



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721054/2014-44
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-011.260 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 18 de março de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SISTAL - ALIMENTAÇÃO DE COLETIVIDADE LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM.

Aplica-se a responsabilidade solidária, prevista no art. 124, inc. I, do CTN, nas situações em que comprovada a existência de interesse comum. No presente caso são suficientes para a sua aplicação a comprovação de que as duas empresas possuíam a mesma atividade, os mesmos sócios de direito, o mesmo real beneficiário e funcionavam concomitantemente no mesmo endereço.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Tatiana Midori Migiyama (relatora), que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-011.260 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 19515.721054/2014-44

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão 1402-002.535, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, negou provimento aos recursos de ofício e ao recurso voluntário do contribuinte e, por maioria de votos, deu provimento ao recurso dos coobrigados EB Alimentações e Marco Aurélio Ribeiro da Costa, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ARBITRAMENTO DO LUCRO.

O arbitramento do lucro decorre de expressa previsão legal, consoante a qual a autoridade tributária, impossibilitada de aferir a exatidão do lucro real declarado em virtude da não apresentação total ou parcial de livros e documentos pela pessoa jurídica regularmente intimada, está legitimada a adotá-lo como meio de apuração da base de cálculo do IRPJ.

RECEITA BRUTA CONHECIDA. GIA/ICMS.

Injustificáveis se mostram questionamentos acerca da utilização de dados da movimentação bancária, se a receita bruta conhecida foi apurada por meio de cruzamento de documentos GIA/ICMS, emitidos pela contribuinte a Fazenda Estadual.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER CONFISCATÓRIO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa de ofício, nos moldes da legislação que a instituiu.

MULTA AGRAVADA

Para exigir o agravamento da multa para 112 % a Fiscalização deve fundamentar claramente no Auto de Infração ou no Termo de Verificação Fiscal o intuito da fraude do contribuinte quando deixa de atender seguidamente às intimações da Fiscalização para prestar esclarecimentos.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Havendo dúvidas quanto ao interesse e a prática conjunta da infração, deve ser afastada a responsabilização solidária da pessoa jurídica e bem como da pessoa física que não consta no contrato social da empresa, em conformidade com o artigo 124 do CTN.”

Irresignada, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração em face do r. acórdão, alegando omissão e requerendo a inclusão no pólo passivo do Sr. Marco Aurélio Ribeiro da Costa e da empresa EB Alimentação Escolar Ltda, conferindo efeitos infringentes para restabelecer a responsabilização solidária.

Em despacho às fls. 1411 a 1416, os embargos de declaração foram rejeitados.

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, requerendo a reforma do acórdão recorrido para restabelecendo-se a responsabilidade solidária da empresa EB Alimentação Escolar Ltda, bem como do Sr. Marco Aurélio Ribeiro da Costa.

Em despacho às fls. 1443 a 1460, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em relação ao acórdão paradigma 3302-002.373 e negado seguimento ao acórdão 1301-001.644. Ou seja, somente deu seguimento à discussão envolvendo a EB Alimentações.

Agravo foi interposto pela Fazenda Nacional contra o r. despacho. Em despacho às fls. 1473 a 1475, o agravo não foi conhecido, sendo confirmado a negativa de seguimento parcial do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, primeiramente, resta importante recordar os arestos recorrido e o paradigma 3302-002.373:

- Acórdão recorrido:

- ✓ Ementa:

“[...]

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Havendo dúvidas quanto ao interesse e a prática conjunta da infração, deve ser afastada a responsabilização solidária da pessoa jurídica e bem como da pessoa física que não consta no contrato social da empresa, em conformidade com o artigo 124 do CTN.”

- ✓ Voto vencedor:

“[...]

Com a máxima vênia, ousou divergir do i. julgador relator, no que diz respeito a responsabilização tributária da E B Alimentação Escolar Ltda. ("EB") e do Sr. Marco Aurélio Ribeiro da Costa ("Marco"). Contudo, não teço reparo algum ao seu relatório, bem como acompanho seu voto em todas as outras questões de mérito.

Conforme o Demonstrativo de Responsáveis Tributários (fls. 522523), o Sr. Marco e EB foram classificados como responsáveis tributários solidários de fato, aquele com base no artigo 124, inciso I e II do CTN e este, com base no inciso I do mesmo dispositivo legal. Retome-se a letra do artigo 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II as pessoas expressamente designadas por lei.

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

Da análise do presente artigo e também com base na jurisprudência deste Conselho, bem como amplo respaldo doutrinário, entendo não prosperar a incidência da responsabilidade solidária no caso concreto ora analisado. Clarifico:

Primeiramente, faz-se necessário compreender quando a responsabilidade expressa no artigo 124 do CTN incidirá.

Sabe-se por interpretação literal que tal dispositivo trata da solidariedade e que esta depende de duas situações para ser plenamente caracterizada; situações estas que não precisam ser cumulativas. Então, para que uma pessoa física ou jurídica seja classificada como responsável solidária ela deve possuir um interesse comum na situação que constitui o fato gerador ou, no caso da segunda hipótese, a lei deve apontar quem é o responsável solidário.

O que traz dificuldades, porque a interpretação literal é insuficiente para aclarar, é o significado de "interesse comum", presente no inciso I.

[...]

Ele deve estar muito evidente. Não deve haver dúvida alguma de que tal interesse influência de forma determinante a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, posto que o comando do artigo 124 não serve precipuamente para eleger responsáveis tributários; nem mesmo está disposto no Capítulo V, que trata especificamente do instituto da Responsabilidade Tributária.

Neste sentido, esta Turma já se pronunciou no julgamento do caso DEDINI S/A, relatado pelo Cons. Leonardo de Andrade Couto, julgado em fevereiro de 2016 (Acórdão nº 1402002.110), cujo trecho do voto é esclarecedor, senão vejamos:

"Nesse ponto, é fundamental para o deslinde o fato de que a solidariedade não é um mecanismo de eleição de responsável tributário. Em outras palavras, não tem o condão de incluir um

terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem. Tanto é assim, que o dispositivo em comento não integra o capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária. Assim, a definição da sujeição passiva deve ocorrer em momento anterior ao estabelecimento da solidariedade. Ainda que tal assertiva tenha características de obviedade, seu escopo dirige-se à ressalva da fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN; muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta. Em regra, deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 129 a 137, do CTN. Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124 é definida pelo interesse comum ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral."

Assim, pode-se concluir que nas hipóteses em que a parte fiscalizada não pode ser enquadrada em nenhuma das opções legais previstas no capítulo da Responsabilidade Tributária, o redirecionamento da responsabilidade para a solidarização só será possível se realmente restar comprovado nos autos que o interesse comum jurídico é capaz de influenciar determinadamente a ação que constitui o fato gerador.

[...]

Passando agora à responsabilização da pessoa jurídica E B Alimentação Escolar LTDA, adianto que com fulcro na explicação acima tecida sobre o artigo 124 do CTN, tão pouco merece prosperar a autuação sobre ela.

Conheça-se a motivação da Fiscalização para enquadrar a autuada como responsável tributária solidária de fato:

DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

CNPJ

05.836.307/0001-40

Nome Empresarial

E B - ALIMENTACAO ESCOLAR LTDA.

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Fato

Motivação

Conforme noticiado pela Procuradoria Regional da Republica PRR 3 Região através do 1703/2012, o Ministério Público Federal através do Inquérito Policial 466/2009(0038655-0) TRF 3 Região, através de farta documentação de prova, bem como depoimentos e acarefamentos de testemunhas, apurou que o Sr Marco Aurelio Ribeiro da Costa, brasileiro, casado, CPF nº 4.189.983-0 SSP-SP inscrito no CPF/MF sob nº 206.311.898-15 é o real beneficiário, dono do sujeito passivo fiscalizado desde sua fundação.

Tal condição é a mesma em relação a empresa EB ALIMENTACAO ESCOLAR LTDA CNPJ 05.836.307/0001-40, ficando evidenciado no referido inquérito que a EB continuou a funcionar no mesmo endereço, passo que a Sistal a partir do final de 2009, ficou paralisada.

As duas empresas tem a mesma atividade, os mesmos sócios de direito e o mesmo real beneficiário, conforme ficou comprovado no citado inquérito.

A empresa Sistal funcionou na Rua Forte de Cananeia 170- Parque São Lourenço-CEP 06060-000 no período de 27/08/2004 a 15/10/2009, e a empresa EB abriu sua filial 0005-74 no mesmo endereço em 06/08/2009, funcionando as duas concomitantemente no mesmo endereço por cerca de dois meses, período em que ali permaneceu somente a EB caracterizando assim grupo econômico, razão pela qual a Sistal é responsável pelo débito da SISTAL.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.

Repreendo, primeiramente, a conclusão de que as duas pessoas jurídicas Sistal e a filial da E B Alimentação Escolar LTDA, pelo fato de funcionarem concomitantemente no mesmo endereço, possuírem a mesma atividade, os mesmos sócios de direito e o mesmo real beneficiário (informações comprovadas pelo inquérito, ou seja, o processo criminal nem mesmo transitou em julgado), constituem um grupo econômico, e que por isso a E B deve ser considerada responsável solidária de fato no presente processo.

Destaco que o único momento em que a E B Alimentação é citada no TVF (fls.510) trata do engano cometido pelo então procurador da Sistal, Sr. Jorge, que ao invés de levar os arquivos (extratos bancários) desta, por engano manifesto, atendeu erroneamente o Termo de

Ciência e de Solicitação de Documentos 0001, levando os arquivos digitais da E B Alimentação.

Ora, tal fato por si só, não pode conduzir a responsabilização solidária da E B Alimentação. Do contrário se estaria abrindo um precedente para que qualquer pessoa física ou jurídica cujo nome apareça por engano num processo administrativo fiscal, consequentemente figurará como responsável solidária da autuada principal; algo no mínimo ilegal.

Neste sentido, cito julgado, desta Turma:

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

Ano-calendário: 2010

**JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE TRIBUTOS COM
EXIGIBILIDADE SUSPENSÃO. DEDUTIBILIDADE. EXCEÇÃO AO
REGIME DE COMPETÊNCIA.**

Os juros de mora referentes a débitos tributários com exigibilidade suspensa não são dedutíveis de acordo com o regime de competência, estando correta sua dedutibilidade somente quando os tributos passarem a ser exigíveis, nos termos do § 1º do art. 41 da Lei nº 8.981, de 1995.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

Tratando-se da mesma matéria fática e não havendo questões de direito específicas a serem apreciadas, estende-se ao lançamento decorrente (CSLL) a decisão proferida em relação ao lançamento principal (IRPJ).

**SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO
DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.**

A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, prescinde da demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.

NULIDADE. MÉRITO FAVORÁVEL À RECORRENTE.

Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE ATRIBUÍDA A ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA. ART. 135, III, DO CTN. MERO INADIMPLEMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio gerente. Súmula STJ nº 430. A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade do sócio prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. Matéria julgada sob a égide do disposto no art. 543C do CPC/1973 no REsp 1.101.728/SP.

(Acórdão nº 1402002.518; Sessão de 17 de maio de 2017; Relator: Fernando Brasil de Oliveira Pinto)

Com base nessa linha de raciocínio, menos ainda seria possível admitir como solidário de fato uma pessoa jurídica alheia ao quadro societário da Recorrente. Não é porque dois supermercados ou, por exemplo, duas farmácias, exercem a mesma atividade, no mesmo endereço, que uma responderá solidariamente pela outra. Nem mesmo interessa o fato de o sócio ser o mesmo. Obviamente são elementos indiciários, mas que devem ser devidamente comprovados.

Ainda, quanto à alegação de que restou constado nos autos que parte da receita omitida também engloba os depósitos feitos pela empresa EB para a Recorrente, entendo, novamente, ser incontroverso o fato de que não se pode responsabilizar a depositante, pois do contrário, também deveriam ser responsabilizados todos aqueles que realizaram operação bancária com a Recorrente, como os funcionários e clientes dela.

Não se quer aqui menosprezar o excelente trabalho desenvolvido pela fiscalização, mas havendo insuficientes elementos, que possam gerar

dúvida no efetivo interesse jurídico comum, a decisão do colegiado deve ser por afastar a referida responsabilidade. [...]”

- Acórdão paradigma 3302-002.373:

✓ Ementa:

“[...]”

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO.

Caracterizado o interesse comum das pessoas jurídicas na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e, por outro lado, havendo previsão legal que estabelece a obrigação solidária entre empresas integrantes de grupo econômico, correta a designação das pessoas jurídicas como sujeitos passivos solidários. [...]”

✓ Voto Vencedor:

“[...]”

Conforme apurado e provado pela Fiscalização, as empresas PLANSE RVICE BACK OFFICE LTDA, ATRA PRESTADORA DE SERVIÇOS EM GERAL LTDA, PGP PLANEJAMENTO E GESTÃO DE PROCESSOS LTDA, GELDRIA PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA têm como principal quotista, direta ou indiretamente, e dirigente máximo, o Sr. Johannes Antonil Maria Wiegerink. Com exceção da empresa holding, GELDRIA PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA, todas as demais empresas exercem a mesma atividade de fornecimento de mão-de-obra temporária terceirizada. Formam, portanto, um Grupo Econômico, posto que entre elas existe confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de sócios e administradores. E, como tal, os artigos 124 do CTN e 30 da Lei nº 8.212/91 (transcritos no Termo de Verificação Fiscal e na decisão recorrida), determinam a inclusão dessas empresas no pólo passivo do Auto de Infração objeto da contestação.

Conforme descrito pelas empresas na ação judicial citada no acórdão

recorrido, as empresas do Grupo GELRE (em torno de 15 empresas)

atuavam em conjunto nas “novas frentes de trabalho”, e estavam “umbilicalmente legadas” entre si e gravitavam em torno da GELRE. Pelo histórico constante da Petição Inicial do Processo Judicial nº 152.02.2009.0170625, fica evidente a existência de interesse comum no resultado dos negócios das empresas prestadoras de serviços terceirizados do Grupo GELRE, conforme bem demonstrou a decisão recorrida.

[...]

Vê-se que as situações contempladas no acórdão recorrido e paradigma são diversas, eis que no presente caso não se trata de grupo econômico, tal como comprovado no aresto paradigma – que inclusive traz que restou comprovado o interesse comum no resultado dos negócios das empresas prestadoras de serviços terceirizados do grupo Gelre. Ademais, no caso vertente, a pessoa jurídica era mera depositante – o que se vingar essa responsabilização, tal como expresso no acórdão recorrido, todos aqueles que realizaram operação bancária com a recorrente seriam responsáveis solidários.

No caso vertente, a pessoa jurídica somente foi incluída como responsável solidário porque o procurador da Sistal por engano levou os arquivos da EB Alimentação, e não da Sistal. Enquanto, no caso paradigma, restou comprovada a confusão patrimonial entre as empresas.

O que, por conseguinte, entendo que o recurso não deva ser conhecido.

Independentemente de meu posicionamento pelo não conhecimento do Recurso Especial interposto pela Fazenda, considerando que restei vencida, passo ao mérito. O que, sem delongas, depreendendo-se da análise dos autos, resta claro, tal como evidenciado no acórdão recorrido pelo voto vencedor que não há comprovação de que ocorreu interesse comum entre as partes. Eis parte do voto vencedor:

“[...]

Passando agora à responsabilização da pessoa jurídica E B Alimentação Escolar LTDA, adianto que com fulcro na explicação

acima tecida sobre o artigo 124 do CTN, tão pouco merece prosperar a autuação sobre ela.

Conheça-se a motivação da Fiscalização para enquadrar a autuada como responsável tributária solidária de fato:

DEMONSTRATIVO DE RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS

Art. 124, inciso II, da Lei nº 5.172/66.

CNPJ

05.836.307/0001-40

Nome Empresarial

E B - ALIMENTACAO ESCOLAR LTDA.

Responsabilidade Tributária

Responsabilidade Solidária de Fato

Motivação

Conforme noticiado pela Procuradoria Regional da Republica PRR 3 Regiao atraves o 1703/2012, o misterio Publico Federal atraves do Inquerito Policial 466/2009(0038655-0 TRF 3 Regiao, atraves de farta documentação de prova, bem como depoimentos e acare testemunhas, apurou que o Sr Marco Aurelio Ribeiro da Costa, brasileiro, casado, 4.189.983-0 SSP-SP inscrito no CPF/MF sob n 206.311.898-15 é o real beneficiario, dono do sujeito passivo fiscalizado desde sua fundação.

Tal condição é a mesma em relação a empresa EB ALIMENTACAO ESCOLAR LTDA CNPJ 05.836.307/0001-40, ficando evidenciado no referido inquerito que a EB continuou a passo que a Sistol a partir do final de 2009, ficou paralisada.

As duas empresas tem a mesma atividade, os mesmos sócios de direito e o mesmo n conforme ficou comprovado no citado inquerito.

A empresa Sistol funcionou na Rua Forte de Cananeia 170- Parque Sao Lourenço-CEP periodo de 27/08/2004 a 15/10/2009, e a empresa EB abriu sua filial 0005-74 no m 06/08/2009, funcionando as duas concomitantemente no mesmo endereço por cerca de dois que ali permaneceu somente a EB caracterizando assim grupo economico, razao pela qual no debito da SISTAL.

Enquadramento Legal

A partir de 01/01/2000

Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.

Repreendo, primeiramente, a conclusão de que as duas pessoas jurídicas Sistol e a filial da E B Alimentação Escolar LTDA, pelo fato de funcionarem concomitantemente no mesmo endereço, possuírem a mesma atividade, os mesmos sócios de direito e o mesmo real beneficiário (informações comprovadas pelo inquérito, ou seja, o processo criminal nem mesmo transitou em julgado), constituem um grupo econômico, e que por isso a E B deve ser considerada responsável solidária de fato no presente processo.

Destaco que o único momento em que a E B Alimentação é citada no TVF (fls.510) trata do engano cometido pelo então procurador da Sistal, Sr. Jorge, que ao invés de levar os arquivos (extratos bancários) desta, por engano manifesto, atendeu erroneamente o Termo de Ciência e de Solicitação de Documentos 0001, levando os arquivos digitais da E B Alimentação.

Ora, tal fato por si só, não pode conduzir a responsabilização solidária da E B Alimentação. Do contrário se estaria abrindo um precedente para que qualquer pessoa física ou jurídica cujo nome apareça por engano num processo administrativo fiscal, consequentemente figurará como responsável solidária da autuada principal; algo no mínimo ilegal. [...]”

Ademais, vê-se que a 1ª Seção de Julgamento sempre considerou que para tal responsabilização, deve-se considerar os atos praticados e, a meu sentir, não há ato conjunto que possa ser considerado como fato gerador para conferir interesse jurídico comum nesse caso vertente. Para tanto, deveria haver a caracterização de interesse jurídico, além do interesse econômico. Eis ementa do acórdão 2402-008.965:

“GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR. INTERESSE JURÍDICO COMUM. A aplicação do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 restringe-se às hipóteses em que a empresa integrante do grupo econômico tenha participado da ocorrência do fato gerador (interesse jurídico comum...[...])”

Nesses termos, no mérito, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, discordo de seu entendimento em relação ao conhecimento e ao mérito do recurso especial apresentado pela Fazenda Nacional.

A ilustre relatora entendeu que os fatos analisados entre o acórdão recorrido e o paradigma de nº 3302-002373 são distintos não cabendo o conhecimento do recurso especial.

No acórdão recorrido, afastou-se a responsabilidade com base no art. 124 I do CTN, mesmo tendo sido constatado que a EB Alimentação funcionava no mesmo local, tendo os mesmos funcionários, ramo de atividade, etc. Veja excerto da acusação fiscal:

(...)

Conforme noticiado pela Procuradoria Regional da República PRR 3 Região através do Ofício PRR3 1703/2012, o Ministério Público Federal através do Inquérito Policial 466/2009 0038655072009.4003.000 TRF 3 Região, através de farta documentação de prova, bem como depoimentos e acareações de várias testemunhas, apurou que o Sr. Marco Aurélio Ribeiro da Costa, brasileiro, casado, empresário, RG 4.189.9830 SSPSP inscrito no CPF sob n 206.311.89815 é o real beneficiário, dono e administrador do sujeito passivo fiscalizado desde sua fundação.

Tal condição é a mesma em relação a empresa E B – ALIMENTAÇÃO ESCOLAR LTDA. CNPJ 05.836.307/000140, ficando evidenciado no referido inquérito que a E.B. continuou as atividades ao passo que a Sistol a partir do final de 2009, ficou paralisada.

As duas empresas tem a mesma atividade, os mesmos sócios de direito e o mesmo real beneficiário, conforme ficou comprovado no citado inquérito.

A empresa Sistol funcionou na Rua Forte de Cananéia 170 – Parque São Lourenço CEP 08.340.020, no período de 27/08/2004 a 15/10/2009, e a empresa EB abriu sua filial 000574 no mesmo endereço 06/08/2009, **funcionando as duas concomitantemente no mesmo endereço por cerca de dois meses, após o que ali permaneceu somente a EB caracterizando assim grupo econômico, razão pela qual foi solidarizada no débito da Sistol.**

No acórdão paradigma nº 3302-002373, em situação muito semelhante foi confirmada a responsabilização das empresas coligadas. Abaixo trecho do voto vencedor:

Conforme apurado e provado pela Fiscalização, as empresas PLANSERVICE BACK OFFICE LTDA, ATRA PRESTADORA DE SERVIÇOS EM GERAL LTDA, PGP PLANEJAMENTO E GESTÃO DE PROCESSOS LTDA, GELDRIA PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA têm como principal quotista, direta ou indiretamente, e dirigente máximo, o Sr. Johannes Antonius Maria Wiegerink. Com exceção da empresa holding, GELDRIA PARTICIPAÇÕES E SERVIÇOS LTDA, todas as demais empresa exercem a mesma atividade de fornecimento de mão-de-obra temporária terceirizada. Formam, portanto, um Grupo Econômico, posto que entre elas existe confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de sócios e administradores. E, como tal, os artigos 124 do CTN e 30 da Lei nº 8.212/91 (transcritos no Termo de Verificação Fiscal e na decisão recorrida), determinam a inclusão desses empresas no pólo passivo do Auto de Infração objeto da contestação.

Conforme descrito pelas empresas na ação judicial citada no acórdão recorrido, as empresas do Grupo GELRE (em torno de 15 empresas) atuavam em conjunto nas “novas frentes de trabalho”, e estavam “umbilicalmente legadas” entre si e gravitavam em torno da GELRE. Pelo histórico constante da Petição Inicial do Processo Judicial nº 152.02.2009.017062-5, fica evidente a existência de interesse comum no resultado dos negócios das empresas prestadoras de serviços terceirizados do Grupo GELRE, conforme bem demonstrou a decisão recorrida.

De forma, que concordo com o despacho de admissibilidade que assim concluiu:

Quanto ao **Acórdão nº 3302-002.373**, entendo que foi demonstrada a divergência jurisprudencial. No acórdão recorrido, diante da constatação de que as empresas ligadas exerciam a mesma atividade, no mesmo local, existindo confusão patrimonial, vinculação gerencial e coincidência de sócios e administradores, afastou-se a responsabilidade solidária das empresas integrantes do grupo econômico. Diversamente, no acórdão paradigma, frente à mesma situação, manteve-se a responsabilidade solidária das empresas coligadas.

Portanto, voto por conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

Mérito

Concordo com a decisão constante do acórdão paradigma, constatado esses elementos, descritos e comprovados pela acusação fiscal, entendo que configura interesse comum para fins de aplicação do art. 124 I do CTN.

Sobre a responsabilidade prevista no art. 124, I do CTN, adoto os mesmos fundamentos proferidos no acórdão 9303-011010, do qual fui relator, abaixo transcrito:

(...)

O litígio refere-se à aplicação dos artigos 124, I do CTN, cuja redação transcrevo abaixo:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Inicialmente, passo a expor meu entendimento sobre a interpretação da expressão “interesse comum” de que trata o artigo 124, inciso I do CTN. Neste sentido, compartilho do entendimento exposto no Parecer Normativo Cosit nº 4, de 10/12/2018, que abaixo, parcialmente, transcrevo:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dispositivos Legais: art. 145, §1º, da CF; arts. 110, 121, 123 e 124, I, do CTN; arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de

1976; arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 167 e 421 do Código Civil.

Fundamentos

Notas Introdutórias

[...]

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

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

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sobre o Interesse Comum

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

17. Ao caracterizar o interesse comum como sendo aquele relacionado com algum vínculo ao fato jurídico tributário, pode-se criar a falsa impressão de que neste parecer se alinharia à tese de que o interesse comum seria o que se denominou interesse jurídico, o que não é verdade.

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

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

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

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

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

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

(...)

Esclarecendo por oportuno que a presente responsabilização, nada tem a ver com o sugerido engano cometido pelo então procurador da Sistal, Sr. Jorge, que intimado para apresentar os extratos bancários da contribuinte Sistal, entregou os extratos da responsável solidária EB Alimentação. Mas sem dúvida que tal fato por si só revela a confusão existente e suporte para a acusação fiscal.

O voto vencedor do acórdão recorrido, entende que as circunstâncias comprovadas, não seriam suficientes para conferir a responsabilidade solidária de que trata o art. 124, inc. I do CTN. Discordo, no meu entender, consubstanciado no Parecer supra transcrito, os fatos comprovados, quais sejam: as duas empresas terem a mesma atividade, os mesmos sócios de direito, o mesmo real beneficiário, funcionando concomitantemente no mesmo endereço; são mais que suficientes para aplicar a responsabilidade solidária nos termos em que foi sustentada pela fiscalização.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal