



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15954.720027/2019-39
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.104 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 19 de janeiro de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado METALCURY FUNDICAO INDUSTRIAL LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios da empresa, mas detinham conhecimento e sabiam o que era produzido e vendido, portanto tinham consciência do valor da receita e se aproveitaram dos lucros auferidos.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONTADOR.

Cabível a atribuição da responsabilidade ao contador, na condição de preposto, quando tenha praticado, conscientemente, atos que configuram crimes contra a ordem tributária e, conseqüentemente, infração à lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, para restabelecer a responsabilidade solidária do Sr. Paulo Cury e do Sr. Raimundo Sá, vencidos os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (relator) e Tatiana Midori Migiyama, que lhe deram provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e Relator

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Marcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro

Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do acórdão nº 1301-003.165, de 12/06/2018, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento desse Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O acórdão recorrido foi assim ementado e decidido:

ASSUNTO: SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E DAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE SIMPLES

Ano-calendário: 2006

DEPÓSITO BANCÁRIO. ORIGEM. FALTA DE COMPROVAÇÃO. RECEITA OMITIDA.

Valores depositados em conta bancária, cuja origem a contribuinte regularmente intimada não comprova, caracterizam receitas omitidas.

OMISSÃO DE RECEITAS. DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

Verificada a omissão de receita, o imposto a ser lançado de ofício deve ser determinado de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. MANUTENÇÃO.

De se manter a responsabilidade tributária quando verificada a prática de sonegação fiscal, através de alegações e outras provas.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AFASTAMENTO.

De igual forma, se constatada que não houve a participação das pessoas arroladas como responsáveis solidárias, através de declarações de terceiros, de se afastar a responsabilidade tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar arguida e, no mérito, em negar provimento ao recurso da pessoa jurídica e do coobrigado Sr. Shaady Cury Junior Chaady, e dar provimento parcial ao recursos do Sr. Paulo César Rachid Cury e do Sr. Raimundo Lemos Sá para excluí-los do polo passivo da obrigação tributária.

O colegiado, por unanimidade de votos, excluiu o coobrigado PAULO CURY, que figura no Contrato Social como sócio-administrador, por não ter participado, efetivamente, da administração da empresa, conforme declarações firmadas a termo, informando que a administração cabia ao outro sócio. Quanto ao coobrigado RAIMUNDO SÁ, contador da empresa, por ter recolhido os impostos segundo orientação do sócio-administrador SHAADY.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional alegou divergência jurisprudencial quanto à aplicação dos artigos 121, 124, I e 135, III para o coobrigado PAULO CURY, indicando o paradigma nº 1202-00.362 e 1302-001.705. Para o coobrigado RAIMUNDO SÁ, alegou divergência jurisprudencial quanto à aplicação do artigo 135 e 137 do CTN, indicando o paradigma 1302-001.705. No mérito, afirma ser suficiente o enquadramento no artigo 124 do CTN, sendo prescindível o enquadramento de conduta no artigo 135, III do CTN, sendo o interesse comum presente pelo domínio do fato, seja na condição de preposto ou representante da pessoa jurídica.

Alega, ainda, que os sujeitos passivos se defendem dos fatos e não do dispositivo legal aplicado. Assim, a caracterização no artigo 135, III pode ser realizada, ainda que não presente este fundamento no lançamento.

Ao final, defende o acerto da inclusão dos coobrigados pelos seguintes motivos: (i) os coobrigados eram prepostos ou representantes da pessoa jurídica (como os sócios-gerentes e o contador) da pessoa jurídica atuada e não meramente sócios; (ii) a sua responsabilização decorreu dos poderes que detinham na pessoa jurídica atuada e não da mera condição de sócios; (iii) que houve mais do que mera supressão de tributos; (iv) os coobrigados eram responsáveis pela empresa e detinham poderes para agir em seu nome; (v) as condutas foram dolosas, intencionais e praticadas de forma reiterada; (vi) houve entrega de declarações falsas.

O despacho de admissibilidade deu seguimento ao recurso especial interposto.

Intimados do acórdão e do despacho de admissibilidade, os coobrigados apresentaram contrarrazões, alegando que as situações fáticas são distintas, uma vez que no acórdão recorrido, o colegiado entendeu que a administração cabia a apenas um sócio e que o contador realizava o trabalho com base nas informações do sócio-administrador. Aduz, ainda, a inexistência de interesse comum, por ausência de demonstração de participação direta e pessoal do imputado com o fato gerador, não bastando o mero interesse econômico.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas – Relator.

Da admissibilidade do recurso especial

A PGFN tomou ciência ficta do acórdão recorrido em 26/12/2018 (trinta dias após o encaminhamento em 26/11/2018), protocolando o recurso em 14/12/2018, antes mesmo da referida ciência. Portanto, o recurso é tempestivo, nos termos do §4º do artigo 218 do CPC.

Quanto à comprovação da divergência, o recurso indicou os paradigmas nº 1202-00.362 e 1302-001.705.

O paradigma de nº 1202-00.362 foi trazido para demonstrar a divergência apenas em relação ao coobrigado PAULO CURY e versou sobre lançamento de ofício com multa qualificada, mantida no julgamento, em razão da configuração de sonegação e a responsabilidade

com base no artigo 124, I do CTN, por entender haver interesse comum entre os sócios e a empresa, a partir da constatação de os sócios administradores procuraram de forma dolosa impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária do conhecimento do fato gerador, ou seja, a prática de sonegação fiscal. O poder de gerência foi expressamente reconhecido no paradigma:

“Alega o Sr. Jairo Sartori que figurava apenas como diretor comercial, não podendo ser caracterizado como sócio-gerente, pois não exerceu poder de administração, bem como a fiscalização não lhe atribuiu e muito menos comprovou a prática de quaisquer atos que configurem excesso de poder.

Conforme termos de verificação fiscal e documentos juntados nos autos, figuram as seguintes provas de que o mesmo, no ano-calendário de 2001, exerceu a gerência da interessada e, apesar de documentar sua retirada da sociedade, através de alterações no contrato social, permaneceu como sócio de fato:

[...]

O Sr. Henry Waissmann argumenta que não faz parte da empresa autuada e muito menos exerceu a função de gerência, não se encontrando no relatório fiscal qualquer documento que pudesse inferir-lhe a qualidade de gerente. Que a gerência da empresa sempre foi exercida pelo Sr. Saul Bayer, cabendo-lhe, na qualidade de procurador da sócia cotista Cimara Corporation, apenas exigir prestações de contas por parte do Sr. Saul Bayer.

Ocorre que sua participação na gerência da interessada se deu através do item 03 da 13ª Alteração Contratual da interessada, à fl. 790, efetivada em 17/01/2001, que indicava a sócia Cimara Corporation, da qual o Sr. Henry Waissman é procurador, **como administradora e sócia-gerente**. Assim, apesar de a indicação de sócia-gerente ser direcionada à empresa estrangeira Cirmam Corporation, o exercício da gerência se deu através da pessoa física indicada como procuradora, no caso, o Sr. Henry Waissman.”

Já no acórdão recorrido, o colegiado considerou que o coobrigado não era administrador, em razão das declarações do sócio Sr. SHAADY, do contador coobrigado Sr. RAIMUNDO e do novo contador contratado Sr. ADRIANO, as quais informavam que o coobrigado não administrava a empresa, mas atuava apenas na área industrial, ficando a cargo do Sr. SHAADY, a parte administrativa e financeira.

Assim, entendo que as situações fáticas foram distintas, pois o fato de haver uma prova do não exercício da administração por parte do coobrigado afasta a tese do paradigma, para a qual a configuração do interesse comum pressupõe a atuação de pessoa com poder de administração, o que não foi constatado no acórdão recorrido.

Já o paradigma 1302-001.705 refere-se aos mesmos sujeitos passivos, contribuinte e responsáveis, do acórdão recorrido, alterando apenas o ano-calendário, sendo 2006 nos presentes autos e apenas 2007 no paradigma. Em ambos acórdãos ocorreram a qualificação da multa de ofício pela aplicação do artigo 71 da Lei nº 4.502/64 (sonegação), com declaração a menor de receitas à RFB.

Em relação ao coobrigado PAULO CURY, o acórdão recorrido considerou que não era administrador de fato da empresa, em razão de declaração do outro sócio, do coobrigado RAIMUNDO SÁ e de funcionário da empresa, de que atua apenas na área industrial, ao passo que no paradigma, apesar de a DRJ ter excluído a sujeição passiva, o colegiado considerou que os dois sócios constavam como administradores no contrato social, não havendo qualquer

distinção entre as atribuições e responsabilidades de cada um e que os atos praticados, ainda que o fossem praticados por apenas um dos sócios, teria a ciência do outro.

Em relação ao coobrigado RAIMUNDO SÁ, o acórdão recorrido considerou que o referido recolhia os impostos sob ordens do sócio-administrador SHAADY CURY, conforme declaração deste. Já no paradigma, o colegiado entendeu que houve participação consciente e voluntária no esquema fraudulento que visava o pagamento a menor dos tributos, sendo correta o enquadramento legal no artigo 135, II do CTN.

Destarte, considero comprovada a divergência, uma vez que a apreciação da responsabilidade dos coobrigados resultou em decisões opostas, considerando a similaridade fática posta em julgamento.

Do mérito

O dissídio jurisprudencial diz respeito à aplicação do artigo 124, I do CTN para o coobrigado PAULO CURY e 135, III e 137, I, todos do CTN, para o coobrigado RAIMUNDO SÁ.

O Código Tributário Nacional (CTN) assim dispõe quanto à sujeição passiva de terceiros e por infrações:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

[...]

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.

[...]

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

Quanto ao artigo 124, I, a dificuldade reside em estabelecer uma definição de “interesse comum”. Neste sentido, compartilho do entendimento exposto no Parecer Normativo Cosit nº 4, de 10/12/2018, que abaixo, parcialmente, transcrevo:

“PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 04, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2018.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Fundamentos

Notas Introdutórias

[...]

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

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

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sobre o Interesse Comum

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

16. Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito. Transcreve-se elucidativo trecho de julgado do CARF:

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

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

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

17. Ao caracterizar o interesse comum como sendo aquele relacionado com algum vínculo ao fato jurídico tributário, pode-se criar a falsa impressão de que neste parecer

se alinharia à tese de que o interesse comum seria o que se denominou interesse jurídico, o que não é verdade.

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

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

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

No que se refere à responsabilidade tributária, o que se nota é que não é qualquer ilícito que poderá ensejar a atribuição de sanção dessa natureza; deve ser fato que representa obstáculo à positivação da regra-matriz de incidência, nos termos inicialmente fixados. Descumprido dever que, direta ou indiretamente, dificulte ou impeça a arrecadação de tributos, irrompe uma relação jurídica de caráter sancionatório, consubstanciada na própria imputação da obrigação que inclui no seu objeto o valor do tributo. Com isso, o ordenamento positivo pune o infrator e desestimula a prática de atos dessa natureza⁷.

19. Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

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

No caso concreto, estamos diante da situação descrita no parecer relativa ao cometimento de crimes contra a ordem tributária. Na descrição do Termo de Sujeição Passiva e no Termo de Conclusão de Procedimento Fiscal, o sócio PAULO CURY administrou os setores ligados à produção, sendo que as decisões relativas aos procedimentos de apuração e recolhimento dos tributos foi tomada pelo sócio Sr. SHAADY, conforme transcrição abaixo:

“10.1 A empresa METALCYRY FUNDIÇÃO INDUSTRIAL LTDA, CNPJ 02.281.242/0001-26, apresentava em seu quadro societário, no ano-calendário de 2006, o Sr. Paulo Cesar Rachid Cury, CPF 050.229.648-80, e o Sr. Shaady Cury Junior, CPF 020.154.378-86, que figuraram no contrato social como sócios administradores da mesma empresa.

10.2 Restou caracterizado que a fiscalizada durante o ano-base de 2006 foi administrada pelo sócio Sr. Shaady Cury Junior no que se refere à área financeira e fiscal, de modo que, este sócio foi quem tomou todas as decisões em relação aos procedimentos de apuração, recolhimento e declaração dos tributos federais, ao passo que, o sócio Sr. Paulo Cesar Rachid Cury administrou os setores ligados à produção da empresa.”

Tal afirmação feita no Termo de Conclusão está em consonância com as declarações prestadas pelo Sr. Shaady, pelo Sr. Raimundo e pelo Sr. Adriano, no sentido de que o coobrigado Sr. Paulo não participava da parte administrativa e financeira, mas apenas do setor industrial. Provavelmente, este é o motivo pelo qual a autoridade fiscal não imputou ao coobrigado a responsabilidade prevista no artigo 135, III do CTN, própria para os gestores da pessoa jurídica. Assim, se a própria autoridade fiscal entende que o coobrigado não era administrador, mesmo constando seu nome como tal no Contrato Social, tal condição resta incontroversa. Neste sentido, afasto a possibilidade de aplicação do artigo 135, III como defende a recorrente, mesmo que ausente sua indicação na acusação fiscal, uma vez que resta incontroverso nos autos, que o coobrigado não era administrador.

Contudo, a verificação do interesse comum não se confunde com a responsabilização do artigo 135. Enquanto nesta exige-se uma prática de ato infracional, no artigo 124 exige-se apenas o interesse comum, o que, em tese, poderia implicar a responsabilização de um sócio não administrador.

Ocorre que o interesse comum não consiste apenas no interesse econômico, mas também no interesse jurídico que se estabelece na participação ativa ou comissiva nos atos que constituem os fatos geradores e quanto a esse ponto, não houve demonstração pela acusação fiscal qual seria esse interesse, uma vez que a autuação apenas considerou a responsabilidade pelo fato de o coobrigado ser sócio. Neste ponto, o interesse comum não pode ser caracterizado pela única condição de ser sócio, já que isto implicaria sempre em solidariedade entre sócios e pessoa jurídica, o que tornaria inócua a limitação de responsabilidade das sociedades limitadas ou anônimas.

Assim, afasto a responsabilização com base no artigo 124, I ou artigo 135, III do CTN.

Para o coobrigado RAIMUNDO SÁ, a acusação fiscal efetuou a responsabilização pelo fato de o referido ter colaborado para a prática de sonegação fiscal, considerada contrária à lei e crime contra a ordem tributária, com base nos artigos 135, III e 137, I do CTN. No Termo de Conclusão do Procedimento Fiscal, restou consignado que:

“10.3 Além disso, ficou igualmente comprovado que o Sr. Raimundo Lemos Sá, CPF 674.868.948-15, contador da empresa fiscalizada durante o ano de 2006, procedeu aos cálculos para o recolhimento dos tributos devidos pela empresa fiscalizada no mesmo período, conforme termo de declarações e esclarecimentos, sito às fls. 77/79. O mesmo contador declarou, ainda, que prestava serviços para a empresa de forma autônoma, portanto, sem relação de submissão hierárquica.”

Inicialmente, destaca-se que a indicação do inciso III é equivocada e deve ser entendida como inciso II, uma vez que trata-se de prestador de serviço de contabilidade, sem vínculo empregatício. No caso, o contabilista consiste em preposto, nos termos do artigo 1.169 e ss. do Código Civil, abaixo transcritos:

CAPÍTULO III
Dos Prepostos

Seção I
Disposições Gerais

Art. 1.169. O preposto não pode, sem autorização escrita, fazer-se substituir no desempenho da preposição, sob pena de responder pessoalmente pelos atos do substituto e pelas obrigações por ele contraídas.

Art. 1.170. O preposto, salvo autorização expressa, não pode negociar por conta própria ou de terceiro, nem participar, embora indiretamente, de operação do mesmo gênero da que lhe foi cometida, sob pena de responder por perdas e danos e de serem retidos pelo preponente os lucros da operação.

Art. 1.171. Considera-se perfeita a entrega de papéis, bens ou valores ao preposto, encarregado pelo preponente, se os recebeu sem protesto, salvo nos casos em que haja prazo para reclamação.

Seção II
Do Gerente

Art. 1.172. Considera-se gerente o preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou em sucursal, filial ou agência.

[...]

Seção III
Do Contabilista e outros Auxiliares

Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.

Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

Art. 1.178. Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito.

Parágrafo único. Quando tais atos forem praticados fora do estabelecimento, somente obrigarão o preponente nos limites dos poderes conferidos por escrito, cujo instrumento pode ser suprido pela certidão ou cópia autêntica do seu teor.

Além da condição de ser preposto, é necessária a ocorrência de prática de atos com infração à lei ou excesso de poderes. No caso, em declaração tomada a termo na e-fls. 144/146, o sócio-administrador SHAADY informou que o contador RAIMUNDO fazia a escrituração fiscal e contábil, fazia os cálculos dos tributos federais e os DARFs, preenchia as Declarações de Imposto de Renda e de DCTF, fazia os cálculos dos tributos estaduais e os recolhimentos, fazia as declarações de ICMS. Já o coobrigado RAIMUNDO declarou que

elaborava a escrituração mas quem assinava era o sócio-administrador SHAADY, porque esta não condizia com a realidade, que transmitia as DIPJs, as GIAs e as DIRFs nos computadores da empresa contribuinte, quem calculava os DARFs de acordo com o que a base fornecida pelo Sr. SHAADY, que os valores pagos a menor o foram por determinação do Sr. SHAADY e que apenas cumpria ordens.

Pelas informações prestadas, o coobrigado tinha consciência das declarações que preenchia e transmitia eram falsas. Ainda que estava cumprindo ordens, isto não o exime da responsabilidade pela prestação de declarações falsas, o que consiste em colaboração na prática de crime contra a ordem tributária e evidente infração à lei.

Assim, na condição de preposto e tendo agido, de forma consciente, com infração à lei, configurada está a responsabilidade prevista no artigo 135, II do CTN.

No que tange à responsabilidade do artigo 137, I, observa-se que trata de uma regra de exceção quanto à responsabilidade prevista no artigo 136, ao dispor sobre sua aplicação, independente da intenção do agente ou responsável. No caso do artigo 137, há um elemento subjetivo, implicando a responsabilidade pessoal do agente, no caso de infrações conceituadas como crime, como é o caso dos presentes autos.

Porém, tal responsabilidade é excluída quanto praticada no exercício praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito.

A aparente contradição entre praticar uma crime em exercício regular de mandato, administração, emprego etc diz respeito, na realidade, ao cumprimento da infração com a permissão ou ordem da empresa. Segundo Hugo de Brito Machado¹:

“O inciso I do art. 137, acima transcrito, parece conter uma flagrante contradição . Não haveria como compatibilizar-se o exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego com o cometimento de crimes e contravenções. Se há cometimento de delito, o exercício não seria regular. Mas a incompatibilidade é apenas aparente. Como regular se há de entender aquele exercício como tal considerado pelos proprietários da empresa. E neste caso o cometimento delituoso é tido como ato de vontade da própria empresa.”

Verifica-se no caso concreto que a ressalva contida na parte final “cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito” foi a razão pela qual o colegiado *a quo* afastou a responsabilidade, uma vez que no Termo de Declarações e Esclarecimentos, e-fl. 144, o sócio-administrador Sr. SHAADY CURY afirmou ter determinado que os valores fossem declarados a menor para a Receita Federal do Brasil, com base na documentação apresentada pela administração ao contador contratado. Assim, afasto a imputação deste dispositivo, tendo em vista que a atuação do agente decorreu da vontade do sócio da empresa.

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso especial interposto pela PGFN, para restabelecer a responsabilidade solidária do coobrigado RAIMUNDO SÁ.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas

¹ Curso de Direito Tributário, Malheiros Editores, 21ª edição, p. 143.

Fl. 14 do Acórdão n.º 9303-011.104 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 15954.720027/2019-39

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento parcialmente divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa da adotada, exclusivamente quanto “à aplicação do art. 124, I do CTN, ao coobrigado **Paulo César Rachid Cury**, sócio administrador da empresa”.

Preliminarmente, passo a demonstrar o que prescreve os arts. 121 e 124, ambos do Código Tributário Nacional - CTN, *verbis*:

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:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Assim, o crédito tributário, conforme preconiza o CTN, é de responsabilidade direta do contribuinte e solidariamente do preposto ou representante da pessoa jurídica (tais como os sócios-gerentes), quando houver interesse comum na situação que constitua o fato gerador, não havendo benefício de ordem, nem exclusão de um ou de outro.

Nesse passo, cumpre ressaltar que, nos termos do Contrato Social da empresa (fls. 2.877/2.883), Cláusula VI, a administração da sociedade, desde o início da sociedade, cabia a ambos os sócios, Sr. **Paulo César Rachid Cury** e Sr. Shaady Cury Junior (fl. 2.881). Confira-se:

“VI - DA ADMINISTRAÇÃO. A administração da sociedade cabe a ambos os sócios, com poderes e atribuições de realizar todas operações para a consecução de seu objeto social, representando a sociedade ativa e passiva, judicial e extrajudicialmente, e alterizado o uso de nome empresarial, isoladamente, vedado, no entanto, em atividades estranhas ao interesse social ou assumir obrigações seja em favor de qualquer dos quotistas ou de terceiros, bem como onerar ou alienar bens imóveis da sociedade, sem autorização **do outro** sócio”. (Grifei)

Conforme consta dos autos, em procedimento fiscal foi apurado pelo Fisco, no ano-calendário de 2006, omissão de receitas constatada pela diferença entre as receitas escrituradas e aquelas oferecidas à tributação pela empresa. Consta no processo que foi aplicada a multa qualificada no percentual de 150% sobre o imposto e as contribuições exigidas e formalizada a RFFP por meio do processo nº 15956.000085/2010-94.

Também foram firmados os respectivos Termos de Sujeição Passiva Solidária (fls. 936/946), e incluídos no pólo passivo da relação tributária os Srs: **Shaady Cury Júnior** (arts. 124, I, e 135, III, do CTN), **Paulo César Rachid Cury** (arts. 124, I, do CTN), bem como o contador **Raimundo Lemos de Sá** (arts. 135, III, e 137, Ido CTN).

A decisão de primeira instância considerou improcedente a alegação de espontaneidade, uma vez que “(...) a retificação da DIPJ e o parcelamento dos tributos foram solicitados depois de iniciado o procedimento fiscal, não procedendo a alegação de inexistência de omissão de receita. Além disso, ficou configurado o propósito de fraudar o Fisco, dando ensejo à aplicação da multa qualificada, afastando a alegação de nulidade dos Termos de Sujeição Passiva Solidária”.

De outro lado, no Acórdão recorrido, o Colegiado considerou que o coobrigado **Paulo Cury** não era o administrador, em razão das declarações do sócio Sr. SHAADY, do contador coobrigado Sr. RAIMUNDO e do novo contador contratado Sr. ADRIANO, as quais informavam que o coobrigado não administrava a empresa, mas atuava apenas na área industrial, ficando a cargo do Sr. SHAADY, a parte administrativa e financeira. Destacou não estar devidamente caracterizada a responsabilidade solidária do sócio administrador da empresa. Concluiu, com relação ao interesse comum, que o simples fato de ser sócio-administrador não caracteriza o interesse comum previsto no art. 124 do CTN. Não havia provas da participação do coobrigado na ocorrência do fato gerador. E conclui que:

“(...) Dessa forma, entendo que deve ser mantida a responsabilidade solidária do Sr. Shaady Cury Junior e **afastada a dos Sr. Paulo César Rachid Cury** e do Sr. Raimundo Lemos Sá”. (Grifei)

Pois bem. Verifica-se no caso deste autos, que a infração à legislação tributária foi materializada na conduta de apresentar declarações inexatas à RFB, informando rendimentos em montante menor àquele que era movimentado em seus registros e/ou informado em declarações ao Fisco Estadual. Tal situação em todos os casos demonstrou que o contribuinte não incorreram em mero equívoco.

Com vimos, no recorrido entendeu-se que o Sr. Paulo César Rachid Cury, apesar de ser um dos sócios da empresa, trataria apenas da parte industrial (processo de produção), ficando a cargo do Sr. Shaady a parte administrativa e financeira. No entanto, a sonegação fiscal restou patente. Os fatos narrados pela autuação, e comprovados pelos documentos acostados ao processo, demonstram que não ocorreu um mero atraso ou falta de recolhimento de tributos.

Entendo não ser passível de aceitação a situação em que um sócio gerente da empresa, responsável pela área industrial e participante dos lucros, desconhecesse o valor das receitas geradas ou do lucro a ser distribuído. Com efeito, para que fosse afastado o interesse comum, penso que seria necessário provar que, na distribuição do lucro, esse sócio não tivesse se beneficiado da receita omitida, sendo lesado pelos demais sócios. Situação que não se apresenta nos autos.

Assim, no âmbito tributário, a conduta retratada no lançamento não pode ser dissociada da atuação do representante da pessoa jurídica (como os sócios-administradores), que detém o conhecimento dos fatos e o poder decisório na empresa por ele administrada, nem ser confundida como um simples inadimplemento, revelando a prática do ato ilícito que justifica a atribuição do vínculo de responsabilidade, por força das disposições do art. 124, do CTN.

No caso sob análise, várias são as razões que corroboram o acerto da inclusão dos dois sócios administradores da pessoa jurídica como responsáveis pelo crédito tributário: (a) os coobrigados eram os representantes da pessoa jurídica (como os sócios-administradores) e não

meramente sócios; (b) a sua responsabilização decorreu dos poderes que detinham na PJ e não da mera condição de sócio; (c) que houve mais do que mera supressão de tributos; (d) os coobrigados eram responsáveis pela empresa e detinham poderes para agir em seu nome; (e) as condutas foram dolosas, intencionais e praticadas de forma reiterada; (f) houve entrega de declarações inexatas e (g) o **Sr. Paulo César Rachid Cury** sabia o que era produzido e vendido, portanto tinha consciência do valor da receita e se aproveitou dos lucros auferidos.

Como se vê, são vários elementos que demonstram de forma indubitável que houve ação dolosa suficiente para ensejar a responsabilidade solidária dos sócios representantes da pessoa jurídica, e cotejando os autos não há como estabelecer qualquer distinção quanto à responsabilização de ambos os sócios da empresa, sendo, portanto, impossível sustentar a decisão quanto ao afastamento da responsabilidade solidária do Sr. **Paulo César Rachid Cury**.

Ao contrário, é possível verificar que a sociedade empresarial foi constituída pelos senhores Sr. Paulo César Rachid Cury e Shaady Cury Junior, os quais, inclusive, sempre detiveram participações equivalentes no capital social da empresa, bem como desfrutavam conjuntamente das prerrogativas de administradores da mesma.

A solidariedade poderia ser afastada, se o sócio fosse mero cotista (sem acesso aos dados internos da empresa) ou incapaz de compreender a situação da empresa, o que também não é o caso dos autos.

Dessa forma, fica claro que ambos os sócios detinham igualdade entre si no que se refere à administração da empresa, não havendo qualquer distinção quanto às atribuições e responsabilidades de cada um. Resta claro nos autos, a meu sentir, o interesse comum.

Posto isto, voto pelo restabelecimento da responsabilidade solidária do Sr. Paulo César Rachid Cury, sócio administrador da empresa.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos