



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19555.732063/2023-85
ACÓRDÃO	9101-007.181 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	2 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	ANTONIO MANOEL DE CARVALHO NETO

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. AUSÊNCIA DE PROVA DE INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR AUTUADO.

A figuração do sócio-administrador na contratação dos serviços cujas receitas deixaram de ser oferecidas à tributação não caracteriza interesse comum na situação que constitui o fato gerador e não valida sua responsabilização com fundamento no art. 124, I do CTN, mormente se o responsabilizado deixou de ser sócio-administrador na maior parte do período autuado. A infração de lei que motivou a qualificação da penalidade permitiria, apenas, cogitar de imputação com fundamento no art. 135, III do CTN.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial, e no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1402-003.345, na sessão de 15 de agosto de 2018, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, i) não conhecer do recurso voluntário do sujeito passivo por intempestivo; ii) conhecer e afastar a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo solidário e, no mérito, negar provimento ao recurso da responsável solidária Bomtour. O Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella acompanhou pelas conclusões; iii) negar provimento ao recurso de ofício; por maioria de votos, manter a qualificação da multa de ofício em 150%, vencido o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella que a reduzia ao percentual de 75%.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

OMISSÃO DE RECEITAS. AUSÊNCIA DE PRESUNÇÃO. PROVAS DIRETAS.

A obtenção do valor da receita bruta através das notas fiscais de serviços emitidas pela interessada constitui prova direta e não uma presunção.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. AUSÊNCIA DE INTERESSE COMUM. EXCLUSÃO

Não demonstrado o interesse comum preceituado no art. 124, I do CTN, na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal, deve ser afastada a responsabilidade tributária solidária atribuída ao sócio-administrador.

O litígio decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento apurados nos anos-calendário 2011 e 2012 a partir da constatação de omissão de receitas, por falta de emissão de notas fiscais na prestação de serviços da locação de veículos por ST Locação de Veículos Ltda. Houve imputação de multa qualificada e de responsabilidade tributária a Antonio Manoel de Carvalho Neto e a Bomtour Serviços Ltda. A autoridade julgadora de 1ª instância apenas afastou a responsabilidade tributária de Antonio Manoel de Carvalho Neto e submeteu esta parte da decisão a reexame necessário (e-fls. 1208/1225). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou conhecimento ao recurso voluntário de ST Locação de Veículos Ltda, negou

provimento ao recurso voluntário de Bomtour Serviços Ltda e negou provimento ao recurso de ofício (e-fls. 1362/1386).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 18/09/2018 (e-fl. 1387) e em 17/10/2018 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 1388/1412 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1430/1434, do qual se extrai:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Responsabilidade solidária (art. 124, I, do CTN)”

Decisão recorrida:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO ADMINISTRADOR. AUSÊNCIA DE INTERESSE COMUM. EXCLUSÃO.

Não demonstrado o interesse comum preceituado no art. 124, I, do CTN, na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal, deve ser afastada a responsabilidade tributária solidária atribuída ao sócio-administrador.

[...].

Verificando o termo de sujeição passiva solidária lavrado contra o Sr. Antônio (fl. 463), verifico que a imputação legal dada foi com base no art. 124, I, do CTN, com a seguinte fundamentação fática no termo de sujeição passiva solidária para tal imputação:

No caso sob análise, restou cabalmente demonstrado por meio do processo administrativo fiscal nº (sic) que até junho de 2011, parte do objeto do lançamento, o senhor Antônio Manoel de Carvalho Neto, ainda era o sócio da empresa acima identificada, assinou todos os contratos firmados com diversas prefeituras para prestação de serviços de locação de veículos.

Também foi verificado que, até junho de 2011, esse senhor era sócio da empresa detendo 99,99% do Capital Social. Ou seja, era praticamente uma firma individual, na qual ele agia de forma direta e pessoal, muito embora usando o nome da empresa. Portanto, todos os atos praticados por esta pessoa jurídica dizem respeito diretamente ao sócio majoritário daquela, restando patente o interesse comum com o sujeito passivo nas situações que constituíram os fatos geradores do crédito tributário lançados na ação fiscal, objeto parcial daquele processo administrativo fiscal.

[...].

Por conseguinte, entendo que a autoridade fiscal quis realmente imputar a situação no art. 124, I, do CTN, entendendo que havia interesse comum na situação relatada.

Contudo, como se verifica na jurisprudência do STJ e do Carf, na responsabilidade solidária não basta demonstrar o fato da estreita ligação econômica, financeira e patrimonial entre as empresas e as pessoas físicas, o que, por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no

pagamento de tributo devido por uma das empresas. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre pessoas pertencente ao mesmo grupo econômico-financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, o que não se caracteriza no presente caso na pessoa física do Sr. Antonio Manoel de Carvalho Neto. O Sr. Antonio Manoel de Carvalho Neto está configurado como sócio-administrador da ST em parte do período autuado de janeiro/2011 até junho/2011, e não logrando trazer maiores elementos que caracterizam o interesse comum primado nos termos do art. 124, I, do CTN, não vejo como atribuir a responsabilidade tributária intentada pela autoridade fiscal atuante, e exonerada pela autoridade julgadora a quo.

Acórdão paradigma nº 1202-00.362, de 2010:

SOLIDARIEDADE PASSIVA, INTERESSE COMUM. DESIGNAÇÃO LEGAL.

Nos termos do art. 124 do CTN, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as pessoas expressamente designadas por lei.

[...].

O Auditor caracterizou a sujeição passiva solidária, nos termos do art. 124 do CTN, em relação aos sócios da fiscalizada, tendo em vista a constatação de que os sócios administradores procuraram, de forma dolosa, impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal. Para tanto, furtaram-se de apresentar toda documentação contábil-fiscal, bem como deixaram de registrar a quase totalidade de suas movimentações bancárias e de declarar os valores devidos à Fazenda Pública.

[...].

A própria extrema discrepância entre a movimentação financeira da impugnante e sua receita informada, que informou em declaração apenas 7% de toda receita apurada, já demonstra a atividade dolosa dos sócios da pessoa jurídica de excluir da escrituração e tributação a quase totalidade da receita, corroborando na caracterização do interesse comum dos sócios e a pessoa jurídica.

Acórdão paradigma nº 1201-001.640, de 2017:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS-ADMINISTRADORES.

Cabe a responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I, do CTN aos sócios administradores, tomadores das decisões que conduziram à autuação fiscal; e, tendo em vista a identificação de simulação, portanto, dolo e sonegação, também aplicável a responsabilização pelo art. 135, III, do CTN.

[...].

151. A pessoa jurídica controladora (99,99%) foi responsabilizada solidariamente com base nos art. 124, I do CTN.

[...].

157. E se a Heber Participações detinha 99,99%, obviamente, todas decisões eram suas.

[...].

159. À vista do exposto, fica claro que cabe manter a responsabilidade solidária da controladora Heber Participações, nos termos do art. 124, I, do CTN.

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *na responsabilidade solidária não basta demonstrar o fato da estreita ligação econômica, financeira e patrimonial entre as empresas e as pessoas físicas, o que, por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas* [o sr. Antonio Manoel de Carvalho Neto detinha 99,99% do Capital Social], o **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº **1201-001.640, de 2017**) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *cabe a responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I, do CTN aos sócios administradores, tomadores das decisões que conduziram à autuação fiscal* [a Heber Participações detinha 99,99% do Capital Social].

Já no referente ao **primeiro acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº **1202-00.362, de 2010**), **não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas**.

Enquanto na **decisão recorrida** o Auditor caracterizou a sujeição passiva solidária, nos termos do art. 124 do CTN, em relação ao sócio da fiscalizada, tendo em vista a constatação de que *todos os atos praticados pela pessoa jurídica dizem respeito diretamente ao sócio majoritário daquela* [o sr. Antonio Manoel de Carvalho Neto detinha 99,99% do Capital Social], no **acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº **1202-00.362, de 2010**), **ao contrário**, o Auditor caracterizou a *sujeição passiva solidária, nos termos do art. 124 do CTN, em relação aos sócios da fiscalizada, tendo em vista a constatação de que os sócios administradores procuraram, de forma dolosa, impedir o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação principal*.

São, pois, **situações fáticas distintas**, a demandarem, forçosamente, decisões diversas, insuscetíveis de uniformização por meio do Recurso Especial de divergência.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto. *(destaques do original)*

A PGFN argumenta que *a própria decisão recorrida reconhece a ocorrência de fraude/ dolo/ simulação no presente caso, mas ainda assim excluiu o sócio-administrador e controlador do polo passivo, por entender que a acusação fiscal a respeito estaria desprovida de fundamentação fática, uma vez que a fiscalização não atribuiu/comprovou de modo específico o “interesse comum”. Para a decisão recorrida, seria “é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador”*.

Sob esta ótica, haveria divergência em face do paradigma nº 1202-00.362 (rejeitado no exame de admissibilidade), bem como em relação ao paradigma nº 1201-001.640, em relação ao qual destaca-se, de sua ementa, que:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS-ADMINISTRADORES.

Cabe a responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I do CTN aos sócios administradores, tomadores das decisões que conduziram à autuação fiscal; e, tendo em vista a identificação de simulação, portanto, dolo e sonegação, também aplicável a responsabilização pelo art. 135, III do CTN.

E, de seu voto condutor, a PGFN refere os seguintes excertos:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

151. A pessoa jurídica controladora (99,99%) foi responsabilizada solidariamente com base nos art. 124, I do CTN.

152. Mas, houve a comprovação da simulação e conduta dolosa, que levou à sonegação de IRPJ e CSLL devidos; não se trata de simples inadimplemento de obrigação tributária.

153. Quanto ao art. 124, I do CTN, que exige a comprovação de "interesse jurídico comum", ou seja a realização conjunta do fato gerador, analisa-se nos itens do voto, a seguir.

(...)

156. Consta da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica DIPJ 2010/2009, Ficha 60 Identificação de sócios ou Titular: 99,99% Heber Participações S/A; 0,01% Silmar Roberto Bertin; confirmado pela 55ª alteração e consolidação do contrato social, de 31/08/2009, págs. 53/63; neste instrumento consta:

(...)

157. E se a Heber Participações detinha 99,99%, obviamente, todas decisões eram suas.

(...)

159. À vista do exposto, fica claro que cabe manter a responsabilidade solidária da controladora Heber Participações, nos termos do art. 124, I do CTN.

2.8.2.3 Sócios pessoas físicas. Natalino Bertin, Fernando Antonio Bertin, Silmar Roberto Bertin, Reinaldo Bertin, João Bertin Filho.

160. Silmar Roberto Bertin, sócio 0,01% da controladora Heber Participações; Interveniante-anuente do Acordo de Associação (págs. 211/216); Natalino Bertin e Fernando Antonio Bertin, também intervenientes-anuentes do Acordo de Associação.

161. Todos os identificados no subtítulo supra constam da cláusula 5ª da alteração contratual e consolidação de 31/08/2009 como sócios da Heber Participações e diretores-administradores da atuada, ficando investidos, "em

conjunto de dois, independentemente da ordem, de todos os poderes necessários à realização dos objetivos sociais."

162. À vista disso, cabe manter a responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I do CTN e, haja vista a identificação de simulação, portanto, dolo e sonegação, também aplicável a responsabilização pelo art. 135, III do CTN."
(destaques do original)

Na sequência, arremata a demonstração da divergência jurisprudencial consignando que:

Como se vê, é manifesta a identidade (ou similitude) fática entre as situações analisadas no acórdão recorrido e no(s) paradigma(s). Todos tratam da responsabilidade solidária, nos termos do art. 124 e/ou do art. 135, do CTN, de sócio-gerente quando verificado que este agiu com excesso de poderes e/ou com violação à lei e/ou estatuto/contrato social.

Ficou constatado nos presentes autos infração à legislação tributária praticada mediante fraude/ dolo/ sonegação. É importante registrar a título de nota que em todos os casos foi mantida a qualificação da multa de ofício.

De início, cabe esclarecer que a demonstração da presente divergência não está centrada nessas questões de fundo, mas sim na responsabilização dos administradores e/ou controladores da pessoa jurídica autuada.

A questão é que, em todos os casos confrontados, ficou provada a prática de infração à legislação tributária com fraude/ sonegação/ dolo. A fiscalização naqueles casos tratados nos precedentes indicados não se concentrou em produzir provas diretas da participação efetiva de cada um dos administradores nas infrações à legislação tributárias apontadas nem demonstrou a prática conjunta do fato gerador. Ao revés. O Fisco provou a prática da infração pela pessoa jurídica autuada e, como decorrência, considerando a constatação de fraude/ sonegação/ dolo, imputou a responsabilidade solidária aos sócios administradores e/ou controladores da pessoa jurídica.

O acórdão recorrido entendeu não estar devidamente caracterizada a responsabilidade solidária do sócio administrador da empresa autuada. Muito embora tenha reconhecido que as condutas imputadas no auto de infração foram intencionais, concluiu a decisão guerreada que a imputação de responsabilidade deve decorrer de uma conduta de cada um dos responsáveis e que é imprescindível a realização conjunta da situação configuradora do fato gerador, o que não foi demonstrado pela autoridade fiscal. Assim, concluiu, com relação ao interesse comum, que o simples fato de ser sócio-administrador e/ou controlador, por maior que seja a sua participação, não caracteriza o interesse comum previsto no art. 124 do CTN.

Por outro lado, os paradigmas, uma vez verificada a infração à lei e a caracterização da fraude, sonegação nos autos, considerando os poderes gerenciais dos administradores e/ou controladores, mantiveram sua inclusão no

pólo passivo da obrigação tributária como responsáveis solidários, nos termos do art. 124 do CTN.

Os paradigmas, além da caracterização nos autos da prática de infração à lei e a caracterização da fraude/ sonegação/ dolo já analisada e considerada como comprovada em relação à pessoa jurídica, não exigiram nenhum outro elemento para responsabilizar os administradores e/ou controladores. Não exigiram nenhuma descrição detalhada de ilícitos cometidos pelos administradores e/ou controladores, nem que ficasse demonstrada a prática conjunta do fato gerador, ou qualquer prova específica nesse sentido. Ao contrário da decisão recorrida, como visto.

Logo, a tese dos paradigmas referidos é de que provado pela fiscalização que o sócio gerente agiu com excesso de poderes e/ou com infração à lei, cabe a sua responsabilização pelos créditos tributários correspondentes, a teor do que dispõe o art. 124, inciso I do CTN. Essa conduta se mostra materializada quando é apresentada declaração falsa (zerada ou com valores ínfimos em relação à receita efetivamente auferida) à autoridade tributária, quando são omitidos e subtraídos à tributação valores expressivos e de forma reiterada, etc.

Essas ocorrências foram verificadas de forma similar nestes autos e nos autos nos quais foram proferidos os paradigmas.

Assim, nos paradigmas prevaleceu o entendimento de que a constatação de fraude/ dolo/ sonegação fiscal (exemplificativamente, omissão de valores elevados ocorrida de modo reiterado) permite, sim, a responsabilização solidária dos sócios administradores e/ou controladores e demonstra o interesse comum a que alude o art. 124 do CTN.

Nesses termos, fica claro que os paradigmas se se deparassem com o julgamento do caso descrito neste feito, de modo diverso da decisão recorrida, teriam mantido a responsabilização dos sócios gerentes e/ou controladores da pessoa jurídica atuada. Isso porque no relatório fiscal ficou devidamente demonstrado: (i) que os coobrigados eram sócios administradores e/ou controladores da pessoa jurídica atuada e não meramente sócios; (ii) que a sua responsabilização decorreu dos poderes que detinham na pessoa jurídica atuada e não da mera condição de sócios; (iii) que houve mais do que mera supressão de tributos; (iv) que os coobrigados eram responsáveis pela empresa e detinham poderes para agir em seu nome; (v) que as condutas foram dolosas, intencionais e praticadas de forma reiterada sendo que a própria decisão recorrida reconheceu que as condutas foram claramente intencionais; (vi) que foram omitidos da tributação elevados valores, resultando numa relevante supressão de tributos; (vii) que ficou comprovada a fraude/ dolo/ sonegação fiscal.

Enfim, todos esses elementos demonstram de forma indubitável, na linha consagrada pelos precedentes citados como paradigmas, que houve ação dolosa, suficiente para ensejar a responsabilidade solidária dos sócios administradores.

Diante do exposto, fica devidamente demonstrada a divergência jurisprudencial acerca do disposto no art. 121; no art. 124, inciso I; e no art. 135, inciso III, todos do CTN; arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Fica claro, portanto, que diante da mesma situação fática discutida no acórdão recorrido e no(s) paradigma(s) foi dada solução jurídica diversa pelos órgãos julgadores.

No mérito, defende a reforma do acórdão recorrido sob os seguintes fundamentos:

Sobre o tema, convém preliminarmente verificar o que prescreve o art. 121 do Código Tributário Nacional - CTN, *verbis*:

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

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

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

Constata-se que o Código Tributário Nacional estrutura a sujeição passiva em direta, quando a obrigação recai sobre o contribuinte, aquele que realiza o fato jurídico passível de tributação e indireta quando a obrigação recai sobre um responsável, que embora não tenha praticado o fato jurídico tributário, está relacionado indiretamente com este fato.

Diga-se, de pronto, que o presente crédito tributário, conforme preconiza o CTN, é de responsabilidade direta do contribuinte e solidariamente dos sócios-gerentes, não havendo benefício de ordem, nem exclusão de um ou de outro.

O mesmo CTN, em seu artigo 121, como visto anteriormente, deixa claro que sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, podendo ele revestir a condição de **contribuinte** ou **responsável**.

Cabe também, por relevante, a reprodução do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN), que tem a seguinte redação, *verbis*:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

De todo o exposto, conclui-se que a responsabilidade pessoal pelo crédito tributário, recai sobre quem, de qualquer forma, age com infração à lei, tornando-se sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 121, II do CTN, podendo dela ser exigido, inclusive, se fosse o caso, diretamente o crédito tributário em virtude da inobservância intencional da legislação em trato.

Outrossim, a hipótese examinada, de responsabilidade do sócio-gerente que age com excesso de poderes e/ou com violação à lei e/ou aos estatutos e contratos sociais, é da espécie solidária, conforme ensinamento acima transcrito.

Assim, fica claro que cabe a responsabilização solidária do sócio administrador e/ou controlador com base no art. 124, do CTN, sendo prescindível o enquadramento da conduta também no art. 135, III do CTN para que se verifique a solidariedade.

Veja-se o teor do Relatório Fiscal quando fundamenta a imputação da responsabilidade:

“Sujeitos Passivos Solidários

37. Durante a ação fiscal, o Sr. Antônio Manoel de Carvalho Neto compareceu à Receita Federal do Brasil em Aracaju e prestou alguns esclarecimentos, dos quais se destacam alguns pontos:

- Em meados do ano de 2007, após receber uma proposta de venda dos ativos da empresa, resolvi vendê-la para um grupo do Estado de São Paulo, que estavam, na época adquirindo várias empresas de locação de veículos nos estados nordestinos.*
- Na ocasião firmamos um Contrato em Conta de Participação, por meio do qual eu fiquei como sócio ostensivo e a empresa Bomtuor, com sede em Salvador/BA ficaria como sócio oculto.*
- Neste período todo o ativo da empresa foi transferido para a Bomtour, bem como todos os valores das dívidas ficaram de responsabilidade desta empresa.*
- Diminuído o valor do ativo das obrigações, restaram R\$ 9.841.217,00, quitados por meio de depósitos em minha conta no valor de R\$ 5.700.000,00 no dia 25 de outubro de 2007, e outro de R\$ 4.000.000,00 no dia 24 de janeiro de 2008, e a diferença foi efetuada em diversos créditos em minha conta durante o ano de 2008.*
- Nas obrigações da empresa havia vários empréstimos bancários, cuja garantia pessoal (aval) foi dada por mim, enquanto pessoa física. Por esse motivo, ficou acertado que só passaria a empresa, com alteração no quadro societário, quando houvesse a transferência da garantia pessoal para outra pessoa, fato que não ocorreu conforme o combinado que seria dentro de 90 dias. Por isso só passei a administração de fato e de direito para os novos proprietários em junho de 2011, mês em que foram quitados os empréstimos em meu nome.*

38. No dia 11 de abril de 2011 foi encerrada uma ação fiscal contra o sujeito passivo deste lançamento, cujos fatos geradores analisados foram os anos-calendário de 2007 e 2008, e o crédito tributário apurado está sendo administrado por meio do processo administrativo fiscal nº 10510.721220/201135. Durante os trabalhos dessa ação fiscal, em

atendimento a um Termo de Intimação, o Sr. Antônio Manoel de Carvalho Neto prestou alguns esclarecimentos, constantes no Termo de Verificação Fiscal, peça integrante dos autos daquele processo, do qual se extrai alguns itens.

- *A ST Locação é uma empresa que sempre atuou no ramo de locação de veículos automotores, nos termos do seu Contrato Social;*
- *Vendeu a empresa em 23 de outubro de 2007, e a alienação alcançou a totalidade da frota de veículos automotores, à época, da ST Locação;*
- *A ST sempre contratou, principalmente, com o poder público, por meio de licitações.*

Sendo assim, o seu CNPJ está atrelado aos contratos públicos, sem possibilidade de transferência desses contratos, conforme regras prescritas na Lei nº 8.666/1993 (Lei das Licitações). Por esta razão, a ST Locação, detentora dos contratos, e a BOMTOUR SERVIÇOS LTDA., CNPJ 33.799.180/0001-71, sociedade empresária limitada, localizada na Avenida Santiago de Compostela, s/n, bairro Brotas, em Salvador/BA, CEP 40275-700, firmaram a SCP, tendo a ST como sócia ostensiva, sendo esta a única forma de se associarem sem prejuízo dos referidos contratos.

39. Assim, mesmo o Sr. Antônio Manoel de Carvalho Neto tendo alienado a empresa em 2007, ainda assim permaneceu na administração da sociedade até que seu interesse tenha chegado ao fim, o que ocorreu em junho de 2011.

40. A empresa Bomtour Serviços Ltda adquiriu toda a frota da ST Locação, e até o presente momento não há notícia de que esses veículos tenham saído de sua propriedade.

41. Os fatos narrados comprovam que tanto o Sr. Antônio Manoel de Carvalho Neto, quanto a empresa Bomtour Serviços Ltda., têm interesse comum nas situações que constituíram os fatos geradores do presente lançamento de crédito tributário, devendo ser, portanto, arrolados como sujeitos passivos solidários, nos termos do inciso I, do art. 124, do Código Tributário Nacional.

42. Por fim, interessante acrescentar que essas duas pessoas (física e jurídica) foram arrolados como sujeitos passivos solidários no lançamento do crédito tributário, cuja administração está sendo feita por meio do processo nº 10510.721220/201135.

O fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não é o mero interesse de fato, mas sim o interesse jurídico que surge a partir da existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário. (Neder, Marcos Vinicius, in Responsabilidade Tributária / Coordenadores Maria Rita Ferragut e Marcos Vinicius Neder, São Paulo, Dialética, 2007, p. 39/42).

Contudo, se interesse comum representa por um lado a existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada, por outro não significa praticar o mesmo fato de forma conjunta. Essa seria uma visão muito estreita e rígida da dicção legal.

Desta forma, ao pagar menos tributo, as pessoas envolvidas tiveram oportunidade de lucrar mais, efetuar retiradas, que não se sabe se seriam possíveis se a empresa pagasse seus tributos em seguimento às regras tributárias. Aliás, a pessoa jurídica é uma ficção, não tem capacidade de dizer se quer ou não pagar tributo. Quem determina isso é sempre uma pessoa física.

Logo comprovado o “domínio do fato”, seja pela condição de administrador, seja pela condição de controlador, resta provado o interesse comum previsto no art. 124, I, do CTN.

Além disso, sob qualquer ótica que se vislumbre a questão, a responsabilidade solidária dos coobrigados indicados no Termo de Sujeição Passiva está devidamente fundamentada. Isso porque o sujeito passivo se defende dos fatos e não do dispositivo legal.

Portanto, ainda que não indicado expressamente o art. 135, III, do CTN nos fundamentos legais do lançamento, nada impede a caracterização da responsabilidade solidária com base nesse dispositivo, seja de forma individual, seja de forma conjunta.

Ao julgador é que cabe o enquadramento jurídico dos fatos. O coobrigado sabe exatamente quais são os fatos que levaram à sua responsabilização e deles se defendeu. Não há qualquer prejuízo, portanto.

No caso específico destes autos, a sonegação está patente. Os fatos narrados pela autuação, e comprovados pelos documentos acostados ao processo, demonstram que não ocorreu um mero atraso ou falta de recolhimento de tributos.

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

Conclui-se que pode perfeitamente ser o sócio-gerente responsabilizado solidariamente pelo crédito tributário imputado à atuada, relativamente ao montante apurado no período compreendido em que exerceu a gerência da pessoa jurídica em trato, em respeito às regras gerais de direito tributário que tratam da responsabilidade pessoal pelo recolhimento dos tributos, resultante de atos praticados por representantes de pessoas jurídicas de direito privado com infração de lei, que, inclusive, não comporta benefício de ordem.

No caso vertente, inúmeras razões corroboram o acerto da inclusão dos administradores e/ou controladores da pessoa jurídica atuada como

responsáveis pelo crédito tributário: (i) os coobrigados eram sócios administradores da pessoa jurídica autuada e não meramente sócios; (ii) a sua responsabilização decorreu dos poderes que detinham na pessoa jurídica autuada e não da mera condição de sócios; (iii) que houve mais do que mera supressão de tributos; (iv) os coobrigados eram responsáveis pela empresa e detinham poderes para agir em seu nome; (v) as condutas foram dolosas, intencionais e praticadas de forma reiterada sendo que a própria decisão recorrida reconheceu que as condutas foram claramente intencionais praticadas com fraude/ sonegação; (vi) houve entrega de declarações falsas. Enfim, todos esses elementos demonstram de forma indubitável que houve ação dolosa suficiente para ensejar a responsabilidade solidária dos sócios administradores.

Nesses termos, restou demonstrado o interesse comum e também ficou devidamente comprovada a infração à lei.

Os administradores e/ou controladores da autuada tinham interesse comum na situação que constituiu o fato gerador dos tributos ora lançados e eram pessoalmente responsáveis pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, dado o fato de que eram os sócios-administradores da empresa.

Outrossim, descabe exigir, para a responsabilização dos sócios administradores, qualquer individualização da conduta ou mesmo a prática conjunta do fato gerador. Seja porque não se trata de imputação de responsabilidade penal. Seja porque a lei tributária não traz essa exigência.

A respeito, veja-se o seguinte trecho do Acórdão n.º 1301002.749 (Processo nº 13896.721615/201491) que muito bem esclarece a questão:

“No que diz respeito aos debates sobre individualização de conduta para fins de qualificação da multa, há de se ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça vem entendendo, de fato, ser necessária identificação da conduta dos acusados dos chamados “crimes societários”.

Contudo, há reiteradas decisões no sentido de que mostra-se suficiente para tal individualização de conduta a comprovação de que o acusado detinha poderes de administração da pessoa jurídica. Veja-se, por exemplo, o decidido no AgRg no REsp 1.551.783/SP:

[...]

Nos termos da jurisprudência desta Corte Superior de Justiça, não há como reconhecer a inépcia da denúncia se a descrição da pretensa conduta delituosa foi feita de forma suficiente ao exercício do direito de defesa, com a narrativa de todas as circunstâncias relevantes, permitindo a leitura da peça acusatória a compreensão da acusação, com base no artigo 41 do Código de Processo Penal (RHC 46.570/SP, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, Sexta Turma, julgado em 20/11/2014, DJe 12/12/2014).

(...)

Nessa linha, os seguintes julgados:

(...)

3. Nos crimes societários, não se exige a descrição individualizada das condutas de cada acusado, bastando para se assegurar o direito à ampla defesa a descrição do fato delituoso e a indicação da participação de cada autor na empreitada criminosa. Assim, **no caso dos autos, não há falar em responsabilidade penal objetiva, tendo em vista que ficou demonstrado na denúncia o liame subjetivo na conduta imputada ao recorrente, que, como sócio e administrador da pessoa jurídica, supostamente teria sonegado tributo mediante a omissão de informação às autoridades fazendárias e fraude na fiscalização tributária.** Recurso ordinário em habeas corpus desprovido. (RHC 70.805/SP, Rel. Ministro JOEL ILAN PACIORNIK, QUINTA TURMA, julgado em 09/08/2016, DJe 19/08/2016)

(...)

6. No caso dos autos, **de acordo com a peça vestibular, os recorrentes, na qualidade de administradores da Drogaria Principal do Bairro Ltda., teriam fraudado a fiscalização tributária, omitindo receita relativa a saídas de mercadorias tributadas em documento exigido pela lei fiscal, creditando-se, indevidamente, do ICMS incidente sobre tais operações, o que teria resultado em prejuízo à Fazenda Estadual superior a 2 (dois) milhões de reais, descrição que atende de forma satisfatória as exigências legais para que se garanta ao réu o exercício da ampla defesa e do contraditório.**

[...]

2. Recurso desprovido. (RHC 67.183/RJ, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 9/8/2016, DJe 24/08/2016).

(...)

IV Na hipótese em análise, **a peça inaugural da acusação revela que os denunciados, por meio da empresa CPI Engenharia Ltda, teriam suprimido valores relativos ao ICMS, através da inserção de elementos inexatos em documentos fiscais e utilização de documentos inexatos, conforme auto de infração e outros documentos do processo criminal.**

V Quanto à autoria, **o liame entre o agir do denunciado e o crime imputado está estabelecido em face da condição de responsável que ostenta perante a sociedade.** Por isso, no caso, ao contrário do que se alega na peça recursal, verifica-se a possibilidade de plena defesa do acusado a partir da imputação do Ministério Público. Recurso ordinário desprovido. (RHC 67.089/SP, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 04/08/2016, DJe 17/08/2016)

Com efeito, se tal interpretação é dada pelo próprio STJ no julgamento de recursos no âmbito criminal derivados de procedimentos fiscais, não há

como se distanciar, em relação aos mesmos fatos, no que diz respeito à individualização de conduta para fins de apuração de responsabilidade tributária.”

Diante do exposto, conclui-se que a decisão recorrida merece reforma devendo ser restabelecido o lançamento em sua integralidade com a responsabilização solidária imputada pela fiscalização. *(destaques do original)*

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, *para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo o lançamento tal como efetuado, inclusive com a imputação de responsabilidade solidária.*

Cientificado em 18/02/2019 (e-fl. 1443/1444), o responsável Antônio Manoel de Carvalho Neto apresentou contrarrazões em 01/03/2019 (e-fls. 1445/1461) nas quais relata os argumentos da PGFN e observa:

13. Contudo, como detalhadamente exposto no presente processo à exaustão, diga-se de passagem, o Recorrido, em 03 de junho de 2011 deixou de figurar como sócio e administrador da empresa autuada, oportunidade em que alienou a totalidade de suas quotas à Sra. Neusa Aparecida Morari Parron, fato este, inclusive, que foi constatado pela D. Fiscalização, conforme item 13 do relatório fiscal. **Detalhe: a C. Recorrente, em seu recurso, não tratou desse ponto, ou seja, desconsiderou que o Recorrido se retirou da ST, fato que, por si só, já deveria ser motivo suficiente para que o recurso não seja provido, sendo mantido o v. acórdão.**

14. Cumpre esclarecer que a alienação das quotas do capital social da autuada ST, pertencentes ao Recorrido, deu-se de forma idônea e foi devidamente comprovada nos autos, consoante se explicará novamente a seguir.

15. O Recorrido devia à autuada ST, a título de mútuo, o montante de R\$ 11.100.000,00 (onze milhões e cem mil reais), assim composto: (i) no ano-calendário de 2007 contraiu mútuo no valor de R\$ 5.700.000,00 (cinco milhões e setecentos mil reais) e no ano-calendário de 2008 contraiu outro mútuo no valor de R\$ 5.400.000,00 (cinco milhões e quatrocentos mil reais).

16. No ano-calendário de 2009, com o intuito de quitar parte de sua dívida perante a autuada ST, o Recorrido pagou a importância de R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) ao longo do ano, principalmente, nos meses de setembro e novembro de 2009, razão pela qual sua dívida foi reduzida para R\$ 10.500.000,00 (dez milhões e quinhentos mil reais).

17. No ano-calendário de 2010, o Recorrido realizou, também, o pagamento de parte de sua dívida no montante total de R\$ 662.456,00 (seiscentos e sessenta e dois mil, quatrocentos e cinquenta e seis reais), em três parcelas: R\$ 482.370,34 (quatrocentos e sessenta e dois mil, trezentos e setenta reais e trinta e quatro centavos em 28/07/2010; R\$ 132.085,00 (cento e trinta e dois mil e oitenta e

cinco reais) em 14/10/2010; e R\$48.000,00 (quarenta e oito mil reais) em 30/12/2010.

18. Dessa forma, em 2010, a dívida fechou o ano em R\$ 9.837.544,66 (nove milhões, oitocentos e trinta e sete mil, quinhentos e quarenta e quatro reais e sessenta e seis centavos).

19. Por fim, no ano-calendário de 2011, com o intuito de quitar ainda mais uma parte de sua dívida perante a atuada ST, o Recorrido pagou a importância de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), em 04/04/2011, pelo que o saldo de sua dívida foi reduzida para R\$ 9.337.544,66 (nove milhões, trezentos e trinta e sete mil, quinhentos e quarenta e quatro reais e sessenta e seis centavos).

20. Importante mencionar que os pagamentos dos mútuos ocorridos em 2009, 2010 e 2011, ocorreram porque a ST necessitou de aportes de valores, os quais foram realizados por seu sócio à época, o ora Recorrido, mediante quitações parciais do mútuo, a fim de pagar contas com terceiros.

21. Portanto, o saldo da dívida do Recorrido com a atuada ST, a título de empréstimo, no ano-calendário de 2011, até o mês de junho, foi consolidada no valor de R\$ 9.337.544,66 (nove milhões, trezentos e trinta e sete mil, quinhentos e quarenta e quatro reais e sessenta e seis centavos).

22. Cumpre ressaltar que todos os empréstimos contraídos pelo Recorrido, bem como os pagamentos, foram informados à Receita Federal do Brasil por meio de suas Declarações de Imposto de Renda -DIRPF dos anos-calendários de 2007 a 2011, tendo sido todos os documentos originais anexados ao presente processo, ou seja, SEM RETIFICAÇÕES, que atestam ainda mais suas idoneidades.

23. Ocorre que em junho de 2011, o Recorrido - sócio que, à época, detinha praticamente 100% do capital social da Atuada, resolveu alienar suas quotas para a Sra. Neusa Aparecida Morari Parron (doravante, a "Neusa"), membro do Grupo de empresas a que pertence a Bomtour.

24. Isso porque seu papel na sociedade ST tinha se encerrado, pois (i) toda a frota que vendeu à Bomtour em 2007 estava quitada, considerando que o aval que respaldava a operação era todo seu, uma vez que os bancos se negaram a substituir quando da compra pela Bomtour; e (ii) a Bomtour e o Grupo que ela pertence já tinham adquirido a expertise necessária para a condução do negócio, inclusive, perante os clientes, além de terem transferidos a maior parte dos contratos com clientes.

25. Nesse ponto, frisa-se que o Recorrido devia à atuada ST o montante de R\$ 9.337.544,66 (nove milhões, trezentos e trinta e sete mil quinhentos e quarenta e quatro reais e sessenta e seis centavos), de acordo com o explanado nos itens anteriores.

26. Assim, a alienação de suas quotas da ST para a Sra. Neusa se deu por meio de assunção da dívida e de todos seus ônus, de modo que a Sra. Neusa assumiu a totalidade da referida dívida.

27. Cabe lembrar, também, que não obstante o Recorrido ter demonstrado a validade da operação que alienou sua participação societária na ST à Sra. Neusa por meio do Contrato de Cessão de Quotas da S.T. Locação de Veículos Ltda., devidamente registrado, bem como da respectiva alteração do contrato social da Autuada, ainda recolheu aos cofres públicos o valor do Imposto de Renda da pessoa física devido sobre Ganho de Capital gerado na referida alienação.

28. Ressalta-se, foi recolhido o valor de **R\$ 658.131,69** (seiscentos e cinquenta e oito mil, cento e trinta e um reais e sessenta e nove centavos) a título de Imposto de Renda sobre ganho de capital - IRPF/GCAP. Tudo devidamente declarado para a Receita Federal, consoante demonstrado nos autos.

29. Cumpre frisar que até os dias atuais a autuada, ST, continua em pleno funcionamento, prestando serviços inclusive a entidades públicas, a exemplo da Secretaria da Segurança Pública do Estado de Sergipe, fato que ratifica a retirada do ora Recorrido, sem qualquer alusão à fraude. Ou seja, a retirada do Recorrido da autuada ST deu-se de maneira legal e sem qualquer questionamento.

30. Desse modo, não há que se falar em sujeição passiva do Recorrido quanto a tributos que não lhe dizem respeito. (destaques do original)

Acrescenta que a ordem constitucional vigente não aceita a responsabilização de quem quer que seja sem a presença de culpa ou dolo subjetiva, e restou assentado no acórdão recorrido que não há que se falar em simulação, fraude ou dolo, até mesmo porque a receita bruta apurada pela D. Fiscalização foi baseada em documentos idôneos e válidos emitidos pela própria autuada. Aduz que, também, não há dolo ou culpa do Recorrido nas referidas operações que possam qualificá-lo com responsável solidário pelo suposto crédito tributário exigido. Aceitar tal acepção, seria violar o disposto no artigo 124 do CTN.

Reproduz excertos do acórdão recorrido, cita jurisprudência neste sentido, e acrescenta:

36. Diante disso, verifica-se que a C. Recorrente tenta imputar ao Recorrido, assim como fez a D. Autoridade Fiscal, a interpretação do artigo 124, inciso I, do CTN de forma isolada, quando, na realidade deveria tê-lo examinado dentro do Sistema Jurídico, mais precisamente, em conexão com os artigos 134 e 135 do CTN, que cuidam, respectivamente, da responsabilidade solidária dos sócios e da responsabilidade pessoal dos sócios, diretores, gerentes.

37. Na responsabilidade solidária do sócio de que trata o artigo 134, três são os requisitos: a) o estado de liquidação da sociedade; b) a impossibilidade de o contribuinte satisfazer a obrigação principal; c) fato de o responsável solidário ter

uma vinculação indireta, por meio de ato omissivo ou comissivo, com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

38. Na responsabilidade pessoal do artigo 135, que se opera por substituição, os sócios, diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas privadas só respondem pelos créditos tributários que resultem exclusivamente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

39. Dentro deste contexto, a intenção de caracterização da responsabilidade tributária solidária pelo pagamento do imposto à pessoa jurídica ou pessoa física terceira deve ser instruída com conjunto probatório consistente a comprovar a participação do Terceiro no ato considerado como dolo, fraude ou simulação, por meio de provas documentais e fáticas a serem apresentadas durante o processamento da fiscalização e conclusão do Auto de Infração, o que não aconteceu no presente caso.

40. Isso porque o artigo 124 do CTN traz a interpretação de que para a caracterização da responsabilidade tributária **deve-se considerar o interesse comum das partes, ou seja, o interesse comum na simulação.**

41. Ora, como se vê, não se verificam no presente caso os requisitos suficientes para que o Recorrido, então sócio da autuada ST, passe a figurar solidariamente como sujeito passivo da obrigação.

42. **Não há como se aplicar à questão de tamanha complexidade e repercussão patrimonial, empresarial, fiscal e econômica, interpretação literal e dissociada do contexto legal.**

43. O que a C. Recorrente tenta com a reforma do v. acórdão é a verdadeira desconsideração da personalidade jurídica da autuada ST perpetrada em desanuiado desacordo com o ordenamento jurídico.

44. O Código Civil, por exemplo, prevê no artigo 50,3 requisitos para que se possa ser desconsiderada personalidade jurídica de empresa.

45. Já no âmbito judicial, inclusive, o Código de Processo Civil, por meio dos artigos 133 e seguintes, assegura o cumprimento do devido processo legal, contraditório e ampla defesa por meio de incidente processual de desconsideração da personalidade jurídica.

46. Da análise de todo o exposto, verifica-se que o Recorrido não ostenta a condição de substituto tributário ou responsável tributário nos termos taxativamente fixados no artigo 135 do CTN, vez que lhe falta a comprovação de que o mesmo tenha praticado atos abusivos contra a lei ou em afronta ao contrato social, única hipótese em que poderia ser responsabilizado, além do que não se beneficiou de toda essa situação, até porque a Bomtour, como sócia ostensiva e majoritária da SCP (sociedade entre a ST e a Bomtour, sendo que a ST

não mais pertencia ao ora Recorrido, nessa época), era a maior beneficiária do lucro auferido.

47. Reitera-se: até os dias atuais a autuada, ST, continua em pleno funcionamento, prestando serviços inclusive a entidades públicas, fato que ratifica a retirada do ora Recorrido, sem qualquer alusão à fraude.

48. Frise-se que todos os argumentos utilizados foram comprovados por meio de documentação idônea e originais, sejam DIRPF's, sejam extratos bancários e/ou contratos firmados.

49. Outrossim, importante que se tenha bem clara a situação atual: o que está se analisando no presente caso são questões de direito e questões de fato.

50. Acerca das questões de direito, pela legislação do CTN comentada acima, aliado a retirada do Recorrido do quadro societário da ST. é inconteste que o v. acórdão não deve ser reformado e que a exclusão de Antonio Manoel deve ser confirmada.

51. Já, no que concerne às questões de fato, isto é. se houve ou não houve fraude, dolo ou interesse comum, é importante que se diga que a decisão que se intenta reformar foi tomada inicialmente pela própria Receita Federal, quando do julgamento da Impugnação administrativa, confirmada pelo E. CARF, ou seja, não há como se reavaliar tais provas por meio do presente recurso e fechar os olhos aos entendimentos da primeira e segunda instâncias, as quais efetivamente examinam as provas dos autos. É processualmente inadmissível.

52. Reitera-se: o Recorrido foi excluído pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal e pelo próprio E. CARF.

53. Ademais, é quase que óbvio se encontrar acórdãos que imputam responsabilidade solidária a sócios e administradores e alegar divergência, como o fez equivocadamente, data vénia, a C. Recorrente. São inúmeros os casos assim. Todavia, a C. Recorrente deixou de informar sobre a saída do Recorrido dos quadros societários da autuada no período fiscalizado, bem como que a própria Delegacia de Julgamento da Receita Federal, ou seja, praticamente quem o incluiu no polo passivo e analisou toda a documentação em detalhe, o excluiu do processo imediatamente após a autuação.

54. Dessa forma, resta notório que, in casu, deve ser negado provimento ao Recurso Especial interposto pela D. Fazenda Nacional, devendo ser mantido o v. acórdão ora insurgido, uma vez que os argumentos expendidos pela C Recorrente, quando confrontados com a documentação apresentada pelo Recorrido, não se prestam para caracterizar a solidariedade passiva tributária, com o que, toma-se impossível a responsabilização do Recorrido, vez que não foram demonstrados os fatos ensejadores de tal responsabilidade, nos exatos termos fixados no artigo 135 do CTN. *(destaques do original)*

Requer, assim, que seja negado provimento ao recurso fazendário, *a fim de que seja mantido o afastamento da responsabilidade tributária solidária atribuída ao sócio-administrador, ora Recorrido, uma vez que não restou demonstrado o interesse comum preceituado no artigo 124, inciso I, do CTN.*

A Contribuinte ST Locação de Veículos Ltda e o responsável tributário Bomtour Serviços Ltda interpuseram recurso especial ao qual foi negado seguimento, confirmado em sede de agravo.

VOTO

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O responsável tributário não contesta o conhecimento do recurso fazendário, mas destaca a circunstância específica de ter alienado suas quotas *a Sra. Neusa Aparecida Morari Parron (doravante, a "Neusa")*, membro do Grupo de empresas a que pertence a Bomtour, deixando de figurar como sócio da autuada em 03/06/2011, asseverando que esta ocorrência não foi enfrentada pela recorrente e já se prestaria a afastar a imputação que lhe foi feita. Discorre, ainda, sobre a regularidade da alienação das quotas de capital e também questiona a fundamentação legal adotada pela acusação fiscal.

A autoridade julgadora de 1ª instância demandou, frente à exclusão do responsável tributário do quadro social da autuada, que a autoridade fiscal tivesse provado que ele *continuou a exercer a administração da empresa, ainda que sem ocupar a condição de sócio de fato*, e acrescentou:

Considerando, por fim, que o administrador somente pode ser responsabilizado por dívidas da pessoa jurídica administrada por atos que denotem infração à lei ao contrato social ou estatuto ou a dissolução irregular da sociedade, fato esse, também não caracterizado nos autos, tem-se que deve ser excluída a atribuição de responsabilidade solidária ao Sr. Antonio Manoel de Carvalho Neto, [...]

O Colegiado *a quo*, por sua vez, para negar provimento ao recurso de ofício, recolheu evidências de que a imputação fiscal foi pautada no art. 124, I do CTN, *entendendo que havia interesse comum na situação relatada*, mormente tendo em conta que assim concluíra em procedimento fiscal anterior, concluído em 2011, no qual se ressaltou que *mesmo o Sr. Antônio Manoel de Carvalho Neto tendo alienado a empresa em 2007, ainda assim permaneceu na administração da sociedade até que seu interesse tenha chegado ao fim, o que ocorreu em junho de 2011*. Neste contexto, para confirmar a exclusão da responsabilidade, o relator do acórdão recorrido acrescentou que:

Contudo como se verifica na jurisprudência do STJ e do Carf, na responsabilidade solidária não basta demonstrar o fato da estreita ligação econômica, financeira e patrimonial entre as empresas e as pessoas físicas, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre pessoas pertencente ao mesmo grupo econômico-financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, o que não se caracteriza no presente caso na pessoa física do Sr. Antonio Manoel de Carvalho Neto.

O Sr. Antonio Manoel de Carvalho Neto está configurado como sócio-administrador da ST em parte do período autuado de janeiro/2011 até junho/2011, e não logrando trazer maiores elementos que caracterizam o interesse comum primado nos termos do art. 124, I do CTN, não vejo como atribuir a responsabilidade tributária intentada pela autoridade fiscal autuante, e exonerada pela autoridade julgadora *a quo*.

Assim, a interpretação firmada no acórdão recorrido foi no sentido de que a responsabilidade tributária com fundamento no art. 124, I do CTN demanda prova de que os sujeitos passivos realizaram conjuntamente a situação que configura o fato gerador, e esta circunstância não estaria provada nos autos nem mesmo para o período no qual o imputado foi sócio-administrador da autuada.

O recurso especial da PGFN teve seguimento com base no segundo paradigma indicado, basicamente porque:

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, *na responsabilidade solidária não basta demonstrar o fato da estreita ligação econômica, financeira e patrimonial entre as empresas e as pessoas físicas, o que, por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas* [o sr. Antonio Manoel de Carvalho Neto detinha 99,99% do Capital Social], o **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº **1201-001.640, de 2017**) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que *cabe a responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I, do CTN aos sócios administradores, tomadores das decisões que conduziram à autuação fiscal* [a Heber Participações detinha 99,99% do Capital Social].

A PGFN destaca do paradigma a decisão em favor da manutenção da responsabilidade tributária imputada a Heber Participações S/A, mas vale ter em conta a íntegra do voto que assim concluiu:

2.8.2.2 PJ Controladora. Heber Participações S/A,

156. Consta da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ 2010/2009, Ficha 60 - Identificação de sócios ou Titular: 99,99% - Heber Participações S/A; 0,01% Silmar Roberto Bertin; confirmado pela 55ª alteração e

consolidação do contrato social, de 31/08/2009, págs. 53/63; neste instrumento consta:

Cláusula 6ª – será necessária a aprovação dos sócios, representando 75% (setenta e cinco) por cento, do capital, o que será feito pela aposição das assinaturas dos sócios, para a validade dos atos adiante enumerados:

- a) venda, alienação ou oneração de bens imóveis da sociedade;*
- b) transformação, cisão, incorporação ou fusão da sociedade em outras;*
- c) participação da sociedade em outras sociedades;*
- d) aprovação das contas e balanços da sociedade;*
- e) desenvolvimento de atividades substancialmente diversas daquelas contidas expressamente ou implicitamente, nos objetivos sociais;*
- f) destinação dos lucros da sociedade, na hipótese de ser suspensa a distribuição em determinado exercício social;*
- g) aumento do capital social.*

157. E se a Heber Participações detinha 99,99%, obviamente, todas decisões eram suas.

158. Cite-se Maria Rita Ferragut no V Seminário do Conselho de Contribuintes do Estado de MG: Responsabilidade Tributária: A natureza jurídica do “interesse comum”, sua abrangência e a responsabilidade dos sócios e administradores. :

Interesse jurídico quando as pessoas realizam conjuntamente o fato gerador PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO FINANCEIRO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO.

(...)

2. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.

3. Recurso especial desprovido. (REsp 834.044/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, 11/11/2008, DJe 15/12/2008)

159. À vista do exposto, fica claro que cabe manter a responsabilidade solidária da controladora Heber Participações, nos termos do art. 124, I do CTN. *(destaques do original)*

O paradigma, assim, decide sobre a responsabilidade solidária de outra pessoa jurídica, na condição de sócia controladora da pessoa jurídica ali autuada. Nesta ótica, observa que

não basta a participação nos resultados, devendo restar caracterizada a realização conjunta da situação que constitui o fato gerador. E conclui que esta realização conjunta ocorreu porque a pessoa jurídica responsabilizada detinha 99,99% do capital social da autuada e, assim, todas as decisões desta eram da responsabilizada.

Note-se que esta conclusão de realização conjunta do fato gerador se dá em face de tributação de ganho de capital suprimido mediante interposição de FIP, como bem observado pelo Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, acompanhado à unanimidade por este Colegiado¹, para, no Acórdão nº 9101-006.530, negar conhecimento a recurso especial da PGFN que pretendia restabelecer responsabilidade tributária a sócios pessoa-física com fundamento no art. 135, III do CTN:

Quanto ao item "2" - Imputação de responsabilidade solidária ao sócio administrador.

Antes de adentrar a análise da admissibilidade da matéria, importante ressaltar, com relação ao acórdão recorrido, que contra a Contribuinte foram imputadas 5 (cinco) infrações à legislação tributária

1) *Despesas não Incorridas decorrentes de Amortização de Ágio interno.* Despesas originadas de operações consideradas fictícias de incorporação de parcela cindida da pessoa jurídica Giassi Investimentos Ltda., considerada apenas “de papel”. Esta infração foi apenada com multa qualificada de 150%, em razão da imputação de simulação e dolo.

2) *Despesas Não Necessárias e Inexistentes - Aluguéis de Prédios Próprios.* Despesas de pagamento de alugueis consideradas inexistentes pela Fiscalização, pois também foi imputada a simulação na transferência de imóveis de propriedade da Contribuinte para a empresa Giassi Empreendimentos e Participações S/A. Esta infração também foi apenada com a multa qualificada, em razão da acusação de simulação e dolo.

3) *Resultados Líquidos Operacionais e Não Operacionais escriturados e não declarados,* apurados de acordo os registros contábeis contidos nos Livros da GIASSI Empreendimentos e Participações S/A. Infração punida com multa de 75%

4) *Glosa de Compensação de Prejuízos Fiscais e de Bases de Cálculo Negativas da CSLL.* Infração punida com multa de 75%

5) *Diferenças de PIS/COFINS* originadas da apropriação indevida de créditos não cumulativos de PIS/COFINS, decorrente do computo de despesa inexistentes de aluguel e da não submissão ao regime não-cumulativo do PIS/COFINS das receitas contabilizadas na GIASSI Empreendimentos e Participações S/A, deduzidos os recolhimentos efetuados por esta última,

¹ Participaram do presente 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).

em relação às contribuições aludidas. Infração apenada com multa qualificada de 150%.

A atribuição da responsabilidade tributária aos sócios foi fundamentada na presença da simulação e do dolo nas infrações decorrentes de amortização de ágio interno em operação considerada fictícia e simulada, e de pagamento de alugueis de imóveis, considerados próprios, mas fictamente de propriedade de terceiro. Todavia, há que se observar, e isto será um ponto importante na análise, que **a Autoridade Fiscal imputou exclusivamente ao sócio Zefiro Giassi a responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído na "Infração 2" - Despesas Não Necessárias e Inexistentes - Aluguéis de Prédios Próprios.**

É o que se depreende dos seguintes trechos do TVF (páginas 81-82), nos destaques acrescidos:

[...]

Além disso, **os Administradores Zefiro Giassi (Administrador Presidente) e Osni Giassi (Administrador Comercial)**, no exercício da gestão empresarial, tendo em vista os poderes recebidos pelo Contrato Social, e em vista dos atos que intervieram, **procederam à amortização do ficto "Ágio sobre Investimentos"**, reduzindo ilegalmente as bases de cálculos do IRPJ e CSLL, em vultuosos montantes anuais, os quais tiveram reflexos nos desenhos financeiros destinados a pagamento de tributos federais, que foram diminuídos, bem como influenciaram positivamente a expansão do patrimônio do Grupo GIASSI, que foi acrescido por recursos advindos dessa ilícita sobra.

Com relação à responsabilidade quanto aos créditos tributários resultantes dos atos simulados com a GIASSI Empreendimentos, temos a impressão que apenas o Sr. Zefiro Giassi contribui decisivamente para sua concretização, até por que é quem assina os chamados "contratos de locação" firmados entre a GIASSI & Cia Ltda e a pessoa jurídica de papel GIASSI Empreendimentos e Participações S/A.

Dessa forma, está caracterizada a responsabilidade prevista no art. 135, III do CTN, conforme expressado nas letras "h" e "k" do art. 106 do Parecer/PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 atrás descrito, pois está comprovada a prática de atos ilícitos e de infração à lei, bem como está demonstrado o abuso da personalidade jurídica e a confusão patrimonial, tendo em vista o desvio de finalidade que foi dado às pessoas jurídicas citadas e a simulação na criação da GIASSI Empreendimentos e Participações S/A.

A condição de Zefiro GIASSI e Osni Giassi, como Sócios e Administradores da Fiscalizada, pode ser conferida no Contrato Social juntado às fls. 98/107, bem como ali estão descritos os poderes atribuídos a eles.

A Autoridade Julgadora de 1ª Instância manteve a exigência sobre a infração de amortização de ágio interno, considerada fictícia e simulada, juntamente com a

penalidade qualificada de 150%. E exonerou a infração atinente à glosa de despesas de pagamento de alugueis. Houve Recurso de Ofício da parte exonerada.

A Contribuinte, e o responsável solidário Osni Giassi, apresentaram Recurso Voluntário. A Contribuinte, contestando os juros de mora sobre a multa de ofício e valor de execução do acórdão da DRJ (erro de cálculo do valor exonerado). O solidário contestando a atribuição da responsabilidade tributária fundamentada no art. 135, III, do CTN.

Isto, porque a Contribuinte apresentou pedido de desistência parcial do recurso, que engloba os valores totais referentes à “Infração 1” - *Despesas não Incorridas decorrentes de Amortização de Ágio interno*, e grande parte dos períodos de apuração atinentes à “Infração 2” – *Glosa de Despesas de Alugueis*.

Entendo que ao assim proceder, a Contribuinte e os solidários **abriram mão de contestar a acusação de simulação e de dolo na operação de amortização de ágio**, de modo que **segue mantido o entendimento consignado pela Autoridade Julgadora de 1ª Instância, de que houve simulação e dolo nessa operação**.

O acórdão recorrido manteve a exoneração da “Infração 2” - *Despesas Não Necessárias e Inexistentes - Aluguéis de Prédios Próprios*, bem como a exoneração da penalidade qualificada, por considerar correto o entendimento da Autoridade Julgadora de 1ª Instância, de que não teria havido qualquer tipo de simulação no pagamento dos alugueis para a Giassi Emp e Part., pois teria sido legal a transferência de propriedade dos imóveis da Contribuinte para a Giassi Empreendimentos e Participações S/A, por meio da cisão, como constou do seguinte trecho da decisão:

Diferentemente da infração comentada anteriormente (a questão do malfadado ágio interno), portanto, **aqui não houve a irregularidade apontada e muito menos a existência de simulação**, nos termos em que levantada no Termo Fiscal.

Nada obstante, a fundamentação que embasou a exclusão da responsabilidade tributária do sócio Osni Giassi, encontra-se no Acórdão de Embargos nº 1401-001.823, de seguinte teor:

RECURSO VOLUNTÁRIO- Osni Giassi

Responsabilidade Tributária (art. 135, III do CTN) – Sócio-administrador Osni Giassi).

No meu entender o sócio Osni Giassi não agiu com dolo no caso concreto ligado à questão probatório envolvendo um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco, o denominado “ágio interno”.

E o inciso III do art. 135 quando se refere “(...) atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, exige a presença do dolo.

Na verdade, o caso concreto envolveu uma sucessão de negócios jurídicos típicos produzindo um efeito atípico, de fraudar as leis do Imposto de Renda, usando “norma de cobertura”, que protegeria a conduta realizada, isentando-a do pagamento dos tributos devidos, muito mais próximo de um negócio jurídico indireto não oponível ao fisco do que propriamente uma simulação, como foi imputado pela fiscalização.

O sócio administrador, como descrito pela fiscalização, de fato agiu conscientemente do objetivo que queria alcançar, coordenando, previamente, todos os passos necessário para se situar no escopo do art. 386, do RIR/99 e com isto se beneficiar da dedutibilidade fiscal, ali permitida, da amortização do ágio. Porém, não ficou provado nos autos a consciência da ilicitude dessa conduta.

O contribuinte, em seu recurso, insistiu na legalidade de todas as operações, fundamentando sua convicção tanto nos dispositivos legais, que entende suportar os atos praticados, quanto em jurisprudência e doutrina. Daí não se pode refutar a hipótese de que toda a operação de reorganização tenha sido concebida e executada sob a convicção de sua inteira legalidade.

Outrossim, como é sabido, o tema do aproveitamento tributário de ágio originado em reorganizações societárias ainda é polêmico e tem gerado manifestações no meio jurídico em ambos os sentidos.

Por todo o exposto, retiro a atribuição de responsabilidade tributária do sócios Osni Giassi.

Como afirmado em linhas anteriores, **em meu entendimento** já não se encontrava mais em discussão a questão atinente à simulação e ao dolo na operação envolvendo o ágio interno, porque os valores referentes a esta infração foram totalmente incluídos em parcelamento e objeto de pedido de desistência no prosseguimento da discussão litigiosa.

De qualquer forma, como resultado do acórdão recorrido, tem-se a **exoneração da imputação de simulação e dolo** nos atos praticados pelo sócio Osni Giassi, tanto na operação de dedução de amortização de ágio – “Infração 1”, quanto na operação de dedução de despesas com alugueis – “Infração 2”.

Feitos estes esclarecimentos, passo a análise do paradigma.

O paradigma indicado para este tema – Acórdão nº 1201-001.640 – também já teve a ementa transcrita no relatório acima, mas o cotejo analítico entre o paradigma e o acórdão recorrido demonstra que não há similaridade nas situações fáticas.

Ocorre que, naquele caso, analisava-se planejamento tributário engendrado para evitar o recolhimento de IR sobre ganho de capital, por meio da constituição de FIP.

Analisando o referido paradigma - ainda que para fins de conhecimento do recurso quanto à divergência suscitada relativa ao art. 124, I, do CTN, no Acórdão nº 9101-004.750, este colegiado, ainda que em composição muito distinta da atual, acabou por não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Confira-se:

Assim foi ementada a decisão recorrida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010

ÁGIO INTERNO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.

Os atos de reorganização societária registrados pela recorrente ainda que formalmente regulares, se não configuram uma efetiva aquisição de participação societária, mas mera permuta de ativos dentro do grupo de empresas sob controle comum, sendo correta a glosa dos valores amortizados como ágio efetuada pelo Fisco. Observa-se que a grande capacidade financeira das empresas que compõem o grupo econômico permitiu a movimentação efetiva de recursos financeiros entre a adquirente e a vendedora, ambas sob mesmo controle, com o claro intuito de legitimar a dedutibilidade do ágio perante o Fisco.

[...]

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO CONSTITUTIVA DO FATO GERADOR. EMPRESA INTEGRANTE DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Afastada a hipótese de simulação, o fato da empresa de ser integrante do mesmo grupo econômico, à míngua de outros elementos, é insuficiente para justificar a manutenção da responsabilidade solidária prevista no art. 124, inc. I, na medida que tal fato, por si só não caracteriza o interesse comum na situação constitutiva do fato gerador.

[...]

II. Recurso Especial da PGFN – Admissibilidade

Pretende o recurso especial da PGFN devolver as matérias (i) multa qualificada (150%) e (ii) responsabilidade tributária.

[...]

Em relação à matéria (ii) responsabilidade tributária, entendo assistir razão à Contribuinte em contrarrazões.

O paradigma apresentado, nº 1201-001.640, não guarda convergência fática com o recorrido.

São tratadas situações distintas, sob a qual não se torna possível estabelecer uma base mínima para se verificar se a interpretação do art. 124, inciso I do CTN teria sido divergente.

As contrarrazões delinearam com clareza os fatos do paradigma e do recorrido:

O Acórdão nº 1201-001.640 analisou planejamento tributário engendrado para evitar o recolhimento de IR sobre ganho de capital, por meio da constituição de FIP. No presente caso, a venda da participação societária esteve sujeita ao recolhimento de IR sobre o ganho de capital!

Discute-se, nesses autos, o preenchimento de requisitos para a dedutibilidade de ágio gerado por operação realizada com efetivos propósitos negociais por partes sob controle comum.

No paradigma, foram levados em consideração elementos fáticos que não se encontram presentes no recorrido. Transcrevo ementa do paradigma:

VENDA DE AÇÕES DE EMPRESA CONTROLADA. FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES FIP. ATO SIMULADO. SUJEITO PASSIVO. HOLDING CONTROLADORA.

O sujeito passivo a ser tributado por ganho de capital na venda das ações de empresa controlada é a holding detentora e não o FIP constituído alguns dias antes da operação mediante a conferência das ações da empresa vendida, pois ato simulado não é oponível ao fisco, devendo receber o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz.

FIP. AUSÊNCIA DE FINALIDADE NEGOCIAL.

Desprovido de finalidade negocial o Fundo de Investimento em Participação FIP, constituído por uma única investidora, com um único investimento ao qual não foi aportado qualquer investimento adicional ou ato de gestão visando seu crescimento/desenvolvimento ou saneamento e cuja permanência no FIP durou alguns dias.

FIP. DESCONSIDERAÇÃO. LEGALIDADE.

É desprovida de base a acusação de que a desconsideração do FIP afronta ao princípio da legalidade, dado que foi devidamente avaliado que a interposição do FIP no lugar da autuada tratou-se de manobra para evadir tributação de ganho de capital.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. SIMULAÇÃO. DOLO.

Estando comprovada a prática deliberada de simulação, portanto, estando caracterizados o dolo e sonegação, cabe a qualificação da multa de ofício.

(...)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADORA DE FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÃO FIP

Conclui-se que não há elementos para responsabilização tributária solidária com base no art. 135, III, e tampouco no 124, I do CTN, de administradora de FIP, que, formalmente, não detinha poderes de tomar as decisões que conduziram à autuação fiscal, por outro lado, não há informações concretas nos autos sobre se ofereceu consultoria à autuada e se a orientou a adotar a simulação identificada.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EMPRESA CONTROLADORA.

Cabe a responsabilização solidária com base no art. 124, I, do CTN, se a controladora detém 99,99% do capital acionário, o estatuto social determina que as decisões devem ser tomadas por no mínimo 75% do capital, e se os acionistas desta controladora, sociedade anônima fechada, são as mesmas pessoas que administram a atuada.

STJ. SÚMULA 430. SIMULAÇÃO. DOLO. SONEGAÇÃO.

A súmula nº 430 do STJ não se aplica se há comprovação da simulação e conduta dolosa, que levou à sonegação de IRPJ e CSLL devido.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES.

Cabe a responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I do CTN aos sócios administradores, tomadores das decisões que conduziram à autuação fiscal; e, tendo em vista a identificação de simulação, portanto, dolo e sonegação, também aplicável a responsabilização pelo art. 135, III do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Data do fato gerador: 31/12/2009

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à CSLL.

Como se pode observar, discute-se se teria havido desvirtuamento na utilização de Fundo de Investimento em Participações - FIP, utilizado com propósito meramente tributário, visando buscar deliberadamente o diferimento, com base no art. 2º da Lei nº 11.312/2006, da tributação de ganho de capital em operação de combinação de negócios, por meio de incorporação de ações realizada no último trimestre de 2009, com a atuada TINTO HOLDING LTDA. No caso, foram incluídos como responsáveis tributários os sócios e a gestora do fundo.

Transcrevo excerto do Termo de Verificação Fiscal do paradigma:

14. Os atos formalizados pela Tinto Holding estão inquinados pela má-fé, pois viciados por um gritante artificialismo. A interposição do Bertin FIP foi realizada sem que qualquer razão minimamente defensável pudesse ser sustentada. A escolha de um fundo para praticar os negócios jurídicos em lugar da Tinto Holding revelou um total desvirtuamento no uso de um instrumento que tem sido utilizado para desenvolvimento do mercado de capitais. A montagem do fundo, a apenas poucos dias da alienação da Bertin, foi estruturada, como se verá, para abrigar um ganho de capital cuja tributação em grande medida seria não apenas diferida, mas também evadida, uma vez que a maior parte das cotas do FIP foi transferida por meio de cessões simuladas a investidor estrangeiro, que é isento de tributação. A falta de propósito do fundo, ratificada pelas respostas inconsistentes da Tinto Holding e do administrador do FIP, deixa à mostra que o objetivo para a sua criação foi o de evitar que o ganho de capital auferido pela Tinto fosse tributado.

O paradigma partiu de premissas fáticas completamente diversas dos presentes autos. Ainda que se pudesse dizer que o recorrido teria também tratado de operações no âmbito do mesmo grupo econômico, em nenhum

momento se discutiu a **matéria nuclear do paradigma**, qual seja, se a utilização de estrutura específica, FIP, para engendrar negócios, poderia estar eivada de ilicitude.

Diante de tal situação, não se torna possível efetuar o teste de aderência, para verificar como o Colegiado do paradigma interpretaria a legislação tributária posta em face dos fatos presentes no recorrido.

Dessa maneira, não deve ser conhecida a matéria "responsabilidade tributária" do recurso especial da PGFN.

Tal conclusão se repetiu no Acórdão nº 9101-006.283 (13/09/2022).

No caso concreto, o mesmo raciocínio se impõe: as circunstâncias fáticas tratadas no acórdão paradigma estão em completo descompasso com o contexto fático enfrentado nos presentes autos, o que impede a caracterização de dissídio jurisprudencial.

Assim sendo, o Recurso da Fazenda Nacional não deve ser conhecido em relação à matéria "responsabilidade tributária".

Diante do exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da PGFN.

O precedente anterior – nº 9101-004.750 – acima citado, que analisou o paradigma nº 1201-001.640 em face de divergência jurisprudencial acerca do art. 124, I do CTN, compreendeu que a interpretação nele expressa não poderia ser tomada independentemente do contexto fático da exigência lá formalizada, e que inclusive foi acrescida de multa qualificada. Esta Conselheira participou do referido julgamento e divergiu neste ponto do conhecimento, porque lá a PGFN pretendia reverter responsabilidade tributária imputada a outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, uma vez demonstrado *o liame inequívoco entre as atividades desempenhadas pelos integrantes do grupo econômico*, concluindo haver similitude suficiente com o paradigma, mormente se a PGFN lograsse restabelecer a multa qualificada.

Quanto ao outro precedente citado, mais recente – nº 9101-006.283 – a discussão acerca do art. 124, I do CTN também tinha em conta imputação a pessoa jurídica, mas controladora estrangeira, acusada juntamente com *todos administradores dos negócios das empresas envolvidas que tiveram participação ativa no planejamento tributário, de forma a praticar todos os atos societários e comerciais necessários para sua execução, culminando no aproveitamento indevido do ágio*. Por esta razão, impôs-se o não conhecimento, vez que *as circunstâncias fáticas tratadas no acórdão paradigma estão em completo descompasso com o contexto fático enfrentado nos presentes autos*.

No presente caso, ao menos em parte do período autuado – janeiro/2011 a junho/2011 -, o sócio administrador Antonio Manoel de Carvalho Neto exercia controle em percentual semelhante ao de Heber Participações S/A no paradigma nº 1201-001.640. Contudo, enquanto no paradigma compreendeu-se que o poder decisório decorrente deste controle evidenciaria a realização conjunta da situação que configura o fato gerador - vez que, *obviamente, todas decisões eram suas* -, no recorrido demandou-se outras evidências de realização conjunta do fato gerador. E, ao contrário dos demais precedentes nos quais as características das operações

analisadas afetaram a conclusão acerca da responsabilização das pessoas jurídicas excluídas, no presente caso, assim como no paradigma, as circunstâncias específicas das operações questionadas não foram invocadas para manter ou afastar a responsabilidade com fundamento no art. 124, I do CTN.

Por tais razões, o recurso especial da PGFN deve ser CONHECIDO.

Recurso especial da PGFN - Mérito

No mérito, o acórdão recorrido não merece reparos. A condição de sócio-administrador em parte do período autuado permitiria a responsabilização com fundamento no art. 135, III do CTN, se demonstrada infração de lei, estatuto ou contrato social, e no presente caso a multa qualificada foi mantida no contencioso administrativo. Já a responsabilidade com fundamento no art. 124, I do CTN demanda a realização conjunta do fato gerador, em regra demonstrada a partir do proveito extraído dos fatos econômicos que foram suprimidos da tributação. Neste sentido, inclusive, esta Conselheira votou por afastar a responsabilidade imputada a Heber Participações S/A no paradigma nº 1201-001.640, assim se manifestando no Acórdão nº 9101-004.382, proferido depois da interposição do presente recurso especial:

Acrescento, ainda, que também acompanhei o I. Relator em suas conclusões acerca da exclusão de responsabilidade de Heber Participações S/A porque, embora admita o art. 124, I, do CTN como fundamento para inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária – em especial quando o contribuinte realiza fatos geradores em conjunto com sócio ou terceira pessoa, física ou jurídica, que não desfruta, em razão da anormalidade das operações, da proteção ao seu patrimônio assegurada por vínculo contratual ou de representação regular –, no presente caso a acusação fiscal se pauta, apenas, no fato de a responsável ser controladora da autuada, a infração ter sido cometida de forma dolosa e aquela pessoa jurídica ter se beneficiado *direta e majoritariamente da redução ilícita da carga fiscal da Tinto Holding, seja por ter recebido dividendos calculados sem levar em conta os tributos fraudulentamente evadidos pela investida [...] seja por ter reconhecido um resultado de equivalência patrimonial superior ao que seria licitamente devido.*

Neste sentido já me manifestei no voto condutor do acórdão que apreciou recursos de ofício e voluntário interpostos nos autos do processo administrativo nº 10980.722164/2012-09, não só quanto à exclusão da responsabilidade de sociedade de participação controladora da contribuinte autuada, como também no que se refere à possibilidade de imputação de responsabilidade tributária a outra pessoa jurídica com fundamento no art. 124, I do CTN. Para maior clareza, reproduzo abaixo os excertos nos quais tais temas são tratados, com destaque dos fundamentos que conduzem, também aqui, à exclusão da responsabilidade tributária de Heber Participações S/A:

CBL – Cia Brasileira de Logística S/A apresenta em seu recurso voluntário os mesmos argumentos deduzidos em impugnação, apenas retificando seu objeto social para as atividades de *armazenagem e operação portuária* e asseverando que *não realiza comercialização de produtos agrícolas*.

Disse a autoridade julgadora de 1ª instância, com amparo na acusação fiscal:

Na impugnação que apresentou contra a responsabilidade solidária que lhe foi irrogada, além das alegações comuns a outras impugnações, já apreciadas, a pessoa jurídica CBL – COMPANHIA BRASILEIRA DE LOGÍSTICA S/A argumenta que, nas poucas vezes em que foi citada no Termo de Confusão Patrimonial, trata-se de operações totalmente legais e registradas que foram retiradas de Livro Caixa ou registros imobiliários. Enfatiza que atua em segmento comercial diverso da atuada, razão pela qual não há centralização gerencial. Reclama que a Solo Agrícola foi atuada em razão de suposta irregularidade tributária na venda de soja para exportação, enquanto opera no ramo de geração de energia elétrica (?).

A alegação não procede. Com efeito, restou evidenciado que as receitas da atuada – fatos geradores dos tributos exigidos nestes autos – decorrem integralmente da venda de grãos existentes no interior das instalações da impugnante CBL – COMPANHIA BRASILEIRA DE LOGÍSTICA S/A, e que lá não foram depositados pela atuada Solo Agrícola Ltda. Ademais, parcelas expressivas dos valores arrecadados foram transferidos diretamente das contas da atuada para a impugnante CBL – COMPANHIA BRASILEIRA DE LOGÍSTICA S/A, o que autoriza a convicção inabalável de que esta tinha interesse comum – talvez a principal interessada – na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, situação determinante da solidariedade, nos termos do art. 124 do CTN.

Confirmam-se abaixo os valores que, segundo a escrituração da atuada, teriam sido repassados à CBL, diretamente ou em pagamento de obrigações suas:

[...]

É inequívoco, portanto, que a impugnante CBL – COMPANHIA BRASILEIRA DE LOGÍSTICA S/A deve ser mantida na condição de responsável solidária dos débitos da atuada.

Estes fatos não foram contraditados na defesa da recorrente. Volta a insistir que atua em segmento comercial diverso da atuada principal, mas nada traz especificamente para esclarecer as *inúmeras operações financeiras* realizadas entre a Solo Agrícola Ltda e ela, como acusado no Termo de Confusão Patrimonial, e detalhado nos documentos acima referenciados. No mais, cabe apenas esclarecer que:

Falta de fundamentação no Termo de Sujeição Passiva Solidária: referido termo prestou-se a cientificar a recorrente dos atos processuais lavrados no procedimento fiscal, dentre os quais o Termo de Verificação Fiscal e o Termo de Confusão Patrimonial, no qual estas pessoas são responsabilizadas em razão da *inexistência de “autonomia patrimonial” entre as SOCIEDADES do Grupo Interalli*, e tendo em conta a *inexistência de bens e direitos do atuado suficientes para garantia do crédito tributário, com base nos artigos 124 e 135 da Lei nº 5.172/66 combinado com o art. 50 da Lei 10.406/02*, como exposto também no Termo de Verificação Fiscal;

Disposições do art. 50 do Código Civil: referido dispositivo legal não impede o Fisco de produzir prova a ser levada ao Poder Judiciário em sede de execução fiscal;

Impossibilidade de caracterização de grupo econômico com fundamento no art. 124, I do CTN: a acusação fiscal extensamente aborda as investigações policiais no sentido de que a responsável operou irregularmente com grãos de *reserva técnica*, e restou constatada a venda destes produtos pela atuada sem que outra origem externa lhes fosse atribuída. Expressamente são apontadas as autorizações assinadas por Fabrício Slaviero Fumagalli para movimentação das cargas de produtos agrícolas, dirigidas à CBL, autorizando a transferência dos produtos para as adquirentes que transacionaram com a atuada, evidenciando o *domínio sobre as tomadas de decisões e sobre os frutos da lucratividade decorrente do grupo econômico, montando mediante “confusão patrimonial” com a finalidade precípua de obstaculizar o trabalho do Fisco*. Além disso, a circulação de valores entre as empresas está demonstrada, a caracterizar a *realização conjunta da situação que configura o fato gerador*, suscitada pela recorrente como necessária para a imputação de responsabilidade.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário de CBL – Cia Brasileira de Logística S/A.

Firenze Energética S/A apresenta recurso voluntário com argumentos semelhantes aos deduzidos por CBL – Cia Brasileira de Logística S/A. Apenas destaca que atua na produção de energia elétrica e não tem qualquer vínculo com comércio de produtos agrícolas. Ressalta que não é mencionada no Termo de Confusão Patrimonial, e que a decisão recorrida estabeleceu sua responsabilidade em face de créditos tributários de mais de R\$ 16 milhões em razão de uma dívida sua, com a atuada, de R\$ 686.685,35. Acrescenta que seu imobilizado representará cerca de R\$ 40 milhões, mostrando-se insignificante o mútuo contraído com a atuada; observa que não poderia contribuir para a realização conjunta do fato gerador porque atua em outro ramo de atividade; e finaliza recordando o reconhecimento da espontaneidade da atuada principal.

A autoridade julgadora de 1ª instância assim argumentou para rejeitar a impugnação desta responsável:

Na impugnação que apresentou contra a responsabilidade solidária que lhe foi irrogada, além das alegações comuns a outras impugnações, já apreciadas, a pessoa jurídica FIRENZE ENERGÉTICA S/A tece considerações acerca de sua atividade social e afirma que sua única unidade geradora de energia está localizada em Nortelândia, Estado do Mato Grosso, a mais de dois mil quilômetros de distância, e enfatiza a inexistência de vínculo com o comércio de produtos agrícolas. Afirma que a inexistência de responsabilidade solidária é tão evidente que sequer há alguma menção a seu respeito no Termo de Confusão Patrimonial.

Voltando os olhos para o Livro Caixa da atuada, constato às fls. 181 que no dia 21/10/2008, a atuada recebeu a importância de R\$ 1.078.000,00, relativa a venda de soja para a empresa OLFAR e no dia seguinte, 22/10/2008, transferiu a importância de R\$ 900.000,00 (novecentos mil reais) para a impugnante FIRENZE ENERGÉTICA S/A. Evidente, portanto, que o valor transferido tem origem em operação que constitui fato gerador dos tributos lançados nestes autos. Pois bem, a escrita da atuada registra o retorno de apenas parte pouco significativa desse valor, no importe total de R\$ 213.314,65, em quatro parcelas, no período de 05/02/2009 a 03/07/2009, conforme se vê às fls. 186 e 190.

É inegável, portanto, que a impugnante FIRENZE ENERGÉTICA S/A comungou com a atuada o interesse na situação que constituiu fato gerador dos tributos lançados, determinando assim sua inclusão na condição de responsável solidário, a teor do que se contém no art. 124 do Código Tributário Nacional, por cuja manutenção voto neste momento.

A acusação fiscal, porém, relativamente a esta recorrente, não enuncia fatos caracterizadores do *interesse comum na situação que constitua o fato gerador*. A evidência trazida pela autoridade julgadora denota que a responsável compartilhou dos recursos de caixa auferidos pela atuada nas operações questionadas pela Fiscalização, mas, de fato, nada impede que este valor tenha sido reconhecido como empréstimo em sua contabilidade.

Em verdade, a autoridade fiscal incluiu a recorrente no rol de responsáveis tributários porque ela integra o grupo Interalli, e foi demonstrada a confusão patrimonial entre seus membros, especialmente em razão do [...].

Todavia, embora referido documento deixe patente a atuação de Anderson Fumagalli, Cristiano Slaviero Fumagalli, Fabrício Slaviero Fumagalli e Felipe Slaviero Fumagalli como sócios de fato da atuada e das demais empresas do grupo, com poderes para deslocar patrimônio entre elas para satisfazer seus interesses particulares, de modo a ensejar a aplicação do art. 50 do Código Civil durante a execução fiscal dos créditos tributários devidos pelas empresas do grupo, a atribuição de responsabilidade tributária no âmbito

administrativo é estipulada como meio de garantia do direito de defesa contra a exigência fiscal.

Por esta razão, a formalização de Termo de Sujeição Passiva deve decorrer do vínculo do responsável com a situação que constitua o fato gerador ou da prática de atos que procurem ocultar os verdadeiros representantes da pessoa jurídica. Desta forma, assegura-se o direito de defesa àqueles que de alguma forma contribuíram para a prática do fato gerador, e aos que efetivamente representam a pessoa jurídica.

Se a confusão patrimonial não se verifica na prática do fato gerador, não há razão para debatê-la no âmbito administrativo, exclusivamente com vistas a validar a prova por meio da qual se pretenderá judicialmente a aplicação do art. 50 do Código Civil.

Por estas razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário de Firenze Energética S/A, apenas porque não demonstrada sua responsabilidade por interesse comum nas situações que constituem os fatos geradores que motivaram a autuação, sem adentrar aos demais aspectos que poderiam caracterizar a alegada confusão patrimonial, porque externos ao lançamento tributário.

[...]

Parkville Administração e Participação Ltda não foi cientificada por via postal porque desconhecida no endereço informado como seu domicílio fiscal (fl. 1937/1938), mas postou recurso voluntário em 12/12/2012 (fls. 1986/1992) com argumentos semelhantes aos deduzidos por CBL – Cia Brasileira de Logística S/A. Aduz que não há identidade comercial ou centralização gerencial entre elas, e que o interesse comum *ocorre quando as empresas integrantes do grupo econômico ocultam ou registram indevidamente negócios jurídicos com benefício econômico comum*. Finaliza recordando o reconhecimento da espontaneidade da autuada principal.

A autoridade julgadora de 1ª instância manteve a acusação fiscal em razão das seguintes constatações:

Na impugnação que apresentou contra a responsabilidade solidária que lhe foi irrogada, além das alegações comuns a outras impugnações, já apreciadas, a pessoa jurídica PARKVILLE ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA afirma que desde sua constituição dedica-se ao seu objeto social e não tem vínculo com exportação de produtos agrícola. Também afirma que, nas poucas vezes em que é citada no Termo de Confusão Patrimonial é com base em operações totalmente legais e registradas extraídas de Livro Caixa ou registro imobiliários.

Voltando os olhos para o Livro Caixa da autuada, constato às fls. 188 que no dia 07/05/2009 a autuada (Solo Agrícola Ltda) recebeu da empresa Nidera, pela venda de soja que lhe fez, a importância de R\$ 1.734.600,00, da qual

aplicou R\$ 550.000,00 em CDB no Banco Real no mesmo dia. Pouco após, no dia 15/05/2009, resgatou o CDB e transferiu para a impugnante PARKVILLE ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA a importância de R\$ 660.000,00. Também vejo às fls. 191 que, pouco tempo após, em 10/08/2009, foi transferida a importância de R\$ 350.000,00. Em seguida, no dia 17/08/2009, foi transferida a importância de R\$ 200.000,00. Também vejo às fls. 192 que, em 25/09/2009, foi transferida a importância de mais R\$ 200.000,00 e, em 02/10/2009, mais a importância de R\$ 150.000,00.

Já no ano de 2010, o Livro Razão da autuada acusa um extenso conta corrente entre ela e a impugnante Parkville, conforme se vê às fls. 1.026-1.027, cabendo destacar que a autuada lhe transferiu a importância de R\$ 800.000,00 em 01/06/2010, pouco após venda feita à empresa Nidera Sementes Ltda.

Tem-se, portanto, ratificada a assertiva fiscal (fls. 1.562-1.563) de que a autuada transferiu para a impugnante Parkville Administração e Participações Ltda, a expressiva importância de R\$ 2.360.000,00. E em tendo recebido esses recursos, é inegável seu interesse na situação que constituiu o fato gerador dos tributos lançados, fator determinante de sua inclusão no polo passivo da relação obrigacional, na condição de sujeito passivo solidário, por cuja manutenção voto neste momento.

Em que pese a evidência acima relatada e também referenciada no Termo de Confusão Patrimonial, denota-se, daí, apenas o escoamento dos recursos obtidos na operação comercial em favor de uma das empresas de administração patrimonial nas quais foi distribuído o patrimônio pessoal da família [...]. Em outras palavras, esta pessoa jurídica nada mais é do que a extensão patrimonial das pessoas físicas já responsabilizadas pelo crédito tributário.

Esta personalidade atribuída aos bens daquelas pessoas físicas impede a afirmação de que esta responsável teve interesse comum, com os demais agentes, na situação que constitui o fato gerador. Certamente foi beneficiária dos resultados daí auferidos, e representa uma parte do patrimônio do grupo que praticou os fatos jurídicos tributários. Mas este patrimônio deve ser alcançado mediante a constrição daqueles que são responsáveis pelo crédito tributário, e não integrando esta pessoa jurídica no pólo passivo da obrigação tributária. Esta posição é reservada àqueles que praticam o fato jurídico tributário.

Em conseqüência, valem aqui os argumentos antes expostos na apreciação do recurso voluntário de Firenze Energética S/A acerca da finalidade do Termo de Sujeição Passiva, bem como a conclusão de que, se a confusão patrimonial não se verifica na prática do fato gerador, inexistente razão para debatê-la no âmbito administrativo, exclusivamente com vistas a validar a

prova por meio da qual se pretenderá judicialmente a aplicação do art. 50 do Código Civil.

Por tais motivos, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário de Parkville Administração e Participações Ltda, **apenas porque não demonstrada sua responsabilidade por interesse comum nas situações que constituem os fatos geradores que motivaram a autuação, sem adentrar aos demais aspectos que poderiam caracterizar a alegada confusão patrimonial, porque externos ao lançamento tributário.**
(*negrejei*)

É como voto.

Assim, como bem exposto no acórdão recorrido, ausente prova do interesse comum na situação relatada nestes autos, nem mesmo no período de janeiro/2011 a junho/2011 é possível imputar responsabilidade tributária, com fundamento no art. 124, I do CTN, a Antonio Manoel de Carvalho Neto.

Transcreva-se, mais uma vez, a fundamentação fática da responsabilidade tributária imputada:

No caso sob análise, restou cabalmente demonstrado por meio do processo administrativo fiscal nº (sic) que até junho de 2011, parte do objeto do lançamento, o senhor Antônio Manoel de Carvalho Neto, ainda era o sócio da empresa acima identificada, assinou todos os contratos firmados com diversas prefeituras para prestação de serviços de locação de veículos.

Também foi verificado que, até junho de 2011, esse senhor era sócio da empresa detendo 99,99% do Capital Social. Ou seja, era praticamente uma firma individual, na qual ele agia de forma direta e pessoal, muito embora usando o nome da empresa. Portanto, todos os atos praticados por esta pessoa jurídica dizem respeito diretamente ao sócio majoritário daquela, restando patente o interesse comum com o sujeito passivo nas situações que constituíram os fatos geradores do crédito tributário lançados na ação fiscal, objeto parcial daquele processo administrativo fiscal.

A figuração do sócio-administrador na contratação dos serviços cujas receitas deixaram de ser oferecidas à tributação, não caracteriza interesse comum na situação que constitui o fato gerador e não valida sua responsabilização com fundamento no art. 124, I do CTN, mormente se o responsabilizado deixou de ser sócio-administrador na maior parte do período autuado. A infração de lei que motivou a qualificação da penalidade permitiria, apenas, cogitar de imputação com fundamento no art. 135, III do CTN.

Estas as razões para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa