



1. Responsabilidade e presunções legais
2. A declaração de inconstitucionalidade dos incisos XII-A e XIII do art. 45 do CTE pelo STF
- 2.a. A “comunhão de interesses” ou “interesse comum”
3. Casuística

1. Responsabilidade e presunções legais

As **presunções de omissão de receita** estabelecidas no art. 25 §1º do CTE têm total relevância quando o assunto é responsabilidade tributária, uma vez que, pela doutrina consolidada, *“admite-se, para a comprovação da prática do fato doloso, tanto as provas diretas como as indiretas. Quando tratamos de presunções, referimo-nos à prova indiciária, espécie de prova indireta que visa demonstrar, a partir da ocorrência de fatos secundários, indiciários, a existência ou inexistência do fato principal”*.¹

Essa parece ser a base sobre a qual foram construídas as presunções legais estabelecidas no art. 25 §1º do CTE, de forma que os levantamentos fiscais que apontam omissão de saídas (movimento financeiro, auditoria específica, disponibilidades, passivo fictício etc), na condição de prova indireta, justificam, *a priori*, o arrolamento do sócio-administrador. Diz-se, *a priori*, porque as presunções legais têm **eficácia relativa** e não absoluta (admitem prova em contrário). Cabe ao sujeito passivo produzir a contraprova necessária para evidenciar que a inferência não se confirma.

Como papel primordial do Auditor-Fiscal na aplicação da presunção legal e na imputação da responsabilidade, releva-se a importância de que o “fato conhecido” (as informações da auditoria fiscal que induzem à conclusão da omissão de saídas) conduza a auditoria, por indução, para uma **conclusão que seja razoável no mundo dos fatos**, sendo essa a inteligência do §3º do art. 148 do

CTE, ao prescrever que, para efeito de arbitramento, o Fisco poderá se utilizar de métodos ou processos que o leve “[...]à maior proximidade possível da avaliação real dos fatos[...]”.

Portanto, **antes de se presumir a omissão de saídas em um levantamento fiscal**, deve-se verificar se a conclusão do levantamento fiscal é “o resultado de

um processo lógico, mediante o qual, do fato conhecido, cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido ou duvidoso, cuja existência é provável”. Nesse sentido, MELO afirma que a presunção relativa constitui mera **conjectura** acerca de um fato conhecido.²

Não há como se produzir um conceito fechado de todas as possibilidades que ensejam a responsabilização solidária, citando-os de forma exaustiva. Entretanto, pode-se, de antemão, afirmar que as auditorias que apontam omissões de saídas justificam, *a priori*, o arrolamento do sócio-administrador.

Os levantamentos fiscais que apontam omissões de saídas, na condição de prova indireta, justificam, a priori, o arrolamento do sócio-administrador. Diz-se, a priori, porque as presunções legais têm eficácia relativa e não absoluta (admitem prova em contrário). Cabe ao sujeito passivo produzir a contraprova necessária para evidenciar que a inferência não se confirma.

2. A declaração de inconstitucionalidade dos incisos XII-A, XIII e §2º do art. 45 do CTE pelo STF

Em setembro de 2021, o STF julgou a ADIN nº 6284/GO, proposta pelo Diretório Nacional do Progressistas – PP, declarando a inconstitucionalidade formal dos incisos XII-A, XIII e §2º do art. 45 do CTE³.

¹ FERRAGUT, Maria Rita/ NEDER Marcus Vinícius (coord.) **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 208.

² MELO, José Eduardo Soares de. **Processo Tributário Administrativo Federal, Estadual e Municipal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. P. 144

³ Art. 45. São solidariamente obrigadas ao pagamento do imposto ou da penalidade pecuniária as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, especialmente: XII-A - com o contribuinte ou com o substituto tributário, o contabilista que, por seus atos e omissões, concorra para a prática de infração à legislação tributária;

Boletim Informativo da Representação Fazendária

Segundo entendeu a Corte, a redação dos dispositivos questionados não obedeceu ao requisito “*interesse comum*”, descrito no art. 124, I do CTN, o que constituiria uma invasão de competência do legislador estadual em relação ao legislador complementar federal. Estaria, em outras palavras, o legislador goiano a ampliar o rol discriminado em lei complementar.

A tese fixada foi a seguinte: “**É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa das regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional**”.

A decisão segue a mesma dinâmica e tese proposta na ADIN 4845/MT, do mesmo Relator, Ministro Roberto Barroso, no início de 2020, quanto a lei mato-grossense que disciplinava responsabilidade solidária em relação a Advogados, Economistas e correspondentes fiscais.

Como efeito imediato do controle de constitucionalidade, os incisos atacados foram retirados do ordenamento jurídico, ou seja, a norma é atingida desde sua origem, com efeitos *ex tunc* (retroativos). Não podem, doravante, ser citados em autos de infração para efeito de fundamentação, uma vez que não mais integram o nosso ordenamento legal.

A decisão do STF não é clara sobre as prerrogativas do legislador estadual de instituir “outras hipóteses de responsabilidade tributária”, autorizadas no inciso II do art. 124 do CTN, ou seja, não fundadas no “interesse comum”, desde que vinculadas ao fato gerador (art. 128 do CTN). Dessa forma, a decisão tem o potencial de, nacionalmente, aumentar a judicialização sobre a matéria, uma vez que deixou muitas lacunas de interpretação,⁴ sem nada agregar à falta de uniformidade da doutrina acerca do que seja

“interesse comum” e, aparentemente, tornando “letra morta” o inciso II do art. 124 do CTN⁵.

Do exposto, remanesce, nos autos de infração já lançados com a capitulação dos incisos XII-A ou XIII, apenas o comando do *caput* do art. 45 do CTE. Convém lembrar que o art. 45 do CTE foi concebido em *numerus apertus*, em rol meramente exemplificativo, conforme se vê da utilização da expressão “especialmente”, descrita em seu *caput*.

Daí a importância de uma boa narrativa quanto aos fatos justificadores da responsabilidade, além de instrução probatória adequada quanto às responsabilidades atribuídas aos agentes envolvidos na situação que constituiu o fato gerador da obrigação. Importa ressaltar que o sujeito passivo (principal ou responsável) deve se defender da conduta a ele atribuída, necessariamente vinculada ao fato gerador (a fraude, o dolo, a dissimulação) e não da capitulação jurídica informada pelo fisco.

Deve-se sempre ter em mente que a responsabilidade imputada a terceira pessoa tem como pressuposto a sua “vinculação ao fato gerador”, conforme preceitua o art. 128 do CTN. Deve haver, em outras palavras, a sua intervenção consciente no intuito de praticar o ato ilícito, um liame inequívoco entre a

atividade por ele desempenhada e a ocorrência do fato gerador. Nesse ponto, a responsabilização **pode recair sobre qualquer pessoa**, independentemente do tipo de atuação profissional. Em outras palavras, **não é a qualidade ou profissão de Contabilista, Advogado ou Assessor que seria relevante para a atribuição da responsabilidade**, mas a participação dolosa do terceiro (seja esse quem for) no ato ilícito.

Com efeito, não faria sentido se conferir algum tipo de imunidade tributária à prática de ilícitos fiscais tão-somente pela qualidade profissional sustentada por

Deve-se sempre ter em mente que a responsabilidade imputada a terceira pessoa tem como pressuposto a sua “vinculação, direta, ou indireta, ao fato gerador”, conforme preceitua o art. 128 do CTN.

XIII - com o contribuinte ou o substituto tributário, a pessoa que por seus atos ou omissões concorra para a prática de infração à legislação tributária, notadamente a que tiver: [...]

§ 2º A responsabilização do contabilista de que trata o inciso XII-A somente se dará no caso de dolo ou fraude, apurada mediante o devido processo legal.

⁴ Quanto ao assunto, conferir o artigo <https://www.conjur.com.br/2021-out-29/koch-efeitos-adi-6284go-ordenamento-juridico-tributario?imprimir=1>, Deonísio Koch

⁵ As situações descritas no art. 124, II do CTN não dependem do interesse comum, mas apenas do vínculo direto ou indireto do terceiro com o fato gerador (art. 128 do CTN). A legislação goiana não parece fazer tal distinção nos dispositivos que tratam de responsabilidade, em especial o art. 45 do CTE, que aloja todas as situações ali descritas sob o mesmo foco do interesse comum (*caput*).

Boletim Informativo da Representação

Fazendária

determinado agente. Não raro, as práticas apuradas configuram, inclusive, crime.⁶

Nesse particular, qualquer pessoa que dolosamente busque ocultar ou manipular a ocorrência do fato gerador, com o fim de escapar - ou permitir que outrem o faça - de obrigações fiscais, uma vez provada cabalmente a sua participação, estaria enquadrada como responsável tributário.

2.a. A “comunhão de interesses” ou “interesse comum”

Conforme dito, a questão da responsabilidade tributária abordada pelo STF apenas gravita em torno na definição tormentosa do que seja o “interesse comum”, descrito no art. 124, I do CTN e no *caput* do art. 45 do CTE, sem, entretanto, especificá-la. A expressão é **juridicamente indeterminada** e, nessa condição, mereceria tratamento mais aprofundado pela decisão do STF.

A maior parte da doutrina afirma que *“interesse comum só têm as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos têm ‘interesse comum’ na propriedade”*⁷. Os exemplos citados mais comumente são a copropriedade, o casal na comunhão de bens, o interesse de dois vendedores ou, ainda, de dois compradores. SCHOUERI também adverte que o tributo não pode se tornar confiscatório ao terceiro responsável, ou seja, o tributo devido por responsabilidade tributária não lhe pode inviabilizar o patrimônio e renda (já que a mensuração do que seja confiscatório pode variar de uma pessoa a outra)⁸. No nosso contexto de trabalho, não é raro que o responsável arrolado no auto de

infração não detenha minimamente os mesmos patamares de renda e patrimônio do contribuinte, de forma que o tributo, nesse caso, ganharia **proporções destrutivas a sua capacidade econômica**⁹, o que constituiria afronta direta ao §1º do art. 145 da CF/88.

Também há um certo consenso entre tais autores no sentido de que o interesse comum deve ser jurídico, e não apenas “de fato” ou econômico. Os envolvidos deveriam estar do mesmo lado da relação contratual que originou o fato gerador, conforme dito alhures. De outra monta, um interesse econômico seria aquele que é justificado pelo mero proveito econômico, obtido pelo terceiro, na situação que configurou o fato gerador.

A título de **contraponto**, cite-se o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/18¹⁰, no qual se fez um aprofundado exame sobre o alcance do art. 124, I do CTN. Dentre várias afirmações, fundamentadas doutrinariamente e por jurisprudência do CARF, o parecer conclui que o interesse comum pode decorrer do ato ilícito que desfigurou a obrigação tributária, caracterizado pela fraude¹¹, conluio ou sonegação, **ainda que as partes não estejam no mesmo polo da relação contratual**. Nesse caso, o interesse comum não viria, necessariamente, do negócio entabulado entre contribuinte e terceiro (que podem, sim, ter interesses contrapostos). Esse seria o negócio lícito. Diferentemente, o ajuste ilícito viria justamente da comunhão de ideias na intenção de lesar o Fisco. Nesse ponto, diverge o parecer da doutrina dominante.

Nesse sentido, afirma o parecer que as partes que *“se reúnem para cometimento de ilícito, é evidente que [...] não estão mais em lados contrapostos, mas sim em cooperação para afetar o Fisco numa segunda relação paralela àquela constante do negócio jurídico”*, o que faz bastante sentido, em termos de responsabilidade tributária.

Dessa forma, o art. 124, I encerraria uma “solidariedade de fato”, de forma que o Fisco deve provar

⁶ A título de curiosidade, a CF/34 conferiu imunidade de impostos sobre os vencimentos de escritores, jornalistas e professores (art. 113, n. 36), discriminação que já há muito tempo não é admitida no nosso ordenamento jurídico.

⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012. No mesmo sentido: PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 4ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012; MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª edição. São Paulo: Malheiros. 2008. P. 146; AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª edição. São Paulo: Saraiva. 2014. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019.

⁸ Nesse mesmo sentido, FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013.

⁹ Nesse sentido, cabe lembrar a conhecida afirmação expressa por John Marshall, juiz da Suprema Corte Americana, no caso *McCulloch vs. Maryland*, de que *“o poder de tributar envolve o poder de destruir”*.

¹⁰ Recomenda-se a leitura, no sítio: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anotado>

¹¹ Ver definições de sonegação, fraude e conluio nos arts. 71 a 73 da Lei Federal nº 4502/64.

Boletim Informativo da Representação

Fazendária

o nexo causal entre a sonegação fiscal (o ato ilícito) e a conduta do terceiro responsável, discriminando-a em notas explicativas e instruindo os autos com provas de seu envolvimento.

Entretanto, pondera o parecer que **o terceiro deve possuir vínculo com o ilícito e com o contribuinte, comprovada a sua participação consciente e o nexo causal com a prática do ato.** Nesse ponto, concorda com os demais autores aqui citados, no sentido de que o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com os fatos verificados (art. 128 do CTN) não caracteriza a responsabilidade solidária. **O interesse econômico do terceiro seria, no máximo, indício da responsabilidade tributária,** devendo o Auditor-Fiscal trazer elementos da sua participação dolosa na prática dos atos. Nesses termos, discorre o parecer que *“mera assessoria ou consultoria técnica [...] não tem o condão de imputar a responsabilidade solidária, salvo na hipótese de cometimento doloso, comissivo ou omissivo, mas consciente, do ato ilícito”.*

3. Casuística

3.1 CARF, Acórdão nº 1201-001.974, Rel. Luis Henrique Marotti Toselli.

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

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

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

3.2. PAT nº 4011700983403, julgado pela I CJUL em 23/02/2022, CAT-GO

“[...]a Primeira Câmara do Conselho Administrativo Tributário decidiu, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de exclusão do solidário HEBERT RIBEIRO ARAUJO da lide, arguida por ele mesmo. Quanto ao mérito,

também por votação unânime, conhecer do recurso, negar-lhe provimento para confirmar a sentença singular que considerou procedente o auto de infração”.

Observação: o voto cameral ainda está em fase de elaboração. Entretanto, os interessantes debates que justificaram a exclusão do Contabilista, entabulados na I CUL, podem ser acessados no youtube, no sítio <https://www.youtube.com/watch?v=qwlnO-z4fA>, a partir do momento 6 min10 seg.

3.3. PAT nº 4011701764802, julgado pela II CJUL em 17/11/2021, CAT-GO

“Processual. Preliminar de nulidade da peça básica. Cerceamento do direito de defesa. Rejeitada. Preliminar de exclusão de solidário (contabilista) da lide. Acolhida. Mérito. ICMS. Obrigação principal. Omissão de ICMS decorrente da escrituração indevida de crédito outorgado. Procedência.

[...]

2. Exclui-se da lide o contabilista, não havendo no feito nenhum elemento indicativo de processo em que se tenha apurado dolo ou fraude do contabilista, em conformidade com o devido processo legal, que possibilitasse a responsabilização solidária dele;

3. A escrituração indevida de crédito outorgado acarreta omissão de ICMS, não demonstrada em processo a regularidade da apropriação, declara-se procedente o respectivo auto de infração”.

3.4. PAT nº 4011701764721, julgado pela II CJUL em 22/11/21, CAT-GO:

“Processual. Preliminar de nulidade do auto de infração por cerceamento ao direito de defesa. Rejeitada. ICMS. Obrigação principal. Omissão de ICMS decorrente da escrituração indevida de crédito outorgado. Ilícitude caracterizada. Procedência. Preliminar de exclusão da solidária Cleideneusa Souza Amorim. Acolhida.

[...]

3. Acolhe-se a arguição de exclusão da solidária Cleideneusa Souza Amorim na qualidade de contadora, com fulcro em decisão do Supremo Tribunal Federal de inconstitucionalidade da Lei Estadual 11.651/91, art. 45, XII-A”.

3.5. PAT nº 4011802017638, julgado pelo CONSUP em 09/11/21:

“Pedido de exclusão de solidário (contador) da lide formulado em recurso para o Conselho Superior. Acolhido. Exclui-se da lide o contador, qualificado como solidário, tendo a legislação que dava suporte à imputação da responsabilidade solidária do contador sido excluída do

Boletim Informativo da Representação Fazendária

ordenamento jurídico com efeito *ex tunc*” (escrituração indevida de créditos. Decisão unânime).

3.6. PAT nº 4011902815064, julgado pela I CJUL em 16/09/21:

“Processual. Pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo. Indeferido. Preliminares de nulidade do auto de infração por insegurança na determinação da infração e por cerceamento do direito de defesa. Rejeitadas. Solidariedade. Sócios administradores e demais coobrigados. Pedido de exclusão da lide. Rejeitado. ICMS. Obrigação principal. Omissão de registro de operações de saídas tributadas. Suprimento indevido na conta gráfica caixa e ao desembolso não contabilizado conforme Auditoria das Disponibilidades. Presunção juris tantum não afastada. Procedência. Limitação da correção monetária e dos juros de mora sobre imposto e multa pela taxa SELIC. Acolhida.

[...]

3. Sócios administradores e demais coobrigados respondem pelo crédito tributário juntamente com a empresa pessoa jurídica, na medida em que tenham interesse comum na constituição do fato gerador da obrigação principal, (Art. 45, XII e XIII, do CTE c/c Art. 124, I, do CTN);

4. O suprimento indevido na conta gráfica caixa e o desembolso não contabilizado apurados na Auditoria das Disponibilidades são considerados, por presunção legal, decorrente de operação tributada não registrada (Lei nº 11.651/91, art. 25, § 1º, I, III e VII), impondo, consequentemente, a declaração da procedência do lançamento; [...]”

3.7. PAT nº 4011402488315, julgado pela IV CJUL em 22/10/2021:

Certificamos que, conforme anotação na pauta de julgamento e nos termos da ata da sessão hoje realizada, a Quarta Câmara do Conselho Administrativo Tributário decidiu, [...] por maioria de votos, rejeitar a preliminar de exclusão do solidário CARLOS CEZAR FILETI da lide, arguida por ele mesmo.

Observação: o voto cameral ainda está em fase de elaboração. Entretanto, o relatório e debates que justificaram a manutenção do Contabilista, entabulados na IV CUL, podem ser acessados no youtube, no sítio <https://www.youtube.com/watch?v=2F82h9mxzwc>, a partir do momento 1h 9 min e 46 seg.

Editado pela Assessoria Especial de Representação Fazendária da Subsecretaria da Receita Estadual
Avenida Vereador José Monteiro, 2233, Sl. no 1º andar, entre o Bloco A e B – Setor Nova Vila - CEP: 74.653-900 – Goiânia/Goiás – Telefone (62) 3269-2775/ 2776. Correio Eletrônico: asserf.economia@goias.gov.br