



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16561.720070/2014-76
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1201-002.027 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2018
Matéria RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA
Embargante CONSELHEIRA DESIGNADA PARA REDIGIR O VOTO VENCEDOR
Interessado AÇUCAREIRA ZILLO LORENZETTI S.A e FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA INTERESSE COMUM.

Entendido o interesse comum, como a participação ativa no processo decisório e implementação das operações objeto da ação fiscal, cabe a responsabilização solidária dos acionistas, que são comuns às empresas envolvidas nas operações societárias, inclusive a incorporadora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração quanto à omissão no acórdão embargado, e, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário dos recorrentes (responsáveis solidários). Vencidos os conselheiros: Luis Henrique Marotti Toselli, Luis Fabiano Alves Penteado e Leonam Rocha de Medeiros que afastavam a responsabilidade solidária. O conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), Eva Maria Los, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Fabiano Alves Penteado, Luis Henrique Marotti Toselli e Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado). Ausentes, justificadamente, José Carlos de Assis Guimarães, Rafael Gasparello Lima e Gisele Barra Bossa.

Relatório

Trata o processo dos autos de infração de págs .715/784 em que foram exigidos o IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2009, 2010, 2011 e 2012, sob a fundamentação de despesas financeiras inexistentes, exclusões indevidas e multa isolada por falta de recolhimento sobre a base de cálculo estimada.

2. Foram responsabilizados solidariamente, com base no art. 124, I do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, págs. 715/730 e 757/768:

<i>José Luiz Zillo,</i>	<i>CPF 049.022.118-15</i>
<i>João Zillo Participações Ltda,</i>	<i>CNPJ 05.470.123/0001-00</i>
<i>Carmen Tonanni,</i>	<i>CPF 141.300.048-75</i>
<i>Alf Participações Ltda,</i>	<i>CNPJ 63.959.738/0001-09</i>
<i>Maria José Lorenzetti,</i>	<i>CPF 190.962.668-62</i>
<i>Antonio José Zillo,</i>	<i>CPF 559.373.308-20</i>
<i>Ângela Isabel Zillo Orsi</i>	<i>CPF 195.425.848-81</i>
<i>Miriam Regina Zillo,</i>	<i>CPF 604.167.348-04</i>
<i>José Roberto Lorenzetti,</i>	<i>CPF 708.262.428-04</i>
<i>Maria Izabel Lorenzetti Losasso,</i>	<i>CPF 538.370.888-04</i>
<i>Vera Lúcia Lorenzetti Gelás,</i>	<i>CPF 050.590.238-93</i>
<i>Lino Paticipações Ltda,</i>	<i>CNPJ 67.447.466/0001-00</i>
<i>Paulo Henrique Zillo,</i>	<i>CPF 601.648.678-72</i>
<i>Marilene Carani,</i>	<i>CPF 170.476.308-80</i>
<i>Miguel Zillo,</i>	<i>CPF 095.844.128-68</i>
<i>José Augusto Zillo,</i>	<i>CPF 035.253.848-15</i>
<i>Daniel Jesus Zillo,</i>	<i>CPF 069.027.318-53</i>
<i>João Batista Zillo,</i>	<i>CPF 363.048.408-53</i>
<i>Maria Lúcia Zillo Marun,</i>	<i>CPF 158.227.208-54</i>
<i>Luiz Santana Zillo,</i>	<i>CPF 601.648.248-04</i>
<i>Companhia Agrícola Quatá,</i>	<i>CNPJ 45.631.926/0001-13</i>

3. O motivo da atribuição de responsabilidade foi, para todos, exceto a Companhia Agrícola Quatá:

Atribui-se a responsabilidade solidaria a esse acionista da Fiscalizada(emissora) e da Debenturista, uma vez que, aprovou a emissão de debêntures intragrupo.

Essa aprovação foi retratada na Ata da Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 03 de dezembro de 2002, cuja ordem do dia foi o exame da proposta da Diretoria, que consistiu na emissão de debêntures entre empresas do grupo.

Em 13 de dezembro de 2007, outra AGE da Fiscalizada, aprovou, por unanimidade, a prorrogação do prazo de vencimento das debêntures(séries 03 a 11) para 16 de dezembro de 2012, conforme proposta da Diretoria e, também, sob a consideração do decidido na Assembléia Geral da Debenturista, em 10 de dezembro de 2007.

Como se constata, não há como negar o conhecimento por parte do acionista em tela, de que se levou a cabo uma operação abusiva para a redução do IRPJ e CSLL devidos.

4. A Companhia Agrícola Quatá,também com base no art. 124, I do CTN:

Atribui-se a responsabilidade solidária a essa pessoa jurídica, por ser a sucessora da adquirente das debêntures emitidas pela Fiscalizada.

Frise-se que a Fiscalizada, a Debenturista que foi incorporada e a Incorporadora(Quatá), tem acionistas em comum.

5. Este processo foi julgado por esta Turma que emitiu o Acórdão nº 1201-001.752, de 18 de maio de 2017, no qual o Relator, que propunha dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte foi vencido e designada conselheira que redigiu o voto vencedor que negou provimento ao recurso voluntário; ao elaborar o voto vencedor, evidenciou-se que deixaram de ser objeto do julgamento pela Turma, os recursos voluntários apresentados pelos responsáveis solidários; por isso, a redatora designada apresentou Embargos de Declaração apontando que:

Como redatora designada para elaborar o voto vencedor no Acórdão nº 1201-001.752, de 18 de maio de 2017, desta Turma, verifiquei as seguintes pontos:

a) O Acórdão deixou de se pronunciar sobre os recursos voluntários interpostos pelos responsáveis solidários: Miriam Regina Zillo, Luiz Santana Zillo, Maria Lúcia Zillo Marun, Daniel Jesus Zillo, Antonio José Zillo, José Luiz Zillo, Miguel Zillo, João Batista Zillo, José Augusto Zillo, Paulo Henrique Zillo, Lino Participações Ltda, Alf Part Ltda, João Zillo Participações Ltda, José Roberto Lorenzetti, Ângela Isabel Zillo Orsi, Carmen Tonanni, Maria José Lorenzetti, Marilene Carani, Maria Izabel Lorenzetti Losasso, Vera Lúcia Lorenzetti Gelás, Companhia Agrícola Quatá;

b) o Acórdão deixou de se pronunciar sobre o requerimento de apensação e julgamento conjunto do presente processo e do processo nº 10825.901978/2013-73, relativo à Companhia Agrícola Luiz Zillo e sobrinhos (incorporada pela Companhia Agrícola Quatá) que, no momento, se encontra para Distribuir/Sortear, na 2ª TO da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF.

6. Os Embargos de Declaração foram admitidos.

7. Reproduz-se a seguir a descrição da autuação feita no relatório do Acórdão embargado:

O Termo de Verificação Fiscal, de fls. 687 a 679, informa que foram efetuadas verificações fiscais relativas ao tratamento tributário dado às remunerações de debêntures, nos anos-calendário de 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012, cujos títulos foram emitidos pela contribuinte acima identificada em dezembro de 2002.

Destaca que o presente trabalho enfoca os efeitos tributários na situação em que a emitente e a debenturista são pessoas jurídicas sob controle comum, isto é, têm os mesmos proprietários.

Depois de apresentar a legislação de regência, tecer considerações sobre o tratamento tributário e apresentar exemplos de situações de emissão de debêntures, aborda especificamente o caso sob fiscalização, afirmando que:

-A Açucareira Zillo Lorenzetti S/A. emitiu debêntures em 2002, tendo como adquirente (debenturista) a Companhia Agrícola Zillo Lorenzetti, CNPJ Nº 45.036.639/0001- 65;

- Em dezembro de 2008, a debenturista foi incorporada pela Companhia Agrícola Quatá, CNPJ nº 45.631.926/0001-13, empresa esta, que em 2009, já apresentava elevado saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL (mais de R\$ 330 milhões);

- Considerando que nos anos-calendário de 2007 e 2008, a emissora “resgatou”(sempre por meio de encontro de contas contábeis), as quantias de R\$ 22.361.356,34 e R\$ 27.416.164,16, respectivamente e, a debenturista na época, Cia Agrícola Zillo Lorenzetti, apresentou lucro real e base de cálculo positiva da CSLL nesses períodos, tais valores não foram considerados no cálculo da sangria aos cofres públicos. No caso eles se compensaram. - Em 2009 não houve “resgate”, apenas reconhecimento da remuneração dos juros por competência.

- Nos anos-calendário de 2010 a 2012 houve “resgates” e, considerando que a debenturista(Agrícola Quatá) compensou integralmente os lucros com os saldos de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSLL que ela detinha, houve uma redução drástica no IRPJ e CSLL, pois de um lado as

participações foram deduzidas tributariamente e do outro elas não sofreram tributação.

- pelo fato da debenturista ter elevado saldos de prejuízos fiscais e BC negativa da CSLL e, pela sua atividade rural, poder compensar integralmente os seus lucros, ela ficou com um crédito de IR a compensar ou a restituir de igual valor ao anteriormente retido. Ela pediu restituição.

- dados extraídos das DIPJs da Companhia Agrícola Quatá demonstram que as receitas a título de participações nos lucros e juros jamais foram tributadas na debenturista.

- Além do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL gerados em 2009, existem saldos anteriores de R\$ 225.119.089,33 e R\$ 232.339.019,62, respectivamente.

- Ressalte-se que no ano-calendário de 2013, houve prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL nos valores de R\$ 79.940.812,70 e R\$ 79.940.812,75, respectivamente, o que mostra que as receitas de remuneração de debêntures não foram e nem serão tributadas.

- E, por fim, quando da emissão das debêntures, a debenturista, na época a Cia Agrícola Zillo Lorenzetti, “pagou”(por meio de encontro de contas contábeis) à emissora, a quantia de R\$ 22.000.000,00 a título de prêmio, ou seja, ágio.

- Esse valor foi lançado no patrimônio líquido da emissora, sem nenhuma tributação e, na debenturista, foi amortizado tributariamente de forma gradual.

- Conclui-se que a emissão de debêntures, nas circunstâncias descritas, caracterizou-se em um Planejamento Tributário Abusivo, o qual provocou uma sangria aos cofres públicos da ordem de R\$ 69.265.458,50.

- As debêntures foram emitidas em 11/12/2002 pelo valor de R\$ 55.000.000,00, divididas em 11 séries de R\$ 5.000.000,00, conforme Escritura Particular de Emissão de Debêntures, subscritas unicamente pela Companhia Agrícola Zillo Lorenzetti, CNPJ Nº 45.036.639/0001-65(posteriormente incorporada pela Cia Agrícola Quatá, CNPJ nº 45.631.926/0001-13, em 31/12/2008).

- Na subscrição, a debenturista “pagou” à emissora um prêmio de R\$ 2.000.000,00 para cada uma das séries emitidas, totalizando R\$ 22.000.000,00.

- Tanto a emissora das debêntures(Açucareira Zillo) como a debenturista (Agrícola Zillo) têm os mesmos acionistas. O mesmo se aplica à Cia Agrícola Quatá.

- As debêntures tiveram origem nos créditos detidos pela debenturista Companhia Agrícola Lorenzetti contra a Açucareira Zillo Lorenzetti S.A., ou seja, os débitos desta foram transformados em debêntures, sujeitas às “remunerações” para

aquela, não ocorrendo, portanto, movimentação financeira entre elas.

- No ato da subscrição, a debenturista Companhia Agrícola Lorenzetti “pagou”, também, por meio de acerto de contas contábeis, um prêmio de R\$ 2.000.000,00 para cada uma das séries emitidas, totalizando o valor de R\$ 22.000.000,00, o qual foi contabilizado no patrimônio líquido da fiscalizada em conta de Reserva de Capital – Prêmio na Emissão de Debêntures.

- O prazo das debêntures foi de 5 anos com vencimento em 16/12/2007, conferindo ao debenturista rendimentos de juros sobre o valor de face do título à razão de 12% ao ano e, participação nos lucros da emitente à razão de 50% do valor acumulado entre o mês da emissão e o mês imediatamente anterior ao do resgate, considerando-se, para tanto, o resultado antes do cômputo da CSLL e do IRPJ.

- Até o mês de novembro de 2007, a emissora fiscalizada (Açucareira Zillo) contabilizou as participações das debêntures nos lucros em conta de resultado, como provisões dedutíveis do IRPJ e CSLL, com base no inciso I, do artigo 462 do RIR/99.

- Por se tratar de provisões não expressamente autorizadas pela legislação tributária, conforme reza o artigo nº 335, do RIR/99, a DRF em Bauru, SP, lavrou dois Autos de Infração, Processos nºs 15889.000624/2007-31 e 15889.000245/2008-21, referentes aos anos - calendários de 2002 e 2003 a 2006, respectivamente.

8. A autuação foi impugnada pelo contribuinte e pelos responsáveis solidários; a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG-DRJ/BHE, julgou improcedentes todas as impugnações apresentadas, mantendo integralmente o crédito tributário exigido e as indicações de responsabilidade solidárias das pessoas físicas e jurídicas enumeradas, em relação às quais emitiu a seguinte ementa:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA São solidariamente responsáveis as pessoas físicas e/ou jurídicas que participem efetivamente do processo decisório para engendrar operações com o objetivo de reduzir a carga tributária, demonstrando o interesse comum ao auferir, direta ou indiretamente, os benefícios delas decorrentes.

9. Os responsáveis solidários foram notificados em 10/04/2015, exceto Miriam Regina Zillo, págs. 1.475/1.580, e apresentaram recursos voluntários, tempestivos, inclusive Miriam Regina Zillo, em 11/05/2015, págs. 1.686/2.204.

Recursos Voluntários. Responsáveis solidários

10. Todos apresentaram recurso voluntário de mesmo teor a seguir sintetizado.

11. Descreve a autuação e as razões porque, no seu entender, o Autuante entendeu que

as debêntures, remuneradas em parte por juros e em parte com lucros, subscritas pela Companhia Agrícola Zillo Lorenzetti - CAZL, incorporada pela Companhia Agrícola Quatá - CAQ, em

operação realizada 31/12/2008, no total de 11 séries de valor nominal de R\$ 5 milhões, tendo sido atribuída a cada uma delas um prêmio de R\$ 2 milhões (captação total de R\$ 77 milhões - R\$ 55 milhões de valor nominal e R\$ 22 milhões de prêmio), resgatadas entre 2007 e 2012 teriam sido "formalizadas apenas no papel", que teve o único propósito de reduzir indevidamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL".

12. Transcreve os motivos da responsabilização, já transcritos neste relatório.
13. Advogam que os Termos de Responsabilidade Tributária são nulos porque:

não indica qual a razão a justificar a solidariedade da Recorrente a AZL, sendo certo que o fato de ser acionista da autuada e ter votado pela emissão e resgate das debêntures que, quando liquidadas, tiveram suas despesas deduzidas nas bases do IRPJ e da CSLL da pessoa jurídica, não autoriza afirmar que teria "interesse comum" com o fato gerador dos tributos constituídos em face da emitente dos títulos. Isso porque, para haver solidariedade, a Recorrente teria que ter atuado em conjunto com o contribuinte na prática do fato gerador dos tributos que se alega serem devidos. Isto é, teria que ter deduzido os gastos com debêntures do mesmo modo que a AZL, o que evidentemente não o fez, não só por não ser contribuinte do IRPJ e da CSLL, mas do IRPF, como também por não ter apropriado referidos gastos no cálculo deste.

14. A Cia Agrícola Quatá, neste ponto argumentou :

que o fato de ser incorporadora da subscritora das debêntures que, quando liquidadas, tiveram suas despesas deduzidas nas bases do IRPJ e da CSLL da AZL, não autoriza afirmar que teria "interesse comum" com o fato gerador dos tributos constituídos em face da emitente dos títulos. Isso porque, para haver solidariedade, a Recorrente teria que ter atuado em conjunto com o contribuinte na prática do fato gerador dos tributos que se alega serem devidos. Isto é, teria que ter deduzido os gastos com debêntures do mesmo modo que a AZL, o que evidentemente não o fez, por não ter apropriado referidos gastos no cálculo deste.

15. Obs: AZL é abreviatura da Açucareira Zillo Lorenzetti, a Autuada.
16. Complementa que a nulidade deve ser declarada por ausência de motivação dos Termos, dado que deveria ter sido demonstrado que os Recorrentes obtiveram acréscimo patrimonial com a emissão e resgate das debêntures; que os Termos deveriam ter:

(a) a indicação dos motivos de fato (circunstância do mundo real que serve de suporte ao ato) e de direito (previsão legal abstrata de uma situação fática que justifica o ato) que autorizam a solidariedade; e (b) a demonstração da perfeita correlação entre um e outro (subsunção do fato descrito à norma na qual se fundamenta o ato). Por se tratar da emissão de ato administrativo, aplica-se a "teoria dos motivos determinantes", de modo que "a invocação de 'motivos de fato' falsos, inexistentes, ou incorretamente qualificados vicia o ato"⁵,

conforme pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁶ e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais⁷.

17. Aduz que estão ausentes os pressupostos caracterizadores da sujeição passiva solidária, pois interesse comum só tem lugar se duas ou mais pessoas praticam a conduta que faz surgir a obrigação tributária e, neste caso, só poderia se caracterizar se, além da AZL, os Recorrentes tivessem, em igual medida, auferido renda ou lucro em a emissão e resgate das debêntures.

Ainda que se assuma para argumentar que a dedução dos gastos com as debêntures tenha possibilitado a redução do IRPJ e da CSLL devidos pela AZL e isso tenha proporcionado benefício econômico à Recorrente, tal resultado, mesmo que existente, seria insuficiente a autorizar a imputação da responsabilidade solidária prevista no artigo 124, I, do CTN. Tal aspecto, além de não ter sido indicado pela Fiscalização, que se limitou a justificar a solidariedade em razão da aprovação da operação, mesmo que tivesse sido apontado não se mostraria hábil a justificar a exigência conjunta, pois só quando há interesse comum no fato gerador é que se pode cogitar da aplicação do artigo 124 do CTN, conforme remansosa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça - STJ e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

18. Destaca que não foi apontado aumento patrimonial dos Recorrentes, e, se por hipótese a operação tivesse proporcionado benefício econômico aos Recorrentes, ainda que configurado, seria algo indireto, dissociado do interesse comum no fato gerador a que se refere o artigo 124, I, do CTN. Cita Acórdãos do CARF e se identificam os recorrentes como "terceiros alheios a tais operações".

PFN. Contrarrazões.

19. A Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN apresentou Contrarrazões aos Recursos Voluntários em que advogou o cabimento da sujeição passiva solidária dos sócios, pois agiram diretamente em operações societárias tendentes a impedir o correto recolhimento de tributos, bem como, da debenturista, pois agiu em conluio com a emissora das debêntures para que o grupo econômico auferisse vantagens tributárias indevidas.

Voto

Conselheira Eva Maria Los

1 Responsabilidade Solidária. Art. 124, I do CTN. Interesse Comum.

20. Opinou a PFN, sobre os acionistas da Autuada:

, aprovaram por unanimidade a emissão de debêntures intragrupo na Ata da Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 03 de dezembro de 2002, cuja ordem do dia foi o exame da proposta da diretoria, que consistiu na emissão de debêntures entre empresas do grupo.

Em 13 de dezembro de 2007, outra AGE da contribuinte aprovou, por unanimidade, a prorrogação do prazo de vencimento das debêntures (séries 03 a 11) para 16 de dezembro de 2012, conforme proposta da Diretoria e, também, sob a consideração do decidido na Assembleia Geral da Debenturista, em 10 de dezembro de 2007. (grifou-se.)

21. E sobre a Companhia Agrícola Quatá, sucessora por incorporação da Cia Agrícola Luiz Zillo e sobrinhos:

Do mesmo modo, cabe responsabilizar a debenturista, pois agiu em conluio com a emissora das debêntures para que o grupo econômico auferisse vantagens tributárias indevidas. Dado que foi extinta por incorporação, a sucessora deve assumir a responsabilidade que lhe cabe na forma do art. 133 do CTN.

22. O art. 133, I do CTN determina que pessoa jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato, integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade, que é o caso da sucessão por incorporação.

23. As responsabilizações solidárias foram todas com base no art. 124, I do CTN.

24. Os acionistas responsabilizados são acionistas de sociedade anônima fechada (não se trata de S/A aberta, com acionistas preferenciais que não participam das decisões); as decisões, conforme citado pela PFN, foram unânimes, nas Assembléias que aprovaram as operações.

25. Cabe aqui comentar o significado do interesse comum objeto do art. 124, I do CTN.; citem-se alguns acórdãos judiciais.

TRIBUTÁRIO. INVESTIMENTO RELEVANTE EM SOCIEDADE COLIGADA. SOLIDARIEDADE NO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DESTA. INEXISTÊNCIA. 1. São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador. É solidária a pessoa que realiza conjuntamente com outra, ou outras pessoas, a situação que constitui o fato gerador, ou que, em comum com outras, esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio que dá origem à tributação; por outras palavras, (...) pessoa que tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado (Rubens Gomes de Sousa, Compêndio de Legislação Tributária, 3ª ed., Rio de Janeiro, Edições Financeiras, 1964, p. 67). 2. A sociedade que participa do capital de outra, ainda que de forma relevante, não é

solidariamente obrigada pela dívida tributária referente ao imposto de renda desta última, pois, embora tenha interesse econômico no lucro, não tem o necessário interesse comum, na acepção que lhe dá o art. 124 do CTN, que pressupõe a participação comum na realização do lucro. Na configuração da solidariedade é relevante que haja a participação comum na realização do lucro, e não a mera participação nos resultados representados pelo lucro. 3. Apelação a que se dá provimento, para a exclusão do nome da apelante do rol dos devedores solidários. (TRF 4ª Região. 2ª Turma, AMS 94.04.55046-9, Relator Zuudi Sakakihara, DJ 27/10/1999). (Grifou-se,)

(...) tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. [...] 9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible. [...] (STJ, REsp884.845/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux,DJ05.02.09)

26. Transcreve-se, por ter sido muito clara, a explanação feita pelo Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, integrante desta Turma, no Acórdão nº 1201-001.904 de 17 de outubro de 2017:

A fundamentação legal para o enquadramento das pessoas jurídicas corresponde ao artigo 124, I do CTN.. verbis:

"Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

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

-se, a partir desse dispositivo legal, que a solidariedade da obrigação tributária principal é regida por uma norma própria que tem no núcleo de seu antecedente a existência de interesse comum das partes na situação jurídica que corresponde ao fato gerador tributário.

Tendo isso em vista, a análise da procedência ou não do Termo de Sujeição Passiva Solidária depende da precisa delimitação do

sentido jurídico da expressão "interesse comum". Isto é importante porque o referido instituto jurídico não raramente é utilizado genericamente ou como forma de buscar exercer um subjetivo "boni senso", atropelando seus limites normativos.

E como se verifica, a solidariedade foi tratada no Código Tributário Nacional de forma autônoma, ou seja, segregada do capítulo da responsabilidade tributária.

a responsabilidade tributária, terceiros são chamados a responder pela obrigação tributária, sempre que verificadas as condições postas pela legislação. Já a responsabilidade solidária, fundamentada no artigo 124. I. do CTN, não se dirige a terceiros, isto é, pessoas estranhas à relação jurídica que dá ensejo à obrigação tributária. Pelo contrário, a norma construída a partir do dispositivo legal em questão se dirige às pessoas que efetivamente participam do nascimento da obrigação de cunho tributário.

A redação do inciso I do artigo 124 é clara ao prescrever serem solidárias as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. É indispensável, portanto, para fins da correta aplicação da responsabilidade prevista no artigo 124. I. que as pessoas solidárias tenham participação no fato que constitui a hipótese de incidência tributária.

As partes coobrigadas, contudo, devem participar de uma única relação jurídica, da qual em um dos polos apenas figuram as duas partes. Trata-se de um pressuposto normativo que não admite restrições.

Como já se posicionou o STJ:

[...] 7. Conquanto a expressão "interesse comum" encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação (STJ - REsp nº 884.845 - SC).

A responsabilidade solidária constitui meio de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que compõem o polo passivo desde a origem da obrigação. Assim, por exemplo, ocorre com coproprietários de mercadorias que, vendidas, sujeitam-se ao ICMS. Neste caso, existe a solidariedade, pois ambos estão no mesmo polo da relação (são vendedores). Na hipótese, porém, de faltar esta equivalência - caso do usuário final que compra mercadoria com preço abaixo do mercado -, não há que se falar

em interesse jurídico e, conseqüentemente, imputar a responsabilidade por interesse comum.

O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de interesse comum, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. Também a utilização da responsabilidade solidária como espécie de "sanção" a determinada pessoa que teria "contribuído" com dada operação ou estrutura não é cabível do ponto de vista jurídico.

É imprescindível existir, para que seja imputada a responsabilidade solidária, a participação efetiva do sujeito qualificado como solidário na ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido, o interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com "interesse econômico", "sanção", "meio de justiça" etc. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida.

Pelo contrário, é imprescindível a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídica tributária.

27. O Termo de Verificação Fiscal descreveu que as empresas envolvidas nas operações com debêntures têm os mesmos acionistas, Famílias Zillo/Lorenzetti; estes, que são os tomadores de decisão, por unanimidade, decidiram pelas operações objeto da autuação.

28. Em síntese, entendido o interesse comum, como a participação ativa no processo decisório e implementação das operações objeto da ação fiscal, cabe a responsabilização dos acionistas, inclusive da incorporadora.

2 Processo nº 10825.901978/2013-73, relativo à Companhia Agrícola Luiz Zillo e sobrinhos (incorporada pela Companhia Agrícola Quatá)

29. Requer a apensação e julgamento conjunto do processo supra com o presente.

30. Segundo o relatório da DRJ em Porto Alegre/RS, que proferiu Acórdão considerando improcedente a manifestação de inconformidade contra o indeferimento da compensação pela DRF em Bauru/SP, trata o processo nº 10825.901978/2013-73 de compensação de débitos com pretendido direito creditório de Saldo Negativo (SN) de IRPJ do ano-calendário 2008; o SN seria resultante de retenções de IR na fonte sobre remuneração de debêntures emitidas por Usina Barra Grande de Lençóis, empresa do mesmo grupo econômico.

31. A DRF Bauru não reconheceu o saldo negativo pleiteado por considerar descumpridos os requisitos previstos no art. 170 do CTN: liquidez e certeza do crédito. A decisão baseou-se nos mesmos elementos que levaram à formalização dos autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

contra a emissora das debêntures, por irregularidade na dedução de despesas financeiras e em exclusões do lucro real, conforme processo administrativo 16561.720147/2014-16.

32. Verifica-se que a autuação no processo 16561.720147/2014-16 é análoga à que se julgou no Acórdão embargado; porém não há decorrência entre os dois processos, ou seja, nem aquele depende deste, nem este daquele, dado que as empresas envolvidas na autuação do presente processo são: Açucareira Zillo Lorezenzetti (emissora das debêntures, autuada); Companhia Agrícola Zillo Lorenzetti (debenturista), Companhia Agrícola Quata (incorporadora da debenturista), enquanto que naqueles dois processos, as empresas envolvidas são: Usina Barra Grande de Lençóis (emissora das debêntures), Companhia Agrícola Zillo Lorenzetti (debenturista) e Companhia Agrícola Quata (incorporadora da debenturista).

33. Pelo exposto, não é necessária a apensação do processo requerido ao presente e tampouco o julgamento conjunto.

3 Conclusão.

Voto por ACOLHER os embargos de declaração, para sanar a omissão e NEGAR PROVIMENTO aos recursos voluntários dos responsáveis solidários.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los

Declaração de Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

A controvérsia diz respeito à responsabilidade solidária imputada aos acionistas da Açucareira Zillo Lorenzetti S/A, ao argumento de que teriam "interesse comum" na prática de planejamento tributário abusivo consistente na dedução de despesas oriundas de debêntures criadas "artificialmente" com o único propósito de reduzir o lucro tributável.

A peça fiscal, apoiada no artigo 124, I, do CTN, assim motivou a responsabilidade solidária:

"Atribui-se a responsabilidade solidária aos acionistas da Fiscalizada (emissora) e das Debenturistas, que são os mesmos, uma vez que aprovaram por unanimidade a emissão de debêntures intragrupo.

Como se constata, não há como negar o conhecimento por parte dos acionistas de que se levou a cabo uma operação abusiva para a redução do IRPJ e CSLL devidos.

Frise que a responsabilidade recai, também, sobre a Debenturista Companhia Agrícola Quatá, por ser a incorporadora da Cia Agrícola Zillo Lorenzetti."

No julgamento do recurso voluntário dos solidários, prevaleceu esse mesmo entendimento por voto de qualidade. Assim concluiu o voto vencedor:

27 - O Termo de Verificação Fiscal descreveu que as empresas envolvidas nas operações com debêntures têm os mesmos acionistas, Famílias Zillo/Lorenzetti; estes, que são os tomadores de decisão, por unanimidade, decidiram pelas operações objeto da autuação.

28 - Em síntese, entendido o interesse comum, como a participação ativa no processo decisório e implementação das operações objeto da ação fiscal, cabe a responsabilização dos acionistas, inclusive da incorporadora.

Em primeiro lugar, chama atenção o fato de que o fundamento para a qualificação da solidariedade limitou-se à identificação das pessoas que participaram e aprovaram a ata que autorizou a emissão das debêntures questionadas, e nada mais.

O silogismo empregado foi o seguinte: os acionistas da empresa (S/A. fechada), no contexto da gestão empresarial, concordaram com a emissão das debêntures; essas debêntures, porém, não possuem substância, razão pela qual proporcionaram redução indevida de carga tributária; essa redução caracteriza interesse comum, o que enseja a responsabilidade solidária.

Com a devida vênia, não concordo com esse racional. Segundo penso, há dois graves vícios que comprometem a imputação da responsabilidade solidária nesse caso concreto: (i) nulidade por falta de motivação; e (ii) não caracterização de "interesse comum".

Com efeito, percebe-se claramente que a autoridade autuante confundiu "interesse comum" com responsabilidade pessoal por atos no exercício de atividades empresariais, esta prevista no artigo 135 do CTN (e não no 124), *in verbis*:

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.

O artigo 135 em questão não foi objeto de nenhum comentário pela fiscalização. Ora, se foi o ato de gestão dos acionistas a causa da imputação da responsabilidade solidária, deveria a autoridade ter apontado e motivado em qual das hipóteses acima se enquadraria o contribuinte.

O TVF deveria, para valer sua tese, ter capitulado a autuação naquele dispositivo legal - o que não o fez - e, mais ainda, deveria ter demonstrado em que medida as pessoas qualificadas como responsáveis agiram em infração a lei, ou em contrariedade aos limites do desempenho de sua função de sócio, acionista ou administrador, o que também foi omitido.

Quer a autoridade fiscal ver prevalecer o Termo de Sujeição Passiva Solidária, mister que ela fundamente adequadamente o Auto, bem como comprove a participação direta e consciente do administrador na realização dos atos alegadamente simulados ou fraudulentos.

A atribuição de responsabilidade tributária não constitui expediente que possa ser utilizado “por atacado” ou “no modo automático”, uma vez que tal instituto exige a comprovação de que os fatos ou atos que geraram o descumprimento de normas tributárias tenham sido praticados conscientemente (isto é, com dolo) pela pessoa qualificada como responsável.

Enquanto ato administrativo vinculado, o enquadramento do fato à hipótese normativa deve ser motivado, permitindo o pleno conhecimento das circunstâncias fáticas e a devida compreensão das razões de direito que nortearam o lançamento por responsabilidade.

Nesse caso, salta aos olhos a indicação de dispositivo legal inapropriado e incoerente com as respectivas razões fáticas relatadas pelo fisco, o que prejudica a aplicação da solidariedade, tornando-se esta nula por falta de motivação adequada.

No mérito, vale assinalar que já foi reconhecido e consolidado pelo STJ que o *inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente* (Súmula 430). Assim, o não pagamento de tributo pela sociedade, ou uma tentativa de redução da carga tributária “às claras”, não constituem causas suficientes para que seus representantes se tornem responsáveis por débitos fiscais.

Isso porque, ao contrário do que argumenta a tese vencedora, a mera qualificação de acionista, sócio, diretor, gerente ou representante da empresa autuada, por si só, não é suficiente para ensejar responsabilidade pessoal ou solidária.

Nesse ponto, vale assinalar que o STF julgou inconstitucional o artigo 13 da Lei nº 8.620/93 (STF. RE 562.276. Plenário, 03/11/2010), dispositivo este que pretendeu vincular à simples condição de sócio a obrigação por débitos previdenciários de sociedades limitadas.

Finalmente, e ainda que se considere que a invocação do artigo 124, I, do CTN teria sido apropriada, não há que se falar em interesse comum no caso sob análise.

Diferentemente da *responsabilidade tributária* do artigo 135, onde terceiros são chamados a responder pela obrigação tributária, sempre que verificadas as condições postas pela legislação, a *responsabilidade solidária* prevista no artigo 124, I, do CTN, não se dirige a terceiros, isto é, pessoas estranhas à relação jurídica que dá ensejo à obrigação tributária, mas sim às pessoas que efetivamente participam do fato que constitui a hipótese de incidência tributária.

As partes coobrigadas devem participar de uma única relação jurídica, da qual em um dos polos apenas figuram as duas partes. Trata-se de um pressuposto normativo que não admite restrições.

Como já se posicionou o STJ:

[...] 7. Conquanto a expressão "interesse comum" encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação (STJ - REsp nº 884.845 – SC).

A responsabilidade solidária constitui meio de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que compõem o polo passivo desde a origem da obrigação. Assim, por exemplo, ocorre com coproprietários de mercadorias que, vendidas, sujeitam-se ao ICMS. Neste caso, existe a solidariedade, pois ambos estão no mesmo polo da relação (são vendedores). Na hipótese, porém, de faltar esta equivalência - caso do usuário final que compra mercadoria com preço abaixo do mercado -, não há que se falar em interesse jurídico e, conseqüentemente, imputar a responsabilidade por interesse comum.

O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de *interesse comum*, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade.

Também a utilização da responsabilidade solidária como espécie de “sanção” a determinada pessoa que teria “contribuído” com dada operação ou estrutura não é cabível do ponto de vista jurídico.

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

Nesses termos, não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja acionista, sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida. Pelo contrário, é imprescindível a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária.

Do ponto de vista da jurisprudência administrativa, destaca-se a noção correlata entre interesse comum e confusão patrimonial. Assim, quando restar caracterizada a confusão patrimonial entre os dois ou mais sujeitos, cabível a aplicação da responsabilidade solidária.

A expressão “confusão patrimonial” é inerente a teoria da desconsideração da personalidade jurídica do direito privado. O artigo 50 do Código Civil, aliás, assim dispõe:

“em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”.

Confundir consiste no ato ou efeito de enganar, de iludir, enfim, aparentar ser. Na prática, ocorre a confusão patrimonial quando não é possível uma segregação clara entre as atividades profissionais ou empresárias exercidas por mais de um sujeito. Tal fenômeno costuma se revelar quando os negócios dos sócios se confundem com os da pessoa jurídica; quando há abuso dentro de um mesmo grupo econômico; quando as partes se valem de pessoas interpostas etc.

De acordo com Luiz Carlos de Andrade Júnior¹:

“a confusão patrimonial caracteriza-se pela impossibilidade de distinguir se o uso e a disposição de determinados bens dão-se pela sociedade ou pelos seus membros; ou, melhor dizendo, se o patrimônio é empregado de modo a satisfazer interesses de uma ou de outros. Configura-se, por exemplo, quando a sociedade utiliza imóveis pertencentes aos sócios, emprega veículos destes para o desempenho de suas atividades operacionais ou paga suas contas pessoais. A confusão patrimonial pode, ademais, relacionar-se a uma situação de controle, especialmente nos grupos econômicos de subordinação, em que as sociedades controladas perdem grande parte de sua autonomia de gestão empresarial em razão da atuação “soberana” da sociedade holding”.

A existência ou não de confusão patrimonial depende de cada situação fática, mas é possível identificar alguns indícios comuns que podem levar a esta constatação. São eles, sem prejuízos de eventuais outros: 1 - a capacidade dos sócios; 2 - a coincidência de administradores e/ou procuradores; 3 - gestão única do negócio; 4 - semelhança de atividades; 5 - identidade de endereço; 6 - empregados comuns; estrutura operacional dependente; 7 - incapacidade econômica; 8 - benefício financeiro; e 9 - impacto da carga tributária.

Apenas com a reunião de indícios precisos e convergentes, capazes de caracterizar a confusão patrimonial como um todo, é que estaremos no campo do interesse comum, em seu sentido jurídico e, conseqüentemente, da responsabilidade solidária.

Trazendo essas considerações ao presente caso, afasto a sujeição passiva dos responsáveis solidários, uma vez que, não bastasse o vício na motivação, os elementos constantes dos autos não demonstram nenhuma *confusão patrimonial*.

Não há no trabalho fiscal qualquer prova de que as pessoas qualificadas como solidárias teriam auferido qualquer vantagem adicional advindos da dedução da despesa

¹ A simulação no direito civil. São Paulo: Malheiros. 2016. P. 209.

glosada. O pretense benefício econômico sequer foi identificado e demonstrado de forma clara pela autoridade responsável pelo lançamento.

Não restam dúvidas de que o sócio pretende auferir lucros. Essa é a razão de empreender e o que move a atividade econômica e a livre iniciativa. Mas daí a concluir que atos de gestão implicam interesse comum ou confusão patrimonial existe uma distância enorme.

O simples fato dos solidários serem acionistas da autuada e terem votado pela emissão e resgate das debêntures posteriormente deduzidas para fins fiscais, não revela interesse comum. E ainda que porventura tenham recebido dividendos - o que não foi comprovado - isso não pode se confundir com interesse jurídico no fato gerador.

Os acionistas são pessoas que não se confundem com a sociedade investida. O Direito assim quis. Admitir o contrário significa violar a autonomia da pessoa jurídica e permitiria, sem lei, a adoção de estranha presunção de confusão patrimonial entre sócio e empresa, o que não se sustenta.

Conforme restou assentado no referido precedente do STF², “*não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada*”.

Nesse sentido, voto por ACOLHER OS EMBARGOS, COM EFEITOS INFRINGENTES, para AFASTAR A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

² STF. RE 562.276. Plenário, 03/11/2010.