



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19679.720901/2019-95
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-011.474 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 15 de junho de 2021
Recorrente CROMAIS DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. REAL ADMINISTRADOR. INFRAÇÃO À LEI. INTERESSE COMUM. PROVA. CABIMENTO

O interesse econômico comum nas situações que constituíram os fatos geradores dos tributos lançados, bem assim, a prática de infrações à lei tributária/penal, ensejam a atribuição de responsabilidade solidária aos reais administradores da pessoa jurídica, nos termos dos arts. 124, I e 135, III, ambos do CTN, uma vez que, demonstrado mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que o responsabilizado não apenas ostentavam a condição de administradores de fato da empresa (preposto), mas detinha conhecimento e sabia o que ocorria, portanto tinha consciência do valor da receita e tirou proveito dos lucros auferidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo responsável solidário Sr. **João Shoiti Kaku**, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 1201-002.111**, de 10/04/2018 (fls. 9.914/9.950), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da **Primeira Seção** de julgamento do CARF, que não conheceu do Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte (**CROMAIS** - Distribuidoras de Produtos Industrializados Ltda.) e outras empresas responsáveis, por intempestividade e negou provimento aos Recursos Voluntários dos responsáveis tributários - Pessoas Físicas, como do Sr. João Shoiti Kaku e outros.

Dos Autos de Infração

O processo trata de Autos de Infração lançado para a exigência de **IRPJ**, da **CSLL**, do **PIS** e da **COFINS**, referentes aos anos-calendário de 2011 e 2012, acompanhado com juros de mora e multa de ofício qualificada no percentual de 150% (fls. 4/96), objeto do PAF protocolado sob o n.º 10825.722.769/2015-27.

O lançamento de ofício versou com espectro no grupo econômico identificado como “FN”, que se subdivide em dois segmentos denominados “Segmento Soja e Segmento Ovos”, a partir de conhecimento da denominada “Operação *Yellow*” - executada pelo Estado de São Paulo (Secretaria da Fazenda e Ministério Público), por declaração falsa prestada à RFB.

As infrações apontadas foram: **a)** omissão de receitas, de forma reiterada e substancial, **b)** omissão de entrega de declarações e, **c)** uso de interpostas pessoas nos atos constitutivos, bem como ocultação de escrituração contábil e fiscal e os livros fiscais, o que implicou Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS nos anos-calendário de 2011 e 2012.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 99/135) consta que pesquisa nos sistemas da RFB evidenciou movimentação nos anos-calendário 2011 e 2012, representada por receita bruta de venda da ordem de 80 e 50 milhões de reais, respectivamente. Constatado ainda que foram entregues à RFB, a DIPJ ac 2011, com receita bruta de cerca de 700 mil reais; DACON de março a dezembro de 2011 e de fevereiro a julho de 2012, com faturamentos declarados da ordem de 8,3 milhões e 350 mil reais, muito aquém dos valores das NFe, bem como entrega de DCTF de abril a julho de 2011 e de setembro de 2011 a julho de 2012, com valores confessados incompatíveis com as Nfe por ela emitidas.

Em paralelo, também foi detectado que a atuação do Grupo era dirigida por pessoas que ostentavam três qualidades de vínculos: **(i)** Reais administradores (verdadeiros donos do negócio); **(ii)** Sócios formais e, **(iii)** os Procuradores. Para tanto, entre as diversas infrações a dispositivos legais cometidas, estão explicitadas no Relatório de Solidariedade Tributária das Pessoas Jurídicas do “Grupo FN” às fls. 1.015/1.096.

Também foram lavrados os Termos de Sujeição Passiva Solidária em relação à diversas Pessoas Jurídicas e Pessoas Físicas. No caso sob análise, resume-se à situação específica do Sr. **João Shoiti Kaku**, que foi apontado como Real Administrador e responsável solidário, nos termos dos artigos 124, I e 135, III, ambos do CTN (fls. 456/506).

Da Impugnação e Decisão de 1ª Instância

Cientificado dos Autos de Infração, a Contribuinte **CROMAIS**, não impugnou o lançamento. Apresentaram Impugnações as pessoas jurídicas (PJ) e as pessoas físicas (PF) enquadradas na sujeição passiva (responsabilidade solidária) relacionadas às fls. 9.143, incluindo aqui a Impugnação do Sr. **João Shoiti Kaku** (fls. 8.524/8.573), que alega, em resumo o seguinte:

- pede a nulidade do lançamento, por irregularidades do procedimento fiscal, como a ausência de ciência de sua instauração e falta de documentos comprobatórios; requer a anulação do Termo de Sujeição Passiva de responsabilização tributária, bem como o sobrestamento do feito até a conclusão definitiva da ação penal na 1ª Vara Criminal;

- defendeu que não possui qualquer vínculo com o fato gerador da obrigação tributária; que não houve comprovação de que possuía poder de gerência ou participação na ocorrência do fato gerador; que o pleno conhecimento da estrutura empresarial não é motivo suficiente para ensejar a responsabilização solidária do débito fiscal; que toda a imputação baseia-se quase que exclusivamente no conteúdo da interceptação telefônica em conversa com a representante do Banco Fibra; que as acusações do Ministério Público são fantasiosas e não possuem aparato probatório; que acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo reconheceu a ilegalidade das provas apreendidas na Operação Yellow; que não é possível a responsabilização tributária de advogados e consultores com base no artigo 124, I do CTN; que não houve prova de que o recorrente ocupava a posição de diretor financeiro; que nunca fez parte do quadro societário de qualquer empresa pertencente ao grupo econômico; que era apenas um consultor financeiro e não possuía poder de decisão; que acórdãos de diferentes Câmaras do Tribunal de Impostos e Taxas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo excluíram o recorrente do polo passivo das autuações efetuadas pela SEFAZ/SP; que o interesse comum do artigo 124, I pressupõe a ocupação do mesmo lado da relação jurídica que consista no fato gerador do tributo; que a relação de confiança entre o recorrente e a família Abdul Massih não é suficiente para que lhe seja imputada a responsabilidade tributária; que o relatório da Operação Yellow não trouxe provas de sua participação ou ingerência nas supostas irregularidades tributárias;

- alega que as multas aplicadas são exorbitantes e devem ser excluídas ou reduzidas.

A **DRJ em Salvador (BA)**, apreciou as Impugnações que, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º **15-40.876**, de 06/09/2016 (fls. 9.134/9.159), considerou todas as Impugnações interpostas improcedentes, mantendo-se o crédito tributário exigido, inclusive a multa de ofício qualificada, no percentual de 150%. No Acórdão decidiu por não conhecer a impugnação da sócia e responsável solidária Iraci Silva Ferreira, por vício de representação, e da empresa Modena Agropecuária, por intempestividade; conhece das impugnações dos demais responsáveis solidários, bem como a sujeição passiva das empresas do grupo e das pessoas físicas expressamente responsabilizadas na autuação, inclusive do **Sr. João Shoiti Kaku**.

A decisão recorrida assim apreciou a responsabilidade: *“Ao contrário do alegado pelo Recorrente, o Termo de Sujeição Passiva Solidária e os documentos a ele anexados, comprovam que o coobrigado era real administrador do grupo e, apesar da inexistência de vínculo formal com as empresas do grupo, aparece como diretor financeiro na planilha de colaboradores do grupo FN e com uma equipe de funcionários a ele vinculados”*. Em seguida, transcrevo alguns trechos do Termo de Sujeição Passiva Solidária, que comprovam o interesse comum, bem assim, a prática de infrações as leis mencionadas no referido termo, hábeis a ensejar a atribuição de solidariedade, nos termos dos arts. 124, I, c/c 135, III, ambos do CTN.

Quanto à questionada competência do AFRF para lavrar termo de solidariedade passiva e aplicar os dispositivos do CTN relativos à responsabilidade tributária, a exemplo art. 135, III, observa-se que, conforme dispõe o art. 142 do CTN e o art. 10 do PAF, ele é a autoridade administrativa competente para constituir o crédito tributário todos os seus aspectos.

Recurso Voluntário

Da decisão da DRJ todos os interessados foram cientificados, por diversas formas: por Edital, pelos Correios e via Domicílio Tributário Eletrônico (DTE). O Contribuinte (CROMAIS), não apresentou Impugnação, no entanto, apresentou o Recurso Voluntário, via Sedex - cópia fls. 9.490/9.511, e os demais que apresentaram recursos, os mesmos encontram-se anexados às fls. 9.518/9.886.

Em resumo, apresentaram Recurso Voluntário os seguintes interessados: **1) CROMAIS** (autuada); **2) o Responsáveis tributários: Pessoas Físicas: Sr. João Shoiti Kaku**, Sra. Andrea Abdul Massih, Sra. Maria de Fátima Abdul Massih, Sr. Nemer Abdul Massih e Sr. Simon Nemer Abdul Massih; e, **Pessoas Jurídicas: FN Assessoria Empresarial Ltda, FAS Empreendimentos e Incorporações Ltda, Faroleo Comércio de Produtos Alimentícios Ltda, DOV Óleos Vegetais Ltda, Multioleos Óleos Ltda, Sina Indústria de Óleos Vegetais Ltda, Sina Indústria de Alimentos Ltda e Sina Comércio e Exportação de Produtos Alimentícios Ltda.**

A Contribuinte (Cromais), em seu recurso, no essencial, argumentou que:

- a fiscalização detinha documentos/dados suficientes para a realização de um trabalho correto; diversos fatos foram omitidos neste processo administrativo, acarretando em verdadeiro cerceamento de defesa; a multa aplicada, qualificada em 150%, é absurda e não pode prosperar; as “provas” foram obtidas do relatório da Operação Yellow da Sefaz/SP e de processo judicial tramitando na 7ª Vara Federal da Comarca de São Paulo. Há neste PAF diversos documentos retirados do relatório Yellow, cujas provas foram obtidas por meio ilícito, sem observância da lei, porque, conforme entende o STJ, em sintonia com a Súmula Vinculante nº 24 do STF, “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137, de 1990, antes do lançamento definitivo do tributo.”

- é incabível a realização de investigação para fundamentar uma ação fiscal; o arbitramento do lucro gerou à contribuinte um PREJUÍZO absurdo, o que não pode prosperar, pois, a não entrega no prazo legal de obrigações acessórias enseja a multa pelo atraso das mesmas, sendo APENAS esta a penalidade.

Finalmente, requer a improcedência da ação fiscal em razão do arbitramento de lucro realizado, que acarretou em um lançamento completamente desproporcional.

Quanto aos Recursos Voluntários dos responsáveis solidários (pessoas físicas e jurídicas), incluindo do **Sr. João Shoiti Kaku** (fls. 9.445/9.886), repisam, os mesmos argumentos despendidos nas Impugnações.

Quanto ao coobrigado **Sr. João Shoiti Kaku**, em resumo, alega que não foi comprovada a ocorrência de conduta dolosa ou culposa e nem que essa conduta tivesse sido praticada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Aduz que em virtude da necessidade dos solidários possuírem algum poder de gerência ou participação na ocorrência do próprio fato jurídico tributário, requer o afastamento da sujeição passiva solidária pois não existe nos autos prova, à luz do art. 124, I do CTN, que possibilite a atribuição da responsabilidade pelos créditos constituídos em face das empresas do grupo.

Decisão CARF

O recurso foi submetido a apreciação da Turma julgadora e foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 1201-002.111**, de 10/04/2018 (fls. 9.914/9.950), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da **Primeira Seção** de julgamento do CARF, que não conheceu do Recurso Voluntário apresentado pela Contribuinte (**CROMAIS** - Distribuidoras de Produtos Industrializados Ltda.) e de outras duas empresas responsáveis, por intempestividade e

negou provimento aos Recursos Voluntários dos responsáveis tributários – Pessoas Jurídicas e Pessoas Físicas, inclusive do **Sr. João Shoiti Kaku**. Nessa decisão, o Colegiado assentou em sua ementa, que:

- não se conhece de recurso voluntário protocolizado após o prazo dos 30 dias da ciência da decisão de 1ª instância, nos termos do artigo 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972; somente com a Impugnação inicia-se o litígio, quando devem ser observados os princípios da ampla defesa e do contraditório;

- o lucro da PJ será arbitrado quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de apresentar à autoridade fiscal os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal;

- é cabível a qualificação da multa de ofício, no percentual de 150%, quando restar comprovado nos autos que o sujeito passivo agiu, dolosamente, no sentido de impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal;

- IRPJ – Lançamento de Ofício, prova emprestada: as informações sobre as vendas informadas para o Fisco Estadual podem ser aproveitadas no lançamento de tributos federais quando a contribuinte se recusa a apresentar seus livros e documentos contábeis;

- sujeição passiva solidária: não logrando os recorrentes infirmar a imputação de sujeição passiva solidária, não há como afastá-los do polo passivo;

- mantém-se a multa por infração qualificada quando reste inequivocamente comprovado o evidente intuito da sonegação; O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária – Súmula CARF n.º 2;

- tributação reflexa: CSLL, PIS e COFINS, aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao IRPJ em face da estreita relação de causa e efeito.

Especificamente no caso aqui analisado, com relação ao responsável solidário **Sr. João Shoiti Kaku**, a Turma apontou que:

“Ao contrário do alegado pelo recorrente, o Termo de Sujeição Passiva Solidária e os documentos a ele anexados, **comprovam que o coobrigado era real administrador do grupo e, apesar da inexistência de vínculo formal com as empresas do grupo, aparece como diretor financeiro na planilha de colaboradores do grupo FN e com uma equipe de funcionários a ele vinculados.** Em seguida, transcrevo alguns trechos do Termo de Sujeição Passiva Solidária, que comprovam o interesse comum, bem assim, a prática de infrações as leis mencionadas no referido termo, hábeis a ensejar a atribuição de solidariedade, nos termos dos arts. 124 I, c/c 135, III do CTN: (...)” (Grifei)

Recurso Especial do Contribuinte

Notificados do **Acórdão n.º 1201-002.111**, de 10/04/2018, os responsáveis solidários interpuseram Recurso Especial, apontando divergências jurisprudenciais em relação às seguintes matérias: **(1)** Responsabilidade tributária a que diz respeito os arts. 124, I e 135 do CTN para as pessoas físicas e art. 124, I do CTN para as empresas - formação de grupo econômico de fato; **(2)** nulidade do processo pela utilização de provas ilícitas; e **(3)** suspensão do processo administrativo até o trânsito em julgado do processo criminal n.º 0019133-58.2013.8.26.0071.

Após serem alisados, de todos eles, somente o Recurso Especial do **Sr. João Shoiti Kaku** foi admitido, em relação à matéria **(1) “Responsabilidade tributária a que diz respeito os arts. 124, I e 135, III, do CTN”**, conforme Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial S/Nº - 2ª Câmara, de 06/12/2018 (fls. 10.487/10.504).

No caso, objetivando comprovar a divergência, apresentou como paradigma o Acórdãos n.ºs **1301-002.745** e n.º **1301-002.744**.

No Despacho de Admissibilidade, assentou que as ementas do 1º Paradigma (1301-002.745) e 2º paradigma (1301-002.745) são praticamente idênticas, muito embora as empresas autuada pertencerem ao mesmo grupo econômico.

A situação fática dos 2 (dois) paradigmas é praticamente **idêntica** ao do recorrido, pois envolveu os mesmos "atores" (como o responsável solidário - **Sr. João Shoiti Kaku**), apenas mudando o fato de que a empresa autuada foi outra, mas desempenhando o mesmo papel dentro do grupo. Veja-se trecho da ementa:

“No caso, os agentes fiscais não comprovaram qualquer infração funcional praticada pelo Sr. João Shoiti Kaku, por violação da lei ou do estatuto social, sendo cabível sua exclusão do polo passivo da obrigação tributária”. (Grifei)

Como se vê, para situações fáticas não apenas assemelhadas, **mas praticamente idênticas**, os dois Acórdãos paradigmas divergiram em relação à interpretação da responsabilização prevista no art. 124, I em conjunto com o art. 135, III do CTN. E o que mais importa, **o Termo de Responsabilidade Fiscal** narrando todos os fatos imputados a este Recorrente possui idêntico conteúdo em todos os julgados, narrando precisamente os mesmos fatos e relações desempenhadas deste responsável solidário.

No Despacho de Admissibilidade, restou assestando que restou a demonstrada a divergência através dos dois paradigmas, envolvendo a mesma situação fática e chegando a conclusões diversas quando interpretou-se o mesmo arcabouço jurídico (art. 124, I e art. 135, III do CTN), retirando-se a responsabilidade dos mesmo solidário nos paradigmas (Sr. João Shoiti Kaku), ao passo que foi mantida a sua responsabilidade no Acórdão recorrido.

Desta forma, com fundamento no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial - 2ª Câmara, de 06/12/2018 (fls. 10/487.10.504), exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF, deu seguimento ao Recurso Especial interposto pelo responsável solidário Sr. João Shoiti Kaku, em relação à matéria: ***à atribuição de responsabilidade tributária através dos artigos 124, I e 135, III do CTN.***

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Regularmente notificado do Recurso Especial do Contribuinte e do seu seguimento, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões nos autos, requerendo que seja negado provimento ao recurso manejado, mantendo-se, na integralidade o Acórdão nos quesitos objeto da presente insurgência (fls. 10.545/10.558).

Alega no recurso que o interesse comum a que se refere o artigo 124, I do CTN pode ser aferido pela participação direta dos responsáveis na situação que deu ensejo ao fato gerador apurado, e/ou pela participação dos responsáveis no resultado obtido ilegalmente com a não ocorrência desse fato e que os fatos narrados demonstram a efetiva participação do recorrido como administrador do grupo econômico. Aduziu, também, a perfeita subsunção dos fatos ao disposto nos artigos 135, III c/c artigo 137, ambos do CTN, pela prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, por exemplo, sonegação de impostos.

Conforme prorrogação de competência dada a esta 3ª Turma da CSRF (Portaria CARF n.º 15.081, de 2020), o processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise dos Recursos Especial interposto pelo responsável solidário Sr. **João Shoiti Kaku**.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O Recurso Especial de divergência é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho exarado pelo Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de julgamento/CARF de 06/12/2018 (fls. 10.487/10.504), com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: “*à atribuição de responsabilidade tributária através da interpretação dos artigos 124, I e 135, III, ambos do CTN*”, cujas redações transcrevo abaixo:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

(...).

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

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

“PARECER NORMATIVO COSIT/RFB N.º 04, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2018.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...).

Fundamentos

Notas Introdutórias

[...]

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

(...).

Sobre o Interesse Comum

11. A terminologia "interesse comum" é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá-la, normalmente

a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

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

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

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

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

(...)

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

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

(...).

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

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

No Recurso Especial, o Recorrente alegou que: não possui qualquer vínculo com o fato gerador da obrigação tributária; não houve comprovação de que possuía poder de gerência ou participação na ocorrência do fato gerador; o pleno conhecimento da estrutura empresarial não é motivo suficiente para ensejar a responsabilização solidária do débito fiscal; toda a imputação baseia-se quase que exclusivamente no conteúdo da interceptação telefônica em conversa com a representante do Banco Fibra; que as acusações do Ministério Público são fantasiosas e não possuem aparato probatório; que acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo

reconheceu a ilegalidade das provas apreendidas na Operação *Yellow*; que não é possível a responsabilização tributária de advogados e consultores com base no artigo 124, I do CTN; que não houve prova de que o Recorrente ocupava a posição de diretor financeiro; que nunca fez parte do quadro societário de qualquer empresa pertencente ao grupo econômico; que era apenas um consultor financeiro e não possuía poder de decisão; que acórdãos de diferentes Câmaras do Tribunal de Impostos e Taxas (SEFAZ/SP), excluíram o Recorrente do polo passivo das autuações efetuadas; que o interesse comum do artigo 124, I pressupõe a ocupação do mesmo lado da relação jurídica que consista no fato gerador do tributo; que a relação de confiança entre o recorrente e a família Abdul Massih não é suficiente para que lhe seja imputada a responsabilidade tributária; que o relatório da Operação *Yellow* não trouxe provas de sua participação ou ingerência nas supostas irregularidades tributárias.

Pois bem. No caso concreto, restou definitivamente julgado nestes autos que, (...) o **GRUPO FN**, atuava como *um única grande empresa, sob comando único, com objetivos e estruturas comuns e confusão patrimonial, valendo-se de uma estrutura jurídica composta por diversas pessoas jurídicas, formalmente independentes* (recorrido, fl. 9.943), já que o único Recurso Especial admitido discute-se apenas a legitimidade passiva do Recorrente (Sr. João Shoiti Kaku), mas não os atos ilícitos ocorridos e julgados.

Importante transcrever os seguintes excertos do voto do Acórdão recorrido, os quais identificam os fatos reputados definitivamente julgados e que não são mais objeto de discussão administrativa (fls. 9.943 e 9.949):

“Importante consignar que o fato de não figurarem no quadro societário, é óbvio que em uma sociedade constituída por sócios “laranjas” como demonstrado no Termo de Verificação Fiscal e também declarado pelos sócios “de fachada”, a finalidade é exatamente os sócios apresentados no contrato “de direito”, registrado na Junta Comercial, assinarem todos os documentos e assumirem documentalmente riscos negociais sob o comando dos sócios de fato/ordenadores que se esquivam da exibição de provas materiais das responsabilidades porque assumidas por terceiros (sócios de fachada) sem o *affectio societatis*, ou seja, sem a materialização da vontade de se constituir uma sociedade.

Conforme relatado a empresa autuada, **Cromais Distribuidora de Produtos Industrializados Ltda**, não foi constituída em nome dos verdadeiros proprietários, e sim, em nome de interpostas pessoas (*testas de ferro*) desprovidas de capacidade econômica ou financeira, a saber, **Iraci da Silva Ferreira** e outra **Cecília Raimundo de Oliveira**, *nitidamente sem a mínima capacidade econômica e conhecimentos suficientes para empreender neste complexo ramo de negócio, no qual trafega elevadas somas monetárias diariamente*” e que, a manutenção do controle das atividades foi garantida pelos reais administradores (verdadeiros proprietários, verdadeiros donos do negócio) que organizavam toda a atividade do Grupo, decidiam, empreendiam, idealizavam, coordenavam e se beneficiavam das atividades desenvolvidas sem pertencerem aos quadros societários das pessoas jurídicas.

[...]

Multa Qualificada

Conforme relatado, nos autos de infração fora aplicada a multa por infração qualificada de 150% sob o fundamento de que restou comprovado o evidente intuito de sonegação.

Além das informações sobre a conduta do contribuinte, notadamente, pela entrega de declaração de conteúdo falso à RFB, reiterada e substancial omissão de receitas, omissão de entrega de declarações e o uso de interpostas pessoas nos atos constitutivos, bem como a ocultação de sua escrituração contábil e fiscal, também consta do TVF:

[...]

As multas de ofício aplicadas foram qualificadas, no percentual de 150%, com base no art. 44, inciso I e §1º da Lei nº 9.430, de 1996, porque a Fiscalização entendeu que a conduta do contribuinte, notadamente, pela entrega de declaração de conteúdo falso à RFB, robusta e reiterada omissão de receitas, omissão de entrega de declarações e o uso de interpostas pessoas nos atos constitutivos, bem como a ocultação de sua escrituração contábil e fiscal e livros, caracterizou a sonegação como definido na Lei nº 4.502, de 1964, arts. 71 e necessário à qualificação da multa.

Com efeito, a sonegação se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, num propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, ou retardar uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de sonegação seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública, onde, utilizando-se de subterfúgios escamoteia-se ocorrência do fato gerador ou retarda-se o seu conhecimento por parte da autoridade fazendária.”

Os atos ilícitos que geraram o lançamento e a atração da responsabilidade tributária foram resumidamente a robusta e reiteradas práticas de: **(i)** omissão de receitas, **(ii)** omissão de entrega de declarações e **(iii)** o uso de interpostas pessoas nos atos constitutivos, bem como a ocultação de sua escrituração contábil e fiscal e livros, que caracterizaram a sonegação definida no artigo 71 da Lei nº 4.502, de 1964”, o que entendo atrair a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN, se comprovada o vínculo entre o responsável e tais atos, bem como com o Contribuinte, o que será analisado no tópico seguinte.

E mais. Com relação à aplicação do art. 124, I, do CTN, a condição de comprovação de ato doloso ou culposo ou, ainda, confusão patrimonial, não estão previstas na lei. Assim, entendo que o interesse econômico no resultado do fato gerador (renda) seja a efetiva condição que se verifica dos termos do dispositivo. Penso que outras interpretações sejam meras argumentações para afastar a responsabilidade tributária de pessoas que tiveram proveito econômico com o fato gerador, o que acredito ser contrário ao objetivo da legislação.

A solidariedade é imposta no âmbito da sujeição passiva, sem todavia estar restrita ao Contribuinte, como fica claro com o uso da palavra “pessoas” no dispositivo. Por decorrência, a solidariedade aplica-se aos responsáveis, nos moldes do inciso II, do art. 121 do CTN. O objetivo do dispositivo, visa imputar solidariedade às pessoas que, juntamente com o contribuinte, se beneficiam das situações que constituam fatos geradores de tributos, pois o conceito de múltiplos e concomitantes sujeitos passivos só ocorre quando a solidariedade é imputada a pessoas, como responsáveis pelo crédito tributário.

Dentro deste contexto, entendo que existem dois requisitos para imputar solidariedade, nos moldes do inciso I, do art. 124, do CTN:

- (i)** a situação sob discussão tem que ser constituída de um ou mais atos ilegais; e
- (ii)** a pessoa com interesse comum tem que ter sido beneficiada/espelhada pela situação, mas não, única e exclusivamente, obtendo vantagem financeira.

Em resumo, nos autos foram coligidos uma série de indícios, aliada à constatação de que os imputados como responsáveis, receberam benefícios econômicos, diretos ou indiretos, frutos das práticas que redundaram na sonegação de tributos devidos. Os responsáveis tributários administravam a empresa, agindo ativamente para a ocorrência das situações que constituíam os fatos geradores **(comprovam que o coobrigado era real administrador do grupo e, apesar da inexistência de vínculo formal com as empresas do grupo, aparece como diretor financeiro na planilha de colaboradores do grupo FN e com uma equipe de funcionários a ele**

vinculados), sendo inquestionável portanto seu interesse e o conhecimento da situação retratada nos autos.

Nesse contexto, entendo que somente excluiria a possibilidade de o indicado ser responsabilizado, se ele fosse um mero cotista ou empregado, contudo sem acesso e conhecimento dos dados internos da empresa ou incapaz de compreender a situação fiscal e financeira da empresa CROMAIS (e do Grupo FN), o que não me parece ser o caso aqui tratado.

Assim, no âmbito tributário, a conduta retratada no lançamento não pode ser dissociada da atuação do representante da pessoa jurídica (como os administradores e procuradores/prepostos designados), que detém o conhecimento de todos os fatos na empresa por ele administrada (departamento financeiro - bancos, pagamentos), nem ser confundida como um simples inadimplemento (situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária alvo da presente atuação), revelando a prática do ato ilícito que justifica a atribuição do vínculo de responsabilidade (interesse comum), por força das disposições do art. 124, I do CTN.

Ou seja, a responsabilização pela norma do art. 124, I do CTN, **não pode se limitar às pessoas que tenham ligação direta com o fato gerador**. Há que ser observados a **destinação do resultado**, frutos dos atos irregulares praticados. No presente caso, foram realizados atos com vistas a evitar a imposição tributária (omissão de receita), seu objetivo principal não foi apenas o de reduzir ou excluir o pagamento de tributos. Tal fato, diretamente ligado ao fato gerador da obrigação, implica na formação de recursos que ficariam em poder da empresa em destinação, ou seja, verter os recursos em seu próprio benefício.

Dessa forma, resta claro que o indicado como solidário detinha poder no que se refere à administração da empresa - por delegação dos sócios de direito, não havendo qualquer distinção quanto às atribuições e responsabilidades de cada um. Restando justificado nos autos, a meu sentir, o 'interesse comum' na situação que constituiu o fato gerador da obrigação tributária.

Acerca da natureza da responsabilidade tributária prevista no **artigo 135, inciso III, do CTN**, compartilho do entendimento esposado no Parecer PGFN/CAT n.º 55/2009, cujo excerto transcrevo abaixo:

PARECER PGFN/CRJ/CAT/N.º 55/2009

Responsabilidade tributária. Conceitos e espécies. Administrador. Responsabilidade tributária subjetiva. Ausência de desoneração da pessoa jurídica. Inexigência de insolvabilidade da pessoa jurídica contribuinte. Natureza de responsabilidade solidária decorrente de ato ilícito. Solidariedade do tipo impróprio. Hipótese de declaração da obrigação do responsável e não de constituição. Relação jurídica de garantia. Autonomia da obrigação do administrador-infrator em relação à obrigação (crédito tributário) do contribuinte no que tange à natureza (licitude ou ilicitude do fato jurídico), ao nascimento (momento do surgimento) e à cobrança (exigência simultânea ou não), e subordinação no que tange à existência, validade e eficácia. Não-ocorrência de decadência. Perfazimento da prescrição da obrigação do responsável no mesmo momento da prescrição do crédito tributário do contribuinte. Possibilidade de declaração da responsabilidade do administrador-infrator por autoridade administrativa ou judicial, ou por ato do Procurador da Fazenda. Possibilidade de lavratura de auto de infração para declaração de responsabilidade do administrador. Inexistência de nulidade por ausência de participação do responsável na constituição do crédito tributário da pessoa jurídica contribuinte. Possibilidade de manejo de todos os meios de proteção do crédito tributário em face do administrador-infrator que já teve sua responsabilidade declarada administrativa ou judicialmente.

[...]

IV- A NATUREZA DOS ATOS GERADORES DA RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES

[...]

58. Enfim, restou consolidada a doutrina da responsabilidade tributária subjetiva dos administradores.

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

- a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;
- b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;
- c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;
- d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;
- e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso;
- f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).

61. De tudo isso, é importante guardar que o “sócio-gerente”, de acordo com a jurisprudência hoje aceita pelo STJ, torna-se responsável não por ser “sócio”, mas por ter cometido ato ilícito enquanto “gerente”. Em verdade, a condição de sócio é irrelevante. Dois são os elementos verdadeiramente relevantes para sua responsabilização: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição. Por ser administrador e ter cometido infração à lei, pode o terceiro ser responsabilizado; não por ser sócio. Dessarte, podemos afirmar com segurança que, segundo o entendimento firmado no STJ, o administrador é chamado a pagar o crédito tributário da pessoa jurídica administrada em forma de responsabilidade por ato ilícito.

62. A constatação acima feita deve, inclusive, influenciar a percepção da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no que tange à natureza propriamente dita da responsabilidade gerada pela incidência do art. 135, III, do CTN, como veremos a seguir.

Comungo, ainda, do entendimento externado na Nota GT RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA nº 1, de 17/12/2010, abaixo transcrita:

“(…) VII - Art. 135 do CTN

51. A Fiscalização deve incluir no lançamento de ofício todos os responsáveis, nos termos do art. 135 do CTN, de que tiver condições de comprovar o vínculo, pois o

Parecer **PGFN CRJ/CAT nº 55/2009** não refuta esse entendimento, tendo em vista que corresponde a uma orientação adotada pela PGFN no sentido da tese utilizada nos Tribunais.

52. Quanto à natureza dessa responsabilidade, nos termos do Parecer acima citado e da jurisprudência do STJ, não há dúvida tratar-se de responsabilidade solidária.

53. No que diz respeito ao elemento subjetivo, o item 59 do Parecer afirma que a jurisprudência maciça do STJ caminha no sentido de que é o dolo gênero, e não dolo espécie. Logo, envolve dolo ou culpa. Os precedentes que ensejaram a Súmula 435 do STJ afirmam que compete ao sócio-gerente demonstrar que não agiu com dolo, culpa, fraude ou excesso de poderes. Em razão desses argumentos, a Fiscalização pode enquadrar os sujeitos passivos nas hipóteses tratadas pelo artigo ainda que não consiga demonstrar o dolo.

54. Quanto ao fato gerador, este pode ser anterior à infração à lei. A Súmula 435 corrobora este entendimento.

55. Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:

a) Infração ao contrato social ou estatuto – deve ser uma infração a texto expresso do contrato ou estatuto. Ex.: Desenvolver atividade expressamente proibida nos atos constitutivos e alterações.

b) Excesso de poder – não precisa haver vedação. Basta não ter previsão no contrato. Ex. Sócio age como gerente, sem ser (a hipótese do art. 135 abrange inclusive o sócio de fato).

c) Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém, deve ter conseqüências tributárias.

56. Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador.

57. Se a pessoa jurídica foi constituída por interpostas pessoas, o lançamento das infrações apuradas deve ser com multa qualificada, pois foram alteradas características do fato gerador (sujeito passivo). Nesse caso, os reais administradores também respondem solidariamente com a pessoa jurídica.

58. Também configura hipótese de que trata o art. 135, a dissolução irregular. A Súmula 435 do STJ pacificou o entendimento no tocante à pessoa jurídica não localizada caracterizar dissolução irregular:

"Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente".

59. Contudo, além dessas hipóteses, é possível caracterizar uma dissolução irregular com informações da Justiça do Trabalho de que a pessoa jurídica não paga os empregados; quando a pessoa jurídica foi declarada inapta; quando há informação no sistema Sintegra (Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços) de que a empresa está inativa; enfim, é preciso reunir indícios convergentes de que a pessoa jurídica encerrou suas atividades de forma irregular.

60. Também está caracterizada a dissolução irregular quando a empresa promove a baixa nos órgãos de registro, com débitos apurados posteriormente (dissolução aparentemente regular). Nesta hipótese, há infração à lei societária, no caso, aos arts. 1.109 e 1.110 do Código Civil, ou seja, para encerrar as atividades, a Lei nº 10.426/2002 determina que devem ser aprovadas as contas e deve haver liquidação do patrimônio.

61. Assim, os sócios que devem ser elencados como solidários na atuação com base em dissolução irregular serão aqueles constantes dos atos constitutivos ao tempo da dissolução. É necessário dar destaque ao fato de que, ao se conceber como responsáveis

aqueles com poderes de gestão ao tempo da dissolução, pode-se dar ensejo a planejamentos tributários. Desta forma, a Fiscalização deve estar atenta para eventuais alterações contratuais anteriores ao encerramento, no sentido de tentar identificar hipóteses de fraudes, ou seja, de pessoas físicas desprovidas de patrimônio estarem sendo incluídas como sócios em um momento prévio à dissolução, para afastar da responsabilidade o patrimônio dos verdadeiros gestores da pessoa jurídica.

62. Desta forma, tanto para a PGFN quanto para a RFB, no caso de dissolução irregular, a orientação deve ser a de só incluir os sócios à época do fato gerador quando constatada a existência de fraude.

63. É que quando se vai promover o lançamento, deve-se fazer a correta identificação do sujeito passivo e, neste caso, se se está caracterizando a infração à lei por ter havido uma dissolução irregular, em tese, não se consegue manter esse lançamento nos órgãos julgadores administrativos sem se justificar os motivos pelos quais os sócios do tempo do fato gerador estão sendo incluídos. E, uma vez excluídos esses sócios da responsabilidade pelo crédito tributário lançado, a PGFN não mais conseguiria redirecionar (salvo fato superveniente).

64. No entanto, se a dissolução irregular é de microempresa ou empresa de pequeno porte, nos termos do art. 9º, § 5º, da Lei Complementar nº 123/2006, a responsabilidade tributária é atribuída aos sócios à época do fato gerador.

65. Salienta-se, ainda, que a dissolução aparentemente regular, por si só, não é suficiente para qualificar a multa, porque esta deve ser consentânea aos fatos geradores, isto é, a multa diz respeito às infrações à legislação tributária que ensejaram o lançamento do crédito. Já a infração à lei que permite incluir os sócios do pólo passivo, nesse caso, corresponde à dissolução da pessoa jurídica sem a liquidação dos débitos.

(...)"

Assim, a pessoa física, na condição de real administrador passa a ser responsável pela sua gestão. Se comprovado que a empresa praticou atos com infração à lei, consequentemente estes atos são atribuíveis à responsabilidade de quem a gerencia, sendo evidente que a pessoa jurídica não possui atos de vontade. Nestes termos, fica caracterizada a responsabilidade tributária estabelecida pelo inciso III do artigo 135 do CTN.

Em reforço ao exposto, transcrevo excerto do voto proferido pelo Conselheiro Ricardo Antônio Carvalho Barbosa no Acórdão nº 1301-004.305:

“Nesse sentido, convém trazer à colação as conclusões do 1º Encontro Nacional de Juízes Federais sobre Processo de Execução Fiscal, promovido pela AJUFE (extraído de texto do Prof. Leandro Paulsen, Curso Normas Gerais de Direito Tributário, 3º Módulo, Escola Superior de Administração Fazendária, 2013):

Somente os “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado” podem ser responsabilizados, e não todo e qualquer sócio. Faz-se necessário, pois, que o sócio tenha exercido a direção ou a gerência da sociedade, com poder de gestão. Efetivamente, a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente, ou tolerado, a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. Constitui prova para a configuração da responsabilidade o fato de o agente encontrar-se na direção da empresa na data do cumprimento da obrigação, devendo ter poderes de decisão quanto ao recolhimento do tributo. (grifei).

Tal conclusão me parece bastante coerente. Se uma determinada pessoa física era diretora com poderes de gestão de uma pessoa jurídica na época da prática dos ilícitos, o que mais precisa ser provado para atribuição da responsabilidade nos termos do art. 135, inciso III? Como entidade abstrata, a pessoa jurídica não pratica esses atos. Alguém com poderes de representação atua em seu nome. É mais do que evidente. Não se trata de uma mera presunção.”

Destarte, a verificação da subsunção dos fatos aos incisos III do artigo 135, no presente caso, envolve, pois, a apreciação das provas juntadas aos autos no sentido de aferir se o acusado era diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica.

As condutas imputadas ao acusado foram delineadas no Termo de Verificação Fiscal e no Termo de Sujeição Passiva, nos seguintes termos:

“1 - No exercício das funções de Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, em cumprimento ao determinado no Mandado de Procedimento Fiscal acima, realizamos auditoria fiscal tributária no sujeito passivo Cromais Distribuidora de Produtos Industrializados Ltda (CROMAIS).

2 - Durante os trabalhos de auditoria, evidenciou-se que o sujeito passivo (**CROMAIS**) integrava um grupo econômico de fato - Grupo FN, constituído por várias pessoas jurídicas formalmente independentes;

3 - Evidenciou-se, também, que o Grupo agia sob comando único, com objetivos e estruturas comuns e com intercomunicação patrimonial, sendo que, as pessoas jurídicas, embora formalmente independentes, realizavam, de forma complementar, as situações configuradoras dos fatos geradores dos tributos lançados: a) aquisição de renda (IR); b) auferimento de lucros (CSLL); e c) auferimento de receita (Cofins e PIS

(...).

6 - Paralelamente, os trabalhos evidenciaram, ainda, que a atuação do Grupo, quando do surgimento de tais obrigações tributárias, era orquestrada por pessoas que ostentavam três qualidades de vínculos:

a) Reais administradores: eram os verdadeiros *donos do negócio*. Pessoas físicas que, utilizando-se de interpostas pessoas (“testas-de-ferro”, *offshore* e/ou procuradores) administravam todo o conjunto empresarial de forma oculta. Eles organizavam toda a atividade do Grupo, decidiam, empreendiam, idealizavam, coordenavam e se beneficiavam das atividades desenvolvidas, enfim, todos praticavam atos de gestão. Estes administradores, no entanto, na maioria dos casos, não pertenciam aos quadros societários das pessoas jurídicas do Grupo.

b) Sócios formais: pessoas cujos nomes compunham os quadros societários das pessoas jurídicas do Grupo, sendo:

b.1) ora, pessoas físicas, sem estofo patrimonial, conhecidas por *testas-de-ferro*; pessoas sem conhecimento e capacidade econômica para empreender, que cediam seus nomes para manterem ocultos os reais administradores, aparecendo no contrato social como sócios ou sócios-administradores.

b.2) ora, pessoas jurídicas constituídas fora do Brasil - *offshore*, adquiridas pelos reais administradores e desprovidas de finalidade societária de fato.

c) Procuradores: pessoas físicas que recebiam procurações para agirem, ostensivamente, em nome de algumas pessoas jurídicas do Grupo, mantendo ocultos os reais administradores;

(...).

PRINCIPAIS INFRAÇÕES A LEIS

9 - No Relatório de Solidariedade Tributária das Pessoas Jurídicas integrantes do Grupo FN, ficou demonstrado que os reais administradores, em associação com os sócios formais e procuradores, cometeram, em tese, diversas infrações a leis:

a) 5.172/66 - Código Tributário Nacional (artigos 3º e 150);

b) 4.502/1964 (artigos 71 e 72);

c) 8.137/90 (artigos 1º e 2º);

d) Decreto-lei 2.848/1940 - Código Penal (artigos 288 e 299);

e) 12.683/2012 c.c. 9.613/1998

f) 10.406/2002 – Código Civil (artigo 1102 e ss.);

(...).

10 – O Sr. **João Shoiti Kaku** foi identificado como um dos **reais administrador** do Grupo FN, aparecendo como Diretor Financeiro do mesmo, com aparente estrutura de funcionários a ele vinculados, junto à FN Assessoria Empresarial (p.j. que, basicamente, administrava o Grupo) conforme revela documentos apreendidos durante a “Operação Yellow”, especialmente a planilha anexa (Doc. 01 - Destacamos).

É necessário salientar que não foi detectado elo formal entre o senhor Kaku e qualquer pessoa jurídica do Grupo, durante os períodos auditados (2010 a 2012), sendo sua atuação comprovada por meio de situações fáticas, que evidenciam sua posição de administrador.

11 - **João Shoiti Kaku** pela posição que tinha dentro do Grupo FN, conhecia com profundidade a forma de organização do Grupo, o que fica explicitado na **degravação de interceptação telefônica**, (Doc. 02 - Destacamos), na qual o senhor Kaku, falando pelo Grupo, conversa com uma representante do Banco Fibra.

Linha Interceptada..: 55 (11) 99839643

Interlocutores.....: KAKU x Marcela (Banco Fibra)

Linha interlocutor..: 551997968547

Cidade.....: S. Paulo/SP Ativação..:

Data.....: 14/05/2012 Hora.....: 11:34:29

“Com Marcela do Banco Fibra. Marcela quer saber sobre o organograma, quer o atualizado do Grupo. KAKU fala sobre a estrutura de gestão da Companhia. KAKU diz que:”

Em meio à conversa, o real administrador, senhor Kaku, informa que a holding (FN) está no topo e, ao lado dela, a PJ patrimonial (FAS), que é a dona de todos os imóveis ... *“que compra todos os imóveis e que não tem nenhuma embaixo dela”,* e ainda esclareceu que, como todo o imobilizado está em nome da FAS, que “é a parte real”, não será encontrado a depreciação (custo) junto a outras pessoas jurídicas:

“(..) em cima de tudo funciona a holding que é a FN, que futuramente vai mudar para SINA: a SINA vai passar a ser a holding.

Kaku continua:”

(...)

“Agora do lado da FN, como se fosse uma assessoria, nós temos uma empreendimentos imobiliários, que é dona de todos os imóveis, que é a FAS Empreendimentos e Incorporação Lt, que compra todos os imóveis, e que não tem nenhuma embaixo dela. Que o dono da FAS é NEMR, que também é dono das SINAS e da FAMA em 100%.”

(...)

“Perguntado se houve novas aquisições, uma vez que tiveram investimentos de R\$ 190 milhões, KAKU responde que R\$ 190 milhões é o endividamento total do Grupo e confirma que todo o imobilizado está em nome da FAS.”

(...)

“Perguntado sobre a depreciação, KAKU informou que não vai encontrar, que fica tudo na FAS, que é a parte real.(..)”

Abaixo da FN, salienta o real administrador, senhor Kaku, estão as PJs industriais, que, embora sendo as principais geradoras de riqueza do Grupo, são tratadas como prestadoras de serviços:

“(...) Abaixo (da FN), você tem todas as prestadoras de serviços que cada uma funciona em cada fábrica...Nós temos a SINA MATRIZ,... SINA Alimentos. Ela era a SINA de Bauru, que era prestadora. Essa SINA Alimentos está com a matriz em Bauru, presta serviços para a fábrica de Bauru. Depois você tem Sina filial Orlândia, Sina filial Santo Anastácio e Sina filial Pirapozinho. Antes tinha uma Sina para Santo Anastácio, uma Sina para Orlândia e uma Sina Pirapozinho. Nós transformamos tudo numa única Sina Alimentos Matriz em BAURU, depois todas as filiais, uma em Orlândia, uma em Santo Anastácio e uma em Pirapozinho, essas são as prestadoras de serviço dos quais o Sr. NEMR é o acionista principal.

Diz que abaixo tem todas(...)”

“Depois tem a FAMA Ovos, que está na fábrica de ovos de Diadema, que futuramente se tornará SINA Diadema. Que estas são as prestadoras de serviços, onde todos os funcionários estão registrados(...)”

Embaixo das PJs industriais, continua o real administrador, senhor Kaku, estão as PJs comerciais, citando algumas delas:

“(...)Diz que embaixo de cada prestadora de serviços estão as comerciais: embaixo da SINA-Bauru está a MULTIÓLEOS, que tem linhas de créditos com vocês; embaixo da SINA-Alimentos filial Orlândia está a DOV; abaixo da SINA-Sto Anastácio tem a FARÓLEO; que agora estão botando no ar a SINA-Alimentos Pirapozinho, que por enquanto embaixo dela terá a MULTIÓLEOS e FARÓLEO, elas que vão pegar óleo, mandar para lá e beneficiar e voltar como mercadoria para elas;”

“depois tem a DOVOS e a DMR que estão embaixo da FAMA Ovos, explorando lá como irmãs.”

“Depois tem todas essas comerciais, das quais KAKU não quer falar por telefone, mas diz que a Sandra e o Bicudo sabem, existem offshores, SAFIs que são donas delas, que o acionista o pessoal daí sabe quem é. Que todas as empresas são controladas em 100% ou 99%.(...)”

Por fim, o senhor Kaku também informa a existência de uma gestão única do Grupo:

“Perguntado sobre como é gerenciado o caixa robusto que aparece no balanço consolidado, KAKU diz que os caixas não se misturam, cada unidade, Multióleos, Faróleo sobrevive com caixa próprio, cada uma gerencia o seu caixa, que não há nada vinculado a operações, KAKU explica que existe uma gestão única, mas que é estimulada a concorrência entre as empresas.”

(...)

Mensagem do Banco HSBC, agendando um café-da-manhã com o senhor Nemr e senhor Kaku (“KAKO”), junto à diretoria do banco; verifica-se que o agendamento foi feito pela pessoa jurídica FN, através de um colaborador (Doc. 03. Destacamos):

De: Alessandra C ROQUE [mailto:alessandra.c.roque@hsbc.com.br]

Enviada em: sexta-feira, 8 de junho de 2012 16:11

Para: baratelli@fnassessoria.com.br

Assunto: Convite: Café da manhã - 21/06 às 8:30 horas

Oi Walter, tudo bem?

Estamos organizando um café da manhã no dia 21/06 na matriz do Banco na Faria Lima e gostaria que por gentileza vc repassasse o convite abaixo para o Sr Nemr e Sr Kaku, a pedido de nossa diretoria.

Peço que confirme por gentileza a participação deles.

Bjs e bom final de semana

Alessandra Roque

Gerente de Relacionamento | HSBC Bank Brasil S.A.

HSBC Corporate (...)

Prezado Sr Nemr / Sr Kaku,

Estamos organizando um Café da Manhã com um número restrito de empresários, que foram escolhidos para participarem desse modelo de discussão.

Nosso objetivo é realizar um "bate papo" com o Sr Adailton Martins - Head de Corporate / Tesouraria sobre " Mercado Atual x Cenário futuro ", " Como e quando atuar em um momento de volatilidade".

Será um prazer em recebe-los e, por se tratar de um evento restrito, solicitamos a confirmação de sua presença.

DATA 21/06/12

*Hora inicio 8:30 h * 10 minutos de tolerância*

Hora termino 10:00 h

*LOCAL HSBC BANK BRASIL S.A Av Brigadeiro Faria Lima , n 3064 - 1 andar (restaurante) " * estacionamento no local*

Mensagem do Banco Paulista, enviada à pessoa jurídica FN, revela a necessidade de envolver o senhor Kaku (Caco) no caso que estava sendo tratado, demonstrando sua influência junto a pessoas jurídicas do Grupo FN (citado na mensagem como Grupo Nemr - Doc. 04.

Destacamos):

De: Eduardo Ângelo Aricó [mailto:eduardoarico@bancopaulista.com.br]

Enviada em: segunda-feira, 23 de abril de 2012 17:39

Para: baratelli@fnassessoria.com.br

Cc: Silvio Ribeiro; Antonio Roberto Desimone

Assunto: ENC: GRUPO NEMR X Bco Paulista.

Prioridade: Alta

Boa tarde Walther,

*Acredito que seja melhor **envolvermos o Caco** pois a "FAZ" hoje tem um importante endividamento, muito embora seja claro que a empresa não esta vinculada ao grupo de empresas que apelidados de "Grupo Nemer", ou seja:*

Faróleo, Sina, Multioleo e Dov.

Você acredita que seja possível providenciar as informações solicitadas pela área de crédito?

Aguardo seu retorno.

EDUARDO ANGELO ARICÓ

Departamento Comercial

eduardoarico@bancopaulista.com.br

Mensagem do Banco Votorantim solicitando à colaborador da FN a confirmação de reunião marcada com o senhor Kaku (Doc. 05 - Destacamos):

"De: Mauricio Costa Geber [mailto:mauricio.geber@bancovotorantim.com.br]

Enviada em: segunda-feira, 5 de março de 2012 11:03

Para: Walter Baratelli

Assunto: Reunião - BV - 07/03

Walter,

A nossa reunião já está toda esquematizada.

Participação comigo e o Sérgio os Srs. Ricardo Fajnzylber (novo Diretor Comercial), o depto. de crédito e o de agronegócios.

*Favor confirmar novamente com o Sr. Nemr e o **Kaku** para não haver “furo”.*

Data: 07/03/2012

Horário: 15 horas

Local: Praça General Gentil Falcão, 108 – 9º andar - Brooklin (altura do nº 1000 da Berrini).

Obrigado.

Maurício Costa Geber

BANCO VOTORANTIM S/A

Segmento – Empresas”

Mensagem para o Banco HSBC, enviada por colaborador da FN, confirmando reunião do senhor Kaku e do senhor Nemr com representantes do Banco (Doc. 06 - Destacamos):

“From: Walter Baratelli <baratelli@fnassessoria.com.br>

Sent: 18/06/2010 20:52:18 +00:00

To: 1. 'Beatriz H MIRANDA' <beatriz.h.miranda@hsbc.com.br>

2. 'Salmou COHEN' <salmou.cohen@hsbc.com.br>

CC: 1. 'Jose R MIRANDA' <jose.r.miranda@hsbc.com.br>

2. 'Adriane P PASCHOAL' <adriane.p.paschoal@hsbc.com.br>

3. 'Amanda G RODRIGUES' <amanda.g.rodrigues@hsbc.com.br>

4. 'Kelly - Kakus Assessoria' <kelly@kakus.com.br>

Subject: Reuniao HSBC (Nemr)

Boa Tarde a todos,

Reunião 23 / 06 / 2010 11:00 hs Al. Santos Nº 455 13º Andar.

*Participantes **Sr. Kaku** e Sr. Nemr.*

Grato.

Walter”

Colaborador da FN confirma reunião do senhor Kaku com representante do Banco Fibra na pessoa jurídica FN, atentando para o fato de identificar o local como sendo - *nosso escritório* (Doc. 07 - Destacamos):

From: Walter Baratelli <baratelli@fnassessoria.com.br>

Sent: 09/09/2011 19:19:26 +00:00

To: 1. 'sandra.franca@bancofibra.com.br'

2. 'João Shoiti Kaku' <kakujs@hotmail.com>

Subject: REUNIÃO BANCO FIBRA.

*“Boa Tarde **Sr. Kaku**,*

*Confirmando a reunião com o Banco Fibra **em nosso escritório** no 13 / 09 as 11:00 horas.*

Grato”.

Colaborador da FN confirma reunião do senhor Kaku com representante do Banco Rendimento (Doc. 08 - Destacamos)

Reunião junto ao Banco Rendimento (Grifamos e negritamos):

From: Walter Baratelli <baratelli@fnassessoria.com.br>

Sent: 08/08/2012 16:35:24 +00:00

To: 'kelly@kakus.com.br'

Oi Kelly,

Hehe me desculpa mais ainda estava aguardando o **Sr. Kaku** confirmar para te avisar sobre a reunião no rendimento as 15:00 amanha !

O afirmado fica evidenciado na Degravação 05, de 15/03/2012, de interceptação telefônica, na qual o senhor Kaku conversa com o senhor WALTER, colaborador do Grupo FN, solicitando, aparentemente, que o mesmo calibre bem a contabilidade, ou seja, manda a contabilidade ser “maquiada” ... *senão a coisa vai ficar muito ruim...* (Doc. 09 - Destacamos):

Degravação nº 5

Linha Interceptada..: 55(11)99839643

Interlocutores.....: ALVO/KAKU X Walter

Linha interlocutor..:

Nome Cadastro.....:

CPF.....:

Endereço.....:

Cidade.....: Ativação..: 15/3/2012

Data.....: 23/3/2012 Hora.....: 18:30

...KAKU fala que mandaram um **faturamento** de 2010/2011. Walter manda desconsiderar, fala que é jan e fev de 2012. KAKU diz que janeiro, se somar, está bem baixo. **Walter diz que esse é o real...** É o janeiro e o fevereiro de 2012. **KAKU** fala: pra gente fazer o realinhamento, é isso? Ao que Walter confirma. Walter diz que como não tem pressa, ele analisa e na segunda manda pra ele. KAKU diz que levou um susto, pois se janeiro estiver ali, a coisa fica ruim. Walter disse que janeiro não foi muito forte mesmo. **KAKU diz: não, não, mas aí precisam calibrar bem, senão vai ficar muito ruim ...**

Tal conduta, de alterar demonstrações contábeis, também fica evidenciada na mensagem, intitulada *Balanço Faroleo (Alterado)*, que o colaborador da FN, Walter, direciona a uma das empresas de contabilidade que trabalha para o Grupo (Taltec) informando que seguia o balanço alterado pelo senhor Kaku, em 17/02/2011 (Doc. 10 – Destacamos):

From: Walter Baratelli <baratelli@fnassessoria.com.br>

Sent: 17/02/2011 13:13:03 +00:00

To: 'taltec@terra.com.br'

Subject: Balanço Faroleo (Alterado)

Attachments: 1539_0001.pdf

Embedded graphics: 1

Bom dia Oderfla,

Segue balanço alterado pelo Sr. Kaku.

Grato.

No dia seguinte, 18/02/2011, novas alterações de demonstrações contábeis, agora do Grupo FN, são perpetradas pelo senhor kaku (Doc. 11. Destacamos):

From: Walter Baratelli <baratelli@fnassessoria.com.br>

Sent: **18/02/2011 13:51:27 +00:00**

To: 1. 'Kelly - Kakus Assessoria' <kelly@kakus.com.br>
2. 'Rodrigo Goya' <rodrigo.goya@fnassessoria.com.br>
Subject: RES: Balanços (Grupo FN)

Embedded graphics:

2

Ok.

Beijos.

De: Kelly - Kakus Assessoria [mailto:kelly@kakus.com.br]

Enviada em: **sexta-feira, 18 de fevereiro de 2011 11:37**

Para: 'Rodrigo Goya'

Cc: 'Walter Baratelli'

Assunto: RES: Balanços (Grupo FN)

OK!!!

ESTAREI IMPRIMINDO E PASSANDO PARA ELE.

Provavelmente ele irá ligar somente na segunda feira para liberar os mesmos. Ok?

Bjs

De: Rodrigo Goya [mailto:rodrigo.goya@fnassessoria.com.br]

Enviada em: sexta-feira, **18 de fevereiro de 2011 11:22**

Para: 'Kelly - Kakus Assessoria'

Cc: 'Walter Baratelli'

Assunto: Balanços (Grupo FN)

Sra. Kelly, bom dia.

Segue em anexo **balanços das empresas do Grupo FN** encerrados em 31/12/2010, sendo dois de cada empresa **um alterado para análise do Sr. Kaku** e o outro para **confirmação das alterações feitas pelo mesmo**, a pedido do Sr. Walter Baratelli.

Atenciosamente,

Já no Relatório de Solidariedade (Termo) consta a seguinte transcrição de mensagem por e-mail (e-fl. 1048):

Solicitação:

“alteração empresa modena

06/03/2013 10:16

De: José Miranda <miranda@fnassessoria.com.br>

Para: "Victor Mauad" <advmauad@uol.com.br>

Cc: "Marcilio Mendes" <marcilio@fnassessoria.com.br>

BOM DIA DR. VICTOR, ESTOU ENVIANDO ANEXO UMA ALTERAÇÃO DA MODENA QUE CONSTITUI A MILOVAIG SAFI, ENVIAR PARA MONTEVIDÉU, PARA O PRESIDENTE ASSINAR EM TRÊS VIAS, SE POSSÍVEL COM URGÊNCIA, AGUARDO, SDS

Em resposta:

De: <advmauad@uol.com.br>

Para: José Miranda <miranda@fnassessoria.com.br>

CC: Kaku João Shoiti <kakujs@hotmail.com>

Assunto: Re: Alteração de Contrato Social - 03 hoje

Enviado: Wed, 6 Mar 2013 11:13:41 -0300

Prezado Miranda,

Esta empresa é de responsabilidade do Sr. Kaku, só ele pode enviar para o Uruguai, eu não posso.

Saudações,

Victor.” (Destacamos).

(...).

Evidentemente o dinheiro gerado pelo Grupo, parte dele fruto do não recolhimento dos tributos devidos - sonegação (em tese), que deixou de ingressar aos cofres públicos, retroalimentava as atividades do Grupo, conforme se extrai das palavras do real administrador, senhor Kaku (ANEXO 23):

“Perguntado sobre as empresas, Multipolos, DOV, com crescimento do faturamento e redução de margem, em que o custo cresceu, KAKU diz que não quer falar sobre isso por telefone, aonde eles deixam essa parte do resultado, que não queria falar por telefone, que a gente sai comprando um monte de fábricas, que já explicou pessoalmente, a origem de onde a gente compra, que compramos Pirapozinho desembolsando R\$ 14 milhões e o endividamento cresceu muito pouco, que não quer falar por telefone, que foi dito ao Bicudo pessoalmente.” (Grifei)

A partir das transcrições acima, destaco 10 provas utilizadas pelo Fisco para caracterizar a condição de Diretor Financeiro do grupo:

1. planilha apreendida na Operação *Yellow* (consta o acusado como Diretor Financeiro da FN, ao lado de outras pessoas com funções de supervisor de crédito e cobrança, auxiliar financeiro, *office boy*, gerente de cadastro, assistente financeiro e assistente de cadastro);
2. interceptação telefônica com Banco Fibra, na qual detalha a estrutura organizacional do grupo, inclusive quanto a alterações futuras, além de evitar conversar sobre origem dos recursos financeiros utilizado para as aquisições de empreendimentos e usar a palavra “nós” ao se referir ao grupo econômico;
3. mensagem por e-mail do HSBC para Walter Baratelli da FN, “agendando café-da-manhã com empresários” para tratar do “Mercado Atual x Cenário Futuro”, convidando o Sr. Nemir e Sr. “Kako”;
4. mensagem por e-mail do Banco Paulista para Walter Baratelli da FN na qual o representante do Banco acredita que seria “melhor” envolver o “Caco”, em razão de importante endividamento da “FAZ”;
5. mensagem por e-mail do Banco Votorantim para Walter Baratelli da FN confirmando reunião com o responsável e o Sr. Nemr;
6. mensagem por e-mail do Banco HSBC para Walter Baratelli da FN, confirmando reunião com o responsável e com o Sr. Nemr;
7. mensagem por e-mail do Sr. Walther da FN para o Sr. Kaku, agendando outra reunião com o Banco Fibra, utilizando a expressão “nosso escritório”, como local da reunião;
8. mensagem por e-mail do Banco Rendimento para o Walther da FN, agendando reunião;
9. interceptação telefônica com o Sr. Walter (colaborador do grupo), na qual determina alterações contábeis no Balanço;

10. mensagem por e-mail da FN para Sr. Victor Mauad, informando sobre alteração da empresa MODENA sobre constituição de uma SAFI no Uruguai, ao que o endereçado responde que tal empresa seria de responsabilidade do Sr. Kaku, que somente ele poderia enviar a alteração para o Uruguai;

Antes de adentrar na análise das provas, o Recorrente pugnou em seu recurso pela exclusão do polo passivo com base na ilicitude das provas apreendidas no escritório do Advogado Gilmar Baldassare e, conseqüentemente, a nulidade das provas dela decorrentes. A decisão que teria anulado a busca e apreensão fora tomada pela 1ª Câmara de Direito Criminal do Tribunal de Justiça de São Paulo, no julgamento da apelação n.º 0006110-40.2016.8.26.0071.

Contudo, verifica-se que a Recorrente não faz qualquer correlação entre os e-mails constantes nos autos e as provas apreendidas no escritório de advocacia mencionado pertencente a Gilmar Baldassarre. Por certo, as interceptações telefônicas não estão abrangidas pela decisão, nem provas colhidas em outros locais.

Retomando a análise das provas, percebe-se que o teor das mensagens das interceptações e dos e-mails vão além de mera consultoria empresarial, como alega o imputado e vão ao encontro da acusação de que o “Sr. Kaku” era, de fato, diretor/gerente financeiro da FN, *Holding* informal do grupo econômico de fato.

Verifica-se a existência de mensagens de agendamento de reunião são direcionadas à FN, mas com destinatário do agendamento o “Sr. Kaku e Sr. Nemr”, visando tratativas sobre endividamento e cenário futuro.

Deste cenário, pergunta-se: por que os bancos tratariam diretamente com um terceiro consultor ao invés de um representante da empresa? Por que um consultor determina que um balanço seja alterado, não espelhando a realidade de uma empresa do grupo? Por que somente um consultor tem o poder de determinar o envio de uma alteração de contrato social de uma empresa do grupo FN?

O teor das interceptações e mensagens obtidas, aliadas à utilização de “nós” ou “nosso escritório”, além de uma planilha apreendida na qual figura expressamente que o responsável era diretor financeiro consistem em provas indiciárias que levam à conclusão de que o Sr. **João Shoiti Kaku**, não era um mero consultor, mas um diretor ou gerente do grupo FN e vão em sentido contrário à alegação no recurso especial de que não possuía poder de gerência.

Ora, como é possível uma pessoa sem poder de gerência determinar a alteração de um balanço contábil ou ser a única responsável por dar andamento em uma alteração contratual da empresa?

Ao contrário do que alegou no Recurso Especial, as acusações não basearam exclusivamente em uma interceptação telefônica com o Banco Fibra e nem que apenas o conhecimento da estrutura organizacional do Grupo FN fora o fundamento da responsabilização, mas as várias tratativas diretas com os Bancos fornecedores de empréstimos, mensagem indicando poder para determinar alterações contábeis indevidas, mensagem indicando poder para dar seguimento em alteração contratual envolvendo empresas no exterior e, por fim, uma planilha apreendida confirmando a posição de Diretor financeiro.

Assim, considero que as provas coletadas na Operação *Yellow* indicam sim que o imputado possuía poder de gerência no grupo FN.

Neste sentido, entendo aplicável o artigo 135, III do CTN pelo poder de gerência demonstrado acima, o que, por si só, acarreta a responsabilidade solidária com os demais

administradores e com a pessoa jurídica contribuinte, sendo evidente o interesse comum entre todos na condução da estrutura organizacional e na atuação do Grupo FN com o objetivo de suprimir o pagamento dos tributos devidos pela fraude no conhecimento das obrigações tributárias às autoridades fazendárias.

Conclusão

Ante ao acima exposto, voto no sentido de conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pelo responsável solidário, para no mérito, **negar-lhe** provimento, para **manter a responsabilidade solidária** do Sr. **João Shoiti Kaku**, como imputada no Termo de Sujeição Passiva, prevista no artigo 124, I, combinado com o inciso III, do artigo 135, ambos do CTN, quanto ao crédito tributário lançado nos presentes Autos de Infração.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos