (xii) da interpretação sistemática do art. 29, § 1º da Lei Complementar 123/06 tem-se que os efeitos do ato de exclusão do Simples Nacional não podem retroagir a período superior a cinco anos; (xiii) nos termos da jurisprudência do CARF, a simples comunhão societária ou a presença de sócios em comum em entidades distintas não são suficientes para configurar grupo econômico ou de fato, (xiv) incumbe à fiscalização comprovar e quantificar a vantagem financeira auferida pelo real beneficiário para a caracterização do grupo econômico; (xv) a empresa sempre preencheu os requisitos para o efetivo enquadramento no Simples Nacional, inclusive no que se refere ao limite da receita bruta; (xvi) a aplicação da multa de 150% é injusta, pois imputa indevida prática delituosa em face da contribuinte que sempre agiu com lisura e dentro dos mais altos padrões de conduta, sem comprovação do necessário intuito de fraude; e (xvii) a multa tem caráter confiscatório, desproporcional e viola o princípio da razoabilidade.

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É relatório.

## Voto

Conselheiro Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic , Relator.

## **I – ADMISSIBILIDADE**

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

## **II – MÉRITO**

### **a) Exclusão do Simples Nacional**

Inicialmente, cumpre destacar que a exclusão da Recorrente do Simples Nacional é objeto de processo administrativo próprio, no qual se discute a procedência do correspondente Termo de Exclusão do Simples Nacional. Assim, os argumentos pertinentes à exclusão do regime estão sendo devidamente enfrentados naqueles autos. Ainda que assim não fosse, não prospera a alegação da Recorrente de que sempre preencheu os requisitos para o efetivo enquadramento no Simples Nacional, inclusive no que se refere ao limite da receita bruta.

A exclusão da Recorrente do Simples Nacional decorreu da verificação de duas das hipóteses previstas na legislação: (i) excesso de receita bruta, tendo em vista o somatório de receitas do suposto grupo econômico, nos termos do parágrafo 9º, art. 3º da LC nº 123/06, e a participação dos sócios de fato no capital de outras pessoas jurídicas optantes ou não pelo Simples Nacional ou como administradores de outras pessoas jurídicas, cuja receita bruta global ultrapasse o limite permitido para o regime, conforme determinam os incisos III, IV e V, § 4º, art. 3º da LC nº 123/2006; e (ii) constituição da empresa por interpostas pessoas, nos termos do inciso IV do artigo 29 da Lei Complementar nº 123/2006, com efeitos retroativos ao mês em que ocorrida a referida hipótese de exclusão, impedindo a opção pelo regime pelo prazo de 10 anos, com base no § 2º do art. 29 da LC nº 123/2006 e dos artigos 75 e 76, IV, c, § 2º da Resolução CGSN nº 94/2011.

Ao contrário do sustentado pela Recorrente, a exclusão do regime não foi arbitrária, mas efetuada nos termos da legislação, por meio da emissão de despacho decisório, tendo por base Representação Fiscal, devidamente fundamentada e decorrente da constatação dos seguintes fatos: (i) a Recorrente integra um grupo econômico, sob a denominação de Gold Finger Joalheiros, composto por 42 lojas em várias cidades, como se evidencia do próprio sítio eletrônico do grupo na internet; (ii) o endereço da Recorrente informado no CNPJ é o mesmo daquele informado sítio eletrônico do grupo na internet para uma de suas lojas; (iii) das 42 empresas, 13 delas, inclusive a Recorrente, são administradas por Clóvis Finger ou seu cônjuge, Sandra Lourencao Finger; (iv) até 2006, Clóvis Finger e Sandra Lourencao Finger eram sócios de 6 das 13 empresas e, posteriormente, Clóvis Finger permaneceu sócio apenas de GOLD FINGER JOALHEIROS LTDA – ME e Sandra Lourencao Finger permaneceu sócia apenas de CORTARELLI & LIMA COMERCIO DE JOIAS-RELOGIOS E OTICA LTDA – EPP; (v) as 13 empresas tinham como sócios pessoas ligadas a outras empresas do grupo econômico, seja em razão de relação de emprego, seja por parentesco com seus sócios; (vi) Clóvis Finger e/ou Sandra Lourencao Finger tinham poderes para administrar todas as 13 empresas do grupo, seja

por meio de procurações, seja por designação expressa como administradores nos contratos sociais; (vi) vários dos sócios de diferentes empresas possuem um mesmo endereço no cadastro CPF; (vii) a mesma empresa de contabilidade é responsável pela elaboração e alteração nos contratos sociais e pela contabilidade das empresas do grupo; (viii) todos os contratos sociais das empresas do grupo têm praticamente o mesmo formato, sempre com as mesmas testemunhas; (ix) os documentos obtidos via RMF (Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira) demonstram a unicidade de controle e a confusão patrimonial das empresas que constituem o grupo econômico Gold Finger, tendo em vista que a proposta de abertura de conta e o cartão de assinaturas eram assinados exclusivamente por Clóvis Finger, a ficha indicava Clóvis Finger como procurador/representante, os cheques das empresas eram assinados exclusivamente por Clóvis Finger e havia intensa transferência de recursos entre as empresas do grupo econômico; e (x) a receita bruta global das empresas do grupo econômico supera o limite estabelecido no inciso II, art. 3º da LC nº 123/2006.

Além disso, o contribuinte foi devidamente intimado do despacho decisório que decidiu pela sua exclusão do regime, sendo-lhe assegurado o direito à apresentação de manifestação de inconformidade. Assim, não há que se falar em qualquer arbitrariedade ou injustiça na sua exclusão do Simples Nacional ou equívoco nos argumentos que a embasaram.

De fato, a circunstância de sócios de empresas do grupo eventualmente terem vínculo empregatício com outra empresa não é fator impeditivo para constituírem a sua própria empresa. Por essa razão é que já jurisprudência nesse conselho, invocada pela Recorrente, no sentido de que a simples comunhão societária ou a presença de sócios em comum em entidades distintas não são suficientes para configurar grupo econômico ou de fato. Da mesma forma, as informações obtidas em sites, por si só, não servem de elemento de convicção da existência de grupo econômico. Mas todos os elementos colacionados pela Autoridade Fiscal, quando examinados em conjunto, evidenciam a efetiva ocorrência das infrações que foram imputadas ao Recorrente. Não se trata de mero indícios, mas de provas robustas, cuja análise conjunta não deixa dúvidas da ocorrência dos fatos narrados nos autos.

Sustenta a Recorrente, ainda, que sua composição societária é prova irrefutável de que não participa de grupo econômico e não foi constituída por interpostas pessoas. Entretanto, como tratado acima, as provas acostadas aos autos demonstram que Clóvis Finger era sócio de fato da Recorrente, independentemente do que consta em seu contrato social.

No que se refere à necessidade de a fiscalização comprovar e quantificar a vantagem financeira auferida pelo real beneficiário para a caracterização do grupo econômico, cumpre destacar que a vantagem decorre da economia tributária grada pela indevida adesão ao Simples Nacional pelas 13 empresas, cujo sócio de fato, e, portanto, real beneficiário, era Clóvis Finger.

A recorrente, alega, ainda, que empresas que, supostamente, formaram o grupo econômico foram constituídas em período posterior àquele alcançado pela exclusão retroativa do Simples Nacional. No entanto, não acosta qualquer documento apto a suportar tal argumento. A Representação Fiscal de Exclusão do Simples Nacional, por sua vez, informa que Clóvis Finger e Sandra Lourenco Finger eram sócios de 6 das 13 empresas que compõem o grupo econômico até 2006, quando se retiraram dos quadros societários, permanecendo apenas como administradores.

Por fim, no que se refere ao argumento de que os efeitos do ato de exclusão do Simples Nacional não podem retroagir a período superior a cinco anos, cumpre destacar que o próprio art. 29, §1º, da LC n.º 123/2006 estabelece que a exclusão do Simples Nacional produzirá efeitos a partir do próprio mês em que incorrida a constituição de empresa por interpostas pessoas. Portanto, não há qualquer limite à retroação do ato de exclusão do Simples Nacional, o que, entretanto, não se confunde com a vedação à exigência de tributos em período abarcado pela decadência, nos termos dos artigos 150, §4º e 173, parágrafo único do CTN.

Portanto, correta está a exclusão da Recorrente do Simples Nacional.

#### **b) Multa qualificada**

Sustenta a Recorrente que a multa de 150%, que lhe foi aplicada com fundamento no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei n.º 9.430/96, é injusta, pois imputa indevida prática delituosa em face da contribuinte que sempre agiu com lisura e dentro dos mais altos padrões de conduta, sem comprovação do necessário intuito de fraude.

Nos termos do art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei n.º 9.430/96, ao sujeito passivo será aplicada multa de ofício de 150% sobre a totalidade ou diferença de tributo sempre que a falta de pagamento, recolhimento ou declaração vier acompanhada de sonegação, fraude ou conluio.

Entende-se por sonegação a ação ou omissão dolosa capaz de impedir ou retardar o conhecimento (i) da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias; ou (ii) das condições pessoais do contribuinte capazes de afetar a obrigação ou crédito tributário (art. 71 da Lei n.º 4.502/64). Fraude, por sua vez, é a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou a excluir ou modificar suas características, de modo a reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto devido. (art. 72 da Lei n.º 4.502/64). Por fim, conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, visando à sonegação ou à fraude (art. 73 da Lei n.º 4.502/64).

Portanto, para que haja a aplicação da multa de ofício qualificada, é preciso que a Fiscalização demonstre a subsunção da conduta praticada pelo sujeito passivo a uma das hipóteses dos artigos 71, 72 ou 73 da Lei n.º 4.502/64. Isto é, não basta que haja a imputação genérica de sonegação, fraude ou conluio, é preciso que haja a individualização da conduta do agente e a comprovação inequívoca da existência de dolo. Nesse sentido:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 1996

MULTA QUALIFICADA. JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO. NECESSIDADE DA CARACTERIZAÇÃO DO EVIDENTE INTUITO DE DOLOSO FRAUDULENTO.

A evidência da intenção dolosa exigida na lei para a qualificação da penalidade aplicada há que aflorar na instrução processual, devendo ser incontestada e demonstrada de forma cabal. Assim, o lançamento da multa qualificada de 150% deve ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos arts. 71, 72 e 73, da Lei n.º 4.502, de 1964” (Acórdão n.º . 9101-005.686, de 13.08.21)

No presente caso, os documentos acostados aos autos não deixam dúvidas da intenção dolosa e do intuito fraudulento da Recorrente. Isso porque, como tratado acima, ficou comprovado que (i) a Recorrente integra um grupo econômico, sob a denominação de Gold Finger Joalheiros, composto por 42 lojas em várias cidades, como se evidencia do próprio sítio eletrônico do grupo na internet; (ii) o endereço da Recorrente informado no CNPJ é o mesmo daquele informado sítio eletrônico do grupo na internet para uma de suas lojas; (iii) das 42 empresas, 13 delas, inclusive a Recorrente, são administradas por Clóvis Finger ou seu cônjuge, Sandra Lourencao Finger; (iv) até 2006, Clóvis Finger e Sandra Lourencao Finger eram sócios de 6 das 13 empresas e, posteriormente, Clóvis Finger permaneceu sócio apenas de GOLD FINGER JOALHEIROS LTDA – ME e Sandra Lourencao Finger permaneceu sócia apenas de CORTARELLI & LIMA COMERCIO DE JOIAS-RELOGIOS E OTICA LTDA – EPP; (v) as 13 empresas tinham como sócios pessoas ligadas a outras empresas do grupo econômico, seja em razão de relação de emprego, seja por parentesco com seus sócios; (vi) Clóvis Finger e/ou Sandra Lourencao Finger tinham poderes para administrar todas as 13 empresas do grupo, seja por meio de procurações, seja por designação expressa como administradores nos contratos sociais; (vii) vários dos sócios de diferentes empresas possuem um mesmo endereço no cadastro CPF; (viii) a mesma empresa de contabilidade é responsável pela elaboração e alteração nos contratos sociais e pela contabilidade das empresas do grupo; (ix) todos os contratos sociais das empresas do grupo têm praticamente o mesmo formato, sempre com as mesmas testemunhas; (x) os documentos obtidos via RMF (Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira) demonstram a unicidade de controle e a confusão patrimonial das empresas que constituem o grupo econômico Gold Finger, tendo em vista que a proposta de abertura de conta e o cartão de assinaturas eram assinados exclusivamente por Clóvis Finger, a ficha indicava Clóvis Finger como procurador/representante, os cheques das empresas eram assinados exclusivamente por Clóvis Finger e havia intensa transferência de recursos entre as empresas do grupo econômico; e (xi) a receita bruta global das empresas do grupo econômico supera o limite estabelecido no inciso II, art. 3º da LC nº 123/2006.

Portanto, há justificação minuciosa e devidamente comprova dos fatos que, no presente caso, ensejaram a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Por fim, sustenta a Recorrente, ainda, que a multa que lhe foi aplicada tem caráter confiscatório, desproporcional e viola o princípio da razoabilidade. Entretanto, a multa imposta, frise-se, tem base no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96, não cabendo ao julgador administrativo afastar a aplicação da lei ou graduar multa sob os fundamentos de desproporcionalidade, irrazoabilidade ou confisco. Isso porque não cabe ao CARF se manifestar sobre aspectos constitucionais da lei tributária, nos termos do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, artigo 62 do Regimento Interno do CARF (“RICARF”), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, e Súmula CARF nº 02, aprovada em 2006.

### **c) Responsabilidade de CLÓVIS FINGER**

A responsabilidade tributária, matéria de lei complementar por força do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, é espécie de sujeição passiva tributária, disciplinada nos arts. 128 a 138 do CTN, que é lei formalmente ordinária, recepcionada pelo texto constitucional com força de lei complementar.

O responsável tributário, assim como o contribuinte, é sujeito passivo da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. No entanto, nos termos do art. 121, parágrafo único, do CTN, o contribuinte mantém “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, enquanto o responsável tributário é aquele que “*sem revestir a condição de contribuinte [tenha] obrigação [que] decorra de disposição expressa de lei*”.

Isto é, o contribuinte é aquele que tem o dever de realizar o comportamento objeto da obrigação tributária, em detrimento do próprio patrimônio. Como explica Geraldo Ataliba, “é a pessoa que terá diminuição patrimonial, com a arrecadação do tributo [...] [estando] em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência”<sup>1</sup>. O responsável, por sua vez, é aquele que “não realizando o fato gerador da obrigação, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito tributário em prol do sujeito ativo”<sup>2</sup>.

Ao responsável é atribuída essa condição (i) em substituição daquele que naturalmente seria o contribuinte, pelas razões previstas na legislação; ou (ii) por transferência do dever de satisfazer a obrigação, outrora atribuída ao contribuinte. A responsabilidade por transferência pode ocorrer de forma que o contribuinte permaneça no polo passivo (como no art. 134 do CTN) ou que o terceiro responda pessoal e exclusivamente pela obrigação tributária (como no art. 135 do CTN).

No presente caso, a responsabilidade de Clóvis Finger foi embasada no art. 135, III, do CTN. Para se determinar o alcance do referido dispositivo, é preciso analisá-lo em conjunto com o art. 134 do CTN. Apesar de ambos contemplarem hipóteses de responsabilização de terceiros, o art. 134 determina a responsabilidade solidária entre contribuinte e terceiro, pelos atos e omissões praticados, na hipótese de impossibilidade de exigência da obrigação principal do contribuinte; enquanto o art. 135 trata da responsabilidade pessoal do terceiro, quando a obrigação tributária decorrer de atos por ele praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

Como ensina Aliomar Baleeiro, na responsabilidade regida pelo art. 134 do CTN, o contribuinte e o responsável permanecem no polo passivo da relação, “o primeiro, em caráter preferencial, o segundo, subsidiariamente, bastando para isso o descumprimento do dever de pagar tributo devido pelo contribuinte ou a negligência na fiscalização do pagamento”<sup>3</sup>. Já no art. 135, tendo em vista que o terceiro age intencionalmente de má fé contra aquele que representa, a responsabilidade é inteiramente transferida, respondendo o terceiro pessoalmente, de forma plena e exclusiva, pela obrigação tributária.

Especificamente no que se refere à responsabilização dos sócios, o art. 134 do CTN exige (i) a impossibilidade de exigência da obrigação do contribuinte; (ii) a prática de ato ou omissão pelo terceiro, no caso, o sócio; e (iii) a liquidação da sociedade de pessoas. Já o art. 135 do CTN exige, para a responsabilização pessoal dos sócios ou administradores, (i) a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; (ii) a existência de nexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida.

<sup>1</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 86.

<sup>2</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 507-508.

<sup>3</sup> BALEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro; atualização de Misabel Abreu Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2018, p. 1.152.



A interpretação sistemática dos referidos dispositivos faz com que a mera falta de recolhimento de tributos se subsuma ao art. 134 do CTN, enquanto o art. 135 do CTN abarque as hipóteses de infração a leis diversas daquelas que instituem obrigações tributárias principais. Nesse sentido, o STJ, em recurso submetido à sistemática dos recursos repetitivos, firmou a seguinte tese:

“A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa” (REsp nº 1101728/SP, j. em 11.03.2009).

Corroborando desse entendimento Luis Eduardo Schoueri<sup>4</sup>:

“Nota-se que a infração de que cogita o dispositivo não há de ser a mera falta de recolhimento do tributo. Claro que não recolher um tributo no prazo é uma infração a lei. Entretanto, fosse esse o alcance do artigo 135, então não teria sentido o artigo 134, que já versa sobre responsabilização por não recolhimento do tributo. Para que o último dispositivo tenha algum alcance, há de se entender que o artigo 135 compreende as infrações a leis não tributárias; e, no que se refere às leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento”.

Aplicando tais lições ao caso concreto, tem-se que ficou cabalmente demonstrado que Clóvis Finger era o sócio de fato das 13 empresas que compõe o grupo econômico da Recorrente. A interposição de pessoas permitiu às empresas do grupo a apuração de tributos na sistemática do Simples Nacional, configurando prática de atos com infração ao contrato social e dando ensejo à obrigação tributária ora em discussão. Portanto, resta caracterizada (i) a prática de atos com infração ao contrato social e (ii) a existência denexo-causal entre o ato praticado e a obrigação tributária surgida, autorizando, pois, a responsabilização de Clóvis Finger com base no art. 135, III, do CTN.

Alega a Recorrente que Clóvis Finger jamais figurou no contrato social da empresa Recorrente, bem como nunca exerceu qualquer poder de gerência. No entanto, as evidências compiladas pela Autoridade Fiscal não deixam dúvidas das infrações que lhe foram imputadas, como detalhadamente tratado nos itens anteriores. De fato, a mera exploração do mesmo ramo de atividade, o compartilhamento de nome fantasia e, eventualmente, até a outorga de procurações, se analisadas de forma isolada, podem não ser suficientes gerar responsabilidade tributária. Ocorre que, os elementos dos autos devem ser analisados em conjunto, donde se extrai a inegável conclusão de que, no presente caso, Clóvis Finger figurou como sócio de fato das 13 empresas que compõe o grupo Gold Finger.

Diante do exposto, mantenho a responsabilidade tributária atribuída ao Clóvis Finger com base no art. 135, III, do CTN.

### III – CONCLUSÃO

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, NEGOU PROVIMENTO.

---

<sup>4</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário, 8. ed., São Paulo: Saraiva, 2018, p. 614.

(documento assinado digitalmente)

**Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic**