



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



**Processo nº** 16095.720038/2015-15  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9101-006.490 – CSRF / 1ª Turma**  
**Sessão de** 8 de março de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** JETLOG SERVIÇOS LTDA.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2010, 2011

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS DEMAIS COOBRIGADOS. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. IMPOSSIBILIDADE.

Não se conhece de recurso especial quando a diferença entre os resultados dos acórdãos comparados não tenha ocorrido em virtude de uma divergência de entendimento quanto à aplicação do artigo 124, I, do CTN, mas em virtude de o entendimento quanto aos fatos examinados ter sido diferente.

Na verdade, quanto à tese jurídica, os precedentes comparados até convergem, eis que ambos exigem, para a responsabilização pelo artigo 124, I, do CTN, a prova de participação dos agentes nos fatos geradores autuados.

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. MULTA QUALIFICADA. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIAL. CONTEXTOS FÁTICOS. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisões em contextos fáticos distinto, nos quais há provas de atos vinculados à ocorrência do fato gerador, as quais, ausentes no acórdão recorrido, motivaram o afastamento da qualificação da penalidade.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2010, 2011

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIETÁRIO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária quando demonstrado que o responsabilizado ostentava a condição de sócio de fato da autuada, administrando-a em nome das interpostas pessoas artificialmente integradas ao quadro social da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, conhecer da matéria “responsabilidade solidária do Sr. Manoel Gomes da Rosa” e não conhecer da parte do recurso que buscava restabelecer a responsabilidade dos demais coobrigados; votaram pelas conclusões a conselheira Edeli Pereira Bessa, e, por fundamentos distintos desta, os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto; (ii) por voto de qualidade, não conhecer da matéria “Multa qualificada por Interposição de Laranjas no Quadro Societário”, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca que votaram pelo conhecimento. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em dar provimento ao recurso para restabelecer a responsabilidade do Sr. Manoel Gomes da Rosa, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca que votou por negar provimento; Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Lívia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão 1201-003.585 (da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF), de 12/02/2020, por meio do qual o colegiado deu provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a qualificação da multa de ofício, bem assim para afastar as responsabilidades das pessoas físicas e jurídicas incluídas no poli passivo da obrigação tributária. A decisão foi assim ementada:

### **Acórdão recorrido 1201-003.585**

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010, 2011

**CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

Após nova intimação dos interessados para ciência integral dos autos e concedido novo prazo para manifestação, foi viabilizado o pleno exercício de sua defesa, de forma ampla e irrestrita, que foi recebida e apreciada pela autoridade julgadora. Não há nulidade a ser sanada no presente lançamento, que preencheu todos os requisitos para ser validade constituído.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2010, 2011

**OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.** Configuram omissão de receita, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações, mediante documentação hábil e idônea.

**TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ E CSLL. ARBITRAMENTO DO LUCRO.**

Será arbitrado o lucro tributável, quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS E COFINS.**

No caso de omissão de receita, o valor correspondente deverá ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, do PIS e da Cofins.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2010, 2011

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. INEXISTÊNCIA DE INTERESSE COMUM. ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16095.720038/2015-15**

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado. Não demonstrado o interesse comum, deve ser afastada a imputação de sujeição passiva solidária às responsáveis recorrentes.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA COM ESPEQUE EM ATOS NÃO CONECTADOS COM O FATO GERADOR DA EXAÇÃO.** Não cabe a responsabilização do sujeito passivo com espeque nas disposições do art. 124, I, do CTN, por fatos não conectados com o fato gerador dos tributos exigidos por meio do auto de infração.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.**

A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada sempre que ficar caracterizada a prática de fraude definida na forma da lei e comprovada em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. No caso, a fiscalização foi

exclusivamente amparada em presunção legal, não comprovando os atos ilícitos diretamente relacionados aos fatos geradores. Assim, deve ser afastada a qualificação.

*Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte para afastar a qualificação da multa de ofício, retornando-a ao patamar ordinário de 75%, e dar provimento aos recursos voluntários dos responsáveis tributários para afastar as responsabilidades imputadas. Vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Allan Marcel Warwar Teixeira, que negavam provimento.*

O acórdão manteve a autuação de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, referente aos anos-calendário de 2010 e 2011, no regime de lucro arbitrado (artigo 530, I, do RIR/99 - ausência de escrituração), com apuração, por presunção, de omissão de receitas baseada em depósitos bancários de origem não comprovada (art. 42 da Lei 9.430/1996).

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional aponta divergência na interpretação da legislação tributária em relação às seguintes matérias:

**1.1) Responsabilidade atribuída a Manoel Gomes da Rosa (art. 124, I do CTN);**

**1.2) Responsabilidade atribuída aos demais coobrigados (art. 124, I do CTN);**

**2.1) Multa qualificada por interposição de laranjas no quadro societário; e**

2.2) Multa qualificada - da conduta reiterada, declaração zerada e movimentação de valores expressivos à margem da contabilidade.

Em 18 de maio de 2020, Presidente de Câmara deu seguimento parcial ao recurso especial, em decisão confirmada após agravo, admitindo a discussão das matérias constantes dos 3 primeiros itens acima, e negando quanto à última. Abaixo estão reproduzidos os trechos do despacho que deu seguimento às matérias constantes dos itens 1.1, 1.2 e 2.1 do despacho (grifos do original):

#### **ANÁLISE DAS DIVERGÊNCIAS**

##### **1.1) Da responsabilidade atribuída a Manoel Gomes da Rosa (art. 124, I do CTN);**

Em relação a esta matéria, foram indicados os paradigmas n.º 2301-004.038 e n.º 1301-002.972, cujas ementas dispõem o seguinte:

##### **Ementa do primeiro Paradigma n.º 2301-004.038:**

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

Autos de Infração DEBCAD's n.º's 51.006.098-6 e 51.026.9079 Consolidados em 31/01/2013

RECURSO DE OFÍCIO.

Recurso de ofício que pauta seus fundamentos em atacar matéria fática não merece acolhimento as suas razões, como ocorreu no caso em tela, onde um AI DEBCAD foi considerado indevido ao lançar valores comprovadamente pagos.

RECURSO VOLUNTÁRIO.

**ILEGITIMIDADE PARA COMPOR O POLO PASSIVO DA AUTUAÇÃO. INDEVIDA ALEGAÇÃO, eis que a responsabilidade solidária está fulcrada no que prescreve o inciso I do art. 124 CTN - Código Tributário Nacional Lei n.º 5.172 de 25/10/66, que as pessoas que tenham interesse comum na**

**situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao crédito tributário.**

LANÇAMENTO EQUIVOCADO. Inexistência. No caso em tela a Recorrente alega que o lançamento encontra-se equivocado, já que ele foi lastreado com base em suas informações/declarações. Entretanto é dever do fiscalizador, ao observar a dissonância com a lei, realizar a autuação. Ademais, todas as GFIP's estavam com seus preenchimentos, tecnicamente corretos, entretanto a Recorrente informava ser optante do SIMPLES sem que o fosse, e este era o erro.

ILEGALIDADE/INCONSTITUCIONALIDADE DE EXAÇÃO. CARF. Ilegítimo para tal discussão em face do que dispõe sua competência. Incompetência pronunciada em Súmula n.º 02 da Corte.

ARROLAMENTO DE BENS. LEGALIDADE.

Arrolamento de bens está previsto na inteligência dos artigos 64 e 64-A da Lei n.º 9.532/97. (Destacou-se).

**Ementa do segundo Paradigma n.º 1301-002.972:**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

SIGILO BANCÁRIO. DESNECESSÁRIA AUTORIZAÇÃO JUDICIAL. O STF decidiu, em fevereiro de 2016, que os dispositivos da LC 105/2001 – que permitem à Receita Federal receber dados bancários de contribuintes fornecidos diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial - não violam a Constituição, pois não resultam em “quebra” de sigilo bancário, mas sim, em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros.

LUCRO ARBITRADO.

O arbitramento é a forma de apurar o lucro preconizada pela legislação tributária quando não é apresentada a escrituração contábil da empresa a ela obrigada.

OMISSÃO DE RECEITA. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

Correta a aplicação da presunção legal de omissão de receita em razão da não comprovação da origem dos depósitos bancários.

BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO DA RECEITA AUFERIDA. OPERAÇÕES DE FOMENTO MERCANTIL. FATOR ANFAC.

No caso das pessoas jurídicas que exercem atividade de factoring, a base tributável deve ser apurada pela aplicação, sobre o valor dos depósitos/créditos bancários, do "Fator de compra", indicador publicado pela ANFAC-Associação Nacional das Sociedades de Fomento Mercantil-Factoring.

MULTA QUALIFICADA.

Correta a aplicação da multa qualificada de 150%, em razão do intuito de sonegação fiscal e fraude.

AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.

O decidido no mérito do IRPJ repercute na tributação reflexa. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008, 2009

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

Correta a imputação de responsabilidade solidária aos coobrigados apontados, visto terem interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.

A Recorrente em sua essência, após transcrever trechos dos acórdãos confrontados, cotejando-os entre si, conclui a demonstração desta primeira divergência, nos seguintes termos:

[...]

Em suma, enquanto a decisão recorrida exigiu para a responsabilização solidária do proprietário, administrador, sócio de fato que a acusação fiscal estabelecesse um liame, um vínculo, conectando um ato específico praticado por esse sócio de fato à ocorrência do fato gerador relacionado à infração tributária especificamente apurada neste feito, os paradigmas entenderam de modo diverso.

Para os paradigmas, constatada a interposição de pessoas, verificado que o administrador de fato da pessoa jurídica é outro, diverso daquele estampado em documentos formais, fica demonstrado o “interesse comum na ocorrência do fato gerador”, sendo suficiente para atrair a sua responsabilização solidária nos moldes do art. 124 do CTN.

Ou seja, os precedentes, em nenhum momento, exigiram que houvesse vinculação ou relação entre os fatos que demandaram a responsabilização com os fatos geradores relacionados especificamente com a infração tributária apontada no Auto de Infração. Fica, portanto, demonstrada a divergência jurisprudencial em relação ao disposto no art. 124, do CTN

#### **Da situação fática assemelhada**

##### **Do primeiro paradigma**

Este primeiro paradigma trata de situações fáticas não apenas assemelhadas, mas praticamente idênticas ao do ac. recorrido.

Em primeiro lugar, neste paradigma julga-se auto no contexto da mesma fiscalização que deu origem a infração referente ao presente processo fiscal

Embora não seja não seja o mesmo contribuinte, tratou de empresa pertencente ao **mesmo grupo econômico de fato** envolvido em ambos os processos e referente a período similar ao presente feito (2010 a 2011), em que o mesmo responsável tributário, Sr. Manoel Gomes da Rosa, esteve presente, e arrolado como responsável nos termos do art. 124, inciso I, do CTN.

Confira-se trechos do voto condutor do ac. recorrido que faz essa mesma associação de identidade:

[...] Foi exatamente nesse sentido o posicionamento desta Primeira Seção, no acórdão n.º 1302-002.699, de 10 de abril de 2018 (PTA n.º 16095.720037/2015-71) [ **paradigma 1, esclareço**], extremamente relacionado ao presente caso, envolvendo as **mesmas empresas, o mesmo período autuado, o mesmo contexto fático da autuação e, inclusive, o mesmo relatório de formação de grupo econômico..**

Em resumo, a situação fática envolveu o mesmo responsável solidário em causa atuando com o mesmo *modus operandis*, sendo acusado em ambos os processos de ser beneficiário de um esquema fraudulento envolvendo interpostas pessoas, com blindagem patrimonial, a fim de se evadir da cobrança de tributos.

Outrossim, o simples fato de o paradigma ter tratado de lançamento de contribuições previdenciárias em relação a empresa do mesmo grupo econômico de fato (GERAL EXPRESSO AGENCIAMENTO DE TRANSPORTE DE CARGAS LTDA), em que restou mantida a responsabilidade solidária do Sr. Manoel Gomes da Rosa, com fundamento no art.124, inciso I do CTN, por ser ele o de fato o administrador da empresa não constitui óbice para desfazer a similitude fática entre os casos.

##### **Similitude do Paradigma 2**

Tratou de situação fática similar, na medida em que tanto quanto no ac. recorrido houve autuação em razão de omissão de receitas decorrente de depósitos bancários de origem

não comprovada, com atribuição de responsabilidade solidária a pessoas físicas, que apesar de não constarem formalmente no quadro societário da empresa, foram consideradas como sócias e administradores de fato.

#### **Da constatação da divergência**

A Recorrente **logrou êxito** na demonstração da divergência.

Ficou consignado **na decisão recorrida** que não era cabível a responsabilização pelo art. 124, I do CTN com base no “interesse comum na ocorrência do fato gerador” à pessoa considerada pela fiscalização como o **administrador de fato** da empresa e verdadeiro proprietário (Sr. Manoel Gomes da Rosa)- dado que à acusação fiscal **faltava estabelecer um vínculo que conectasse um ato específico praticado por esse sócio e administrado de fato à ocorrência do fato gerador da infração tributária apurada.**

**Por outro lado, os paradigmas, em situações idênticas (paradigma 1)/similares (paradigma 2)**, constatando-se que houve interposição de pessoas, e a comprovação de que um terceiro estranho ao quadro societário figurava ao fim e ao cabo das investigações como o **administrador de fato** da pessoa jurídica isso, por si só, seria o suficiente para demonstrar o “interesse comum na ocorrência do fato gerador”, a que se refere o art. 124, I do CTN e imputar a responsabilização tributária correspondente.

Seguem trechos do Ac. recorrido e do paradigma, amparando as conclusões acima e que foram transcritos no recurso especial:

#### **Excertos do ac. recorrido:**

[...] Quanto à responsabilidade solidária, depreende-se do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades que a imputação da responsabilidade solidária foi fundamentada no art. 124, inciso I, do CTN, a pretexto de que, conforme consignado no documento de fls. 563/596, intitulado "Relatório Geral Grupo Expresso", foi constatada a “existência de um GRUPO ECONÔMICO DE FATO, caracterizado principalmente pela **unicidade de direção, do REAL BENEFICIÁRIO MANOEL GOMES DA ROSA – CPF 237.179.550-04 que comanda todo o grupo da sede central de seus negócios**”.

[...] **Apesar da indignação da Autoridade Fiscal, que talvez seja plausível em razão dos indícios do suposto grupo ou de determinado gestor comum, é preciso separar o contexto das autuações, respeitando a legalidade dos atos fiscais. No presente caso, os elementos apontados pela Autoridade Fiscal para justificar a responsabilização por solidariedade não guardam relação com a infração identificada no processo**

[...] Ou seja, existe apenas um único ato ilegal praticado no presente caso, vinculado ao crédito tributário lançado: a falta de registro de receitas presumidamente omitidas, com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Em decorrência, também foi atribuída à devedora principal a entrega de DIPJs "zeradas", até porque, para que haja omissão de receitas é “pressuposto” que elas não sejam declaradas. Do contrário, não seria o caso de omissão e, muito menos, ensejaria sua apuração por presunção.

**Não há nos autos nenhuma outra conduta que permita qualificar um ilícito específico [...]**

**Para que haja essa responsabilidade solidária, o interesse comum demanda que ambos responsáveis realizem conjuntamente a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.** Também é equivocado pressupor que é o caso de responsabilidade solidária do art. 124, inciso I, apenas o fato de as empresas possuírem o mesmo corpo diretivo, ou que simularam negócios jurídicos internos para retardar ou impedir a ação do Fisco. Isso não é, por si só, interesse comum na situação do fato gerador, apesar de ser um interesse comum em lesar o Fisco. Para essas situações, existem hipóteses específicas de

responsabilidade, inclusive com a desconsideração da personalidade jurídica da empresa, atingindo os seus sócios.

[...]

Ressalta-se que não estou a afirmar que não seria possível identificar outros atos ilegais conectados com o fato gerador dos tributos não recolhidos pela JETLOG, muito menos deixo de notar indícios de irregularidade nas operações. Porém, a minha conclusão é de que, se não existe prova nos autos do interesse comum no fato gerador (omissão de receita presumida) e sendo essa a única infração apurada neste lançamento, carece de motivação qualquer tentativa de inserir coobrigados, com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN, quando não existe prova desse interesse.

[...]

#### **Excertos do voto condutor do primeiro paradigma:**

[...] Ou seja, **apesar de Manoel Gomes da Rosa formalmente ter se retirado da sociedade em 2008, mantinha-se de fato como sócio da autuada praticando atos de gerência nos anos calendários de 2009 e 2010**, conforme apurado nos documentos juntados nos autos do processo 16095.000630/2009-59, quais sejam: procurações datadas de 21/05/2009, 02/11/2009 e 30/11/2009, pedido de Impugnação datado de 23/12/2009, procuração pública datada de 11/09/2009, interposição de Recurso Voluntário datado de 20/04/2010 e procuração datada também de 20/04/2010. [...]

**Sendo assim, entendo que restou devidamente comprovado o interesse comum do sócio “de fato” Manoel Gomes da Rosa na administração da empresa no período do débito aqui discutido, subsumindo-se à hipótese prevista no artigo 124, inciso I, do CTN. Desta forma, como dito, as razões da decisão de piso, faço-as minhas, eis que está devidamente demonstrado que o sócio de fato é o Sr.º Manoel da Rosa, que detém a administração da empresa, do período autuado.”**

#### **Excertos do segundo Paradigma:**

[...] Ainda, esses fatos indiciários reunidos pela fiscalização RFB indicam que **esses terceiros (procuradores legais) compõem mesmo núcleo familiar e são os reais proprietários da empresa, donos de fato**, entre os quais estão os Srs. Ângelo Vitório Barriguella e Anacleto Gonçalves Barriguella Júnior, responsáveis solidários pelo crédito tributário lançado de ofício objeto dos autos, nos termos do art. 124, I, do CTN.

Entretanto, os recorrentes **sustentam que os fundamentos arrolados pela fiscalização da RFB não são suficientes para imputação da solidariedade descrita no art. 124, I, uma vez que em tal disposição legal exige-se interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal**. Aduzem ainda que as procurações que lhes outorgavam poderes foram revogadas em 27/02/2009 e que, assim, eventual interesse comum não poderia ultrapassar tal data.

Não procede a irrisignação dos recorrentes.

[...]

Como dito anteriormente, os elementos de provas colhidos pela fiscalização (provas indiciárias) constantes dos autos, aponta que os Srs. Ângelo Vitório Barriguella e Anacleto Gonçalves Barriguella Júnior, **também, são proprietários de fato da empresa e, por conseguinte, são responsáveis solidários pelo crédito tributário, em face do interesse comum na situação de que trata o art. 124, I, do CTN, quanto aos anos-calendário 2008 e 2009**.

**Assim, demonstrado que pessoas físicas, ausentes do quadro societário da pessoa jurídica autuada, são seus verdadeiros controladores, dirigentes e**

**beneficiários do resultado econômico, correta a determinação de responsabilidade solidária pelos tributos devidos pela empresa, pois caracterizado interesse comum no fato gerador da obrigação tributária, conforme preceitua o inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional.[...]**  
(Destques da Recorrente).

Por todo o exposto, OPINO por ADMITIR a divergência desta primeira matéria através dos 2(dois) paradigmas, e que diz respeito apenas ao responsável solidário, Sr. Manoel Gomes da Rosa.

**1.2) Responsabilidade Solidária atribuída aos demais coobrigados (art. 124, I do CTN)**

Em relação a esta matéria, foi indicado apenas um único paradigma n.º 1402-002.747, cuja ementa dispõe o seguinte, no relevante:

[...]

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. ORIGEM NÃO COMPROVADA. NECESSIDADE DE DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA.

A omissão de receitas se constitui quando os valores creditados em conta de depósito ou de investimento em instituições financeiras não são declarados nem comprovados pelo contribuinte por intermédio de documentação hábil e idônea, notadamente quando regularmente intimado diversas vezes para esclarecer a origem de tais valores.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. INTERESSE COMUM. CARACTERIZAÇÃO.

A responsabilidade tributária solidária prevista no artigo 124, I, do CTN, coobriga aqueles que possuem interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, ou seja, não precisa, necessariamente decorrer da dívida tributária em si, mas de sua atuação no contexto da ocorrência do fato gerador.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. SÓCIOS. ADMINISTRADORES. OCORRÊNCIA DE DOLO.

Havendo comprovação de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei por sócios administradores, correta a responsabilização solidária dos agentes, principalmente quando caracterizado e comprovado o dolo em suas condutas.

IRRF. OMISSÃO DE RECEITAS. GRUPO ECONÔMICO. CONLUÍO.

Correta a aplicação do art. 42 da Lei 9.430/96 e do art. 61, da Lei 8.981/95, diante de omissões de receitas caracterizadas pela atividade de grupo econômico de fato que age em conluio, com fraude e dolo, não cabendo ao Fisco o dever de "garimpar" o que foi confundido/misturado pelas partes e a efetiva prestação de serviços pela Recorrente em favor de terceiros, a DRJ reduziu o valor da autuação, afastando parte das receitas comprovadas e dos pagamentos realizados. Tal fato, contudo, não permite o afastamento in totum do art. 42 da Lei 9.430/96 e do art. 61, da Lei 8.981/95, uma vez que para cada valor apontado, deve o contribuinte fazer prova em seu favor, de forma a afastar a presunção legal que caracteriza ambos os dispositivos legais.

MULTA DE OFÍCIO. INTIMAÇÕES REITERADAS. NÃO ATENDIMENTO. AGRAVAMENTO.

Cabe o agravamento da multa de ofício, quando do não atendimento pelo sujeito passivo de reiteradas intimações para esclarecimentos ao Fisco.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. SONEGAÇÃO. FRAUDE. CONLUÍO.

Devida e legal é a qualificação da multa quando constatado e comprovado robustamente nos autos que o sujeito passivo agiu com dolo, sonegação, fraude e conluio na omissão de receitas.

[...]

#### **Das situações fáticas assemelhadas**

Ambos os acórdãos confrontados trataram de auto de infração em que se constatou omissão de receitas por depósitos bancários de origem não comprovada, onde se relata a formação de um grupo econômico (informal) envolvendo várias pessoas jurídicas e pessoas físicas com poderes de administração, todos segundo a fiscalização com interesse comum no fato gerador, *ex vi* art. 124, I do CTN.

#### **Da divergência constatada**

##### **A recorrente logrou êxito na demonstração desta divergência.**

Porém, mesmo diante de situações fáticas semelhantes, o paradigma e o recorrido consignaram entendimentos divergentes, na medida em que **o ac. recorrido**, em meio a identificação de um grupo econômico informal excluiu a responsabilidade tributária dos arrolados na medida em que não se demonstrou a existência de um vínculo entre os atos praticados por essas pessoas arroladas como responsáveis e os respectivos fatos geradores praticados pelo sujeito passivo. **De outra banda**, o paradigma, não exigiu tal vinculação e assim manteve as respectivas responsabilizações.

Seguem abaixo trechos do paradigma corroborando as conclusões acima:

[...] Mais uma vez o raciocínio da Recorrente está correto, mas não se aplica ao caso concreto em razão da fiscalização ter constatado a existência de um grupo econômico de fato, formado pela Recorrente, pela Itália e pelas empresas R&D Empreendimentos Imobiliários Ltda. e Mar Jull Empreendimentos Imobiliários Ltda., tendo como elo de ligação entre as várias partes o Sr. Carlos Martin Lora Garcia.

(...)

Agora, quanto à Sra. Roseli, esta requer ao final do recurso voluntário apresentado pela Recorrente, que seja afastada a sua responsabilização solidária. Por tudo o que já foi exposto neste voto, denota-se que a Sra. Roseli, na qualidade de sócia e administradora da Recorrente, tinha conhecimento dos fatos que envolviam a atuação da Itália e, principalmente, dos Srs. Carlos e Orlando, na qualidade de procuradores das diversas empresas que compõem o grupo econômico de fato apurado pela fiscalização. A sua responsabilização, assim, não decorre da dívida tributária em si, mas do contexto administrativo em que se encontra a sua atuação à frente da Recorrente dentro da complexa atividade desenvolvida pelas partes dentro do citado grupo econômico, fato demonstrado pela fiscalização através do TVF (ações dolosas que justificaram a qualificação da multa), devidamente detalhado na decisão recorrida, a qual é mantida íntegra por seus fundamentos.

(...)

Como já bem disposto na decisão recorrida, a responsabilização solidária da Mar Jull e da R&D decorreram das provas e elementos apurados pela fiscalização, no TVF de fls. 6583 a 6646 (formação de grupo econômico de fato), de tal forma que provada a sua participação nas operações do grupo econômico de fato, informal, mantém-se a responsabilidade solidária de ambas pela manutenção íntegra da decisão recorrida, notadamente porque cediam seus imóveis para uso da Itália e outras empresas do grupo graciosamente e, no caso concreto, restou demonstrada a sucessão da Mar Jull pela R&D, de tal forma que se estende a esta a responsabilidade daquela em razão da formação do grupo econômico informal, utilizado para a ocultação de fatos geradores tributários.

[...]

Por todo o exposto, OPINO por ADMITIR esta segunda matéria.

### **2.1) Multa qualificada por Interposição de Laranjas no Quadro Societário**

Em relação a esta matéria, indicou-se como paradigmas os Acórdãos n.º 1301-002.973 e n.º 1202-000.855, cujas ementas dispõem o seguinte:

#### **Ementa do primeiro Paradigma – Ac. n.º 1301-002.973**

[...] MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. Confirmado o intuito doloso da empresa recorrente em burlar o fisco é correta a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. DOLO. SONEGAÇÃO FISCAL. FRAUDE. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS. CABIMENTO.

A utilização de interpostas pessoas objetiva ocultar o real interessado no negócio jurídico, impedindo que terceiros, entre eles o fisco, conheçam e alcancem o verdadeiro proprietário. Comprovada a utilização de interpostas pessoas ("laranjas"), parentes ou pessoas próximas à contribuinte, ao longo dos anos, de 2004 a 2006, mantém-se a qualificação da multa de ofício.

[...]

#### **Ementa do segundo Paradigma – Ac. n.º 1202-000.855**

[...]

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. Confirmado o intuito doloso da empresa recorrente em burlar o fisco é correta a aplicação da multa qualificada no percentual de 150%. [...]

A Recorrente defende a divergência em matéria relacionada à aplicação da multa de ofício qualificada quando constatada a interposição de sócios ou administradores de fato na atuada., nos seguintes termos:

[...] Em todos os casos, foi lavrado auto de infração por omissão de receita, caracterizada pela não comprovação da origem de recursos utilizados em depósitos bancários. Todos os acórdãos confrontados foram proferidos após os enunciados n. 14 e 25 da Súmula do CARF, no sentido de que a mera presunção legal de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício.

E, também, de modo semelhante, ficou demonstrado em todos os casos que os sócios/administradores de fato da empresa atuada eram outros, diversos daqueles estampados no contrato/estatuto social.

Existe, portanto, identidade fática entre o acórdão recorrido e os citados paradigmas. Todavia, os acórdãos confrontados divergiram na interpretação da legislação tributária.

A decisão recorrida entendeu que, como a motivação fática utilizada pela Auditoria revolve atos não vinculados ao fato gerador dos tributos, ou seja, atos não estritamente vinculados à infração identificada no TVF, não caberia nem a responsabilização solidária do administrador de fato da empresa atuada nem a imposição da multa qualificada.

Os paradigmas entenderam de modo diverso. Para os precedentes, não há simples omissão de receitas no caso. Trata-se isso sim, de omissão de receitas associada ao uso de strohmann, ou "testas-de-ferro", ou interpostas pessoas "laranjas" no quadro social da empresa atuada pelos reais donos, proprietários de fato, demonstrando o dolo, sonegação fiscal e fraude.

Para os precedentes, a interposição de pessoas "laranjas" no quadro social da empresa atuada, de forma a tentar ocultar os reais proprietários e administradores de fato da pessoa jurídica já é motivação hábil, suficiente e idônea para determinar a qualificação da multa de ofício.

[...]

Porém, esta situação não é de total impedimento. Isso porque o recurso pode até ser admitido, desde que a Recorrente traga aspectos relevantes da situação fática do Recorrido que desafiem a aplicação correta da Súmula frente aos precedentes que lhe deram origem, principalmente pelo fato de a Súmula nº 25 ser bastante genérica. Bem assim apresente paradigmas que após a edição da Súmula deixem de aplicar o entendimento dela.

#### **Das situações fáticas assemelhadas**

##### **Paradigma 1:**

De fato, nesse sentido, verifica-se a semelhança entre os julgados, pois tanto no recorrido, quanto no paradigma a autoridade fiscal identificou que os sócios ou administradores de fato não eram aqueles que constavam do contrato social, havendo a constatação de interpostas pessoas em infração relacionada à omissão de receitas por falta da comprovação da origem dos depósitos bancários, com qualificação da multa.

##### **Paradigma 2:**

Da mesma forma, que o paradigma anterior, verifica-se a semelhança entre os julgados, pois tanto no recorrido, quanto no paradigma a autoridade fiscal identificou que os sócios ou administradores de fato não eram aqueles que constavam do contrato social, havendo a constatação de interpostas pessoas e por esse motivo a multa foi também qualificada.

Outrossim, não compromete a qualidade da similitude acima apontada o simples fato de se tratar de tributação de omissão de receitas de empresa excluída do Simples, dado que isso se constituiu em aspecto de somenos importância, sendo mesmo relevante o fato de a qualificação da multa se dar em razão de atos terem sido praticados por sócio administrador de fato em meio a uma omissão de receitas.

#### **Da constatação da divergência**

##### **A Recorrente também logrou êxito na demonstração desta outra divergência.**

Diante de situações fáticas semelhantes, em que pese ter sido identificado que os sócios de fato não eram aqueles que constavam do contrato social, a multa de ofício foi desqualificada, sob o fundamento de que os atos e fatos narrados quanto à interposição de pessoas não estão estritamente vinculados à infração de omitir receita, e, por consequência, não caberia a responsabilização solidária do administrador de fato, nem a imposição da multa qualificada.

De outra banda, os paradigmas nessas mesmas circunstância mantiveram a responsabilização dos sócios/administradores de fato e a qualificação da referida multa de ofício.

Pelo exposto, OPINO por ADMITIR também esta matéria, em face da comprovação do dissídio jurisprudencial.

O contribuinte apresentou contrarrazões questionando exclusivamente o mérito do recurso especial. Os demais sujeitos passivos se deram por intimados conforme petições de fls. 4.196-4.205 e não apresentaram contrarrazões.

É o relatório.

Fl. 13 do Acórdão n.º 9101-006.490 - CSRF/1ª Turma  
Processo n.º 16095.720038/2015-15

## Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

### Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Não obstante a inexistência de questionamento quanto à admissibilidade do apelo, passo a analisá-la, por dever de ofício em vista da competência desta CSRF.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF – RICARF/2015, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Quando se discute a aplicação de multa qualificada, ademais, muitas vezes as razões do precedente em questão estão intimamente vinculadas ao contexto fático da operação, de maneira que a verificação da existência de divergência jurisprudencial pode se revelar tarefa ainda mais minuciosa, eis que mais circunstancial.

Passo a analisar a admissibilidade recursal, por matéria.

### 1.1) Responsabilidade atribuída a Manoel Gomes da Rosa (art. 124, I do CTN)

Ao descrever a autuação fiscal relacionada à responsabilidade, o voto condutor do acórdão recorrido entendeu que a aplicação do artigo 124, I do CTN se deu em virtude da constatação de um grupo econômico de fato, caracterizado pela unicidade de direção do real beneficiário Manoel Gomes da Rosa (grifamos):

Quanto à responsabilidade solidária, depreende-se do Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades que a imputação da responsabilidade solidária foi fundamentada no art. 124, inciso I, do CTN, a pretexto de que, conforme consignado no documento de fls. 563/596, intitulado "Relatório Geral Grupo Expresso", **foi constatada a “existência de um GRUPO ECONÔMICO DE FATO, caracterizado principalmente pela unicidade de direção, do REAL BENEFICIÁRIO MANOEL GOMES DA ROSA – CPF (...) que comanda todo o grupo da sede central de seus negócios.**

Em seguida, o voto observa que a autuação do principal envolveu a infração de omissão de receitas presumida, apurada a partir de depósitos bancários efetuados na conta da devedora principal (Jetlog). Nesse contexto, observa que *“A Autoridade Fiscal anexa ao Auto de Infração um relatório em que se evidenciam a interposição de pessoas no quadro societário da autuada, ficando assim evidenciada, de forma inequívoca, a intenção do contribuinte de frustrar futura execução dos tributos objeto do presente lançamento fazendo com que a cobrança de possíveis créditos apurados em suas empresas, recaiam sobre interpostas pessoas, sem a mínima condição financeira de adimpli-los”* (grifamos).

Não obstante, o voto condutor do acórdão recorrido entendeu que não houve a prática de ilícito, nem há provas de que as pessoas agiram em conjunto na situação que constituiu o fato gerador (omissão de receitas), concluindo (grifamos):

Ou seja, **existe apenas um único ato ilegal praticado no presente caso, vinculado ao crédito tributário lançado: a falta de registro de receitas presumidamente omitidas,** com base na presunção do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Em decorrência, também foi atribuída à devedora principal a **entrega de DIPJs “zeradas”**, até porque, para que haja omissão de receitas é “pressuposto” que elas não sejam declaradas. Do contrário, não seria o caso de omissão e, muito menos, ensejaria sua apuração por presunção.

**Não há nos autos nenhuma outra conduta que permita qualificar um ilícito específico** e, muito menos, provas do período autuado de que as empresas atuaram em conjunto na situação que constituiu o fato gerador ora analisado. Além disso, **não pode a Autoridade Fiscal se valer da presunção na tributação para, também, presumir que houve fraude e a relação entre os coobrigados na situação que constitua o fato gerador.** Seria necessária a comprovação de que aquelas pessoas atuaram em conjunto na geração daquelas receitas.

Como se percebe, o acórdão recorrido analisa a autuação (que acusou a pessoa jurídica de apresentar DIPJs zeradas, interpor pessoas no quadro societário e a participar de um “grupo econômico de fato” supostamente gerenciado pela mesma pessoa física), e dela extrai que não foi apontado nenhum ilícito específico, exceto a própria omissão de receitas, apurada por presunção, bem como exclui a responsabilidade dos coobrigados por entender estar ausente a prova do “interesse comum” no fato gerador “omissão de receitas”.

Em seguida, o acórdão recorrido exclui a responsabilidade tributária atribuída especificamente a Manoel Gomes da Rosa, imputada com base no artigo 124, I, do CTN, e nessa ocasião manifesta o entendimento de que esse dispositivo legal apenas alcança pessoas que estejam no mesmo polo da situação que constitua o fato gerador, observando: *“Do contrário, o interesse comum passaria a significar controle comum na execução dos negócios, confusão*

*patrimonial e fraude, o que é um erro, pois esses eventos representariam um mero interesse social, moral ou econômico nas consequências advindas da realização do fato gerador.”*

Diante de tal contexto, temos que, para fins de admissibilidade recursal, é necessário que o paradigma trate de situação fática juridicamente equivalente, do que se depreende serem **características imprescindíveis do julgado a ser comparado** que este tenha tratado de (i) autuação de principal de tributos com base em *presunção* de omissão de receitas baseada em depósitos bancários efetuados na conta da contribuinte (e não de terceiros); (ii) com atribuição de responsabilidade tributária com base no artigo 124, I do CTN, sendo o interesse comum fundamentado na alegada existência de “grupo econômico” ou “unicidade de direção”, em situação em que tenha havido a interposição de pessoas no quadro societário da empresa.

De fato, a circunstância de a omissão de receitas ter sido apurada por *presunção* foi importante para o voto condutor do acórdão recorrido para que este formasse o seu entendimento de que não teria havido a prática de nenhum outro ilícito que não a falta de registro das receitas presumidamente obtidas. Neste sentido, um precedente que reforme apenas o segundo argumento indicado pelo acórdão recorrido – de que o artigo 124, I do CTN somente se aplicaria em situações em que os responsáveis estejam no mesmo polo da situação jurídica -- não seria suficiente para alterar a conclusão do acórdão recorrido a respeito da ausência de fundamento para a responsabilização.

Pois bem. Como paradigmas para esta matéria foram indicados os acórdãos **2301-004.038** e **1301-002.972**.

O acórdão **2301-004.038** analisou lançamento de contribuições previdenciárias contra pessoa jurídica *do grupo* da ora contribuinte (Jetlog), em que se pretendeu atribuir responsabilidade tributária ao mesmo Sr. **Manoel Gomes da Rosa** com base no artigo 124, I, do CTN, concluindo-se pela existência de “*interesse comum do sócio “de fato” Manoel Gomes da Rosa na administração da empresa no período do débito aqui discutido*”.

Ali, o interesse comum foi fundamentado na prática de atos que foram entendidos por tal decisão como “*tentativa do sócio de eximir-se da responsabilidade tributária pelos débitos porventura existentes já àquela época*” – especificamente, a responsabilização foi justificada na constatação de que o Sr. Manoel Gomes da Rosa se retirou do quadro societário e da gerência da sociedade, mas continuou a agir como sócio administrador.

Como se percebe, tal precedente não tratou de autuação por *presunção*, e os  fatos que foram indicados como fundamento para a responsabilização tributária do Sr. Manoel Gomes da Silva no caso dos autos são essencialmente diversos daqueles tratados no paradigma 2301-004.038, não servindo tal decisão de paradigma para o presente caso.

A aplicação das razões de decidir de tal precedente ao caso dos autos seriam capazes de alterar, no máximo, o segundo argumento do voto condutor do acórdão recorrido (sobre o artigo 124, I, do CTN estar restrito às situações em que as pessoas estejam no mesmo polo da relação jurídica), não sendo porém suficiente, porém, para reformar a conclusão do voto condutor do acórdão recorrido acerca da ausência de um suposto ilícito que fundamentasse a responsabilização, no contexto de uma autuação por *presunção*.

Assim, não conheço do recurso quanto ao acórdão **2301-004.038**.

Quanto ao acórdão **1301-002.972**, este tratou de autuação baseada em *presunção* de omissão de receitas apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, em que “*a empresa autuada, firma individual, foi constituída em nome de interposta pessoa (Senhor*

*de 89 anos de idade), utilizada por terceiros (procuradores legais com procurações com amplos e ilimitados poderes de administração e gestão) com propósito de sonegar totalmente tributos e contribuições federais (...)*”.

Em tal precedente, a responsabilidade foi atribuída aos outorgados das procurações com base no artigo 124, I, do CTN, após se constatar que estes e o titular da empresa pertenciam a um mesmo grupo familiar, bem como em virtude de serem os outorgados quem, efetivamente, administravam a sociedade, que apresentou DIPJ como inativa e DCTF com valores zerados não obstante tenha tido movimentação financeira a crédito em suas contas bancárias em montante significativo (cem milhões de reais).

O julgado paradigma cita precedentes que mantêm a responsabilidade tributária com base no artigo 124, I, do CTN em caso de “*caracterização da utilização pelos responsáveis solidários da interposição de pessoa*”, e conclui (grifamos):

Como dito anteriormente, os elementos de provas colhidos pela fiscalização (provas indiciárias) constantes dos autos, aponta que os Srs. Ângelo Vitório Barriguella e Anacleto Gonçalves Barriguella Júnior, também, são proprietários de fato da empresa e, por conseguinte, são responsáveis solidários pelo crédito tributário, em face do interesse comum na situação de que trata o art. 124, I, do CTN, quanto aos anos-calendário 2008 e 2009.

Assim, demonstrado que pessoas físicas, ausentes do quadro societário da pessoa jurídica autuada, são seus verdadeiros controladores, dirigentes e beneficiários do resultado econômico, correta a determinação de responsabilidade solidária pelos tributos devidos pela empresa, pois caracterizado interesse comum no fato gerador da obrigação tributária, conforme preceitua o inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional.

O precedente em questão se aproxima do caso concreto, seja por ter tratado de autuação de principal de tributos lançado com base em *presunção* de omissão de receitas baseada em depósitos bancários efetuados na conta da contribuinte (e não de terceiros), seja quanto à fundamentação de que as pessoas físicas em questão (tanto o titular da firma individual, quanto os detentores das procurações que administravam de fato a empresa) pertenciam a um mesmo grupo familiar. Tal argumento pode ser tido como semelhante ao fundamento pela existência de interesse comum utilizado pelo acórdão recorrido, baseado na alegada existência de “grupo econômico” ou “unicidade de direção”.

Da mesa forma, assim como no caso dos autos, neste paradigma o interesse comum não foi fundamentado apenas na alegada existência de grupo, mas especificamente na prática de interposição de pessoas no quadro societário.

Neste sentido, compreendo que os fatos tidos como relevantes pela decisão do voto condutor do paradigma são juridicamente semelhantes aos dos autos, sendo que a aplicação, ao caso em questão, dos fundamentos utilizados pelo voto condutor do paradigma, seria capaz de levar a uma alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido quanto à responsabilização do Sr. **Manoel Gomes da Rosa**.

Assim, conheço do recurso especial quanto a esta matéria, especificamente em relação ao acórdão **1301-002.972**.

Em observância ao artigo 63, § 8º do Anexo II ao Regimento Interno deste CARF, observo que, colocada a questão em julgamento, a maioria da Turma acompanhou esta Relatora pelas conclusões quanto ao conhecimento do recurso especial referente à responsabilidade do Sr. Manoel Gomes da Rosa, tendo prevalecido as razões de decidir abaixo.

Nesse ponto, observo que nesta mesma sessão de 8 de março de 2023 foi julgado recurso especial da Fazenda Nacional contra o acórdão 1302-002.699, de 9 de abril de 2018, que analisou a responsabilidade do Sr. Manoel Gomes da Rosa e de outros coobrigados, assim como a multa qualificada aplicada, em auto de infração lavrado no mesmo contexto dos presentes autos, embora contra outra empresa contribuinte. Ali, a Fazenda Nacional também alegou como paradigmas os acórdãos 2301-004.038 e 1301-002.972, e ambos foram admitidos para a caracterização da divergência, nos termos do voto do ali Relator, o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, ao proferir o acórdão 9101-006.489.

Assim, reproduzo as razões adotadas no voto condutor do acórdão 9101-006.489 para conhecimento deste item do recurso especial da Fazenda Nacional, observando que estas prevaleceram para o colegiado também nos presentes autos, para o conhecimento do recurso especial quanto à matéria “responsabilidade do Sr. Manoel Gomes da Rosa”, portanto recurso conhecido com relação a ambos os paradigmas indicados:

Especificamente em relação ao Sr. Manoel Gomes da Rosa, além da *interposição de pessoas*, a fiscalização ainda motiva sua responsabilidade solidária em face da constatação de uma *fraude explícita*, consistente na manutenção da sócia majoritária da empresa (Sra. Maria do Carmos Gomes da Rosa) no quadro social mesmo após seu falecimento (que ocorreu em 24/10/2008), bem como de uma *fraude implícita*, consistente na *retirada irregular de bens do ativo* da contribuinte.

O Relator do acórdão recorrido, no seu voto vencido, manteve a responsabilização em questão sob o seguinte fundamento:

Ao contrário do alegado, contudo, entendo que a autoridade fiscal trouxe aos autos abundantes elementos de prova capazes de demonstrar que o Sr. Manoel Gomes da Rosa sempre foi o efetivo proprietário da Geral Expresso, de modo que plenamente comprovado o seu interesse comum com esta pessoa jurídica nas situações que constituíram os fatos geradores ora tributados.

A suposta retirada do Sr. Manoel Gomes, com substituição pelo Sr. Odair não possui a menor verossimilhança, pelo que deve ser entendida como mera ficção. Não é apresentado nenhuma comprovação de que a alteração contratual, de fato, foi assinada em 2008. Pelo contrário, há a comprovação da atuação do Sr. Manoel nos anos de 2009 (assinatura de escritura) e 2010 (assinatura de documento junto à JUCESP) como responsável pela pessoa jurídica.

Some-se a isso o fato de que a outra sócia da Geral Expresso, até hoje, é a irmã do Recorrente, falecida desde 2008.

A invocação que o Recorrente faz a princípios do direito contratual que corroborariam a alteração contratual de retirada da sociedade é refutada com base no próprio princípio da boa-fé, por ele citado.

A mera regularidade formal do documento não se sobrepõe a todos os elementos que atestam que o seu conteúdo não corresponde à vontade das partes, a começar do desarrazoado descompasso entre as obrigações e poderes assumidos pelo sócio minoritário que teria substituído o Sr. Manoel Gomes na sociedade.

As provas constantes dos autos demonstram que o Sr. Manoel Gomes é, e sempre foi, o efetivo comandante, controlador e beneficiário das atividades do sujeito passivo principal, de modo, inclusive, que arquitetou intrincado grupo econômico composto por interpostas pessoas para, principalmente, em anos subsequentes aos ora tributados, ocultar o seu patrimônio, de modo a frustrar futuras execuções.

Plenamente demonstrado, portanto, o interesse comum exigido pelo art. 124, inciso I, do CTN, deve ser mantida a responsabilidade solidária do Recorrente.

Esse entendimento, porém, não foi seguido pela maioria do Colegiado *a quo*, que acordou em afastar a solidariedade. Do voto vencedor do julgado extrai-se que:

Notem que em momento algum discordamos do Ilustre Relator quanto ao papel nas empresas, o dolo e a conduta ilegal do sujeito passivo por responsabilização, Sr Manoel, que, a toda evidência, era o administrador e representante de fato do contribuinte.

O problema é que os atos/fatos apontados pela D. Auditoria para justificar tal responsabilização não guardam relação com a infração identificada no processo! Lembrem-se de que estamos tratando de infração à legislação tributária consistente em omissão de receitas decorrente da constatação de depósitos bancários de origem desconhecida. Este "ilícito" ocorreu, pelo que descrito no TVF, a partir da análise de conta bancária de titularidade, exclusiva, do contribuinte.

Em outras palavras, o único ato ilegal praticado na espécie, vinculado ao crédito tributário lançado, é a falta de registro de receitas presumidamente omitidas, com base nos preceitos do art. 42 da Lei 9.430/96, e, afora a informação concernente a entrega de DIPJs "zeradas", nada mais há, nos autos, que permita qualificar o fato a fim de viabilizar a comprovação da prática de uma ato ilícito específico, ínsito ao fato infracionário em análise, atribuível ao sujeito passivo. Peço vênua, aqui, para reproduzir o trecho do TVF (epls. 215) que bem resume o entendimento assumido pela D. Fiscalização:

*Apuramos durante a ação fiscal, a utilização de pessoas interpostas, na composição do quadro societário não só da Geral Expresso Agenciamento de Transportes, mas de outras empresas, mormente as acima relacionadas, que têm como REAL BENEFICIÁRIO o sr. MANOEL GOMES DA ROSA. Com efeito, constatamos que o sr. MANOEL GOMES DA ROSA, utiliza-se de diversas pessoas físicas e jurídicas para consecução de suas atividades, com o nítido objetivo de burlar o fisco, fazendo com que a cobrança de possíveis créditos apurados em suas empresas, recaiam sobre pessoas sem qualquer condição financeira, mantendo seu patrimônio intacto.*

A motivação fática, no caso, utilizada pela D. Auditoria, reprise-se, revolve atos posteriores ou não vinculados ao fato gerador dos tributos, tendentes, sim, à proteção de seu patrimônio contra o escrutínio estatal, mas que não justificam, *per se*, a responsabilização do contribuinte, nem tampouco, como se demonstrará a seguir, a imposição da multa majorada. Agora, se, neste particular tais atos não se prestariam, nem mesmo, para justificar a responsabilização à luz do art. 135, III, do CTN, muito menos demonstrariam o citado interesse comum, elemento-tipo, da hipótese versada pelo art. 124, I, do mesmo diploma legal complementar, *ex ratione materiae*.

Notem que não estou dizendo que não seria possível identificar, no feito, atos ilegais conectados com o fato gerador dos tributos não recolhidos pelo contribuinte, nem tampouco, atos que pudessem demonstrar o aludido interesse comum; o que afirmo, para justificar a minha dissidência, aqui, é a ausência de declinação, pela autoridade lançadora, de atos, desculpem-me pela insistência, estritamente vinculados à infração identificada no TVF, falecendo, ao auto de infração, neste particular, a necessária motivação.

Por estas razões, entendo ser insustentável a imposição da responsabilidade solidária ao Sr. Manoel.

Nesse contexto, a PGFN sustenta que essa interpretação diverge do que restou decidido nos acórdãos paradigmas nº 2301-004.038 e nº 1301-002.972, que mantiveram a responsabilidade solidária em situações de fato comparáveis.

O primeiro paradigma, ressalte-se, ainda que se referindo a tributos distintos (contribuições previdenciárias), tratou inclusive de lançamento de ofício contra a mesma empresa ora recorrida, envolvendo anos-calendários em comum (2010 e 2011),

tendo sido a solidariedade mantida justamente em razão da atuação do Sr. Manoel como administrador de fato do mesmo grupo econômico.

Já o segundo paradigma (Acórdão nº 1301-002.972), também analisando infração de omissão de receita com interposição de pessoas no quadro societário, entendeu, em sentido oposto ao da decisão ora recorrida, que demonstrado que pessoas físicas, ausentes do quadro societário da pessoa jurídica atuada, são seus verdadeiros controladores, dirigentes e beneficiários do resultado econômico, correta a determinação de responsabilidade solidária pelos tributos devidos pela empresa, pois caracterizado interesse comum no fato gerador da obrigação tributária, conforme preceitua o inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional.

Tendo isso em vista, e por não haver questionamento pela parte recorrida quanto ao seguimento recursal, conheço da matéria responsabilidade Solidária do Sr. Manoel Gomes da Rosa nos termos do despacho de admissibilidade de fls. 3.238/3.254.

## **1.2) Responsabilidade Solidária atribuída aos demais coobrigados (art. 124, I do CTN)**

Quanto aos demais coobrigados, o voto condutor do acórdão recorrido não traz um tópico específico para deles tratar, apenas menciona, além dos fundamentos comentados no tópico acima, observações específicas a respeito de Eletromix, Eletrogroup, e Maxtc Empreendimentos e Participações Ltda., indicando que os seus apontamentos são exemplificativos, e expondo ao final a sua conclusão pela **ausência de prova da participação conjunta dos coobrigados no fato gerador omissão de receitas**. Destacam-se trechos (grifamos):

Vale ressaltar ainda que, quanto à Eletromix e Eletrogroup, conforme reconhecido pela própria Autoridade Fiscal às fls. 578/581, tais empresas foram criadas em 2013 e 2012, respectivamente, sendo impossível qualquer vinculação com os fatos geradores de 2010 e 2011. (...)

Os exemplos acima evidenciam que **a prova da responsabilidade solidária com base no art. 124, inciso I, deve ser pertinente ao período atuado**, a fim de que se comprove o interesse comum na situação que constitua os fatos geradores.

(...)

Além disso, não foi demonstrada no relatório de Grupo Geral Expresso nenhuma relação entre a atuada e a MAXTC EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, eis que, apesar de demonstrada alguma relação entre essa empresa e as demais empresas do Grupo, em nenhum momento foi demonstrado como ela atuou em conjunto com a devedora principal JETLOG ou o seu interesse comum na situação do fato gerador.

Exemplificados os pontos acima, **afasto a responsabilidade solidária de todos os envolvidos no presente caso por ausência de prova da participação conjunta dos coobrigados nos fatos geradores aqui tributados**.

Ressalta-se que não estou a afirmar que não seria possível identificar outros atos ilegais conectados com o fato gerador dos tributos não recolhidos pela JETLOG, muito menos deixo de notar indícios de irregularidade nas operações. Porém, a minha conclusão é de que, **se não existe prova nos autos do interesse comum no fato gerador (omissão de receita presumida) e sendo essa a única infração apurada neste lançamento, carece de motivação qualquer tentativa de inserir coobrigados, com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN, quando não existe prova desse interesse**.

O paradigma apontado para esta matéria foi o **acórdão 1402-002.747**, que tratou de autuação por presunção de omissão de receitas baseada em depósitos bancários de origem não comprovada efetuados na conta da contribuinte (e não de terceiros). A atribuição de responsabilidade tributária foi feita com base no artigo 124, I do CTN, sendo o interesse comum fundamentado na alegada existência de “grupo econômico” em situação em que tenha havido a interposição de pessoas no quadro societário da empresa.

O voto condutor do paradigma 1402-002.747 mantém a responsabilidade da Srs. Roseli, Carlos e Orlando (baseada nos artigos 124, II, e 135 do CTN), bem como das pessoas jurídicas Itálica, Mar Jull e R&D (apontadas com base no artigo 124, I, do CTN). Importa para a comprovação da divergência jurisprudencial apenas estas últimas, dada a base legal estar no artigo 124, I, do CTN (mesma do acórdão recorrido). Para estas, o voto de tal paradigma observa:

A responsabilização solidária da Itálica decorreu das provas e elementos apurados pela fiscalização, no TVF de fls. 6583 a 6646 (formação de grupo econômico de fato), de tal forma que mantém-se a mesma pela manutenção íntegra da decisão recorrida.

(...)

Como já bem disposto na decisão recorrida, a responsabilização solidária da Mar Jull e da R&D decorreram das provas e elementos apurados pela fiscalização, no TVF de fls. 6583 a 6646 (formação de grupo econômico de fato), de tal forma que provada a sua participação nas operações do grupo econômico de fato, informal, mantém-se a responsabilidade solidária de ambas pela manutenção íntegra da decisão recorrida, **notadamente porque cediam seus imóveis para uso da Itálica e outras empresas do grupo graciosamente e, no caso concreto, restou demonstrada a sucessão da Mar Jull pela R&D, de tal forma que se estende a esta a responsabilidade daquela em razão da formação do grupo econômico informal, utilizado para a ocultação de fatos geradores tributários.**

(...)

Depreende-se que o voto condutor do paradigma 1402-002.747, não obstante tenha fundamentado a responsabilidade tributária na existência de “grupo econômico de fato”, aponta também fatos específicos que denotariam a “participação” de tais empresas na ocultação dos fatos geradores tributários.

A premissa desse julgado, portanto, é de que a responsabilização é aplicável uma vez demonstrada a participação das empresas na ocultação dos fatos geradores, enquanto que o recorrido excluiu a responsabilização exatamente por ter entendido não ter restado provada a participação de tais responsáveis nos fatos geradores autuados.

Conclui-se, assim, que a diferença entre as conclusões de tais julgados ocorre não em virtude de uma divergência teórica de entendimento quanto à aplicação do artigo 124, I, do CTN, mas em virtude de o entendimento quanto aos fatos examinados ter sido diferente. Na verdade, quanto à tese jurídica os precedentes comparados até convergem, eis que ambos exigem, para a responsabilização pelo artigo 124, I, do CTN, a prova de participação dos agentes nos fatos geradores autuados.

A diferença entre aspectos fáticos relevantes não permite a caracterização de divergência jurisprudencial, sendo certo que não é possível aplicar ao caso dos autos o racional do acórdão apontado como paradigma, ante as premissas fáticas diversas.

Assim, **não conheço** do recurso especial quanto a este item.

## 2.1) Multa qualificada por Interposição de Laranjas no Quadro Societário

Em relação a esta matéria, o voto condutor do acórdão recorrido afirma que “*os atos que permitiriam a qualificação da penalidade na forma do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, são aqueles inerentes ao próprio surgimento da obrigação tributária; atos posteriores ou, que por outro lado, não estejam diretamente vinculados à infração identificada, não obstante criticáveis e, inclusive, passíveis de investigação criminal, não poderão ser utilizados para justificar a qualificação da multa.*” (grifamos). E continua:

Foi exatamente nesse sentido o posicionamento desta Primeira Seção, no acórdão nº 1302-002.699, de 10 de abril de 2018, ao apreciar o Recurso Voluntário nº 16095.720037/205-71, extremamente relacionado ao presente caso, envolvendo as mesmas empresas, o mesmo período autuado, o mesmo contexto fático da autuação e, inclusive, o mesmo relatório de formação de grupo econômico.

Assim, também por uma questão de coerência, tendo em vista que no presente caso a infração praticada, repita-se, foi a omissão presumida de receitas a partir da constatação de depósitos bancários de origem, torna-se nebulosa a qualificação da multa de ofício, tendo em vista a súmula nº 14 do CARF.

Além disso, não foram comprovados outros fatos que pudessem tipificar as hipóteses do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96, justamente porque a autuação escorou-se apenas na presunção, sem aprofundar na investigação da efetiva origem das receitas e operações, deve ser afastada a qualificação da multa de ofício.

Compreende-se que o voto está ancorado em duas teses (i) a de que os atos capazes e dar ensejo à multa qualificada devem estar diretamente relacionados ao nascimento da obrigação tributária lançada e que (ii) em caso de autuação baseada em presunção, tal comprovação é “nebulosa” eis que sequer se requer a comprovação dos fatos geradores (dado que estes são presumidos).

Para que possa caracterizar a divergência jurisprudencial, é necessário que a decisão a ser confrontada (i) aceite a qualificação da multa em caso de presunção de omissão de receitas e (ii) não exija que os atos estejam diretamente relacionados ao nascimento da obrigação tributária.

Os paradigmas apontados pela recorrente foram os acórdãos **1301-002.973 e 1202-000.855**.

O acórdão **1301-002.973** tratou de autuação por presunção de omissão de receitas baseada em depósitos bancários de origem não comprovada, e manteve a qualificação da multa imputada em virtude da interposição de “laranjas” no quadro societário (ato que não está diretamente relacionado ao nascimento da obrigação tributária lançada), observando:

O dolo na conduta de sonegação fiscal e fraude restou comprovado nos autos (arts. 71 e 72 da Lei 4.502 de 1964), pois a empresa autuada foi utilizada pelos responsáveis solidários para suprimir tributos, mediante conduta ardilosa, pois transferiram a empresa, formalmente, a interpostas pessoas (“laranjas”). Porém, de fato continuaram com o controle, administração e a propriedade da empresa nesses anos citados.

(...)

Portanto, devem ser mantidas:

(...)

b) multa de 150% (qualificada) quanto à infração omissão de receitas depósitos bancários de origem não comprovada pelo dolo, sonegação fiscal, fraude, pela utilização

de interpostas pessoas "laranjas" no quadro social da empresa atuada pelos reais donos, proprietários de fato.

A aplicação desse racional ao caso dos autos seria capaz de alterar a conclusão a que chegou o voto condutor do acórdão recorrido, configurando-se assim a divergência jurisprudencial quanto ao paradigma 1301-002.973.

Quanto ao acórdão **1202-000.855**, este também tratou de autuação por presunção de omissão de receitas baseada em depósitos bancários de origem não comprovada, sendo a multa qualificada baseada em fatos considerados como fraude, *“tais como o fato de o Sr. Francisco Dantas de Oliveira ser proprietário de duas empresas, escrituradas em nome de seus filhos, os quais nem chegam a frequentar os estabelecimentos, o que ficou caracterizado como tentativa de blindagem patrimonial.”*

A decisão aponta como relevante, também, o volume das receitas omitidas, e então conclui que há comprovação do intuito de fraude ao não contabilizar os valores (grifamos):

Além disso, conforme bem destacado na decisão recorrida restou “comprovado o intuito fraudador, suficiente para o agravamento o fato de o contribuinte ter deliberadamente declarado à Receita Federal valor dez vezes menor que sua movimentação financeira não justificada, (valor este apenas aferido pelos depósitos bancários não justificados), atitudes criminosas (§ 1º do art. 44, c/c art. 44, inciso I, da lei 9.430/96), que tiveram como intuito dificultar a apuração dos tributos pelo Fisco”.

Resta claro a prática reiterada de atos dolosos por parte da empresa recorrente que ensejam a qualificação da multa de ofício para o percentual de 150%. A jurisprudência deste E. Conselho é vasta no que consiste à aplicação da multa qualificada nos casos em que há comprovação do intuito de fraude do contribuinte ao não contabilizar os valores referentes aos depósitos bancários.

Da forma como está escrito o voto, é possível entender o argumento acerca do volume como obiter *dictum*, eis que a conclusão sobre o intuito doloso já havia sido afirmada, e o parágrafo que introduz o argumento acerca do volume (e é iniciado pela locução adverbial “além disso”) apenas vem a comentar a decisão ali recorrida.

Assim, compreendo que a aplicação do racional do acórdão **1202-000.855** ao caso dos autos também é capaz de levar a uma alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

Assim, conheço do recurso especial para este ponto, quanto a ambos os paradigmas.

### **Admissibilidade recursal - conclusão**

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer parcialmente do recurso especial, nos seguintes termos:

- 1.1) Responsabilidade atribuída a Manoel Gomes da Rosa (art. 124, I do CTN) – conhecer especificamente em relação ao paradigma 1301-002.972\*.

**\*nessa parte, a maioria da turma acompanhou este voto pelas conclusões, conhecendo do recurso especial quanto a ambos os paradigmas.**

- 1.2) Responsabilidade Solidária atribuída aos demais coobrigados (art. 124, I do CTN) – não conhecer.

- 2.1) Multa qualificada por Interposição de Laranjas no Quadro Societário – conhecer quanto aos paradigmas 1301-002.973 e 1202-000.855.

### Mérito

O mérito do presente recurso especial foi admitido apenas quanto à responsabilidade tributária atribuída com base no artigo 124, I do CTN a Manoel Gomes da Rosa, já que o meu voto quanto ao conhecimento acima restou vencido na matéria da qualificação a multa.

Conforme relatado, foi mantido o principal de tributos lançados no regime do lucro arbitrado, apurado com base em receitas presumidamente omitidas e verificadas por meio de depósitos bancários de origem não comprovada. Além de tal infração, a autoridade autuante observa que as DIPJs foram entregues zeradas -- o que foi considerado pela decisão recorrida como parte da própria omissão, e não infração autônoma.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF) apontou a responsabilidade das seguintes pessoas, com base no artigo 124, I, do CTN:

- Manoel Gomes da Rosa
- Geral Expresso Agenciamento de Transporte de Cargas Ltda.
- Alphaville Transportes Rodoviarios Ltda EPP
- Maxtc Empreendimentos e Participações Ltda.
- Eletrogroup Comércio de Eletrodomésticos Eireli
- Elaine Cristine Lorenzetti Passos
- Eletromix Comercio de Moveis e Eletronicos Eireli

A autoridade autuante aponta como fato a embasar a responsabilidade “a utilização de pessoas interpostas, na composição do quadro societário” (fl. 286) e conclui que “O interesse comum vincula as empresas e cidadãos reunidos por circunstâncias externas formadoras de solidariedade, provenientes da consciência de grupo e das necessidades que as interligam” (fl. 287).

Especificamente quanto ao Sr. Manoel Gomes da Rosa, o TVF essencialmente o acusa de ser o “real beneficiário” dos resultados de tais empresas, e neste ponto faz referência a ação fiscal anterior, em que tal indivíduo também teria sido caracterizado como real beneficiário dos resultados da Geral Expresso Transporte Rodoviário Ltda., sendo considerado solidário nos débitos resultantes das autuações ali lavradas (fl. 286).

Analisando os Termos de Sujeição Passiva Solidária, estes apontam os responsabilizados como “beneficiário[s] de um grande esquema de sonegação fiscal”, e observam, especificamente quanto ao Sr. **Manoel Gomes da Rosa** (fl. 5), que este foi responsabilizado porque, embora nunca tenha constado como sócio da empresa, sempre esteve no seu comando gerencial e foi o real beneficiário não só do resultado operacional, bem como se

locupletou dos valores dos tributos que se deixou de recolher – utilizou-se de sócios “laranjas”, criou um conjunto de sociedades empresariais a ele vinculadas e submetidas ao seu comando (grupo de fato denominado “Grupo Geral Expresso”).

O “Relatório Grupo Geral Expresso” consta a fls. 563 e seguintes dos autos. Referido documento observa que a ora atuada JETLOG (então Vivo Logística) foi constituída em 15/09/2009 no mesmo endereço da GERAL EXPRESSO TRANSPORTE RODOVIARIO LTDA, que consiste em *“uma grande área murada, que abriga como veremos, as diversas empresas que têm como real beneficiário o sr. MANOEL GOMES DA ROSA”*.

A acusação é de que a JETLOG (então Vivo Logística) teria sido *“criada para ir sucedendo paulatinamente as atividades desta última, abandonando o seu passivo tributário, e ao mesmo livrando-se do “imbróglio” jurídico civil e criminal consubstanciado no fato da sócia da sucedida, sra Maria do Carmo Gomes da Rosa, falecida em 24/10/2008, continuar assinando alterações contratuais registradas na JUCESP, “pós morte””* (fl. 585).

A fiscalização detalha circunstâncias que, de fato, são capazes de levar à conclusão de que os sócios da JETLOG são meras interpostas pessoas (“laranjas”), em especial dada a ausência de origem em suas declarações de rendimentos para o investimento no capital social. São ainda exemplos o fato de, quanto a um dos fundadores, a fiscalização apontar que ele foi empregado de empresa do grupo antes do suposto investimento e, após a retirada da sociedade, permaneceu como empregado no grupo, com salário de pouco mais de 6 mil Reais; o fato de, quanto ao outro fundador, além da ausência de origem para o investimento, ele ter se retirado da sociedade (que então tinha faturamento de mais de 100 milhões de reais) transferindo suas cotas a título gratuito, e sem amealhar quaisquer bens; o fato de o adquirente de tais quotas também não ter demonstrado origem para o investimento e de se tratar de pessoa com vínculo empregatício em empresas do grupo, etc.

Os apontamentos acima permitem a conclusão de que restou suficientemente comprovada a interposição de pessoas no quadro societário, bem como que a administração da atuada estaria sendo realizada, de fato, pelo Sr. Manoel Gomes da Rosa.

Observe-se que tais circunstâncias poderiam ser consideradas suficientes para acarretar a responsabilização com base no artigo 135 do CTN<sup>1</sup> – isso para a corrente que considera que o ato ilícito que dá ensejo à responsabilização não precisa necessariamente estar vinculado ao nascimento da obrigação tributária, aceitando-se assim a interposição de “laranjas” no quadro societário como ilícito suficiente a caracterizar a responsabilidade do administrador de fato.

Não obstante, o dispositivo legal indicado como base para a responsabilidade tributária do Sr. Manoel Gomes da Rosa não foi o artigo 135 do CTN, mas o artigo 124, I, que estabelece:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

---

<sup>1</sup> 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.

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

(...)

Muito se discute sobre a alcance desse dispositivo legal – inclusive se ele, sozinho, permitiria a responsabilidade tributária, ou apenas graduaria a solidariedade entre responsáveis indicados nos artigos 129 a 135 do CTN<sup>2</sup>.

Além disso, muito embora o texto do artigo 124, I, do CTN não mencione como pressuposto para a sua incidência a prática de qualquer ilícito, exigindo apenas prova do “interesse comum na situação que constitua o fato gerador”, há uma corrente que sugere que “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” (Parecer Normativo 4/2018).

No caso dos autos, a situação que constitui o fato gerador foi a apuração de receitas omitidas, e provadas com base no fato presuntivo de existirem depósitos bancários em favor da empresa autuada cuja origem não se logrou comprovar. Assim, a responsabilidade tributária do artigo 124, I, do CTN dependeria, minimamente, de prova do “interesse comum” do Sr. Manoel em tal omissão de receitas.

Conforme já se mencionou, o voto condutor do acórdão recorrido entende estar ausente a prova do “interesse comum” no fato gerador “omissão de receitas”, bem como manifesta o entendimento de o artigo 124, I, do CTN apenas alcança pessoas que estejam no mesmo pólo da situação que constitua o fato gerador.

A Fazenda Nacional adota como razões de seu recurso especial transcrição da fundamentação apresentada pela DRJ para manter a responsabilidade e a qualificação da multa.

Sobre a aplicação do inciso I do artigo 124 do CTN, existe um certo consenso de que o “interesse comum” referido no dispositivo deve ser jurídico e não meramente econômico. O alcance de tal interesse jurídico é que causa maiores discussões.

É amplamente aceito que o artigo 124, I, do CTN se aplica a situações em que as pessoas compõem o mesmo pólo da relação jurídica. Assim, Sacha Calmon Navarro Coelho observa: “... o inciso I noticia a solidariedade natural. É o caso de dois irmãos que são coproprietários pro indiviso de um trato de terra. Todos são, naturalmente, co-devedores solidários do imposto territorial rural (ITR).”<sup>3</sup>. No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho:

“... 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 inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação.

<sup>2</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 13. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1.125.

<sup>3</sup> Coelho, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro, 5a ed., Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 594.

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." <sup>4</sup>

Nesse passo, o STJ tem decidido que tal interesse comum pode ocorrer "*no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador*"<sup>5</sup>.

Também se reconhece que o fato de pessoas integrarem o *mesmo grupo econômico* não é, isoladamente, suficiente para a responsabilização com base no artigo 124, I, do CTN:

"1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. (...)"<sup>6</sup>

É que integrar o grupo pode significar interesse (econômico) meramente indireto na realização do fato gerador (ou seja, intenção de participar dos lucros então apurados), mas não necessariamente interesse *direto* ou *realização conjunta* de tal situação.

Assim, para que se configure o *interesse jurídico comum* do artigo 124, I, do CTN, é necessária a presença de tal interesse direto, imediato, no fato gerador, que acontece quando as pessoas atuam em comum na situação que constitui o fato imponível, ou seja, quando participam em conjunto da conduta descrita na hipótese de incidência, naturalmente cada uma atuando em nome próprio.

Esta participação comum na realização da hipótese de incidência ocorre: (i) de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, e (ii) de forma indireta, em caso de confusão patrimonial e/ou quando dele se beneficiam em razão da prática de ilícitos em conluio. Nesses termos, Kiyoshi Harada, fazendo referência a trecho de obra de Sampaio Costa:

"Ensina Carlos Jorge Sampaio Costa:

... a solidariedade dos membros de um mesmo grupo econômico está condicionada a que fique devidamente comprovado: a) o interesse imediato e comum de seus membros nos resultados decorrentes do fato gerador; e/ou b) fraude ou conluio entre os componentes do grupo.

Há interesse comum imediato em decorrência do resultado do fato gerador quando mais de uma pessoa se beneficiam diretamente com sua ocorrência. Por exemplo, a afixação de cartazes de propaganda de empresa distribuidora de derivados de petróleo em postos de gasolina é, geralmente, um fato gerador de taxa municipal cuja ocorrência interessa não somente à empresa distribuidora, beneficiária direta da propaganda, como também ao posto de gasolina, que é solidário com aquela no pagamento da taxa.

(...)

Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica. (...) (Solidariedade passiva e o

<sup>4</sup> Carvalho, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 8ª ed., São Paulo: Saraiva, 1996. p. 220

<sup>5</sup> AgRg no Ag 1.288.247/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 03/11/2010; AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 26/03/2009; REsp 884.845/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 05/02/2009, DJe 18/02/2009, REsp 1.001.450/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 27.3.2008.

<sup>6</sup> Superior Tribunal de Justiça, EREsp 834.044/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 8.9.2010, DJe 29.9.2010

interesse comum no fato gerador, Revista de Direito Tributário, Ano II, nº 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 304"<sup>7</sup>

Nesse ponto, importante também a seguinte passagem do Parecer Normativo 4/2018:

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 positividade da regra-matriz de incidência, nos termos inicialmente fixados. Descumprido dever que, direta ou indiretamente, dificulte ou impeça a arrecadação de tributos, irrompe uma relação jurídica de caráter sancionatório, consubstanciada na própria imputação da obrigação que inclui no seu objeto o valor do tributo. Com isso, o ordenamento positivo pune o infrator e desestimula a prática de atos dessa natureza<sup>8</sup>.

Referido Parecer Normativo coloca o grupo econômico irregular (“abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única”) como um dos ilícitos que ensejam a responsabilização pelo artigo 124, I, do CTN, com a ressalva de que “*não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica de pessoa jurídica, a qual existe apenas formalmente, uma vez que inexistente autonomia patrimonial e operacional.*” E conclui:

25. Nessa toada, há que se ter a comprovação pela fiscalização da existência de grupo irregular, que, repita-se, não se confunde com o grupo econômico de fato legítimo. Deve-se comprovar o cometimento do ilícito societário, mesmo que por prova indireta ou indiciária, pois mero interesse econômico no lucro não é passível de responsabilização solidária.

Este Parecer Normativo traz entendimento abrangente do que se considera “*abuso de personalidade jurídica a caracterizar grupo econômico irregular*”, sendo importante destacar, aqui, que estamos apontando e concordando apenas com os trechos especificamente citados acima.

Isso porque concordamos com a posição de Betina Grupenmacher, citada em referido parecer, de que “*Certamente em havendo confusão patrimonial, fraudes comprovadas, abuso de direito e má-fé com prejuízo a terceiros - credores privados ou públicos -, neste caso sim poder-se-á admitir a existência de planejamento tributário ilícito, impondo-se a solidariedade quanto à responsabilidade pelo recolhimento do tributo.*”<sup>9</sup>

Neste sentido, por exemplo, nosso voto no acórdão 1401-002.654, de 12 de junho de 2018, por mim relatado, e também citado no PN 4/2018:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124 DO CTN. INTERESSE COMUM.

O artigo 124 do CTN trata de solidariedade que pode atingir o contribuinte (pessoa que tem relação com o fato gerador) e o responsável (pessoa assim indicada por lei), a

<sup>7</sup> Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador, Disponível em <http://www.investidura.com.br/ufsc/109-direito-tributario/3454-responsabilidade-tributaria-solidaria-por-interesse-comum-na-situacao-que-constitua-o-fato-gerador.html>, acesso em 20.10.2016

<sup>8</sup> DARZÉ, Andréa M. Responsabilidade tributária Solidariedade e Subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010, p. 96.

<sup>9</sup> GRUPENMACHER, B. T. Responsabilidade tributária de grupos econômicos. In: QUEIROZ, M. E.; BENÍCIO JÚNIOR, B. C. (Coords.). Responsabilidade de Sócios e Administradores nas Autuações Fiscais. São Paulo: Foco Fiscal, 2014. p. 65.

depende da configuração do interesse comum (inciso I) ou da indicação da expressa previsão em lei (inciso II). No caso do artigo 124, I, o interesse comum ali referido 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, quando ambas dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio. Havendo provas de omissões na contabilidade e da interposição de pessoas, revelando que o imputado responsável era na verdade administrador e proprietário de fato da contribuinte, é de se manter sua responsabilização com base no artigo 124, I, do CTN.

No caso dos autos, compreendo que a autoridade autuante reuniu elementos suficientes para caracterizar o interesse comum do Sr. Manoel Gomes da Rosa, mediante a prova da confusão patrimonial que se soma à conduta descrita como hipótese de incidência (auferir receitas, que foram omitidas).

De se observar que, muito embora o fato gerador (auferir receitas) tenha sido apurado através de presunção legal no caso em questão, comprovando-se apenas o fato presuntivo (depósitos bancários de origem não comprovada), a presunção legal foi utilizada apenas como base para a prova do fato gerador, e não da responsabilidade.

É dizer, a presunção legal foi utilizada para a prova de que houve receitas tributáveis omitidas, mas a prova dos fatos que deram ensejo à responsabilização tributária foi realizada por meio de prova direta, em especial, da confusão patrimonial.

É isso que revela a atuação do real administrador e beneficiário dos atos, Sr. Manoel Gomes da Rosa, na prática de atos ilícitos *com repercussão tributária*, permitindo assim a sua responsabilização pelos fatos geradores lançados com base no artigo 124, I, do CTN.

Como observou a Conselheira Edeli Pereira Bessa em seu voto no acórdão 9101-004.522, de 7 de novembro de 2019:

Este Colegiado já se manifestou reiteradas vezes em favor da responsabilização de sócios de fato que se ocultam sob a interposição de pessoas no quadro social da pessoa jurídica, conforme ementas de julgados a seguir transcritas:

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 de fato da atuada, como estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação negocial conjunta.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE PESSOAS. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da atuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO CONCORRENTE DOS ARTS. 124, I, E 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE. Não se vislumbra qualquer óbice à imputação de responsabilidade tributária aplicando-se, de forma

concorrente os arts. 124, I, e 135, III, do CTN. (Acórdão nº 9101-002.349 - Sessão de 14 de junho de 2016).

**SOCIEDADE QUE SE COMPORTA COMO SOCIEDADE DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E ILIMITADA PARA OS SÓCIOS DE FATO.**

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (CTN, art. 124, I). Em condições normais, o sistema jurídico prevê apartação patrimonial entre a pessoa jurídica e as pessoas que compõem o seu quadro societário (sócios de direito). Mas a utilização fraudulenta de pessoa jurídica afasta essa apartação patrimonial, e os sócios de fato respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações surgidas de sua empresa (negócio/ empreendimento). A sonegação de tributo perpetrada via utilização fraudulenta da pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas, faz com que a pessoa jurídica seja tratada de modo semelhante a uma sociedade de fato (porque se comporta como tal), situação em que as pessoas envolvidas, por se encontrarem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, respondem solidária e ilimitadamente pelos débitos surgidos do negócio.

**PROCURADOR/ADMINISTRADOR DE SOCIEDADE EMPRESARIAL. PRÁTICA DE ILÍCITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

Os mandatários e 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 excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. (CTN, art. 135, II e III).

**CTN, ART. 124, I, E ART. 135, II E III. INCIDÊNCIA CONJUNTA. POSSIBILIDADE.**

No caso destes autos, as referidas regras de responsabilização tributária não são excludentes, elas coexistem. A mesma ilicitude (uso fraudulento de pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas) leva à responsabilização tributária. O vínculo obrigacional por uma regra surge em decorrência da condição de sócio de fato, enquanto pela outra, da condição de procurador/ administrador da empresa. (Acórdão nº 9101-002.954 - Sessão de 3 de julho de 2017).

**SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. CARACTERIZAÇÃO.**

Havendo a utilização de interposta pessoa para acobertar as operações e o efetivo auferimento de receitas, deve ser considerado como sujeito passivo o efetivo proprietário e administrador da empresa pelos débitos tributários desta. (Acórdão nº 9101-003.592 - Sessão de 9 de maio de 2018).

(...)

Logo, o art. 124 do CTN, em seu inciso I, permite classificar como responsável solidário pelo crédito tributário aquele que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador. E esta condição pode ser imputada aos sócios de fato, que não figuram no quadro social da pessoa jurídica, e assim não desfrutam da proteção que a lei confere ao patrimônio pessoal daqueles que regularmente compõem uma sociedade. Significa dizer que tais agentes, cuja ação nas atividades da pessoa jurídica se dá sob mandato conferido pessoas interpostas no contrato social, figuram no pólo passivo da obrigação tributária ao lado da pessoa jurídica, praticando conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sem benefício de ordem, e destituídos de qualquer garantia que somente o vínculo societário formal lhes conferiria.

Neste contexto, a responsabilidade solidária pelo crédito tributário, atribuída ao real administrador do empreendimento e principal beneficiário dos recursos obtidos com a atividade desenvolvida em nome da empresa, mostra-se perfeitamente compatível com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

(...)

Também corroboram o entendimento aqui firmado as razões do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo expostas no Acórdão n.º 9101-002.954 para, por maioria de votos, com a divergência dos Conselheiros Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra (ausente o Conselheiro Luís Flávio Neto), restabelecer a responsabilidade do sócio de fato apontado na acusação fiscal:

Via de regra, a solidariedade previstas no art. 124, I, do CTN, não deve mesmo ser aplicada para imputar responsabilidade tributária aos sócios/administradores de empresa (pessoa jurídica) pelos débitos devidos por esta.

Isto porque, em condições normais, o sistema jurídico prevê apartação patrimonial entre a pessoa jurídica e as pessoas que compõem o seu quadro societário (sócios de direito), assim como entre a pessoa jurídica e seus administradores.

Conforme o acórdão recorrido, a regra do art. 124, I, do CTN é realmente mais adequada para estabelecer solidariedade tributária, por exemplo, entre os coproprietários de um mesmo imóvel sobre o qual incide o IPTU, situação em que os solidários estão na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, em que eles co-realizam o fato gerador.

Ocorre que a sonegação de tributo perpetrada via utilização fraudulenta da pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas, modifica o quadro jurídico traçado acima, fazendo com que a pessoa jurídica seja tratada de modo semelhante a uma sociedade de fato (porque se comporta como tal), situação em que as pessoas envolvidas, por se encontrarem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, respondem solidária e ilimitadamente pelos débitos surgidos do negócio.

Na utilização fraudulenta de pessoa jurídica não há a mencionada apartação patrimonial, e os sócios de fato respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações surgidas de sua empresa (negócio/empreendimento).

É esse contexto que justifica perfeitamente a aplicação do art. 124, I, do CTN ao caso sob exame.

Além disso, restou caracterizado que Alberto Mucciolo podia dispor e administrar sozinho os recursos da empresa, que ele movimentava as contas bancárias, que assinava cheques e autorizações de transações bancárias, que tinha procuração para tanto, e que, desse modo, era quem administrava de fato a empresa, o que, dada a forma e o conteúdo de sua atuação como procurador/administrador, também enseja a aplicação do art. 135, II e III, do CTN.

Do que se disse até aqui, já é possível verificar que as referidas regras não são excludentes. O vínculo obrigacional por uma regra surge em decorrência da condição de sócio de fato, enquanto pela outra, da condição de procurador/administrador.

Quando uma pessoa participa de uma sociedade que se comporta como uma sociedade de fato, ela responde solidária e ilimitadamente pelos tributos decorrentes da atividade empresarial (art. 124, I, do CTN).

Neste sentido, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para manter o Sr. Manoel Gomes da Rosa como responsável com base no artigo 124, I, do CTN.

## **Conclusão**

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional, apenas quanto aos temas da responsabilidade do Sr. Manoel Gomes da Rosa e da multa qualificada, tendo restado vencida quanto ao conhecimento desta última matéria.

No mérito, na parte conhecida, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional, para restabelecer a responsabilidade tributária do Sr. Manoel Gomes da Rosa.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

## Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso fazendário acerca da qualificação da penalidade. A maioria qualificada deste Colegiado compreendeu que o dissídio jurisprudencial não restou demonstrado.

Isto porque o Colegiado *a quo* entendeu que a interposição de pessoas no quadro social não a justificaria, demandando atos vinculados à *realização do fato gerador e não à futura execução dos créditos constituídos*, bem como aprofundamento das investigações acerca da omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada.

No paradigma nº 1301-002.973, por sua vez, outro Colegiado do CARF decidiu, à unanimidade, pela qualificação da penalidade em face de exigência pautada na mesma infração, por conduta dolosa de transferir *a empresa, formalmente, a interpostas pessoas (“laranjas”)*. Nota-se, porém, a descrição no voto condutor do referido julgado de que os sócios formais da pessoa jurídica **concederam procuração aos administradores de fato para movimentação da conta bancária fiscalizada**, para além do testemunho de clientes que operaram com os administradores de fato da pessoa jurídica. Estas circunstâncias estão referidas antes da conclusão final de que a qualificação deveria ser mantida *pela utilização de interpostas pessoas “laranjas” no quadro social da empresa autuada pelos reais, donos, proprietários de fato*.

Sob esta ótica, há dessemelhança significativa entre as circunstâncias fáticas analisadas pelos distintos Colegiados do CARF, não sendo possível afirmar que a qualificação da penalidade seria mantida, no paradigma, sob acusação de interposição de pessoas semelhante à aqui apresentada.

O paradigma nº 1202-000.855 também traz a descrição de que os sócios de direito da pessoa jurídica, filhos do administrador de fato, **outorgaram procuração para que este movimentasse as contas bancárias** a partir das quais foram apurados os depósitos de origem não comprovada, indícios da presunção de omissão de receitas lá debatida. Estas circunstâncias não mereceram destaque no voto em favor da manutenção da qualificação da penalidade, mas vê-se que, além do fato de os filhos do administrador nem chegarem a frequentar os estabelecimentos da empresa, a representatividade dos valores omitidos e a reiteração também foram invocadas para tal decisão:

Em relação à aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150% a empresa recorrente alega que é injustificada, visto que a D. Autoridade Fiscal não comprovou a existência de dolo na conduta da Recorrida.

Ora, no Termo de Verificação Fiscal a D. Fiscalização se preocupou em descrever minuciosamente todos os fatos que considera como fraude, tais como o fato de o Sr. Francisco Dantas de Oliveira ser proprietário de duas empresas, escrituradas em nome de seus filhos, os quais nem chegam a frequentar os estabelecimentos, o que ficou caracterizado como tentativa de blindagem patrimonial.

Além disso, conforme bem destacado na decisão recorrida restou “comprovado o intuito fraudador, suficiente para o agravamento o fato de o contribuinte ter deliberadamente declarado à Receita Federal valor dez vezes menor que sua movimentação financeira não justificada, (valor este apenas aferido pelos depósitos bancários não justificados), atitudes criminosas (§ 1º do art. 44, c/c art. 44, inciso I, da lei 9.430/96), que tiveram como intuito dificultar a apuração dos tributos pelo Fisco”.

Resta claro a prática reiterada de atos dolosos por parte da empresa recorrente que ensejam a qualificação da multa de ofício para o percentual de 150%. A jurisprudência deste E. Conselho é vasta no que consiste à aplicação da multa qualificada nos casos em que há comprovação do intuito de fraude do contribuinte ao não contabilizar os valores referentes aos depósitos bancários. Vejamos:

[...]

É certo que o paradigma refere a tentativa de blindagem patrimonial como elemento para avaliação da conduta fraudulenta de interposição de pessoas no quadro social. Mas isso em face da acusação de que o pai se valeu dos filhos para constituição da pessoa jurídica infratora, com vistas a facilitar eventual sucessão, e assim praticou os fatos geradores autuados em período no qual os filhos sequer estiveram no estabelecimento da pessoa jurídica, contexto distinto do presente em que a blindagem patrimonial foi referida para evitar que o sócio de fato fosse responsabilizado por dívidas da atividade da pessoa jurídica.

Assim, também neste segundo paradigma há referências que se aproximam da exigida vinculação da conduta à infração que motiva a exigência.

Estas as razões, portanto, para NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN acerca da “multa qualificada por interposição de laranjas no quadro societário”.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA

## **Declaração de Voto**

Conselheira Edeli Pereira Bessa

O caso em tela diz respeito a exigências de IRPJ e reflexos, apurados em razão de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada nos anos-calendário 2010 e 2011. O lucro foi arbitrado por falta de apresentação da escrituração contábil e fiscal. DIPJ e DACON estavam zerados. Houve qualificação da penalidade e imputação de responsabilidade tributária a pessoas físicas e jurídicas *que tiveram interesse e se beneficiaram das situações que constituíram os fatos geradores das obrigações tributárias, concluindo-se que o interesse comum vincula as empresas e cidadãos reunidos por*

*circunstâncias externas formadoras de solidariedade, provenientes da consciência de grupo e das necessidades que os interligam.*

Todos os sujeitos passivos, pessoas físicas e jurídicas, impugnaram as exigências e apresentaram recurso voluntário contra sua manutenção em 1ª instância. No acórdão n.º 1201-003.585, o Colegiado *a quo* decidiu que:

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte para afastar a qualificação da multa de ofício, retornando-a ao patamar ordinário de 75%, e dar provimento aos recursos voluntários dos responsáveis tributários para afastar as responsabilidades imputadas. Vencidos os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Allan Marcel Warwar Teixeira, que negavam provimento.

O recurso especial da PGFN teve seguimento parcial, excluída a matéria concernente à “Multa qualificada – Da conduta reiterada, declaração zerada e movimentação de valores expressivos à margem da contabilidade”, porque pautada em premissa equivocada, vez que *no TVF não foi explorado essa questão considerada relevante pela a Recorrente (reiteração da conduta/valores sonogados expressivos/declarações zeradas). O que foi considerado relevante foi a interposição fraudulenta de terceiros. A DRJ muito menos ampara a sua fundamentação com a versão da Recorrente. E, o ac. recorrido, que é a peça que mais importa, deixa claro em sua fundamentação que a qualificação da multa foi amparada mesmo na interposição fraudulenta de pessoas e assim procura desconstruir essa tese desqualificando a multa.*

Com respeito à “responsabilidade atribuída a Manoel Gomes da Rosa (art. 124, I do CTN)”, no acórdão recorrido, acolheu-se a arguição dos sujeitos passivos de *inexistência de comprovação da sua participação nas situações que configuram o fato gerador objeto da autuação*, observando que *os elementos apontados pela Autoridade Fiscal para justificar a responsabilização por solidariedade não guardam relação com a infração identificada no processo*, qual seja, omissão de receitas presumidas a partir da *análise da conta bancária de titularidade exclusiva da devedora principal*. Destacou-se, ainda, que a interposição de pessoas referida no relatório que instrui os autos buscava *frustrar futura execução dos tributos objeto do lançamento*. E também foram referidos os fundamentos do voto condutor do Acórdão n.º 1302-002.699, que, sob análise nesta mesma reunião de julgamento, entendeu *insustentável a imposição de responsabilidade solidária por ausência de declinação, pela autoridade lançadora, de atos que estivessem estritamente vinculados à infração identificada no TVF*, vez que a motivação *revolve atos posteriores ou não vinculados ao fato gerador dos tributos, tendentes, sim, à proteção de seu patrimônio contra o escrutínio fiscal*.

Já no paradigma n.º 2301-004.038, outro Colegiado do CARF analisou imputação contra o mesmo sujeito passivo, também no período aqui autuado, mas correspondente a contribuições previdenciárias. Embora as infrações se estendessem até 2011, o voto condutor do paradigma refere provas semelhantes às aqui indicadas e as admite como evidências de atos de gerência desde 2008, enquanto outras pessoas figuravam no quadro social, concluindo estar *devidamente comprovado o interesse comum do sócio “de fato” Manoel Gomes da Rosa na administração da empresa no período do débito aqui discutido, subsumindo-se à hipótese prevista no artigo 124, inciso I, do CTN*. As ações do sócio de fato buscando *eximir-se da responsabilidade tributária pelos débitos porventura existentes* foram suficientes para esta conclusão, diversamente do que decidiu o Colegiado *a quo*, razão pela qual este paradigma presta-se a caracterizar o dissídio jurisprudencial.

A I. Relatora entende que o voto condutor do acórdão recorrido demanda conduta vinculada não só ao fato gerador, mas também à infração aqui imputada, e que é distinta daquela analisada no paradigma, mas a decisão acerca da aplicação do art. 124, I do CTN no paradigma teve em conta, apenas, a blindagem do sócio de fato promovida a partir dos mesmos atos societários aqui referidos, ao passo que o recorrido demanda vinculação à infração por entender necessária a correlação da conduta do responsabilizado com os fatos geradores autuados, conclusão que é reformada pela interpretação do paradigma em favor da responsabilização em face da figuração de sócio de fato com interposição de pessoas no quadro social.

O paradigma n.º 1301-002.972, por sua vez, foi enfrentado por este Colegiado no Acórdão n.º 9101-006.238<sup>10</sup>, mas em discussão limitada à caracterização de omissão de receitas de depósitos bancários de origem não comprovada em atividade de *factoring*. A imputação de responsabilidade tributária aos parentes da pessoa falecida que, como firma individual, movimentou os valores de origem não comprovada, foi mantida no paradigma sob o entendimento de que os responsáveis *eram os donos de fato da empresa* nos períodos autuados, especialmente tendo em conta a procuração para operar as contas correntes nestes períodos e nos anteriores.

Nota-se, porém, que no referido paradigma, diversamente do que afirmado no recorrido, estaria presente alguma prova, em conexão com a infração imputada, de *que aquelas pessoas atuaram em conjunto na geração daquelas receitas*, qual seja, a abertura de conta e manutenção de movimentação bancária pelos responsabilizados, sob a titularidade do parente falecido, em lançamento por omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. No recorrido, por sua vez, está destacado que a conta bancária era de titularidade da pessoa jurídica autuada.

Assim, embora se reconheça que, como bem apontado pela I. Relatora, há semelhança entre os fatos tidos como relevantes nos acórdãos comparados, nota-se naquela circunstância específica do paradigma uma prova que poderia estabelecer a conexão com os fatos geradores e com a infração constatada, como demandado no recorrido, e que assim se caracteriza como elemento de distinção relevante, impeditivo da caracterização do dissídio jurisprudencial. Tal paradigma, portanto, deve ser rejeitado.

Assim, esta Conselheira acompanha a I. Relatora em sua conclusão de CONHECER do recurso especial, mas com base no paradigma n.º 2301-004.038.

Com respeito à responsabilidade dos demais sujeitos passivos, a I. Relatora bem demonstra a dessemelhança entre os casos comparados. A PGFN destacou do paradigma n.º 1402-002.747 a acusação de *existência de um grupo econômico de fato*, formado informalmente e *utilizado para a ocultação de fatos geradores tributários*. Do recorrido destacou a existência de *ligação estreita e íntima entre as pessoas arroladas como coobrigadas e o Sr. Manoel Gomes da Rosa*, mas foi esta demonstração pautada em ocorrências posteriores ao fato gerador que ensejou a exclusão da imputação com fundamento no art. 124, I do CTN. Alegou que *o precedente não exigiu a comprovação desse vínculo entre os responsáveis solidários e os fatos geradores narrados*, mas os excertos reproduzidos pela I. Relatora bem evidenciam a gerência e

---

<sup>10</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), e divergiram na negativa de conhecimento dos recursos especiais os Conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator) e Carlos Henrique de Oliveira.

a confusão patrimonial na execução da atividade fim da pessoa jurídica, e não com a finalidade de blindar o sócio de fato da responsabilização por dívidas da atuada.

Assim, esta Conselheira acompanha a I. Relatora no NÃO CONHECIMENTO do recurso especial acerca da imputação de responsabilidade tributária aos demais sujeitos passivos.

Por fim, quanto à responsabilização de Manoel Gomes da Rosa, esta Conselheira acompanha a I. Relatora para DAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN, adicionando os fundamentos expostos no voto condutor do Acórdão nº 9101-004.522<sup>11</sup>:

Este Colegiado já se manifestou reiteradas vezes em favor da responsabilização de sócios de fato que se ocultam sob a interposição de pessoas no quadro social da pessoa jurídica, conforme ementas de julgados a seguir transcritas:

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 de fato da atuada, como estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação negocial conjunta.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da atuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO CONCORRENTE DOS ARTS. 124, I, E 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE. Não se vislumbra qualquer óbice à imputação de responsabilidade tributária aplicando-se, de forma concorrente os arts. 124, I, e 135, III, do CTN. (*Acórdão nº 9101-002.349 - Sessão de 14 de junho de 2016*).

SOCIEDADE QUE SE COMPORTA COMO SOCIEDADE DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E ILIMITADA PARA OS SÓCIOS DE FATO.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (CTN, art. 124, I). Em condições normais, o sistema jurídico prevê apartação patrimonial entre a pessoa jurídica e as pessoas que compõem o seu quadro societário (sócios de direito). Mas a utilização fraudulenta de pessoa jurídica afasta essa apartação patrimonial, e os sócios de fato respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações surgidas de sua empresa (negócio/ empreendimento). A sonegação de tributo perpetrada via utilização fraudulenta da pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas, faz com que a pessoa jurídica seja tratada de modo semelhante a uma sociedade de fato (porque se comporta como tal), situação em que as pessoas envolvidas, por se encontrarem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, respondem solidária e ilimitadamente pelos débitos surgidos do negócio.

<sup>11</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente), e divergiram os conselheiros Demetrius Nichele Macei, que negou provimento ao recurso especial da PGFN e Andrea Duek Simantob, que lhe deu provimento em maior extensão. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado).

**PROCURADOR/ADMINISTRADOR DE SOCIEDADE EMPRESARIAL. PRÁTICA DE ILÍCITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.**

Os mandatários e 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 excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. (CTN, art. 135, II e III).

**CTN, ART. 124, I, E ART. 135, II E III. INCIDÊNCIA CONJUNTA. POSSIBILIDADE.**

No caso destes autos, as referidas regras de responsabilização tributária não são excludentes, elas coexistem. A mesma ilicitude (uso fraudulento de pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas) leva à responsabilização tributária. O vínculo obrigacional por uma regra surge em decorrência da condição de sócio de fato, enquanto pela outra, da condição de procurador/ administrador da empresa. (*Acórdão n.º 9101-002.954 - Sessão de 3 de julho de 2017*).

**SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. CARACTERIZAÇÃO.**

Havendo a utilização de interposta pessoa para acobertar as operações e o efetivo auferimento de receitas, deve ser considerado como sujeito passivo o efetivo proprietário e administrador da empresa pelos débitos tributários desta. (*Acórdão n.º 9101-003.592 - Sessão de 9 de maio de 2018*).

Este entendimento deve ser reproduzido no presente julgado, no que se refere à responsabilização de Eládio Gonçalves Gomes por todos os créditos tributários constituídos nos períodos de apuração de 2003 e 2004.

É certo que o Código Civil confere personalidade jurídica às sociedades mediante as quais empreendedores exploram atividades econômicas, personalidade esta distinta de seus sócios, de modo que seus patrimônios e obrigações não se confundem, ainda que constituídos por intermédio de seus administradores:

Art. 1.022. A sociedade adquire direitos, assume obrigações e procede judicialmente, por meio de administradores com poderes especiais, ou, não os havendo, por intermédio de qualquer administrador.

Especificamente no que se refere às sociedades limitadas, espécie à qual pertence a Contribuinte, a responsabilidade dos sócios em relação às dívidas da sociedade está assim regulada no Código Civil:

Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

Disto resulta a segregação do patrimônio dos sócios em relação ao patrimônio da sociedade. Apenas a parcela do patrimônio de cada sócio conferido ao capital social presta-se como garantia de terceiros ao contratar com a sociedade, e assim se sujeita ao risco do empreendimento. Em consequência, se os sócios empregam regularmente os recursos da sociedade, sem desvios, eles não podem ser chamados a responder por dívidas da sociedade.

Todavia, como demonstrado, a Contribuinte autuada tinha como sócios interpostas pessoas, que desconheciam suas atividades e nunca participaram de sua administração. De fato, para além dos contratos sociais, o sócio de direito [REDACTED] assinou em 23/05/2006 a procuração às e-fls. 9/10, conferida pela Contribuinte a Eládio Gonçalves Gomes, mas que nada prova acerca da atuação daquele sócio de direito na sociedade, dadas suas declarações de que assinara documentos desconhecendo seu conteúdo, bem como de que exercera apenas atividade de mecânico na empresa antes de estar incapacitado para o trabalho por um “derrame cerebral”. O mesmo se diga em relação às procurações assinadas por sua esposa em 24/07/2003 e por outra sócia de direito em 24/07/2002, todas em favor de Eládio Gonçalves Gomes, apresentadas pelo Banco Bradesco S/A (fls. 113/117).

A autoridade lançadora, de outro lado, reuniu evidências suficientes de que Eládio Gonçalves Gomes tinha plenos poderes de gestão da sociedade, inclusive destinando seus recursos financeiros a fins particulares. Some-se, ainda, a constatação fiscal de a escrituração fiscal e contábil da Contribuinte ser imprestável, sujeitando-a ao arbitramento dos lucros.

Em tais circunstâncias, a autoridade fiscal tem competência para, na forma do art. 142 do CTN, constituir o crédito tributário pelo lançamento, identificando o sujeito passivo, conceito no qual está incluído não só o contribuinte, como também, nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso II, *o responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

E, neste sentido, o CTN traz preceitos expressos acerca responsabilidade solidária pelo crédito tributário das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II – (...)

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

(...)

Impróprio afirmar que referido dispositivo não trata de responsabilidade de terceiro ou de inclusão de terceiro no pólo passivo, referindo-se apenas à graduação de responsabilidade nos casos de pluralidade de sujeitos passivos. Apesar de localizado entre as normas gerais do capítulo de sujeição passiva, o citado dispositivo é uma espécie de responsabilidade tributária a ser compatibilizada com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Neste sentido são as lições de Marcos Vinícius Neder, no artigo *Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito* (in FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius (coords.). *Responsabilidade Tributária, Dialética*, São Paulo: 2007, p. 32-33):

Cumpra observar, nesse passo, que a norma de solidariedade albergada pelo artigo 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 de 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.

O artigo 145 da Constituição Federal estabelece que os impostos devam ser graduados segundo a manifestação de riqueza do fato jurídico, e o art. 150 veda utilizar tributo com efeito de confisco. O texto constitucional prescreve, assim, que os fatos colhidos no mundo social para construção da hipótese de incidência tributária evidenciem capacidade econômica, evitando-se, assim, uma tributação excessiva que comprometa a subsistência dos contribuintes e avance sobre o patrimônio privado além do estritamente necessário à manutenção das atividades estatais. Esses valores informam todo o sistema jurídico e, por conseguinte, não há interpretar o art. 124 sem compatibilizar a norma de responsabilidade tributária com tais limitações constitucionais ao poder de tributar.

Para tornar mais transparente a correlação entre esses princípios e a exequibilidade da imposição de responsabilidade por solidariedade, vale o recurso a um exemplo hipotético, porém esclarecedor. Se determinada propriedade pertencer a quatro irmãos em condição de igualdade, um dos co-proprietários pode ser chamado a responder por todo o débito anual do Imposto

Territorial Rural sem guardar a proporcionalidade com sua fração ideal (25%). Assim, embora manifeste riqueza apenas por sua participação no bem imóvel (25%), poderá ser exigido pelo pagamento integral do tributo relativo à propriedade (100%). Consente a ordem jurídica essa imposição de responsabilidade tributária de forma desproporcional à capacidade contributiva em função da previsão legal de reembolso da quantia excedente paga em lugar dos demais devedores. De fato, cada co-proprietário se qualifica como contribuinte em relação ao tributo correspondente ao seu quinhão de interesse na propriedade e como responsável pelo pagamento do tributo excedente em relação ao que lhe cabe.

Ao contrário do que assevera o responsável Eládio Gonçalves Gomes, referido dispositivo legal pode ser, sim, utilizado como forma de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas desde que presente prova de sua atuação ao lado da pessoa jurídica, e fora de seu quadro social, com interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Neste sentido também, depois de abordar a hipótese de interposição de pessoas na prática de fatos jurídicos tributários, e ressaltar que a simulação dos atos constitutivos impõe o afastamento do sujeito passivo aparente para alcançar os reais titulares da renda, observa Marcos Vinícius Neder (*Op. cit.*, p. 46):

Outra situação completamente distinta é quando o ilícito é promovido por pessoa jurídica ativa e operacional, que, comprovadamente, tenha ocultado ou registrado indevidamente negócios jurídicos realizados em parcela com terceiros (sócios ocultos) para benefício comum. Nessa hipótese, não há falar em fictícia interposição de pessoas, mas em sociedade comum de fato, pois não é possível distinguir a sociedade de fato de seus integrantes (pessoas físicas e jurídicas). Diante dessas condições, é perfeitamente possível evidenciar solidariedade entre as pessoas que compõem a sociedade de fato, eis que, além do patrimônio comum amealhado em razão do ilícito, há interesse comum nos negócios jurídicos realizados em benefício dos envolvidos.

Logo, o art. 124 do CTN, em seu inciso I, permite classificar como responsável solidário pelo crédito tributário aquele que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador. E esta condição pode ser imputada aos sócios de fato, que não figuram no quadro social da pessoa jurídica, e assim não desfrutam da proteção que a lei confere ao patrimônio pessoal daqueles que regularmente compõem uma sociedade. Significa dizer que tais agentes, cuja ação nas atividades da pessoa jurídica se dá sob mandato conferido pessoas interpostas no contrato social, figuram no pólo passivo da obrigação tributária ao lado da pessoa jurídica, praticando conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sem benefício de ordem, e destituídos de qualquer garantia que somente o vínculo societário formal lhes conferiria.

Neste contexto, a responsabilidade solidária pelo crédito tributário, atribuída ao real administrador do empreendimento e principal beneficiário dos recursos obtidos com a atividade desenvolvida em nome da empresa, mostra-se perfeitamente compatível com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

No mesmo sentido são as ponderações da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.349, decidido à unanimidade em desfavor dos responsáveis tributários, com voto pelas conclusões dos Conselheiros Luiz Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum, Nathália Correia Pompeu, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Maria Teresa Martinez Lopez:

Em relação ao art. 124, I, do CTN, que estabelece a imposição de responsabilidade tributária solidária àqueles que "tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal", estou convencida de que os elementos fáticos colhidos pela Fiscalização são suficientes para demonstrar a ocorrência da situação descrita na norma.

Embora entenda que a expressão "interesse comum" estampada nesse dispositivo não pode denotar o mero interesse econômico que todo o sócio tem nos resultados da empresa, sendo necessária uma relação de interesse mais direta

com os fatos que deram ensejo à atuação fiscal, considero que a evidência de que os Recorrentes não apenas eram sócios de fato da Nutrilínea, mas estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação negocial conjunta (LAÇO e SPASSO faziam a comercialização e armazenagem dos produtos da Nutrilínea), bem caracteriza a situação prevista na norma. O Sr Cláudio, representando a Spasso assinou um contrato de locação de 17 caminhões para a Nutrilínea; os próprios empréstimos bancários à Nutrilínea, que totalizavam mais de R\$ 12 milhões, e que assinaram como devedores solidários também corrobora, enfim há um conjunto probatório robusto a reforçar o interesse comum.

Discordo do entendimento trazido pelos sujeitos passivos ora recorrentes de que o art. 124, inciso I, só se aplica a contribuintes, pois o CTN não faz tal distinção. O que jurisprudência do STJ assinala é quanto à necessidade de ambos os solidários estarem no mesmo pólo de uma situação jurídica que tenha impacto na exação tributária (neste sentido, por exemplo, o REsp 884.845/SC, de 5/2/2009).

No caso em comento, os recorrentes solidários, ao assinarem contratos, ao participarem como devedores solidários e fiéis depositários dos negócios da Nutrilínea, somando-se isso a todo o conjunto probatório, demonstram, sim, estarem no mesmo pólo jurídico da contribuinte, daí porque vislumbro a solidariedade por interesse comum.

Também corroboram o entendimento aqui firmado as razões do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo expostas no Acórdão nº 9101-002.954 para, por maioria de votos, com a divergência dos Conselheiros Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra (ausente o Conselheiro Luís Flávio Neto), restabelecer a responsabilidade do sócio de fato apontado na acusação fiscal:

Via de regra, a solidariedade previstas no art. 124, I, do CTN, não deve mesmo ser aplicada para imputar responsabilidade tributária aos sócios/administradores de empresa (pessoa jurídica) pelos débitos devidos por esta.

Isto porque, em condições normais, o sistema jurídico prevê apartação patrimonial entre a pessoa jurídica e as pessoas que compõem o seu quadro societário (sócios de direito), assim como entre a pessoa jurídica e seus administradores.

Conforme o acórdão recorrido, a regra do art. 124, I, do CTN é realmente mais adequada para estabelecer solidariedade tributária, por exemplo, entre os coproprietários de um mesmo imóvel sobre o qual incide o IPTU, situação em que os solidários estão na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, em que eles co-realizam o fato gerador.

Ocorre que a sonegação de tributo perpetrada via utilização fraudulenta da pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas, modifica o quadro jurídico traçado acima, fazendo com que a pessoa jurídica seja tratada de modo semelhante a uma sociedade de fato (porque se comporta como tal), situação em que as pessoas envolvidas, por se encontrarem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, respondem solidária e ilimitadamente pelos débitos surgidos do negócio.

Na utilização fraudulenta de pessoa jurídica não há a mencionada apartação patrimonial, e os sócios de fato respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações surgidas de sua empresa (negócio/empreendimento).

É esse contexto que justifica perfeitamente a aplicação do art. 124, I, do CTN ao caso sob exame.

Além disso, restou caracterizado que Alberto Mucciolo podia dispor e administrar sozinho os recursos da empresa, que ele movimentava as contas bancárias, que assinava cheques e autorizações de transações bancárias, que tinha procuração para tanto, e que, desse modo, era quem administrava de fato a empresa, o que, dada a forma e o conteúdo de sua atuação como

procurador/administrador, também enseja a aplicação do art. 135, II e III, do CTN.

Do que se disse até aqui, já é possível verificar que as referidas regras não são excludentes. O vínculo obrigacional por uma regra surge em decorrência da condição de sócio de fato, enquanto pela outra, da condição de procurador/administrador.

Quando uma pessoa participa de uma sociedade que se comporta como uma sociedade de fato, ela responde solidária e ilimitadamente pelos tributos decorrentes da atividade empresarial (art. 124, I, do CTN).

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da PGFN, apenas com respeito à responsabilidade de Manoel Gomes da Rosa, e DAR-LHE PROVIMENTO para restabelecer a imputação afastada no acórdão recorrido.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA