



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13884.724023/2019-75
ACÓRDÃO	1101-001.755 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de agosto de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SMART GRÁFICA EDITORA EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas. Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A fim de aplicar a retroatividade benigna, deve o percentual da multa qualificada ser reduzido para 100%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100% aplicável ao IRPJ e reflexos.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz – Relator

Assinado Digitalmente

Efigênio de Freitas Júnior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Jeferson Teodorovicz, Edmilson Borges Gomes, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (efls. 4550/4552) contra acórdão da DRJ, efls. 4515/4535, que julgou improcedente /não conhecidas impugnações administrativas interpostos pelo contribuinte (efls. 4483/4500) e responsáveis solidários (efls.4458/4463 e efls. 4468/4475) arrolados em Termos de Sujeição Passiva Solidária (FRANCISCO CARLOS DE SOUZA, efls. 4436 e RONALDO CÂNDIDO DE JESUS – efls.4438) contra autuações decorrentes de Auto de Infração do Simples Nacional, lavrado em 11/12/2019, lastreadas em TVF (efls.578/690) correspondente aos períodos de apuração 07/2014 a 09/2014, no que diz respeito aos créditos tributários a seguir apontados.

Para síntese dos fatos, reproduzo em parte o relatório do acórdão recorrido, por bem sintetizar os fatos:

Do lançamento

Trata-se de Auto de Infração do Simples Nacional lavrado em 11/12/2019, correspondente aos períodos de apuração 07/2014 a 09/2014, cujo crédito tributário está demonstrado à fl. 561 dos autos:

Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo (em R\$):

Impostos/ Contribuições	Ente Federado	Valor do Imposto/ Contribuição	Valor da Multa	Valor Juros de Mora	Total
IRPJ	União	1.925,59	2.888,39	986,93	5.800,91
CSLL	União	1.924,15	2.886,23	986,20	5.796,58
COFINS	União	5.995,85	8.993,79	3.072,37	18.062,01
PIS	União	1.404,81	2.107,22	719,69	4.231,72
CPP	União	17.060,95	25.591,43	8.742,16	51.394,54
ICMS	SP	4.426,55	6.639,83	2.232,37	13.298,75
IPI	União	240,51	360,77	120,48	721,76
ISS	SÃO PAULO	10.298,67	15.448,02	5.312,68	31.059,37
Total		43.277,08	64.915,68	22.172,88	130.365,64

(*) Juros de Mora Calculados até 12/2019

O lançamento abrange as seguintes infrações:

33330007 – Omissão de Receitas – Depósitos ou Investimentos em Instituição Financeira com Origem não Comprovada

33332001 – Insuficiência de Recolhimento – Diferença de Alíquota

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 578/690, a empresa Smart Gráfica Editora Eireli foi constituída em 10/03/2014 como Empresa Individual de Responsabilidade Limitada – Eireli, tendo como titular Francisco Carlos de Souza. O nome da empresa foi alterado em 24/07/2017 para Smart Gráfica Editora Eireli.

As alterações no quadro societário, razão social e endereço de funcionamento estão demonstradas na "Tabela – Alterações JUCESP" do relato fiscal:

Tabela - Alterações JUCESP

Razão Social	Endereço	Sócio	CPF	Data
Francisco Carlos de Souza EIRELI	Rua Sebastião de Castro, 46	Francisco Carlos de Souza	376.586.978-34	10/03/14
Abertura filial	Rua Visconde de Parnaíba, 2466			15/07/14
Encerramento de filial				18/11/14
Mudança de endereço	Rua São Leopoldo, 220			21/07/15
Mudança de endereço	Rua 21 de Abril, 1515			04/07/16
Smart Gráfica Editora EIRELI		Igor Pawluk Samila	360.587.258-10	24/07/17
		Robson Salemo Pinto	148.837.948-30	24/08/18
Mudança de endereço	Rua B Lote Vale do Sol s/n			27/09/18
Mudança de endereço	Rua Dorival da Cunha, 231			23/09/19

Conforme o relato fiscal, a empresa Smart Gráfica Editora Eireli, então Francisco Carlos de Souza Eireli, atuou em conjunto com outras gráficas, algumas de propriedade de familiares do seu proprietário, merecendo destaque a Cândido e Oliveira Gráfica Eireli, cujo nome fantasia era RD Gráfica. Embora formalmente constituídas como distintas, atuavam em conjunto no setor gráfico, formando grupo econômico de fato.

Corroboram a conclusão, entre outros fatos, a constatação de que foram utilizados funcionários de uma empresa por outra sem ônus financeiro, de que foram pagas despesas de uma empresa por outra e de que houve transferência injustificada de recursos financeiros da Smart Gráfica Editora Eireli para a Cândido e Oliveira Gráfica Eireli.

A empresa Cândido e Oliveira Gráfica Eireli foi constituída em 23/04/2010 por Ronaldo Cândido de Jesus e seu filho Danilo Pires de Oliveira Cândido, e foi baixada em 03/02/2017.

Esta empresa funcionou no mesmo endereço da Smart Gráfica Editora Eireli (Rua Vinte e Um de Abril, 1515/1517) em período coincidente, constando como locatária no contrato de locação do imóvel.

Conforme a fiscalização, ao longo de 2014 esta empresa recebeu mais de um milhão de reais da Smart Gráfica Editora Eireli, de maneira injustificada e sem comprovação documental.

Em procedimento anterior de diligência na empresa Smart Gráfica Editora Eireli, a fiscalização já havia constatado que:

- restaram sem comprovação diversas transações registradas em sua contabilidade, tanto de entradas quanto de saídas de recursos, não tendo sido comprovada até mesmo a suposta integralização do capital social da empresa, efetuada por meio da aquisição a prazo da empresa Wedson Comércio Confecções de Carimbo Ltda. de uma máquina impressora offset ;
- Francisco Carlos de Souza era proprietário e administrador da Smart Gráfica, tendo atuado como seu responsável perante prestadores de serviços e tendo sido beneficiário, juntamente com sua esposa e cunhada, de plano de assistência médica diferenciado pago pela empresa;
- existiu confusão patrimonial especialmente entre as empresas Smart Gráfica e Cândido e Oliveira Gráfica, verificada no pagamento, pela primeira, de serviços prestados para a segunda.

Ademais, a fiscalizada arcou com os custos de assistência médica de funcionário da Cândido e Oliveira Gráfica Eireli.

Tal confusão não ocorreu apenas no período fiscalizado, mas igualmente em anos posteriores, caracterizando prática reiterada do contribuinte;

- a confusão patrimonial foi reforçada pela constatação de que o locatário do imóvel de funcionamento da Smart Gráfica foi a Cândido e Oliveira Gráfica Eireli, que, inclusive, arcou com os pagamentos mensais;

- adicionalmente, a Cândido e Oliveira Gráfica Eireli era responsável pelo consumo de energia elétrica do referido imóvel no período fiscalizado, consumo este que se mostrou incompatível com o esperado de uma gráfica.

No curso da ação fiscal, a autoridade tributária requisitou informações sobre a movimentação financeira às instituições nas quais a Smart Gráfica possuía conta bancária, o que permitiu determinar os valores recebidos como receitas pela prestação de serviços e identificar os beneficiários dos valores pagos pela empresa ao longo de 2014.

De acordo com a autoridade tributária, os extratos obtidos tiveram três finalidades principais:

a) Em conjunto com as notas fiscais emitidas pela Smart Gráfica (mercantis e de serviços), obtidas nos Sistemas Informatizados da Receita Federal do Brasil (mercantis) e junto à Secretaria da Fazenda de São Paulo (serviços), permitiram a determinação das Receitas totais da empresa, em especial as consideradas na lavratura do débito: Receitas Omitidas por presunção;

b) Comprovaram a confusão patrimonial existente entre a fiscalizada e a Cândido e Oliveira Gráfica EIRELI, a quem foram efetuadas inúmeras transferências bancárias injustificadas (estes valores foram levantados no Auto de Infração referente aos pagamentos sem causa, COMPROT 19515.721.021/2019-17). Seu proprietário, Ronaldo Cândido de Jesus, também recebeu recursos, para os quais, intimada, a empresa não apresentou documentação comprobatória;

c) Permitiram o levantamento do débito referente aos valores debitados das contas bancárias da Smart Gráfica que tiveram como beneficiário seu sócio, Francisco Carlos de Souza, indevidamente classificados como dividendos. Também foram identificados pagamentos de despesas pessoais do sócio, estranhas às atividades da empresa.

Estes valores foram levantados na pessoa do sócio, Francisco Carlos de Souza. A conciliação entre os extratos bancários e as notas fiscais emitidas demonstrou que as receitas declaradas pela Smart Gráfica Editora Eireli, no valor de R\$ 3.357.096,01, eram compatíveis com os valores contabilizados, mas estavam discrepantes em relação às entradas de recursos (movimentação financeira), no valor de R\$ 4.954.954,61. A diferença totalizou R\$ 1.597.858,60.

O lançamento decorre da identificação da existência de depósitos bancários junto ao Banco do Brasil sem a comprovação da origem, que foram considerados omissão de receitas por presunção legal. O contribuinte não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse sua origem, e tampouco seu oferecimento à tributação.

A autoridade tributária justificou a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% prevista no § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 pelos seguintes motivos:

a) o recebimento pelo contribuinte de diversos recursos em sua conta junto ao Banco do Brasil, sem comprovação, por meio de documentação hábil e idônea, de

que não se tratava de receitas, configura a hipótese prevista no inciso I do artigo 71 da Lei nº 4.502/1964;

b) a transferência injustificada de recursos para seu proprietário, Francisco Carlos de Souza, sem oferecer tais valores à tributação, configura a ocorrência da hipótese prevista no inciso I do artigo 71 da Lei nº 4.502/1964;

c) a realização de diversas transferências bancárias entre o sujeito passivo e a empresa Cândido e Oliveira Gráfica Eireli, sem oferecer tais valores à tributação, caracteriza, por parte de seus proprietários (Francisco Carlos de Souza e Ronaldo Cândido de Jesus, respectivamente), a conduta descrita no artigo 73 da Lei nº 4.502/1964. Foram chamados a responder solidariamente pelo crédito tributário constituído, com base nos artigos 124, I, e 135, III, ambos do CTN, o administrador do sujeito passivo à época dos fatos geradores, Francisco Carlos de Souza, e Ronaldo Cândido de Jesus, que procedeu à dissolução irregular da empresa Cândido e Oliveira Gráfica Eireli, da qual era sócio administrador, infringindo a lei.

Da impugnação da empresa Smart Gráfica Editora Eireli

A empresa Smart Gráfica Editora Eireli teve ciência do lançamento em 17/12/2019 (fl. 4.454) e apresentou em 17/01/2020 a impugnação de fls. 4.483/4.500.

Em síntese, apresenta as seguintes alegações:

a) a empresa não tem mais a mesma composição societária, pois desde o ano de 2018 houve alteração da sociedade, a partir da cessão da cotas empresariais. Francisco Carlos de Souza deixou a sociedade ainda no mês de julho/2017, quando a sociedade foi assumida por Igor até meados de 2018. A partir de agosto de 2018, a sociedade passou a ter como sócio Robson Salermo Pinto, que teve a gestão direta e individual da sociedade;

b) Ronaldo Candido nunca passou pelo quadro societário da empresa;

c) se existe alguém que deve ser penalizado, como aponta a fiscalização pelo fato de ter recebido valores em suas contas pessoais e ainda ter se beneficiado de referidos valores sem a devida tributação, o que gerou a exigência tributária, não é a pessoa jurídica recorrente e muito menos o atual sócio que não teve o mesmo benefício societário e continua atuando com a empresa, como um empresário regular e normal;

d) todos os lançamentos de exigência tributária se deram em decorrência única e exclusiva de utilização do CNPJ pelo ex-sócio Francisco Carlos como único beneficiário de referidos valores nos anos em que ele foi exclusivamente o sócio da empresa;

e) a sociedade, enquanto pessoa jurídica, não teve nenhum benefício com os valores que teriam sido supostamente movimentados pelas contas bancárias dos sócios e para o exclusivo benefício destes, ainda que um fosse o sócio e o outro fosse o administrador, restando apontado pela fiscalização e investigação realizada que os valores teriam se destinado exclusivamente ao interesse pessoal de cada um dos demais apontados como “sujeitos passivos solidários”;

f) o atual sócio, que conduz a empresa realizando seu objeto social comum, trabalhando regularmente, da mesma forma, não teve nenhum benefício com o apontamento realizado pela fiscalização, pois nunca aferiu nenhum daqueles valores em suas contas pessoais, conforme restou devidamente comprovado pelo

atendimento completo à fiscalização, por intermédio de seu contador em todos os trâmites apontados;

g) deve ser aplicado ao caso sob exame o princípio da intranscendência, ou da pessoalidade, ou ainda, personalidade da pena, previsto no artigo 5º, XLV, da Constituição Federal, que preconiza que somente o condenado, e mais ninguém, poderá responder pelo fato praticado, pois a pena não pode passar da pessoa do condenado. Somente o sócio Francisco Carlos de Souza teria se beneficiado do recebimento dos valores, e não a empresa ou o atual sócio, Robson Salermo Pinto, que não podem ser penalizados, devendo a exigência tributária ser direcionada exclusivamente para o sócio beneficiado;

h) existe ilegitimidade passiva em relação à empresa e ao atual sócio, Robson Salermo. Todas as irregularidades lançadas no relatório da fiscalização dão conta de operações ocorridas entre sócios e ainda entre outras empresas, todas elas em anos anteriores, como 2013, 2015, 2016, além de envolvimento com partidos políticos. A empresa e o atual sócio Robson Salermo não participaram e nem concorreram com aquelas irregularidades fiscais, e igualmente não se beneficiaram nem mesmo diretamente de referidas manobras, enquanto que o relatório da fiscalização igualmente aponta o ex-sócio e ainda aquele gestor de empresa terceira como responsáveis da exigência tributária;

i) não existe grupo econômico entre o atual sócio que ora se defende em conjunto com sua empresa, com o sócio anterior, apontado em irregularidades societárias havidas e realizadas por sócios anteriores. Não existe grupo econômico ou então solidariedade entre o sócio que realizou as atividades e vindicou para si todo o patrimônio sobre o qual pesa a exigência tributária manifestada pela autuação fiscal;

j) com fulcro no artigo 485, VI, do CPC, aplicável diretamente ao caso, deve ser extinto o feito relacionado à empresa Smart Gráfica Editora Eireli e seu atual sócio Robson Salermo Pinto, pois não há nos autos elementos capazes de demonstrar ligação que possa levar à conclusão de sua responsabilidade pelos atos realizados exclusivamente pelos ex-sócios e que lhes beneficiaram com exclusividade;

l) impugna a solidariedade apontada, sendo que o sócio que teve atos irregulares que ensejaram a autuação fiscal deve responder sozinho, diante da ocorrência de acréscimo ao seu patrimônio.

Ao final, o sujeito passivo requer:

a) seja determinada a tempestividade da impugnação e a suspensão da constituição do crédito tributário em decorrência de todo o alegado;

b) a anulação do crédito tributário fiscal constituído pelo Termo de Verificação de Infração, ou ainda, se não passível de anulação, que seja então declarado encerrado sem resultado de constituição de crédito tributário contra a recorrente e seu atual sócio Robson Salermo Pinto;

c) demonstrada a insubsistência e improcedência total do lançamento, o acolhimento da impugnação;

d) reconhecimento da ilegitimidade de parte e a aplicação do princípio da intranscendência, nos termos do artigo 5º, XLV, da Constituição Federal, em favor da recorrente e de seu sócio, direcionando a fiscalização, a autuação fiscal e a exigência tributária em face do ex-sócio Francisco Carlos de Souza;

e) seja a presente decisão que ora se pretende declarada mediante a procedência da impugnação e levada publicamente a efeito para a declaração de regularidade da recorrente junto ao ente legal, e a inexistência de exigência tributária contra esta. Afirma que todo o alegado restará provado, conforme expõe pelos documentos e, se necessário for, mediante debate oral em instrução regular, com data e hora a serem designados.

Da impugnação do responsável solidário Francisco Carlos de Souza

O responsável solidário teve ciência do lançamento em 13/12/2019 e apresentou em 13/01/2020, tempestivamente, a impugnação de fls. 4.468/4.475. O impugnante insurge-se contra a inclusão no relato fiscal de narrativas históricas que não são relevantes e justas para a convicção e juízo definitivo de responsabilidade solidária e estão fora do contexto fiscalizatório de 2014, como prestação de serviços em campanhas eleitorais e informação de processo criminal não transitado em julgado, quando apenas recebeu valores relativos a outra prestação de serviços.

Afirma que na constatação fiscal foi observado que o funcionário segurado Antônio Marco Santos consta como assinante do serviço Check Express e que estaria em nome de Francisco Carlos de Souza, quando na realidade ele é segurado da pessoa jurídica Candido Oliveira. Alega que, em análise superficial, parece tratar-se de mero erro administrativo, comum em empresas de pequeno e médio porte.

No que diz respeito à distribuição de lucros, repudia a indicação de infração à lei com a finalidade de justificar a possível ocorrência infracional ao artigo 135 do CTN, considerando a legitimidade das receitas, custos, despesas e resultado, conforme as normas brasileiras de contabilidade e fiscal, conforme impugnação própria no auto de infração nº 19515.720976/2019-49, bem como o pagamento erroneamente pelo impugnante do valor de R\$ 15.000,00 relativo a serviços médicos, onde teve sua classificação contábil errada, sendo correto distribuição de lucros.

Quanto ao pagamento à empresa SPE Residencial Artur Bernardes, afirma tratar-se de empréstimo entre as partes, como declarado pelo Sr. Luiz Carlos da Costa, formalizado por correta contabilização, de acordo com o Livro Diário juntado ao processo nº 19515.720976/2019-49.

Concorda que é incontroverso que a SPE pagou alguns custos da empresa Francisco Carlos, mas que não houve má fé ou dolo na operação, fundamentais para caracterização de infração à lei ou contrato, elemento necessário para a responsabilidade solidária. Em relação à aquisição da máquina através da nota fiscal 1704 da empresa Wedson, alega que existe depoimento das duas partes indicando a lisura da operação relacionada. Sustenta que no apontamento que transcreve, relacionado a empréstimos, a fiscalização fez alusão a um suposto empréstimo e pagamento de empréstimo, afirmando que existe confusão patrimonial, mas que se tratam de operações diferentes, inclusive com valores divergentes.

No que diz respeito à sujeição passiva solidária, entende que não há situação de fato que se coadune com o artigo 124, I, do CTN, pois as pessoas físicas indicadas como responsáveis tributários tem suas atividades com independência, proprietários de empresas com operação distintas, conforme foi apurado nos

registros da Junta Comercial, não havendo que se falar em interesse comum, senão o lucro de cada empresa. Alega, que não se pode falar em confusão patrimonial entre as empresas Smart e Cândido de Oliveira, considerando que as operações financeiras entre ambas estão lançadas na regular contabilidade, em especial no Livro Diário (fls. 04 a 09) que acompanha a impugnação. Em suas considerações finais, afirma que foram trazidos elementos estranhos ao período fiscalizado, principalmente notícias jornalísticas irrelevantes ao fato, e que as transações financeiras não tem a irregularidade indicada, conforme amplamente provado na impugnação, inclusive com a juntada do Livro Diário.

Conclui que tanto a responsabilidade prevista no artigo 121 como a prevista no artigo 135 depende de ato entre as partes que configure infração, doloso ou culposo, conforme doutrina e jurisprudência consolidada do STJ.

Ao final, o impugnante requer o recebimento da impugnação, por ser tempestiva, e o julgamento da improcedência da responsabilidade solidária, com o seu cancelamento.

Requer a produção de provas admitidas em direito, nos termos do inciso III do artigo 16 da lei do processo administrativo.

Visando a providência de ofício de cópias dos documentos em posse e domínio da administração federal, conforme determina o artigo 37 da lei 9.784/1999, o impugnante declara que fatos e dados oriundos de obrigações acessórias fiscais estão registrados em arquivos existentes na administração tributária.

Da impugnação do responsável solidário Ronaldo Cândido de Jesus

O responsável solidário teve ciência do lançamento em 13/12/2019 (fls. 4.453) e apresentou em 13/01/2020, tempestivamente, a impugnação de fls. 4.458/4.463.

Em suas razões, afirma que na constatação fiscal foi observado que o funcionário segurado Antônio Marco Santos consta como assinante do serviço Check Express e que estaria em nome de Francisco Carlos de Souza, quando na realidade ele é segurado da pessoa jurídica Candido Oliveira.

Alega que, em análise superficial, parece tratar-se de mero erro administrativo, comum em empresas de pequeno e médio porte. No que diz respeito à sujeição passiva solidária, entende que não há situação de fato que se coadune com o artigo 124, I, do CTN, pois as pessoas físicas indicadas como responsáveis tributários tem suas atividades com independência, proprietários de empresas com operação distintas, conforme foi apurado nos registros da Junta Comercial, não havendo que se falar em interesse comum, senão o lucro de cada empresa.

Alega, que não se pode falar em confusão patrimonial entre as empresas Smart e Cândido de Oliveira, considerando que as operações financeiras entre ambas estão lançadas na regular contabilidade, em especial no Livro Diário (fls. 04 a 09) que acompanham a impugnação.

Quanto ao encerramento irregular da Cândido de Oliveira Gráfica Eireli, argumenta que não foi demonstrado, de forma clara, provas robustas de que no ano calendário de 2017 tenha findado a empresa de maneira errônea, agindo contra os ditames legais. Entende ser pacífica a jurisprudência no sentido da prova robusta da ação com dolo do sujeito passivo para responsabilidade tributária.

Em suas considerações finais, afirma que foram trazidos elementos estranhos ao período fiscalizado, principalmente notícias jornalísticas irrelevantes ao fato, e que as transações financeiras não tem a irregularidade indicada, conforme amplamente provado na impugnação, inclusive com a juntada do Livro Diário.

Conclui que tanto a responsabilidade prevista no artigo 121 como a prevista no artigo 135 depende de ato entre as partes que configure infração, doloso ou culposo, conforme doutrina e jurisprudência consolidada do STJ.

Ao final, o impugnante requer o recebimento da impugnação, por ser tempestiva, e o julgamento da improcedência da responsabilidade solidária, com o seu cancelamento.

Requer a produção de provas admitidas em direito, nos termos do inciso III do artigo 16 da lei do processo administrativo. Visando a providência de ofício de cópias dos documentos em posse e domínio da administração federal, conforme determina o artigo 37 da lei 9.784/1999, o impugnante declara que fatos e dados oriundos de obrigações acessórias fiscais estão registrados em arquivos existentes na administração tributária.

É o relatório.

O Acórdão recorrido, contudo, não conheceu da impugnação apresentada pelo sujeito passivo Smart Gráfica Editora Eireli, por intempestiva e; julgou improcedentes as impugnações apresentadas pelos responsáveis solidários Francisco Carlos de Souza e Ronaldo Cândido de Jesus, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas. Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com infração de lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/07/2014 a 30/09/2014

IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. NÃO CONHECIMENTO. A petição apresentada fora do prazo não caracteriza impugnação, não instaura a fase litigiosa do procedimento, não suspende a exigibilidade do crédito tributário nem comporta julgamento de primeira instância.

PRODUÇÃO DE PROVAS A produção de provas deve obedecer à disposição da legislação que rege o processo administrativo fiscal no âmbito federal. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Devidamente cientificados, os responsáveis solidários (FRANCISCO CARLOS DE SOUZA e RONALDO CANDIDO DE JESUS), apresentam recurso voluntário conjunto (efls. 4550/4552), repisando os fundamentos e alegações já apresentados em sede impugnatória e pugnando:

2. Do direito,

2.1. Primevo, esclarecemos que todos os apontamentos no processo fiscalizatório foram prontamente atendidos, como as informações sobre a prestação de

serviço, o funcionário assegurado e bem como as informações sobre a distribuição de lucro, vejamos;

2.2. Aduz a recorrida, que o recorrente atuou de forma contundente no esquema de sonegação de tributos, seja transferindo recursos ou recebendo, causando omissão a receita federal.

2.3. Pois bem, conforme documentos juntados aos autos, como o livro razão da pessoa jurídica Francisco Carlos de Souza, não há do que se falar em confusão patrimonial entre a Smart e a Candido de Oliveira, visto que todas as operações financeiras foram devidamente registradas em sua contabilidade, sempre visando a legalidade, conforme livro razão ora juntado aos autos.

2.4. Outrossim, o que nos causa estranheza vossa excelência, e que parte do processo fiscalizatório foram baseados em matérias jornalísticas e não de provas comprobatórias.

2.5. Ademais, não a provas contundentes para aplicação das infrações no art. 135 e 124 do Código Tributário Nacional, vejamos.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

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

2.6. Ou seja, para caracterização do art. 135 do CTN, devesse ocorrer a prática de excesso ou de infração a lei baseadas em provas contundentes, quando a prática dolosa ou culposa, conforme doutrina do Superior Tribunal de Justiça, ora já juntadas nos autos do auto de infração.

2.7. Conforme mencionado na presente impugnação, houve erro ao pagamento do segurado em empresa diversa, visto que ocorre em empresas de pequeno porte estes erros administrativos.

2.8. Com toda vênua vossa Excelência, não há irregularidades nas transações realizadas na pessoa jurídica Smart, onde prontamente foram contabilizadas principalmente em seu livro razão, as entradas, saídas e empréstimos ora realizados.

2.9. Em relação a aquisição de máquina, discriminada na nota fiscal 1704, foram prontamente por ambas as partes explicadas e documentos comprobatórios a esta Receita Federal do Brasil.

3. Do pedido,

3.1. Diante de todo o exposto, requer,

3.2. Que o presente Recurso seja recebido e julgado procedente, reformada a decisão ora recorrida.

Ato contínuo, destaco o Despacho de Encaminhamento (efls. 4554), com informações relevantes abaixo reproduzidas:

DESPACHO Nº 0.425/2021 – ECOA/SRRF08, 13 DE JANEIRO DE 2021.

A DRJ não conheceu da impugnação apresentada pela SMART GRÁFICA devido à intempestividade e julgou a impugnação de RONALDO CÂNDIDO DE JESUS e FRANCISCO CARLOS DE SOUZA improcedente, mantendo totalmente o crédito tributário.

Todos os interessados tomaram ciência da decisão pela via postal em 09/12/2020.

Em 29/12/2020, tempestivamente, RONALDO e FRANCISCO apresentaram o recurso voluntário. Atualizei o Sief e estou enviando o processo para julgamento.

Portanto, não foi interposto recurso voluntário por parte da SMART GRÁFICA.

Assim, na sequência, o presente processo foi encaminhado a esta Turma Recursal para apreciação e julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Jeferson Teodorovicz, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

O presente processo versa sobre autuação da empresa SMART GRÁFICA EDITORA EIRELI, optante pelo Simples Nacional, com fundamento na constatação de omissão de receitas e insuficiência de recolhimento de tributos federais, com fundamento no art. 42 da Lei 9430 de 1996.

Por terem sido constatados indícios de crimes contra a ordem tributária foi apresentada representação fiscal para fins penais.

Além disso, além da imputação ao sujeito passivo, com base nos arts. 124 e 135 do CTN, houve a atribuição de responsabilidade solidária aos sócios Francisco Carlos de Souza (sob fundamento dos arts. 124 e 135 do CTN) e Ronaldo Cândido de Jesus (sob fundamento do art. 135 do CTN).

Feita essa síntese, passamos à **delimitação da lide**.

Como se sabe, o sujeito passivo apresentou impugnação intempestiva, e por esse motivo, não foi conhecida pelo acórdão recorrido, ao contrário da impugnação dos responsáveis solidários que, buscando especificamente afastar as respectivas responsabilidades solidárias, por outro lado, **não controverteram** os outros elementos que fundamentaram as lavraturas dos autos de infração (no caso, a **Omissão de Receitas** por Depósitos ou Investimentos em Instituição Financeira com Origem não Comprovada e a **Insuficiência de Recolhimento** por Diferença de Alíquota), nem trouxeram provas dedicadas a afastar a presunção relativa atribuída à omissão de receitas e nem para contestar a insuficiência de recolhimento, assim como também **não controverteram** a qualificação da multa de ofício de 150%.

Também não há controvérsia acerca da formação do grupo econômico de fato, conforme narrado pela autoridade de origem e confirmado pela DRJ.

Os responsáveis solidários, a esse caso, limitam-se apenas, e genericamente a defender a exclusão dos responsáveis de confusão patrimonial formada entre o sujeito passivo e os responsáveis solidários.

Não é demais lembrar do teor do art. 17 do Decreto n. 70.235/72: “Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”.

Assim, nos termos do art. 17 do Decreto Lei n. 70.235/1972, **considero tais temas incontroversos nos autos**, haja vista a ausência de impugnação por partes dos interessados.

Passo a me manifestar sobre a **responsabilidade atribuída aos recorrentes**.

Como se pôde observar pelo relatório, o recurso voluntário apresentado pelos responsáveis solidários limita-se a discutir a responsabilidade solidária que lhes foi atribuída.

Sobre o grupo econômico de fato e a atribuição de responsabilidade, limitaram-se a fazer a seguinte consideração:

Pois bem, conforme documentos juntados aos autos, como o livro razão da pessoa jurídica Francisco Carlos de Souza, não há do que se falar em confusão patrimonial entre a Smart e a Candido de Oliveira, visto que todas as operações financeiras formam devidamente registrada em sua contabilidade, sempre visando a legalidade, conforme livro razão ora juntado aos autos.

2.4. Outrossim, o que nos causa estranheza vossa excelência, e que parte do processo fiscalizatório foram baseados em matérias jornalísticas e não de provas comprobatórias.

2.5. Ademais, não a provas contundentes para aplicação das infrações no art. 135 e 124 do Código Tributário Nacional, vejamos.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

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

2.6. Ou seja, para caracterização do art. 135 do CTN, deverá ocorrer a prática de excesso ou de infração a lei baseadas em provas contundentes, quando a prática dolosa ou culposa, conforme doutrina do Superior Tribunal de Justiça, ora já juntadas nos autos do auto de infração.

2.7. Conforme mencionado na presente impugnação, houve erro ao pagamento do segurado em empresa diversa, visto que ocorre em empresas de pequeno porte estes erros administrativos.

2.8. Com toda vênua vossa Excelência, não há irregularidades nas transações realizadas na pessoa jurídicas Smart, onde prontamente foram contabilizadas principalmente em seu livro razão, as entradas, saídas e empréstimos ora realizados.

2.9. Em relação a aquisição de máquina, discriminada na nota fiscal 1704, foram prontamente por ambas as partes explicadas e documentos comprobatórios a esta Receita Federal do Brasil.

Como se sabe, a administração tributária verificou a formação de grupo econômico de fato. Tal circunstância traz repercussões, a exemplo da exclusão de regimes tributários benéficos, como é o caso do Simples Nacional, porquanto as atividades do grupo ultrapassam o limite de faturamento previsto em lei.

Importante lembrar que, por exemplo, a Lei n. 123/2006, em seu art.3ª, parágrafo 4ª, inciso V expressamente veda tal estruturação econômica:

Art. 3º (...)

§ 4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o [art. 12 desta Lei Complementar](#), para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do **caput** deste artigo;

IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do **caput** deste artigo;

V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

V - cujo sócio ou titular de fato ou de direito seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do **caput**; [\(Redação dada pela Lei Complementar nº 214, de 2025\)](#) [Produção de efeitos](#)

VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;

VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de

arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

XI - cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014\)](#)

XII - que tenha filial, sucursal, agência ou representação no exterior. [\(Incluído pela Lei Complementar nº 214, de 2025\)](#) [Produção de efeitos](#)

Em outras palavras, se o sócio ou titular seja também administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos e cuja receita bruta global ultrapasse os limites previstos na Lei para manutenção do Simples Nacional, ocorrerá causa para sua exclusão do regime.

Na prática, não é incomum a adoção de estrutura aparentemente descentralizada entre pessoas jurídicas distintas, mas que, na realidade econômica dos fatos, revelam existir uma única e verdadeira entidade, sob uma única gestão, com mesmos funcionários, não raramente com mesma contabilidade compartilhada e, por vezes, até o mesmo endereço. Tudo planejado para garantir a manutenção do tratamento benéfico oferecido pelo Simples Nacional, ainda que as receitas já ultrapassem o limite previsto na Lei n.123 para manutenção do benefício.

Nesse aspecto, os julgamentos relacionados à formação de grupos econômicos de fatos têm como premissa a análise de provas que demonstrem a intenção dos agentes envolvidos na manutenção de negócios mediante estruturas societárias para obter benefícios tributários indevidos.

No caso concreto, a estruturação de um “grupo econômico de fato”, caracteriza-se geralmente pelo fato de que diversas pessoas jurídicas teriam sido constituídas para descentralizar o faturamento.

Esse também é o entendimento firmado no Acórdão n. 1201-006.023 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de Relatoria do então Conselheiro Fredy Albuquerque:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício: 2011 JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. ÔNUS QUE PERTENCE AO INTERESSADO E INDEPENDE DE AUTORIZAÇÃO DO JULGADOR. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO À DEFESA QUANDO A PARTE DEIXA APRESENTAR PROVAS QUE ENTENDE NECESSÁRIAS. A juntada de documentos ao processo é ato que independe de autorização, em qualquer fase processual, cabendo ao órgão julgador apreciar sua pertinência em momento posterior. Inexiste cerceamento ao contraditório e ampla defesa quando o interessado deixa de cumprir o ônus probatório para demonstrar o direito que alega possuir. Deve-se afastar a mera retórica argumentativa da parte que pretende invalidar o processo com base na omissão instrutória que ela mesma deu causa e não gera qualquer tipo de prejuízo.

EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO DE FATO. Evidencia-se a formação de grupo econômico de fato pela união de empresas na realização de mesma iniciativa econômica que vincule os mesmos interessados, para alcançar um único objetivo. A formação deste único negócio, ainda que formalizado através de várias entidades jurídicas, não lhe retira na natureza de grupo econômico, devendo o tratamento tributário ser dado mediante consideração da receita bruta global. Verificando-se que o faturamento do grupo exceda os limites para submeter-se ao regime do Simples Nacional, tem-se como descumprida a regra do art. 3º, § 4º, V, da LC 123/2006. A vedação legal é de natureza tributária e consiste na proibição de que as empresas envolvidas obtenham tratamento jurídico diferenciado quando seus titulares ou administradores participem de outros negócios e a receita bruta global do grupo ultrapasse a baliza do regime simplificado de tributos.

A fiscalização identificou vínculos econômicos, societários e operacionais entre SMART GRÁFICA, N.G. DESIGN, R.C.S. e outras empresas do mesmo endereço, com uso comum de estrutura física e financeira. Tais elementos caracterizam atuação sob a forma de grupo econômico de fato, e tal circunstância não foi refutada pelos responsáveis solidários, **tornando-se incontroversa.**

Mas quais as repercussões desse reconhecimento?

No que diz respeito à responsabilidade solidária, firme-se a premissa que houve atuação distinta para os responsáveis solidários: Francisco Carlos de Souza (sob fundamento dos arts. 124 e 135 do CTN) e Ronaldo Candido de Jesus (sob fundamento do art. 135 do CTN).

Mas antes de adentrar no aspecto de cada responsável, importa registrar algumas linhas iniciais em relação à responsabilidade tributária que serão aplicáveis no caso concreto.

O Código Tributário Nacional, em atendimento ao disposto no art. 146 da Constituição Federal, estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte, que mantém relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário ou o responsável, cuja obrigação decorre exclusivamente de disposição expressa em lei.

Assim, “o responsável recolhe o tributo porque a lei assim determina, não porque realizou a materialidade descrita na norma de incidência tributária, apesar de o responsável possuir vínculo indireto com o fato que se subsume ao fato tributado”¹.

Essa é a lição de Misabel Derzi:

É que o sujeito passivo natural, que tirou proveito econômico do fato jurídico, como ensinou Rubens Gomes de Sousa, é o contribuinte, a pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação jurídica em que se constitui o fato gerador da obrigação tributária, conforme o art. 121 do CTN. Por razões de praticidade, comodidade na arrecadação, garantia do crédito e proteção contra a evasão, o legislador pode eleger pessoa diversa, o chamado *responsável*. Por isso mesmo, o art. 128, garantindo a observância do princípio da capacidade econômica, determina que o responsável tributário seja vinculado indiretamente com o fato descrito na hipótese de incidência da norma *básica*. Isso significa que o fato gerador hipotético da norma *secundária* tem, ou deve ter *conexão ou*

¹ DIAS, Karem Jureidini; PRZEPIORKA, Michell. Responsabilidade Tributária e Tax Compliance. In: SAAD-DINIZ, Eduardo; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; RAMOS, Giulia. (Org.). **Tax Compliance e Injustiça Fiscal**. 1ed.São Paulo: Tirant Lo Blanch, 2021, v. 1, p. 168-187.

*relação de dependência, com o fato gerador hipotético da norma principal, básica ou matriz*².

Assim, a atribuição de responsabilidade deve respeitar os limites impostos pelo Código Tributário Nacional, inclusive conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. **O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.** 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que

² DERZI, Misabel Abreu Machado. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). **Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 170-171.

resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442).

Assim, importa verificarmos o que dispõem os arts. 124 e 135, III do CTN:

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.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Como visto, o art. 124, I pressupõe interesse comum com o fato gerador da obrigação principal.

Em outras palavras, há solidariedade entre devedores, quando mais de um sujeito está no pólo da mesma relação:

“O interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inciso I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores. A expressão empregada, sobre ser vaga, não é um roteiro seguro para a identificação do nexa que se estabelece entre os devedores da prestação tributária. (...) Numa operação relativa à circulação de mercadorias, ninguém afirmaria inexistir convergência de interesses, unindo comerciante e adquirente, para a concretização do fato, se bem que o sujeito passivo seja aquele primeiro. (...) Aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inciso I do art. 124 do Código. (...) Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiverem no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 310 e 311).

Nas palavras de Ramon Tomazela Santos³,

“O artigo 124 do CTN prevê, ainda, que são solidariamente responsáveis (i) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e (ii) as pessoas expressamente designadas por lei.

O item (i) acima trata das pessoas que têm *interesse comum* na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O interesse comum, hábil a justificar a imposição de responsabilidade tributária solidária, deve ser interpretado no seu sentido jurídico, pois, como consta expressamente do inciso I do artigo 124 do CTN, o interesse deve ser comum “na situação que constitua o fato gerador”. Assim, o interesse comum restará caracterizado, por exemplo, nas hipóteses em que duas ou mais pessoas figurarem no mesmo polo da relação jurídica descrita em lei como fato gerador, tal como ocorre com os coproprietários de um imóvel em relação ao IPTU incidente sobre a respectiva propriedade. Neste caso, como ambos os contribuintes estão enquadrados na condição de proprietários do imóvel, realizando a situação definida como fato gerador, é justificável a atribuição de responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto devido.

[...]

O *interesse comum* na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal caracteriza-se pela existência de direitos e deveres compartilhados por pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado escolhida pelo legislador como suporte fático para a incidência tributária. Assim, as partes

³ SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 238, jul./2015, p. 108, 120-121.

partilham de um interesse comum em sentido técnico-jurídico, que não se confunde com o mero interesse econômico, social ou moral, que pode existir nas relações entre sociedades (...).”

Por fim, no que diz respeito a aplicação do art. 124, I a grupos econômicos, peço vênua para transcrever excerto de artigo publicado por Wesley Manzuti e Michell Przepiorka, publicado na Revista de Direito Tributário Contemporâneo:

É nesse contexto que o interesse comum na prática que constitui o fato gerador se apresenta. A solidariedade prevista no artigo 124, I do CTN, exige como condição de sua materialidade, que os responsáveis pratiquem de forma concomitante os atos e fatos descritos no conteúdo material da hipótese de incidência, fazendo nascer o vínculo obrigacional entre os sujeitos passivos e o ativo da relação jurídico-tributária.

A confusão patrimonial atrai a norma de responsabilidade solidária que, ao incidir sobre tal fato, desloca o responsável para o polo passivo da obrigação. O professor Paulo de Barros Carvalho ao discorrer sobre assunto, afirmou o seguinte:

A referência a “interesse comum”, posta no art. 124, I, acima transcrito, não implica atribuição de responsabilidade solidária a empresas componentes do mesmo grupo econômico. O citado dispositivo deve ser compreendido como alusão à prática, por mais de um sujeito, do fato que dá ensejo à obrigação. (CARVALHO, 2016, p. 44).

A afirmação do ilustre professor corrobora com a premissa segundo a qual o interesse comum surge apenas quando as pessoas envolvidas estejam alinhadas, de alguma forma, na consecução dos atos que configurem o nascimento da obrigação tributária, ou seja, do fato jurídico tributário. A jurisprudência do STJ tem trilhado esse mesmo caminho. De acordo com o entendimento da Corte, esposado na decisão monocrática do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho nos autos do REsp n. 1.468.925/PE, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico apenas quando realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação

A confusão patrimonial retira a cortina que separa as pessoas jurídicas integrantes de um grupo econômico, de modo que suas atuações passam a ser realizadas de forma integrada, ficando evidente que a atividade de cada empresa reflete na condução dos negócios das demais, em um movimento de simbiose de relações econômicas. Contudo, é importante observar que não se trata aqui de interesse econômico ou de expectativa de auferir resultados em conjunto, mas sim de atividades simultâneas desenvolvidas por pessoas que se encontram do mesmo lado da relação jurídica tributária. São exemplos desse tipo de situação os casos em que: a) a empresa A executa algum tipo de contrato, mas é a empresa B quem realiza os pagamentos das despesas decorrentes do negócio; ou b) a empresa A adquire determinados bens para seu ativo, mas é a empresa B quem os utiliza para atingir os objetivos do grupo, sem a devida contraprestação nem a separação dos fatos pela contabilidade das empresas.

Portanto, não é o mero interesse social, moral ou econômico que autoriza a aplicação do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, mas o interesse jurídico que diz

respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador do tributo, conforme inclusive vem adorando a 1ª Turma da CSRF:

Número do processo: 13074.729351/2021-17

Turma: 1ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 1ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Tue Jul 11 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Wed Aug 02 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2013, 2014 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ARTIGO 124, I, DO CTN. CONFUSÃO PATRIMONIAL. O interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN como hipótese de responsabilidade solidária é jurídico, e não meramente econômico. O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial. Em se tratando de autuação relativa à omissão de receitas, caracterizam confusão patrimonial a prova de recebimento de benefício financeiro injustificado, assim como a prova da interposição de pessoas existentes meramente no papel e cujo patrimônio é constituído de bens essenciais à atividade da contribuinte e antes a ela pertencentes.

Número da decisão: 9101-006.631

Nome do relator: LIVIA DE CARLI GERMANO

De sua parte, o art. 135, III do CTN requer, para que seja imputada a responsabilidade, que tais figuras pratiquem atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não bastando o mero inadimplemento tributário, devendo a fiscalização demonstrar tais atos.

Nesse sentido, Maria Rita Ferragut esclarece que é necessária a individualização do “autor do ato infracional, demonstrando, ao menos, qual o sócio geria a sociedade e decidia pela prática dos negócios empresariais tipificados como fatos jurídicos tributários” (FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos sócios, administradores de *compliance* e avaliação de riscos de transmissão de passivos fiscais. In. CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Compliance no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 154)⁴.

Deve-se, portanto, identificar o ato doloso que ensejou a responsabilização.

Feitos estes comentários, passo a análise da situação de cada um dos responsáveis.

⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos sócios, administradores de *compliance* e avaliação de riscos de transmissão de passivos fiscais. In. CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Compliance no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 154.

Da responsabilidade de FRANCISCO CARLOS DE SOUZA (sob fundamento do art. 124 do CTN)

Sobre os fundamentos firmados no Termo de Sujeição Passiva Solidária (efls.4436/4437), ficou reproduzido o seguinte:

No exercício das funções de Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal do Brasil, constatou-se que o Sr. Francisco Carlos de Souza, proprietário da Smart Gráfica à época de ocorrência dos fatos geradores, beneficiou-se financeiramente (recebimento de valores indevidamente justificados como "distribuição de dividendos", pagamento de despesas pessoais com recursos da empresa) da omissão de receitas efetuada pela empresa. Como único proprietário e administrador da gráfica, o Sr. Francisco foi responsável pela movimentação dos recursos da Smart Gráfica, bem como pela confusão patrimonial existente entre ela e a Cândido e Oliveira Gráfica EIRELI, constatada especialmente por meio das transferências bancárias realizadas entre as empresas. A descrição detalhada das condutas que deram causa à responsabilidade solidária encontra-se no capítulo específico do Termo de Verificação Fiscal (Anexo A) que acompanha o auto de infração COMPROT 13884.724.023/2019-75 (Simples Nacional, capítulo VIII), discriminada por enquadramento legal. Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 124, inciso I e art. 135, inciso III da Lei n.º 25.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).

Já no Termo de Verificação Fiscal (efls.663/669), anexo A, constam as seguintes razões para imputação de responsabilidade solidária fundamentada no art. 124 do CTN:

É importante distinguir interesse jurídico comum na situação que constitui fato gerador do imposto com interesse econômico no resultado que constitui o fato gerador da tributação. No primeiro, as pessoas participam entre si da mesma situação que constitui fato gerador da obrigação. No segundo, as pessoas têm interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal. Francisco Carlos de Souza demonstrou tanto interesse jurídico nos fatos que ensejaram tributação quanto interesse econômico nos resultados da sonegação dos tributos devidos.

(...)

O interesse jurídico comum na situação que constituiu 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. Ora, como proprietário da empresa à época de ocorrência dos fatos geradores, Francisco Carlos de Souza atuou de forma contundente no esquema implementado para sonegação de tributos, seja transferindo, seja recebendo recursos à margem da tributação. Possuía interesse comum na omissão de receitas e recebimentos de recursos fora do alcance do Fisco, situações estas que constituíram o crédito tributário. Foi beneficiário do movimento de recursos da empresa, de forma que possui também, pessoal e diretamente, vínculo econômico com a situação que constitui o respectivo fato gerador da obrigação tributária. Atuou, portanto, no mesmo polo da relação jurídica, como proprietário da empresa e beneficiário dos recursos oriundos da sonegação de tributos. Ainda em relação ao aspecto econômico do interesse comum aqui tratado, não se está falando de simples interesse indireto e mediato (que todos os sócios de direito por princípio teriam) nos resultados econômicos advindos de pessoa jurídica regularmente constituída.

Ou seja, Francisco não possui apenas o interesse mediato no resultado econômico-financeiro das atividades da empresa contribuinte, como é o que ocorre, via de regra, com qualquer pessoa que regularmente pertença ao quadro societário de uma empresa, uma vez que os atos da empresa são sempre praticados através da vontade de seus dirigentes formais ou informais, posto que todos ganham com o fato econômico. Tampouco se está falando de mera falta de pagamento de tributo. O que se verificou no presente caso foi uma forma de organização e de procedimento da Smart Gráfica, engendrada com o evidente intuito de frustrar toda e qualquer possibilidade de realização do crédito tributário devido sobre as operações praticadas por meio da atuação direta de seu proprietário naquelas operações.

Uma vez que o ordenamento jurídico brasileiro (artigo 50 do atual Código Civil) estabelece como regra geral que, em princípio, o patrimônio particular dos titulares, sócios e administradores não responde pela obrigação tributária constituída em nome da pessoa jurídica, a imputação da sujeição passiva solidária deve ser respaldada por uma circunstância relativamente excepcional, fora do ordinário. Essa circunstância, em geral, produz uma espécie de confusão patrimonial, já que, às partes envolvidas, são atribuíveis atos, omissões e condutas que revelam a falta de respeito à separação determinada em lei entre o patrimônio da pessoa jurídica de um lado, e o patrimônio de seus titulares, sócios ou acionistas de outro. Adicionalmente, o interesse comum justificador da responsabilização solidária também se verifica quando os sócios, acionistas e até mesmo terceiros recebam da pessoa jurídica vantagens ou benefícios desproporcionais ou imotivados em relação de sua relação para com ela. Como foi relatado, no item V.4, houve diversos repasses de recursos injustificados da fiscalizada para seu proprietário à época, Francisco Carlos de Jesus, e para a empresa Cândido de Oliveira Gráfica EIRELI e seu proprietário, Ronaldo Cândido de Jesus. Relativamente à solidariedade imputada à Cândido e Oliveira Gráfica EIRELI, ela decorre da constatação da existência de confusão patrimonial entre ela e a fiscalizada: as duas empresas realizaram diversas operações em nome uma da outra, funcionando, em diversos aspectos, em conjunto. Acabaram por, conjuntamente, praticar a situação configuradora do fato gerador, senão vejamos: - em diligência realizada na empresa Scanner (item IV.2), foram solicitados documentos acerca da prestação de serviços efetuada para a Smart Gráfica, conforme Notas Fiscais contra ela emitidas. Todos os documentos apresentados pela prestadora (ficha cadastral e contrato de prestação de serviços), demonstram que o cliente final do serviço foi a Cândido e Oliveira Gráfica. - a também diligenciada Eralg (item IV.2), apontou como contato comercial representando a Smart Gráfica um funcionário da Cândido e Oliveira, que, posteriormente, também foi funcionário de outra gráfica pertencente ao dono da Smart Gráfica à época, a Forma Certa Gráfica Digital.

- de acordo com documentos fornecidos pela Amil, a Smart Gráfica pagou pelo benefício de assistência médica oferecido a funcionário da Cândido e Oliveira. - O contrato de locação do imóvel de funcionamento da Smart Gráfica datado de 10/04/2013 e vigente à época de ocorrência dos fatos geradores (vigência de três anos) foi firmado entre a locadora, Sra. Flora Goldstein e a empresa Cândido e Oliveira Gráfica, representada pelo seu proprietário, Ronaldo Cândido de Jesus (item IV.3). Inclusive, os avisos para pagamento dos alugueis deveriam, contratualmente, ser enviados para o endereço eletrônico do departamento financeiro da Cândido e Oliveira (nome fantasia: RD Gráfica). - o documento

referente à entrega de chaves, datado de 30/06/2016, também foi assinado pela empresa Cândido e Oliveira Gráfica, representada pelo seu proprietário, Ronaldo Cândido de Jesus (item IV.3). Neste mesmo documento, a empresa comunica o seu novo endereço de funcionamento, qual seja, Rua Vinte e Um de Abril, 1515/1517, Brás. Ou seja, uma vez que funcionava em outro local, tem-se que ela alugou um imóvel para o funcionamento de outra empresa, a Smart Gráfica. - além do descrito acima, os pagamentos dos alugueis, de acordo com a proprietária, foram efetuados pela Cândido e Oliveira. - perante a Eletropaulo, o responsável pelas contas de energia da sede da Smart Gráfica no ano fiscalizado era a empresa Cândido e Oliveira (item IV.3). Finalmente, foram encontradas dezenas de transferências bancárias injustificadas entre as duas gráficas e da fiscalizada para Ronaldo Cândido de Jesus, dono da Cândido e Oliveira. A fiscalizada justificou tais transferências como decorrentes de uma operação de mútuo, mas não apresentou documentação hábil e idônea que comprovasse o alegado. Tampouco foi comprovada a entrada dos recursos supostamente devolvidos. Tendo em vista que ambas empresas atuam no mesmo ramo, e que a Cândido e Oliveira estava no mercado há mais tempo, com faturamento anual próximo ao limite do Simples Nacional, não faria sentido imaginar que a Smart Gráfica, que mal havia iniciado suas atividades, emprestasse recursos para a Cândido e Oliveira. De qualquer forma, também foi aberto procedimento de diligência fiscal em Ronaldo Cândido (uma vez que sua empresa já havia sido baixada), o qual foi intimado, mais de uma vez, a apresentar justificativas para tais transferências, acompanhadas da documentação comprobatória. Somente foram apresentadas do Livro Razão, sem qualquer explicação sobre a causa de tais recebimentos, e sem a apresentação de qualquer documento fiscal.

Pode-se afirmar que a confusão patrimonial ocorreu em diversos aspectos de funcionamento da empresa: operacional, administrativo e financeiro. E dentre as vantagens percebidas pelos sócios, citamos, além das transferências injustificadas realizadas pela Smart Gráfica à Cândido e Oliveira, os pagamentos cujos beneficiários a fiscalizada não justificou por meio da apresentação de documentação hábil e idônea e os pagamentos de despesas estranhas à sua atividade operacional, também não justificados. Os recursos desviados para o patrimônio de Francisco Carlos de Souza e Ronaldo Cândido de Jesus, diretamente ou por meio de suas empresas, foram decorrentes da sonegação de tributos. Como o próprio nome já diz, “confusão” é o ato ou efeito de confundir, de aparentar ser, falta de distinção entre coisas diferentes. Na prática, ocorre a confusão patrimonial quando não é possível uma segregação clara entre as atividades profissionais ou empresarias exercidas por mais de um sujeito. Tal fenômeno costuma se revelar, por exemplo, quando os negócios dos sócios se confundem com os da pessoa jurídica; quando há abuso dentro de um mesmo grupo econômico ou quando as partes se valem de pessoas interpostas. No presente caso, constatou-se miscigenação de patrimônio, recursos e empregados entre as empresas Smart Gráfica e Cândido e Oliveira Gráfica.

(...)

Os fatos aqui narrados comprovam que a confusão patrimonial se deu não somente entre a fiscalizada, seu proprietário à época, Francisco Carlos de Souza, como também entre a fiscalizada e a Cândido e Oliveira Gráfica EIRELI e seu proprietário, Ronaldo Cândido de Jesus. Esta confusão patrimonial objetivou impedir que a autoridade fazendária tomasse conhecimento das receitas

auferidas pela Smart Gráfica. A simbiose detectada entres as empresas foi proposital, visando deixar inatingíveis pelo Fisco os lucros auferidos por estas empresas e valores transferidos para seus proprietários.

Há que se destacar que, na condição de proprietário e administrador da fiscalizada é inimaginável aceitar que Francisco Carlos de Souza não tivesse conhecimento ou participação em todo o ato delituoso descrito neste relatório. Até porque, nunca é demais lembrar, ainda que a pessoa jurídica possa ter “vida própria” e “existência real” (teorias da “Realidade Objetiva” e “Realidade Técnica”, em oposição às teorias da “Ficção Real” e “Ficção Doutrinária”), ou que, sendo sujeito de direito, vale dizer, sendo uma pessoa, será dotada de personalidade e possuirá todos os direitos e obrigações semelhantes a uma pessoa natural ou física, o fato inconteste é que quem toma decisões nas empresas são pessoas humanas investidas de poderes para tal e o fazem de acordo com os preceitos que norteiam as companhias das quais participam ou administram.

Cabe mencionar que a solidariedade se sustenta mesmo considerando a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, cuja interpretação do art. 124, inciso I é mais restritiva, entendendo que, nos grupos econômicos, o interesse comum só ocorre se as empresas realizam a mesma atividade (REsp 834.044).

Tanto a Smart Gráfica quanto a Cândido e Oliveira atuaram no ramo dos serviços gráficos, utilizaram-se de funcionários em comum, a Smart Gráfica pagou por serviços de terceiros prestados à Cândido de Oliveira, incluindo a assistência médica de funcionário, e recursos foram transferidos injustificadamente entre as empresas. Existe um liame inequívoco entre as atividades desempenhadas pelos integrantes do grupo econômico, as empresas têm apenas aparência de unidades autônomas, quando, na verdade, sua atuação é complementar.

Tanto o responsável pela Smart Gráfica quanto a Cândido e Oliveira, por meio da atuação de seu proprietário, demonstraram interesse focado exatamente na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária, na realização do fato que teve a capacidade de gerar a tributação (omissão de receitas). Sobre os pagamentos de valores à margem da tributação para o proprietário Francisco Carlos de Souza, realizados por meio de transferências bancárias classificadas como “dividendos” (objeto do auto de infração lavrado na pessoa física do sócio), ressalta-se que, caso a apuração do lucro da Smart Gráfica tivesse observado o disposto na legislação, estes valores, de fato, seriam isentos da cobrança do imposto de renda. Todavia, uma vez que não houve elaboração das demonstrações contábeis capazes de determinar o lucro e, conseqüentemente, o montante passível de distribuição como dividendos, coube lavrar o correspondente auto de infração para cobrança do imposto.

Em síntese, Francisco Carlos de Souza e a empresa Cândido e Oliveira, administrada por seu proprietário, Ronaldo Cândido de Jesus, participaram (ou seja, fizeram parte), efetivamente, do negócio jurídico que deflagrou a incidência tributária ("situação que constitua o fato gerador..."), estando ambos no mesmo polo da relação jurídica, uma vez que são proprietários e administradores das empresas que atuavam conjuntamente. Verificada comunhão de interesses entre estas duas pessoas, que possuem relação pessoal e direta com a situação que deflagra a obrigação de pagar o tributo.

Diante do exposto, restou caracterizada, a responsabilidade solidária, por interesse comum, entre a Smart Gráfica e a Cândido de Oliveira Gráfica EIRELI, pertencentes a um grupo econômico de fato, como ficou evidente pela confusão patrimonial (administrativa, financeira e operacional) estabelecida entre elas, especialmente em relação aos recursos financeiros. Esta confusão adveio, grande parte, do fato de ambas possuírem o mesmo núcleo de gestão, liderado por Francisco Carlos de Souza e Ronaldo Cândido de Jesus.

Estes também demonstraram interesse econômico no fruto da sonegação, uma vez que receberam recursos da fiscalizada, razão pela qual também devem responder solidariamente pelo débito lavrado. Como será visto a seguir, uma vez que a gráfica Cândido e Oliveira foi baixada em 2017, e que seu único proprietário, Ronaldo Cândido de Jesus, praticou atos contrários à lei durante a gestão da empresa no período fiscalizado (recebimento de recursos à margem da tributação, confusão patrimonial - pagamento de despesas da Smart Gráfica, cessão de funcionários, etc.), restou imputar a ele responsabilidade solidária relativa ao presente débito.

A meu ver, a fiscalização demonstrou a imputação de responsabilidade entre o sujeito passivo e o responsável solidário, assim como demonstrou que não se tratava de mero benefício econômico necessário para a configuração da responsabilidade.

Portanto, **deve ser mantida a responsabilidade tributária de Francisco Carlos de Souza, nos termos do art. 124, I, do CTN.**

Da responsabilidade de RONALDO CANDIDO DE JESUS e FRANCISCO CARLOS DE SOUZA (sob fundamento do art. 135 do CTN)

Passo à análise conjunta da imputação do art. 135 do CTN aos responsáveis solidários Ronaldo Candido de Jesus e de Francisco Carlos de Souza (sob fundamento do art. 135 do CTN).

Sobre os fundamentos firmados no Termo de Sujeição Passiva Solidária (efls.4438/4439), ficou reproduzido o seguinte (para Ronaldo Candido de Jesus):

No exercício das funções de Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal do Brasil, constatou-se que o Sr. Ronaldo Cândido de Jesus, proprietário e administrador da Cândido e Oliveira Gráfica EIRELI, CNPJ 12.064.476/0001-75, geriu sua empresa de maneira que seu patrimônio se misturasse com o da Smart Gráfica. A Cândido e Oliveira e o próprio Ronaldo receberam recursos de maneira injustificada. Em 2017, ele baixou irregularmente sua empresa (dissolução irregular). Constatou-se, portanto, que o Sr. Ronaldo geriu sua empresa de maneira contrária à lei. A descrição detalhada das condutas que deram causa à responsabilidade solidária encontra-se no capítulo específico do Termo de Verificação Fiscal (Anexo A) que acompanha o auto de infração COMPROT 13884.724.023/2019-75 (Simples Nacional, capítulo VIII), discriminada por enquadramento legal. Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 135, inciso III da Lei nº 25.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).

Já no Termo de Constatação Fiscal (efls.669/688), houve a seguinte fundamentação:

(...)

A imputação da solidariedade a Ronaldo Cândido de Jesus ocorreu em duas etapas:

- Primeira etapa: pelos motivos acima expostos (item V.2), especialmente pela confusão patrimonial verificada entre as empresas (recursos financeiros, humanos, etc.), a solidariedade do presente débito foi imputada à empresa de Ronaldo (gráfica Cândido e Oliveira). - Segunda etapa: verificou-se que a empresa foi dissolvida no ano de 2017, já não possuindo, portanto, personalidade jurídica necessária para responder pelo débito. Constatou-se (como será detalhado na sequência), que tal dissolução ocorreu de maneira irregular, uma vez que, intimado, o sócio não apresentou a documentação exigida pela legislação para a realização da dissolução da empresa (descumprimento dos artigos 1.102 e 1.103 do Código Civil). Ora, se a Cândido e Oliveira possuísse um débito lavrado pelo Fisco, por exemplo, e seu sócio a dissolvesse irregularmente, ele responderia por este débito de maneira solidária, com base no inciso III do art. 135. Destarte, a solidariedade que recaiu sobre sua empresa foi, ato contínuo, lhe imputada. Isto porque, uma vez que foi constatada conduta contrária à lei por parte de Ronaldo quando da gestão de sua empresa, ele deve responder pelo débito a ela imputado por solidariedade. Note-se que a Cândido e Oliveira foi considerada solidária no presente débito com base no art. 124; já Ronaldo, com base no 135.

E, inda, no que tange ao art. 135 do CTN:

A aplicação do art. 135, III do CTN não está limitada aos casos em que o sócio agiu de forma irregular no exercício da sua atividade ou que contribuiu para o encerramento irregular da empresa, sendo regular o lançamento formalizado contra os sócios para exigência dos tributos apurados em decorrência da inobservância do dever de guarda da escrituração contábil e fiscal após a liquidação voluntária da pessoa jurídica.

Como visto, não se trata, aqui, de imputação de responsabilidade ao sócio pela simples extinção da pessoa jurídica.

Ao se omitir do dever de guarda dos documentos contábeis e fiscais da empresa, diante de um passivo da ordem de mais de dois milhões de reais cujo pagamento não foi comprovado, está evidenciado que o sócio se conduziu de forma ilícita, porque em desconformidade com o que determina a legislação, e assim deve responder pelas consequências tributárias previstas para seus atos, relativamente às operações realizadas pela pessoa jurídica fiscalizada, que ensejaram sua colocação no polo passivo do presente débito.

Assim, é justificada a responsabilização de Ronaldo Cândido de Jesus (em um segundo momento) pela obrigação tributária imputada à Cândido e Oliveira Gráfica EIRELI (em um primeiro momento) por solidariedade devido à extinção da sociedade sem que tivesse ocorrido a liquidação das obrigações tributárias lançadas no presente auto de infração (ou seja, não liquidadas quando da extinção da empresa), sem o limite do valor de sua retirada quando da liquidação da empresa. Trata-se de responsabilização pela sucessão do ex-sócio quanto aos débitos da empresa. A responsabilidade é legal, pois está prevista no Código Civil, conforme artigo 121, inciso II do Código Tributário Nacional – CTN:

'Art. 121 – Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único – O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

(...) II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. ” Diante do exposto, deve responder pelo presente débito Ronaldo Cândido de Jesus, proprietário da devedora solidária Cândido e Oliveira Gráfica EIRELI, responsabilidade esta decorrente tanto da sucessão quanto do fato do mesmo ter procedido à dissolução irregular da empresa, infringindo, assim, a lei (lembrando que o contribuinte geriu sua empresa também em desacordo com a lei, haja vista as dezenas de transferências injustificadas provenientes da Smart Gráfica).

(...)

Dispõe o art. 135, inciso III do CTN:

'Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado". (Grifos nossos)

É cabível a atribuição da responsabilidade solidária ao gestor de fato da pessoa jurídica, quando os créditos tributários exigidos no lançamento de ofício decorrem de infração dolosa à lei.

(...)

Com base em provas colhidas, foram indicados como responsáveis solidários os sócios que teriam participado diretamente da gestão da empresa e de atos com excesso de poder ou infração à lei, **conforme art. 135, III do CTN.**

A responsabilidade tributária decorrente das situações previstas no artigo 135 do CTN, está ligada à prática de atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, por quem não integra a relação jurídico tributária, mas é chamado a responder pelo crédito tributário em virtude do ilícito praticado.

Assim, nas hipóteses contidas no artigo 135 encontramos duas normas autônomas: uma aplicável em relação ao contribuinte, aquele que pratica o fato gerador (art. 121, I) e outra em relação ao terceiro que não participa da relação jurídico tributária, mas que, por violação de determinados deveres, pode vir a ser chamado a responder pela obrigação.

E, ainda, ao tratar da imputação de responsabilidade fundamentada no art. 135 do CTN aos responsáveis solidários:

No presente caso, o contribuinte é a empresa Smart Gráfica, e os terceiros chamados a responder pelo débito com base no artigo 135 do CTN são Francisco Carlos de Souza (administrador e proprietário da Smart Gráfica) e Ronaldo Cândido de Jesus (administrador e proprietário da Cândido e Oliveira Gráfica Ltda., como já descrito no item anterior).

O administrador da Smart Gráfica quando da sonegação de tributos, que ocorreu por meio da omissão de receita, foi Francisco Carlos de Souza. Ora, ao administrar a empresa de maneira a ocultar do Fisco fatos geradores de tributos devidos pela empresa, Francisco cometeu infração à lei, razão pela qual lhe está sendo atribuída responsabilização solidária com base no artigo 135 acima transcrito.

(...)

Ademais, em função de constatação, em tese, de crime contra a Ordem Tributária - Lei nº 8.137/90, de 27/12/1990, pela sonegação de tributos, uma vez que a totalidade das receitas auferidas não foi declarado pela empresa ao Fisco (incisos I e II do art. 1 da Lei nº 8.137/1990, e artigo 71 da Lei nº 4.502), a conduta ilícita intencional por parte da Smart Gráfica, por meio de seu proprietário e administrador à época, caracteriza a infração de lei prevista no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, devendo ele, também, responder pessoalmente, pelas obrigações tributárias resultantes desses atos.

(...)

Concluindo, conforme demonstrado, não apenas a empresa está obrigada a realizar sua escrituração contábil, como não se encontra na legislação qualquer justificativa para o registro de transações sem a correspondente documentação fiscal. Não foram apresentados pela Smart Gráfica diversos documentos de suporte aos lançamentos contidos no Razão. Após intimações enviadas aos três proprietários da empresa (de 2014 até a presente data), concluiu-se que tais documentos não foram entregues por Francisco para Igor, e, conseqüentemente, deste para Robson. Diante do exposto, Francisco Carlos de Souza deve ser responsabilizado em razão da conduta contrária à Lei por ele praticada, qual seja, a sonegação de tributos devidos pela empresa, provenientes de suas receitas e de pagamentos efetuados a ele mesmo. Deve responder pessoalmente pelos presentes créditos correspondentes a obrigações tributárias, uma vez que os mesmos decorreram de atos por ele praticados com infração de lei.

Dessa feita, entendo que, à luz dos documentos apresentados e provas apresentadas pela fiscalização, não foram apresentados argumentos ou provas idôneas no recurso capazes de afastar a imputação de responsabilidade solidária aos responsáveis, pois, a meu ver, foi demonstrado o preenchimento dos pressupostos para incidência do art. 135, III, do CTN, para ambos os responsáveis solidários.

Da multa de ofício qualificada e da retroatividade benéfica

Por fim, nada obstante a incontroversa repercussão da penalidade aplicável, entendo que a multa qualificada de 150% deve ser reduzida ao patamar de 100%, em observância da Lei nº 14.689, de 2023, à luz da retroatividade benigna da lei tributária, nos termos do art. 106, II, c, CTN.

Conclusão

Ante o exposto, dou parcial provimento para reduzir a multa qualificada ao patamar de 100% aplicável ao IRPJ e reflexos, em face da Lei nº 14.689, de 2023 e do art. 106, II, c, CTN.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Jeferson Teodorovicz

ACÓRDÃO 1101-001.755 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13884.724023/2019-75

DOCUMENTO VALIDADO