



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

Processo n° 10235.000306/2004-06
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-00.755 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2011
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ E REFLEXOS
Recorrente AMAPALUZ ENGENHARIA E COMERCIO LTDA.
 Coobrigados: AILTON CESAR ALVES DE AVIS, PEDRO DA COSTA DUARTE FILHO E RAIMUNDO MAGNO DE SENA ALBUQUERQUE
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS. DESCRIÇÃO ADEQUADA DOS FATOS. Nos casos em que terceiros, não integrantes da relação jurídico-tributária, se tornam responsáveis pelo pagamento do tributo em face de condutas próprias decorrentes da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, há duas normas, cada uma incidindo sobre sujeitos e suporte fático distintos. Assim a autoridade fiscal deve descrever a situação fática e jurídica correspondente à relação jurídico-tributária que constitua o fato gerador da exigência em relação ao contribuinte direto e, igualmente, descrever a infração que caracteriza e delimita a responsabilidade tributária do terceiro.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ANÁLISE INDIVIDUAL DOS FATOS E DAS PROVAS. Nos casos em que a responsabilidade é atribuída a terceiros, que não participam na relação jurídica que constitua o fato gerador, por inexistir responsabilidade desvinculada da conduta pessoal do agente, cabe ao julgador analisar individualmente as acusações imputadas, declinando os fundamentos pelos quais mantém ou afasta a responsabilidade de cada uma das pessoas arroladas. Em inexistindo provas suficientes quanto à ação imputada a um dos acusados e demonstrada a participação dos demais, mantém-se a responsabilidade destes e afasta-se a responsabilidade daquele em relação ao qual não há provas objetivas, cabais, das ações ou omissões que caracterizariam sua responsabilidade tributária.

MULTA DE OFICIO QUALIFICADA (150%). ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE INCOMPETÊNCIA DO CARF. SÚMULA 2. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão integrante da estrutura administrativa da União, não é competente para enfrentar argüições acerca de inconstitucionalidade de lei tributária. Verificadas práticas dolosas visando o não pagamento de tributos, correta a aplicação da multa de ofício qualificada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade suscitada por Raimundo Magno Sena de Albuquerque, e no mérito, negar provimento aos recursos da contribuinte e dos terceiros responsáveis Ailton César Alves Aviz e Raimundo Magno Sena de Albuquerque e dar provimento ao recurso de Pedro da Costa Duarte Filho, tão somente, para excluí-lo da condição de responsável tributário. Os Conselheiros Antônio José Praga de Souza e Albertina Silva Santos de Lima votaram pelas conclusões quanto às premissas na apreciação da responsabilidade tributária e em relação à exclusão do Sr. Pedro da Costa Duarte Filho da condição de responsável tributário. Tudo nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Antônio José Praga de Souza apresentará declaração de voto. Ausente momentaneamente, o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

Trata-se de auto de infração de fls. 587 de seguintes, correspondente aos anos-calendário de 1999 a 2002, lavrado em face da contribuinte Amapaluz Engenharia e Comércio Ltda, por omissão de receita revelada pelo cotejamento entre os valores das vendas realizadas à Companhia de Eletricidade do Amapá e as declarações apresentadas à Receita Federal cujas cópias constam das fls. 04 a 33.

Conforme consta da fl. 652 dos autos, Pedro da Costa Duarte Filho e Ailton César Alves de Aviz foram arrolados como responsáveis tributários, nos termos do artigo 135, II e III, do CTN.

Segundo a autuação fiscal, em que pese constar no contrato social o nome de terceiros, a empresa Amapaluz pertencia a Pedro e Ailton. Para a autoridade autuante este fato restou demonstrado por meio da procuração que a empresa outorgou em favor de Pedro que, mais tarde, também constou como procurador em procuração outorgada Lucileide Santos Soares.

A responsabilidade tributária foi imputada a Ailton César Alves de Aviz sob a acusação de ser a pessoa que respondia pela empresa Amapaluz junto aos fornecedores, vendedores, transportadores e por ser o responsável por receber e realizar os pagamentos em nome da empresa.

A multa foi qualificada com base no entendimento de que restou comprovado o evidente intuito de fraude entre o Sr. Ailton César Alves de Aviz e Pedro da Costa Duarte Filho, residente em Belém-PA, em nome de quem a contribuinte, em 11/02/99, por instrumento público firmado em cartório localizado em Belém, outorgou procuração conferindo-lhes amplos poderes. Dito documento consta da fl. 552 dos autos.

Pelo que verifico da fl. 552-verso, em 05/08/99, Pedro da Costa Duarte Filho substabeleceu a Francisco Carlos da Costa Nascimento os poderes que lhes foram outorgados. Dito substabelecimento foi feito em cartório localizado em Macapá. Não há registro de que o substabelecimento tenha sido com reserva ou não de poderes. Da análise que faço, presumo que feito com reservas, visto que 19/02/2003, Pedro da Costa substabelece poderes para André Luiz Arguelhes dos Santos representar a Amapaluz junto à Suframa e em 10/12/2003 Pedro renunciou todos os poderes, a exceção os poderes antes substabelecidos.

A ficha proposta de abertura de conta junto ao Banco da Amazônia encontra-se datada de 11/02/99 e foi assinada por Pedro da Costa Duarte Filho. Não há na referida ficha anotação de que Pedro pudesse movimentar a conta da empresa Amapaluz. A autoridade fiscal também não relata eventual movimentação da conta por Pedro da Costa Duarte Filho. Também não se verificou, por parte de Pedro, a emissão de cheques, saques ou ordens de pagamento tendo por referência a aludida conta bancária.

Em depoimento constante à fl. 418 dos autos, José Humberto de Souza afirma que somente conheceu o Sr. Pedro da Costa Duarte Filho quando este, por orientação do Sr. Ailton, substabeleceu-lhe uma procuração da Amapaluz, para que somente este pudesse

representar a empresa junto aos órgãos públicos no Estado do Amapá. Neste depoimento, José Humberto diz que prestava conta de seus atos ao Sr. Ailton e que em dezembro de 2001 saiu da empresa por questões salariais.

Além do depoimento que José Humberto de Souza prestou à autoridade fiscal, à fl. 4.984 consta dos autos declaração em que ele ratifica que trabalhou na empresa Amapaluz, entre maio de 2000 a dezembro de 2001, e que neste período Pedro da Costa Duarte Filho não trabalhou e nem manteve qualquer vínculo profissional ou pessoal com a referida empresa.

Consta dos autos os seguintes documentos que reputo importantes ao exame da responsabilidade tributária:

a) Declaração de Izabel dos Santos Dias, sócia da empresa, afirmando que fora outorgada procuração a Pedro da Costa Duarte Filho, que à época era contador, para abrir conta no Banco da Amazônia para registrar a Amapaluz na Sugrama e outros locais, se ainda fosse necessário (fl. 4.985 - vol. XXVII);

b) Declaração de Francisco Carlos Costa Nascimento declarando que no período em que esteve prestando serviços à empresa Amapaluz desconhece qualquer relação habitual ou atuação contínua de Pedro da Costa Duarte Filho com a empresa Amapaluz, nem mesmo como contador (fl. 4.986 – vol. XXVII);

c) Declaração de Abel Duarte de Medeiros, sócio da empresa, afirmando que Pedro da Costa Duarte Filho foi a pessoa contratada para conclusão da abertura da empresa Amapaluz, na cidade de Macapá e que dita atuação se deu apenas como profissional (fl. 4.987 - vol. XXVII);

d) Declaração de Isabel Cristina Xavier da Gama, afirmando que foi funcionária da empresa Artluz cujo responsável era o Sr. Raimundo Magno de Sena Albuquerque e na época, a pedido de Raimundo e de Ailton Aviz, executou alguns serviços para a empresa Amapaluz, porém jamais teve conhecimento de qualquer ligação de Pedro Duarte com a referida empresa;

e) Consta dos autos a certidão de fl. 4.988, do tabelião de notas de Macapá, informando que no período de 1998 a dezembro de 2003 não consta procuração, por instrumento público, outorgada em favor de Pedro da Costa Duarte (fl. 4.987 vol. – XXVII);

f) Também consta dos autos a declaração de fl. 4.989, do titular do Cartório Val-de-Cães, em Belém, afirmando que naquela serventia, no período de 2000 a 2004, não há assento de procuração tendo como outorgado Pedro da Costa Duarte Filho (fl. 4.988 vol. – XXVII).

Do exame dos contratos sociais existentes nos autos colhem-se os seguintes elementos em relação às pessoas que foram sócias da empresa Amapaluz, de pessoas arroladas como responsáveis e, ainda, de terceiros, não arrolados, como é o caso de Raimundo Magno Albuquerque:

Denominação		Avis & Lima Ltda (fl. 423)		
Ato	Data	Sócios	Endereço	Testemunhas
Constituição	18/03/96	Ailton César Alves Aviz José Ivanildo Texeira Lima	Tv. H/leba II Cohab Tv. Mariz e Barros	Maria Izabel Costa Silva Ana Cristina Alencar Castro

Processo nº 10235.000306/2004-06
Acórdão n.º 1402-00.755

S1-C4T2
Fl. 0

Endereço da empresa	Av. Senador Lemos, 3037 – Belém
Gerência	Ambos os sócios

Denominação		Avis & Lima Ltda (fl. 428) – CNPJ		
Ato	Data	Sócios	Endereço	Testemunhas
Alteração contratual	12/08/96	Ailton César Alves Aviz Mônica Ellen Lima Barros	Tv. H/gleba II Cohab Tv. H/gleba II Cohab	Maria Graciete Motta Duarte Pedro da Costa Duarte Filho
Endereço da empresa	Av. Senador Lemos, 3037 - Belém			
Gerência	Ambos os sócios			
Observação	A sociedade passa a usar o nome fantasia de ART LUZ ENGENHARIA E COMÉRCIO Ailton e Mônica, pelo que relata Raimundo Magno (fl. 5.976) eram companheiros ou casados entre si.			

Denominação		Muda denominação de Aviz & Lima Ltda para Aviz, Lima e Cia Ltda (fl. 430)		
Ato	Data	Sócios	Endereço	Testemunhas
Alteração contratual	23/02/98	Ailton César Alves Aviz Dornélio Souza de Oliveira Maria Ivaneide Teixeira Lima	Tv. H/gleba II Cohab Panorama XXI, Casa 6 Rua Doze, 42	Pedro Paulo Souza Costa Maria Cláudia Moraes Leite
Endereço da empresa	Av. Senador Lemos, 3037 – Belém			
Gerência	Todos os sócios			

Denominação		Muda denominação Aviz, Lima e Cia Ltda para Aviz e Lima Ltda (fl. 435)		
Ato	Data	Sócios	Endereço	Testemunhas
Alteração contratual	16/06/98	Ailton César Alves Aviz Maria Ivaneide Teixeira de Lima	Tv. H/gleba II Cohab Rua Doze, 42	Pedro Paulo Souza Costa Maria Cláudia Moraes Leite
Endereço da empresa	Av. Senador Lemos, 3037 – Belém			
Gerência	Ambos os sócios			
Observação	Maria Ivaneide Teixeira de Lima também foi sócia na empresa ARTLUZ COMÉRCIO LTDA EPP e em 01/12/2003 cedeu suas quotas sociais para Raimundo Magno Sena de Albuquerque e sua esposa Maria Ivaneide Lima de Albuquerque. Ver contrato de fls. 4483/4485			

Denominação		Os sócios Ailton e Maria Ivaneide retiram-se da sociedade que passa a chamar-se NICOLAU & COSTA LTDA (fl. 438)		
Ato	Data	Sócios	Endereço	Testemunhas
Alteração contratual	16/11/98	Renato Nicolau de Barros Jr Antônia Vanda Costa	Av. Sen Lemos, 3037 Av. Sen. Lemos, 3037	Ana Cristina de Barros Maria Goreth Alencar Souza
Endereço da empresa	Av. Senador Lemos, 3037 – Belém			
Gerência	Ambos os sócios			

Denominação		NICOLAU & COSTA LTDA (fl. 443)		
Ato	Data	Sócios	Endereço	Testemunhas
Alteração contratual	29/05/00	Renato Nicolau de Barros Jr Antônia Vanda Costa	Av. Sen Lemos, Passagem São Benedito, 480	Ana Cristina de Barros Maria Goreth Alencar Souza

Processo nº 10235.000306/2004-06
Acórdão n.º 1402-00.755

S1-C4T2
Fl. 0

			Av. Sen Lemos, Passagem São Benedito, 480	
Endereço da empresa	Av. Sem. Lemos, Passagem São Benedito, 480			
Gerência	Ambos os sócios			

Denominação		A.V & L.S Ltda (fl. 445) Renato retira-se da sociedade		
Ato	Data	Sócios	Endereço	Testemunhas
Alteração contratual	29/05/00	Lucileide Santos Soares Antônia Vanda Costa	Av. Senador Lemos 3037 - Av. Sen Lemos, Passagem São Benedito, 480	Ana Cristina de Barros Maria Goreth Alencar Souza
Endereço da empresa	Av. Sen Lemos, Passagem São Benedito, 480			
Gerência	Ambos os sócios			

Denominação		Amapaluz Engenharia e Comércio Ltda – fls. 39 e 478 – CNPJ 02.968.074/0001-41 -		
Ato	Data	Sócios	Endereço	Testemunhas
Constituição da empresa	06/02/99	Izabel dos Santos Dias Abel Duarte de Medeiros	Ambos na Av. Sebastião Queiroz de Alcântara, 68 - Macapá	Maria Izabel Costa Silva Ana Cristina Alencar Castro
Endereço da empresa	Av. Sebastião Queiroz de Alcântara, 68 - Macapá			
Gerência	Ambos os sócios -			
Observação	À fl. 54 consta alteração contratual datada de 30/06/2000, indicando que Izabel e Abel se retiram da sociedade que passa a ter como sócios Lucileide Santos Soares e Edimilson Santana Pereira.			

Denominação		Amapaluz Engenharia e Comércio Ltda – fls 54 e 478 – CNPJ 02.968.074/0001-41 -		
Ato	Data	Sócios	Endereço	Testemunhas
Alteração contratual	30/06/00	Lucileide Santos Soares Edimilson Santana Pereira	Ambos na Rua Leopoldo Machado, 4142- Macapá	Maria Isabel lima Bastos Mário Alencar Pinheiro
Endereço da empresa	Av. Sebastião Queiroz de Alcântara, 68 - Macapá			
Gerência	Ambos os sócios -			
Observação	Izabel e Abel se retiram da sociedade e entram Lucileide Santos Soares e Edimilson Santana Pereira.			

Há nos autos, ainda, à fl. 4.841, a segunda alteração contratual da empresa denominada Prolux Comércio de Materiais LTDA, com sede na Av. Bacabas, 668, constituída inicialmente por José Humberto de Souza e Maria Iranilde Teixeira Lima, casados entre si, residentes na Rua Leopoldo Machado, 2466-B, em Macapá, sendo que em 1º de junho de 2004 estes cedem suas quotas para Paulo André de Jesus Oliveira e Nilma Modesto Cordovil de Melo, ambos residentes na Av. das Bacabas, 668, em Macapá.

Finalmente, veio com o recurso alteração contratual de fl. 4.843, datada de 1º de dezembro de 2003, referente à empresa ARTLUZ COMÉRCIO LTDA EPP, tendo como sócias Maria Iranilde Teixeira de Lima e Sueli Pinheiro de Jesus que se retiram da sociedade

cedendo suas quotas para Magno Sena de Albuquerque e Maria Ivaneide Lima de Albuquerque, sendo estes casados entre si.

Consta dos autos, ainda, as procurações por instrumento público de fl. 407, por meio da qual Lucileide dos Santos Soares, sócia da empresa Amapaluz, na data de 06/06/2000, outorga amplos poderes a Pedro da Costa Duarte Filho lhe representar, inclusive, junto ao Banco Itaú. A outorgante aqui nominada, nas datas de 24/06/2000 e 19/09/2000 outorga idênticos poderes a Ailton César Alves de Aviz, incluindo o Banco Itaú e outras instituições financeiras. Em sustentação oral feita na sessão de 29/09/2011, Pedro da Costa Duarte nega ter sido contratado ou utilizado a referida procuração para praticar qualquer ato.

A exigência do crédito tributário refere-se aos anos-calendário de 1999, 2000, 2001 e 2002 (fls. 587 a 599) e os responsáveis tributários foram cientificados dos autos de infração no dia 15 de abril de 2004 (fls. 689 e 690). Tanto a contribuinte como os responsáveis apresentaram impugnação, alegando, em síntese: (fls. 703 a 739 e 753 a 756).

Da Impugnação da Contribuinte

1) diz que "reconhece, assume e pretende pagar seu débito para com a Fazenda Nacional, no entanto, o valor da multa atribuído é muito alto, fazendo com que sua capacidade de pagamento se torne impossível";

2) que "através dos Srs. Raimundo Magno de Sena Albuquerque, ex-consultor/representante da empresa Phillips do Brasil Ltda e Ailton Cezar de Aviz, ambos administradores da empresa, pretendemos realmente pagar o que é devido para a Receita Federal";

3) que "no presente caso, o montante da multa exigido, conduz ao confisco tributário, o que não encontra amparo constitucional."

Da defesa de Ailton Cesar Alves de Aviz, arrolado como co-responsável (fls. 703 a 739)

Ao se defender, Ailton César Alves de Aviz, alegou:

1) que "o Sr. RAIMUNDO MAGNO SENA DE ALBUQUERQUE propôs a mim (requerente) a comercialização de materiais elétricos na praça de Macapá, alegando que naquela praça haveria redução de impostos, fato que aumentaria a possibilidade de lucro";

2) que "Tanto o Sr. PEDRO DA COSTA DUARTE FILHO, como o Sr. JOSÉ HUMBERTO SOUZA, não mencionaram em seus depoimentos o nome do verdadeiro RAIMUNDO MAGNO SENA DE ALBUQUERQUE, em função da pressão exercida e da dependência econômica, haja vista que ambos ainda continuam trabalhando para o Sr. RAIMUNDO MAGNO SENA DE ALBUQUERQUE";

3) que "requer ainda a apresentação de provas e justificativas complementares à presente defesa, em função da dificuldade de acesso aos autos administrativos que motivaram o presente Termo de Responsabilidade de nº

10235.000306/2004-06, pois a Receita Federal encontra-se em greve, fato que dificulta a ampla defesa e o contraditório, nos termos do art. 5º, LV, da Constituição Federal”;

Da defesa de Pedro da Costa Duarte Filho, arrolado como co-responsável (fls. 713 a 739):

1) Em síntese, Pedro da Costa Duarte Filho sustenta que, na condição de contador, somente foi contratado para ir até Macapá com a finalidade de abrir conta bancária em nome da autuada junto ao Banco da Amazônia – BASA, necessária para cadastro desta junto a Suframa, sem que em momento algum tenha movimentado esta conta ou praticado qualquer ato relacionado às atividades da empresa;

2) Afirma não conhecer a pessoa de Lucileide dos Santos Soares, sócia da empresa Amapaluz, que em 06/06/2000, teria assinado procuração por instrumento público lhe outorgando poderes de representação, inclusive junto ao Banco Itaú;

3) Destaca não se encontra um único ato que tivesse praticado na condição de representante de Lucileide dos Santos Soares.

O acórdão recorrido manteve o lançamento, sem afastar as responsabilidades tributárias, e assim o fez com base nos seguintes fundamentos:

“...a empresa fiscalizada foi constituída por dois sócios sobre os quais o impugnante¹ tem ascendência, mesmo porque são pessoas que trabalham para ele. Posteriormente, a sociedade foi alterada para a entrada de interpostas pessoas (laranjas). Conforme relato da fiscalização (fl. 684), as interpostas pessoas são um ajudante de pedreiro: EDMILSON SANTANA PEREIRA e LUCILEIDE SANTOS SOARES, não localizada. A respeito desta última, o impugnante, diferente do que afirma, em 6 de junho de 2000 se tornou procurador, conforme documento à folha 407. Assim, mesmo após a troca de sócios, o impugnante continuou a ter amplos poderes sobre a empresa. Tal fato evidencia que o impugnante era o mentor intelectual das fraudes, comandando a empresa na parte administrativa.

Notificado do acórdão, Ailton César Alves de Aviz, de forma tempestiva, apresentou recurso de fls. 4.720 e seguintes, alegando, em síntese:

I – Que não é responsável tributário pelo crédito objeto de lançamento;

II – Que o real responsável é Raimundo Magno Sena de Albuquerque que na época dos fatos gerenciava a empresa Philips do Brasil Ltda, onde o recorrente prestava estágio e foi convidado por Raimundo para trabalhar como gerente de vendas, no Centro Comercial de Belém, em empresa pertencente ao primeiro (ARTLUZ COMÉRCIO LTDA). Diz o recorrente, à fl. 4.725, que o nome de Raimundo não constava no quadro social da referida empresa em virtude do mesmo ainda manter vínculo trabalhista com a empresa Philips;

IV – Argumenta, ainda, que também foi convidado por Raimundo para atuar como responsável na Praça de Macapá, onde já tinha constituído a empresa Amapaluz;

V - Diz o recorrente que na condição de responsável pelas atividades em Belém e Macapá, usava conta pessoal de Raimundo Magno para pagar as mercadorias adquiridas pela empresa Amapaluz (fl. 4721);

VI – Que os extratos bancários que anexa demonstram as compensações feitas na conta de Raimundo Magno e os respectivos créditos na conta da Philips, fornecedora dos materiais.

VII - Procurando ilustrar o que alega, às fls. 4.721 e 4.722, o recorrente apresenta um quadro com 20 operações contendo a data, o número de referência, o extrato bancário da conta de Raimundo Magno correspondente ao débito e o extrato bancário da conta da Philips do Brasil correspondente ao crédito;

A título ilustrativo do que consta no quadro de fls. 4.721 e 4.722, transcrevo as primeiras duas e as últimas duas transações citadas no referido quadro.

Nº	Data	Nº de Referência	Extrato c/c Raimundo Magno – valor R\$	Extrato c/c Débito	Extrato c/c Philips do Brasil – Crédito em R\$
01	24/02/99	237 471024	36.325,55		36.325,55 (pág. 3681/25)
02	05/03/99	237 594421	1.402,88		1.402,88 (pág. 3682/26)
...
19	18/10/99	237 153406	30.466,09		30.466,09 (pág. 3703/43)
20	16/10/99	237 452766	32.752,4		32.752,40 (pág. 3704/48)

Reportando-se ao quadro de fls. 4.721/4.722, Ailton argumenta que:

14. tais pagamentos demonstram a relação jurídica de propriedade da empresa fiscalizada com Sr. Magno, e por consequência o vínculo do Sr. Magno com lançamento do tributo na condição de sujeito passivo de toda a obrigação tributária apurada na fiscalização, sob a denominação de responsável tributário, na forma do art. 135, III do CTN, pois não é razoável, não acreditar, que uma pessoa que efetua vultuosos pagamentos originados de sua conta pessoal em favor da fiscalizada, não tivesse nenhuma ligação com a mesma.

15- Outro aspecto relevante a ser ressaltado, e que colabora para a comprovação do envolvimento direto do Sr. Magno, com as atividades da empresa AMAPALUZ, decorre da abertura de um grandioso crédito de vendas a prazo perante a empresa Philips do Brasil em favor da empresa fiscalizada.

...

18- A ligação do Sr. Magno com a empresa AMAPALUZ, em relação aos mencionados créditos abertos se comprova materialmente, pois conforme as notas fiscais(anexo VII), juntadas aos autos do procedimento administrativo, em epígrafe, existem um código de identificação do inspetor de venda da mercadoria, sendo que o código em registro é o do Sr. Magno cujo número é este: cod. 866520. Esta

afirmativa pode ser comprovada através de diligência com ofício enviado à empresa multinacional para informar a veracidade do alegado.

Destaca, ainda, o recorrente, que o procedimento fiscalizatório concluiu, conforme informações da Transportadora Bento Belém, que o recorrente era responsável pela consolidação das mercadorias na praça de Belém (fls.12/13 do termo de responsabilidade e fls. 318 e 319 dos autos). Entretanto, tal afirmativa deve ser rechaçada de plano, pois quem recebia as mercadorias na praça de Belém eram pessoas empregadas do Sr. Magno na empresa ART. LUZ COM. LTDA, fato alegado e comprovado por meio do conhecimento de transporte emitindo pela empresa transportadora (vide anexo VIII).

Anexo ao recurso foi apresentado os seguintes documentos:

ANEXO I – Composto pelos extratos bancários de fls. 4.748 a 4.772, da conta de Raimundo Magno S. Albuquerque, junto ao Banco Itaú, no período de abril de 2000 a abril de 2001;

ANEXO II - Composto pelos extratos bancários de fls. 4.783 a 4.815, da conta de Raimundo Magno S. Albuquerque, junto ao Banco Itaú, no ano 1999, onde destaca os valores creditados em favor da Philips (fls. 4781; 4786; 4787; 4788; 4789; 4793; 4794; 4795; 4799);

ANEXO III – Composto pelos extratos bancários de fls. 4787 a 4.839, pertencentes à empresa Philips, em que o recorrente, reportando-se ao quadro de fls. 4.742 e 4.743 aponta onde se encontram os valores creditados por Raimundo para pagamento das mercadorias;

IV – ANEXO IV, fl. 4.840, – composto da segunda alteração contratual da empresa Proluz Comércio de Materiais Elétricos Ltda, CNPJ 05.315.566./0001-26, com sede em Macapá;

V – anexo V , fl. 4.842, composto de alteração contratual da empresa **ARTLUZ COMÉRCIO LTDA EPP**, CNPJ n.º 04.301.170/0001-67, datado de 01 de dezembro de 2003, onde Raimundo Sena de Albuquerque passa a aparecer como sócio;

VI – ANEXO VI (fl. 4.847), que se refere a procuração por instrumento público que a empresa **ARTLUZ COMÉRCIO LTDA**, representada por Maria Iranilde Teixeira Lima outorgou em 22/03/2002 a Raimundo Magno Sena de Albuquerque, dando-lhes amplos poderes em relação à empresa ARTLUZ;

VII – anexo VII (fl. 4.849 a 4.859), composto de notas fiscais emitidas pela Philips para a AMAPALUZ , em 2000 (fl. 4.856) e 2001.

VIII – ANEXO VIII (fl. 4.566 a 4.939) referente a conhecimentos de transportes de mercadorias remetidas pela Philips à AMAPALUZ, de São Paulo para Macapá, em 2002 e 2003, tendo assinado parte dos recebimentos das entregas alguém cujo nome não é possível identificar e outros conhecimentos recebidos por Mauricio (fl. 4.895; 5.896; 4.899).

IX – ANEXO IX – (fl.. 4.940 a 5.546), composto de notas de mercadorias fornecidas pela empresa Cablena do Brasil Ltda, à Amapaluz, onde aparece como compradores Ailton e Humberto (fl. 4.941) e outros documentos, dentre os quais o de fl. 5.339 em que a empresa Philips informa que constatou que os valores dos cheques constantes de planilha

enviada pela fiscalização foram depositados na conta da Philips, conforme cópias de extratos bancários e se destinam a pagamento de produtos fornecidos à Amapaluz. Ditas cópias de extratos bancários ocuparam mais de um volume dos autos.

O recurso de Pedro da Costa Duarte Filho consta das fls. 4.954 a 4.980 e foi instruído com as declarações de fls. 4.981 a 4.990.

À fl. 5.321 consta edital de intimação da empresa Amapaluz afixado em 07/03/2007, por ter sido declarada inapta e por ter resultado infrutífera a intimação via postal.

Apesar de intimada por edital, a empresa Amapaluz, de forma tempestiva, apresentou o recurso de fls. 4.992 a 4.996, alegando:

I – que a empresa autuada não recolheu os devidos tributos tendo em vista que o Sr. Raimundo Magno de Sena Albuquerque reteve e aplicou estes valores na empresa de sua propriedade denominada ARTLUZ COMÉRCIO LTDA;

II – que o Sr. Raimundo sempre desempenhou dupla função profissional, sendo consultor da Philips do Brasil e ao mesmo tempo administrador de fato da Amapaluz;

III – que o Sr. Raimundo Magno precisa ser chamado ao processo;

IV – que não cabe a multa qualificada.

Visando provar o vínculo de Raimundo Magno, além dos documentos já apresentados por Ailton Aviz, a contribuinte trouxe aos autos cópias dos cheques de fls. 4998 a 5016, emitidos por Raimundo Magno Albuquerque, entre julho e setembro de 1999, utilizados para pagamento de mercadorias adquiridas pela Amapaluz.

À fl. 5021 Ailton Aviz peticiona nos autos relacionando outros cheques emitidos por Raimundo, utilizados no pagamento de mercadorias adquiridas pela Amapaluz.

Às fls. 5.095 a 5.117, constam fotografias da empresa Artluz, pertencente à Raimundo Albuquerque e sua esposa.

O processo esteve em pauta na sessão de 17 de agosto de 2006, sendo que a então Sétima Câmara do Primeiro Conselho converteu o julgamento em diligência para que a fiscalização falasse sobre a documentação juntada na fase recursal, notadamente a participação de Raimundo Magno Sena de Albuquerque e, se fosse o caso, o chamasse à lide.

Pelo que se extrai do relatório da diligência, fls. 5.872 a 5.880 (vol. XXVI) a autoridade fiscal concluiu que Raimundo Albuquerque atuava como sócio oculto da Amapaluz, consorciado com os Srs. Ailton Aviz e Pedro da Costa Duarte Filho no negócio de revenda de produtos elétricos.

Às fls. 5.884 a 5.903 foi lavrado termo de responsabilidade tributária, datado de 16/06/2008 e cientificado em 14/06/2008, tendo como fundamento legal nos termos dos artigos 43 a 45, 124, II e 135, III, do CTN.

Apresentada defesa por parte de Raimundo Albuquerque (fls. 5.929/5.934) a DRJ julgou parcialmente procedente o lançamento mantendo a responsabilidade tributária com base no entendimento de que o crédito tributário é constituído a partir da autuação original e

que a lavratura de posterior termo de responsabilidade tributária não se sujeita ao prazo quinquenal.

Intimado, de forma tempestiva, Raimundo Magno apresentou o recurso de fls. 5.976 a 5989, alegando, sem síntese:

a) que ao contrário do entendimento do acórdão recorrido, entende que a identificação do autuado é obrigação no auto de infração;

b) que o fato do recorrente ter realizado pagamentos de algumas faturas em 1999 não se traduz em responsabilidade tributária, em especial para os anos de 2000 a 2002;

c) se o recorrente fosse de fato responsável pelo pagamento das faturas haveria cheques dos anos-calendário seguinte;

d) que os pagamentos de faturas que realizou no ano de 1999 se deu porque sua cunhada adquiriu da esposa de Ailton quotas da empresa Paraluz e tendo Raimundo assumido o pagamento mediante quitação de duplicatas;

e) que a referida conta bancária cujos recursos foram usados para pagamentos, na realidade, era conjunta com Ailton César Alves de Aviz, conforme cópia de cheque que demonstra à fl. 5.980.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

Os recursos são tempestivos. Foram interpostos por partes legítimas e estão devidamente fundamentados. Assim, conheço-os e passo a examinar o mérito iniciando com as questões relacionadas à responsabilidade de terceiros, não contribuintes e sócios.

1. Da jurisprudência do STF acerca da responsabilidade tributária de terceiros

Segundo a jurisprudência do STF, para as situações de responsabilidade tributária previstas no artigo 135 do CTN **têm-se duas normas**. Uma correspondente à relação jurídica tributária na situação que constitua o fato gerador e outra ligada à conduta do agente que caracteriza o excesso de poder ou a infração à lei. Neste sentido, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.726/PR, relatado pela Ministra Ellen Gracie, julgado em 03/11/2010, sob a forma do artigo 543-B do CPC, com propriedade, o STF assentou os seguintes pontos constantes dos itens 4 e 5 da ementa:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART. 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.610/93. INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

“ 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Personne, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrário sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.”

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. (...)

O terceiro ou o sócio é responsável não por ser sócio ou por constar do contrato social que exerce a gerência, mas por praticar ato que caracteriza infração descrita em

lei. Ademais, em se tratando de contrato que tenha vários sócios com poder de gerência, indispensável que a autuação descreva a ação delituosa de cada participante de modo a possibilitar o exercício do direito de defesa e a apreciação da conduta, de forma individualizada, por quem julga.

Como o ilícito não pode se desligar da pessoa de seu agente, em caso de sociedade onde consta do contrato social o nome de vários sócios com poder de gerência, em havendo a participação com excesso de poderes ou atos ilícitos de apenas um ou alguns dos sócios, gerentes ou prepostos, somente a estes há de se estender os efeitos da responsabilidade tributária e, para cada um, limitada aos autos que forem responsáveis. Dito de outra forma, a responsabilidade decorrente de norma sancionatória não pode se divorciar e nem extrapolar os limites da conduta do agente infrator. A contrário senso seria punir todos, de forma objetiva, pela conduta de um ou de alguns. Não é por outra razão que o STF, no julgado acima referido, diz que apenas o pessoalmente responsável pelo ilícito é que deve sofrer as sanções.

Por pressupor duas normas autônomas: a regra-matriz de incidência tributária e a regra-matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seus pressupostos de fato e sujeitos próprios, nos casos de responsabilidade tributária de terceiros, por atos ilícitos, o auto de lançamento deve descrever, de forma direta e objetiva, o vínculo e a responsabilidade de cada agente na conduta típica.

2. Das distinções entre devedor solidário e terceiro responsável e suas consequências jurídicas

Sem embargo, a análise das consequências jurídicas decorrentes da distinção entre devedor solidário e terceiro responsável requer estudo acerca das seguintes situações:

- I) hipóteses previstas no artigo no artigo 124, I, do CTN, que trata da solidariedade de quem tem qualidade para ser contribuinte direto ou sujeito passivo da obrigação tributária (devedor originário - art. 121, parágrafo único, I)²;
- II) hipóteses previstas no artigo 124, II, que trata da possibilidade da lei eleger, como responsável pelo crédito tributário, terceiro que não reveste a condição de contribuinte (art. 121, parágrafo único, II);
- III) hipóteses previstas no artigo 128 em que a lei, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este em caráter supletivo, atribui a responsabilidade do crédito a terceira pessoa (art. 121, parágrafo único, II);
- IV) responsabilidade pessoal dos sucessores ou de terceiros que não fazem parte da relação jurídico-tributária, mas que podem vir a ser chamados a responder pelo crédito (art. 130 a 133);

² Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

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

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

- V) responsabilidade subsidiária das pessoas elencadas no artigo 134, I a VII (pais, tutores, curadores, administradores, inventariante, síndico, tabeliães, escrivães e sócios, no caso de liquidação de sociedades de pessoas).
- VI) responsabilidade pessoal dos pais, tutores, curadores, administradores, síndico de massa falida, tabeliães, sócios, mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas quando agem com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos (art. 135);
- VII) responsabilidade pessoal por infrações conceituadas como crimes ou cuja definição o dolo específico do agente é elementar (137);
- VIII) responsabilidade de quem não é procurador e nem aparece no quadro social da empresa, mas faz desta instrumento para exercer suas atividades.

2.I. Da solidariedade tributária decorrente do interesse comum

Ao tratar da solidariedade tributária o artigo 124, I, do CTN, prevê que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Inicialmente cabe esclarecer que a expressão “interesse comum” não pode ser confundida com interesse econômico. Interesse comum diz respeito à posição ocupada pelo sujeito passivo na relação jurídica tributária. Neste sentido, a seguinte lição extraída da jurisprudência do STJ:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO FINANCEIRO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO.

1. "Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas" (HARADA, Kiyoshi. "Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador").

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

3. Recurso especial desprovido. (REsp 834.044 / RS, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 15.12.2008)

O interesse comum de que trata o artigo 124, I, deve ser compreendido como o interesse “na situação que constitua o fato gerador”. Não se pode ler a expressão

“interesse comum” sem o complemento que o segue, isto é, sem sua vinculação à participação do sujeito passivo na situação que constitua o fato gerador. Se o sujeito passivo não integrar a relação que constitua o fato gerador não se pode falar em interesse comum³.

O interesse comum de que trata o artigo 124, I, é o interesse ligado ao direito material que mais de uma pessoa possui em relação a determinado bem ou situação jurídica. Se estivéssemos no campo do direito processual diríamos que são os atributos que legitimam o titular de um direito para, em nome próprio, reclamá-lo em juízo. (art. 6º do CPC).

Se A e B são proprietários de determinado imóvel entre eles há interesse comum e o Município pode fazer o lançamento do IPTU em relação a qualquer dos co-proprietários. No exemplo aqui citado tem-se uma única norma jurídica de responsabilidade tributária, qual seja, a norma aplicável em relação a quem é contribuinte direto e, por consequência, participa da relação jurídica de direito tributário. A situação prevista no artigo 124, I, conforme se demonstrará mais adiante, não pode ser confundida com as situações de que trata o artigo 135 do CTN, onde vamos encontrar duas normas autônomas, uma aplicável em relação ao contribuinte (art. 121, parágrafo único, I) e outra em relação ao terceiro que não participa da relação jurídica tributária, mas que, por violação de determinados deveres, pode vir a ser chamado a responder pela obrigação (art. 135).

Em situações onde um contribuinte fornece serviços ou produtos a outro, os menos atentos costumam arrolar o vendedor, o adquirente, o fornecedor ou tomador dos serviços, conforme o caso, como responsável solidário, sob o argumento de que estes têm interesse comum e citam para tal o artigo 124, I. Tal procedimento é equivocado. Além de confundirem interesse econômico com interesse jurídico, comprador e vendedor não têm interesse comum, mas sim interesses contrapostos. Neste sentido a doutrina de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo:

“Não podemos confundir interesse comum com interesse contraposto. o interesse do comprador e o vendedor, em contrato de compra e venda, não são interesses comuns, mas interesses contrapostos. Neste sentido, aliás, é a lição autorizada de Silvio Rodrigues, para quem ‘na compra e venda, na locação, no depósito etc., os interesses das partes são antagônicos e o contrato surge exatamente para reduzir as oposições e compor ad divergências’”

2.II. Das hipóteses previstas no artigo 124, II, que trata da possibilidade da lei eleger, como responsável pelo crédito tributário, terceiro que não reveste a condição de contribuinte (art. 121, parágrafo único, II)

O artigo 124, II⁵, contempla situação em que a lei pode atribuir responsabilidade solidária a pessoas que não revestem a condição de contribuintes, mas por

³ Não se pode confundir interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária com interesse econômico que terceiros, não contribuintes, tenham em face de determinados negócios jurídicos. Por exemplo, no imposto de renda, pessoa física ou jurídica, o acréscimo patrimonial, quantificado por meio do ganho de capital ou lucro, pode interessar de forma comum a vasto conjunto de pessoas (compradores, vendedores, fornecedores, sócios, administradores, trabalhadores, investidores etc), mas nem por isto estas pessoas possuem interesse na situação que constitua o fato gerador.

⁴ Revista Dialética de Direito Tributário nº 191. Agosto de 2011, pág. 124.

⁵ Art. 121.

estarem vinculadas ao fato gerador⁶, praticado pelo contribuinte, podem vir a ser chamadas a responderem pelo crédito tributário, como ocorre, por exemplo, na importação por conta e ordem de terceiros e nas demais situações elencadas no artigo 32, parágrafo único, do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação atribuída pelo artigo 77 da MP nº 2.158-35, de 2001⁷, onde a lei atribui, de forma expressa, responsabilidade tributária a quem não reveste a condição de contribuinte.

Não se pode atribuir responsabilidade solidária com base no artigo 124, II, do CTN, sem indicar a norma legal que atribui tal condição às pessoas que não revestem a condição de contribuintes.

Convém observar que a solidariedade de que trata o artigo 124, II, não está relacionada a ato ilícito e se aplica a quem, nos termos do artigo 121, parágrafo único, II, do CTN, tem qualidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária, ainda que por

I -

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

⁶ Conforme observa Sacha Calmon Navarro Coelho, a vinculação ao fato gerador, no que tange ao responsável, é para garantir-lhe o ressarcimento do ônus tributário. Assim, de um lado, assegura-se ao Fisco, o jus tributandi do Estado, condições de eficácia e funcionalidade. De outro, garante-se ao cidadão-contribuinte o direito de ressarcimento, de modo a evitar o desfalque em seu patrimônio jurídico. (In. Comentários ao Código Tributário Nacional, Coord. Carlos Valter do Nascimento, Forense, Rio de Janeiro, 1977, p. 256-295).

⁷ Artigo 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação atribuída pelo artigo 77 da MP nº 2.158-35, de 2001, "in verbis":

Art. 32. É responsável pelo imposto:

I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;

II - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro.

Parágrafo único. É responsável solidário:

I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto; (Inciso acrescentado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001, DOU 27.08.2001, em vigor conforme o art. 2º da EC nº 32/2001)

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro; (Inciso acrescentado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001, DOU 27.08.2001, em vigor conforme o art. 2º da EC nº 32/2001).

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (NR) (Inciso acrescentado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001, DOU 27.08.2001, em vigor conforme o art. 2º da EC nº 32/2001)

a) (Suprimida)

b) (Suprimida)

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; (Alínea acrescentada pela Lei nº 11.281, de 20.02.2006, DOU 21.02.2006).

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Alínea acrescentada pela Lei nº 11.281, de 20.02.2006, DOU 21.02.2006)

responsabilidade decorrente de expressa disposição legal, como é o caso das situações previstas no artigo 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, com a redação atribuída pela MP nº 2.115-35, de 2001 e Lei nº 11.281, de 2006.

Antes de iniciar as questões que dizem respeito à responsabilidade tributária, especial atenção deve ser dispensada ao 125, III, do CTN. Este dispositivo é norma inserida na seção que trata da solidariedade, dispondo que a interrupção da prescrição em favor ou contra um dos obrigados favorece ou prejudica os demais. Neste contexto, oportuno observar que o artigo 124, do CTN, assegura ao sujeito ativo a prerrogativa de efetuar o lançamento contra um, alguns ou todos os obrigados solidários. De sorte que, se escolher apenas um ou alguns dos obrigados não poderá, após o decurso do prazo decadencial, voltar-se contra os demais. Devemos nos ater que o que se interrompe é a prescrição e não o prazo decadencial. Enquanto a prescrição é passível de interrupção, o mesmo não ocorre com a decadência. Quanto a esta, a decadência, o Código Civil é expresso:

“Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.”

A única hipótese de interrupção da decadência é a que consta no artigo 173, II, do CTN, que prevê o reinício do prazo nos casos de decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente realizado.

O prazo decadencial não se suspende e nem se interrompe nem mesmo nas hipóteses em que o Poder Judiciário concede liminar em mandado de segurança, ou antecipação de tutela em outras espécies de ação, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário. Se o crédito tributário ainda não estiver constituído e não houver depósito judicial do valor, deve ser lavrado auto de infração para constituição, sem a multa de ofício, sob pena do mesmo ser atingido pela decadência.

2.III. Da responsabilidade tributária nas hipóteses previstas no artigo 128 em que a lei, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo a este em caráter supletivo, atribui a responsabilidade do crédito a terceira pessoa

Em se tratando de responsabilidade de terceiros, essencial à compreensão do instituto da responsabilidade tributária é a noção de que a obrigação do terceiro de responder por dívida originalmente do contribuinte jamais decorre direta e automaticamente da pura e simples ocorrência do fato gerador do tributo. Do fato gerador só surge a obrigação direta do contribuinte. A relação contributiva dá-se exclusivamente entre o Estado e o Contribuinte em face da revelação da capacidade contributiva deste. O terceiro que não integra a relação jurídica que constitui o fato gerador só pode vir a ser responsável nas hipóteses expressamente previstas em lei (art. 124, II) e nos casos em que por ação ou omissão cometer infração própria cujo nexos pode resultar no não pagamento do tributo (art. 135).

Ultrapassada a questão da solidariedade tributária de que trata o artigo 124, I, do CTN, em que o sujeito passivo ostenta a qualidade de contribuinte direto, prossigo na análise da matéria fazendo referência ao artigo 128 do CTN, que prevê que a “a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do

contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

Considerando que na responsabilidade tributária o terceiro pode vir a ser chamado por atos lícitos ou ilícitos, registra-se que a norma contida no artigo 128 só trata da responsabilidade em casos de atos lícitos, ou melhor, de responsabilidade atribuída, de modo expresso em lei. Exemplo das situações aqui previstas são os casos de substituição tributária, retenção e recolhimento de contribuições previdenciárias e recolhimento do imposto de renda para os casos de beneficiário não-residente no país. Em tais exemplos a responsabilidade do contribuinte direto é excluída, respondendo pela obrigação o terceiro, não contribuinte.

Note-se que o artigo 128 é norma de aplicação autônoma para situações expressamente previstas em lei (arts. 121, parágrafo único, II e 124, II), sem aplicação ou incidência conjunta para os casos elencados nos artigos 131 a 137, que regulam situações diversas daquelas contempladas no artigo 128.

2.IV. Da responsabilidade pessoal dos sucessores

Na responsabilidade dos sucessores (arts. 131 a 133 do CTN) a obrigação se transfere para outrem em virtude da extinção do devedor original. Pode ser por *causa mortis* do primeiro devedor (nesse caso a transmissão é feita para os herdeiros) ou por ato *inter vivos* em quatro situações: transmissão de imóveis; transmissão de bens móveis; transmissão de estabelecimento comercial, industrial ou profissional e; transmissão decorrente de fusão, incorporação, transformação ou cisão.

Enquanto na situação prevista no artigo 124, I, tem-se uma única norma de incidência, aplicável a quem tem interesse jurídico em relação ao fato típico descrito na lei, nos artigos 131 a 133 há duas normas, quais sejam:

a) a primeira norma é a que incide sobre a conduta do alienante, do sucedido ou do que “*de cujos*”, contribuintes diretos que participam da relação jurídico-tributária (art. 121, parágrafo único, I);

b) a segunda norma é aquela que caracteriza determinada situação fática ou jurídica passível de qualificar alguém como adquirente, sucessor, espólio, incorporador etc. (arts. 131 a 133).

A responsabilidade por sucessão, assim como nos casos de substituição tributária, de que trata do artigo 128, não decorre de ato ilícito, mas sim de situação prevista em lei. É por esta razão que o artigo 131, I, II, e III, do CTN, fala em responsabilidade “*pelo tributo*”, não contemplando multas em face de ações ou omissões praticadas pelo sucedido⁸.

Dito de outra forma, nos casos previstos no artigo 131, o adquirente, o sucessor, o espólio e o cônjuge meeiro, ao se tornarem titulares de bem ou conjunto de bens e obrigações não cometem ilícito. É por esta razão que em todas as hipóteses previstas nos incisos do artigo 131, assim como nos casos previstos nos artigos 132 e 133, a obrigação fica

⁸ Neste ponto a advertência sutil diferença entre o artigo 131 que fala em responsabilidade pelo tributo e o artigo 135, que fala em responsabilidade pelos créditos tributários”. Nos casos dos artigos 135 e 137, por se tratarem de situações ligadas a atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, a responsabilidade do terceiro também se estende em relação às penalidades.

limitada aos tributos, não incluindo as multas. Enquanto na responsabilidade de terceiros o artigo 134, parágrafo único, diz que o disposto em tal norma, em matéria de penalidade, só se aplica as de caráter moratório; em relação aos artigos 131; 132 e 133, a norma está limitada “aos tributos”, não contemplando nem mesmo as penalidades de caráter moratório.

2.V. Da responsabilidade subsidiária de terceiros, por atos lícitos

Ao prever que na impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, esta transfere-se, nos atos que intervirem, ao pais, tutores, curadores, administradores, inventariante, síndico, tabeliães e sócios, a norma contida no artigo 134, do CTN, indica que as pessoas ali mencionadas não participam na situação que constitui o fato gerador. Não são contribuintes direto. Não praticam atividade ilícita com a finalidade de omitir, ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador pelas autoridades competentes, mas podem ser chamadas nos casos em que por sua ação ou omissão reste inadimplida a obrigação tributária. Assim, se o tabelião ou escrivão deixar de recolher determinadas taxas ou emolumentos em relação a atos em que intervirem, se tais obrigações não forem satisfeitas pelo contribuinte direto, em que pese não terem praticado nenhuma atividade ilícita, responderão de forma subsidiária. Aqui a responsabilidade decorre da não contribuição para com a Administração Tributária que, em tais casos, exige que as pessoas elencadas no artigo 134 do CTN, ao intervirem em determinados atos, verifiquem a regularidade em relação ao recolhimento dos tributos devidos.

O que foi dito no parágrafo anterior também se aplica aos pais pelos tributos devidos pelos filhos menores. Apurado ganho de capital em alienação de bem pertencente a filho menor, se não recolhido o tributo, os pais respondem subsidiariamente.

As situações elencadas no artigo 134 não contemplam atos ilícitos daqueles que intervêm. Suas responsabilidades, limitada aos atos em que intervirem, decorre do simples fato do tributo não ter sido adimplido pelo contribuinte direto. Por não estar relacionado a fato ilícito o terceiro indicado no artigo 134 não responde pela multa de ofício. O intuito do legislador não é punir o responsável, mas fazê-lo garante do crédito tributário.

Nos casos de lançamento, para as situações previstas no artigo 134, com relação à multa de ofício, a responsabilidade é do contribuinte, não obrigando o terceiro. Quanto aos tributos e juros de mora, a responsabilidade do terceiro é subsidiária. Em outras palavras, nos casos previstos no artigo 134 o terceiro não responde pela multa de ofício, excluída pelo parágrafo único que diz que o disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidade, às de caráter moratório.

2.VI. Da responsabilidade de terceiros por infração à lei, sem que o dolo específico do agente seja elementar

Conforme afirmado anteriormente, para as situações previstas no artigo 135 têm-se duas normas. Uma correspondente à relação jurídico-tributária na situação que constitua o fato gerador e a outra ligada à conduta do agente que caracteriza o excesso de poder ou a infração à lei. Por existirem duas normas, cada uma incidindo sobre suporte fático específico, não pode a autoridade fiscal limitar-se a descrever a situação fática e jurídica correspondente à relação jurídico-tributária que constitua o fato gerador da exigência do crédito tributário em

relação ao contribuinte direto e negligenciar na descrição da situação que caracteriza a responsabilidade tributária do terceiro. Dito de outra forma, verifica-se que são fatos diferentes, agentes diferentes e normas de incidências distintas. Uma é a norma que incide sobre o fato gerador da obrigação tributária e outra é a norma que incide sobre a conduta praticada pelo terceiro, que lhe torna responsável tributário. Igualmente, há que se observar o prazo decadencial tanto em relação ao fato gerador, quanto à conduta do terceiro que o torna responsável tributário. Se até nos crimes contra a vida o tempo produz efeitos capaz de extinguir a punibilidade, o mesmo se dá em relação às infrações tributárias, sejam estas decorrentes de atos lícitos ou ilícitos.

Como o ilícito não pode se desligar da pessoa de seu agente, nos casos em que o contrato social contenha cláusula genérica prevendo a gestão da empresa a todos os sócios, havendo conduta típica descrita na norma sancionatória, aplicável ao terceiro, seja ele sócio ou não, faz-se necessário identificar o agente e os atos em que atuou. Dito de outra forma, a responsabilidade decorrente de norma sancionatória não pode se desprender e nem extrapolar os limites da conduta do agente infrator. A contrário senso seria punir todos, de forma objetiva, pela conduta de um ou de alguns. Não é por outra razão que o STF, no julgado acima referido, diz que apenas o pessoalmente responsável pelo ilícito é que deve sofrer as sanções.

Aqui vale repetir o que já foi dito anteriormente: O sócio é responsável não por ser sócio ou por constar do contrato social que exerce a gerência, mas por praticar ato que caracteriza infração descrita em lei. Ademais, em se tratando de contrato que tenha vários sócios com poder de gerência, ou de situações onde se verifica a participação de mais de uma pessoa, indispensável que a autuação, em relação à responsabilidade de terceiros, descreva a conduta delituosa de cada participante indicando a ação ou omissão em relação a cada fato imputado, quando ocorreu, como ocorreu e onde ocorreu, de modo a possibilitar o exercício do direito de defesa e a apreciação da conduta, de forma individualizada, por quem julga. Em havendo a participação com excesso de poderes ou atos ilícitos de apenas um ou alguns dos sócios, gerentes ou prepostos, somente a estes há de se estender os efeitos da responsabilidade tributária e, para cada um, limitada aos autos de que forem responsáveis.

Em outras palavras, os requisitos relacionados à infração por responsabilidade de terceiros devem estar descritos com os mesmos rigores contidos no artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. Isto é, identificar o agente infrator, descrever a conduta deste, especificar quando esta ocorreu, sobre quais fatos se deu⁹ e quais as disposições legais infringidas. Isto é necessário em função da estrutura da norma sancionatória que ostenta a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência. Daí a necessidade de descrição e delimitação da conduta típica praticada pelo terceiro. Neste sentido, oportuna a lição de Paulo de Barros Carvalho:

“...as normas sancionatórias são regras de conduta e ostentam a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência: um antecedente, descritor de classe de fatos do mundo real, e uma consequência prescritora de vínculo jurídico que há de formar-se entre dois sujeitos de direito.”

....

⁹ Destaco aspecto relacionado à proporção por entender que o terceiro, não contribuinte, que fez uma ou duas operações com determinado contribuinte não pode ter sua responsabilidade estendida a todas as operações. Aqui adoto como parâmetro algo semelhante aos que importam mediante empresas que atuam neste segmento. Se estas não recolhem o tributo, quem realizou a importação (importador) só responde pelos tributos devidos em relação às suas mercadorias.

Tudo o que dissermos sobre os critérios da hipótese tributária vale para o antecedente da norma tributária, que tem o seu critério material – uma conduta infringente do dever jurídico -, um critério espacial- a conduta há de ocorrer em algum lugar – e um critério temporal – o instante em que se considera acontecido o ilícito. Na consequência, deparemo-nos com um critério pessoal – o sujeito ativo que será aquele investido do direito subjetivo de exigir a multa e um sujeito passivo o que deve pagá-la – e um critério quantitativo – a base de cálculo da sanção pecuniária e a porcentagem sobre ela aplicada¹⁰.

A inclusão de terceiro, como responsável tributário, seja ele sócio ou não da empresa contribuinte, requer que se demonstre em que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou estatuto. E mais, esta responsabilidade não é irrestrita, mas limitada aos atos em que cada agente agiu com infração. Neste sentido a lição de Francisco Prehn Zavaski:

“Embora qualquer das pessoas arroladas nos incisos do artigo 135 do CTN possa ter praticado algum ato com ‘excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos’, isto não significa que ela poderá ser responsável por todos os débitos tributários do devedor originário, sob pena de se criar hipótese de responsabilidade universal, o que, evidentemente não é a intenção da norma. Ao contrário, com fundamento no artigo 135 do CTN, só haverá responsabilidade de terceiros com relação aos créditos tributários que tiverem origem no próprio ato ilícito praticado.”¹¹

2.VII. Da responsabilidade de terceiros quanto às infrações conceituadas como crimes ou aquelas em cujo dolo específico do agente seja elementar

Nas hipóteses indicadas no artigo 137 do CTN, que dispõe que a responsabilidade é pessoal do agente quanto às infrações conceituadas por lei como crimes e aquelas cujo dolo específico do agente seja elementar, cabe notar que não se pode confundir as situações em que o agente pratica infrações conceituadas como crime agindo no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, situações em que a responsabilidade tributária será da empresa e do agente infrator, dos casos em que o agente, sem o consentimento do contribuinte, pratica ato ilícito em proveito próprio. Neste segundo caso a responsabilidade pela infração é do agente e tem por finalidade evitar que a empresa, mesmo sendo vítima de conduta ilícita, tenha que suportar as penalidades correspondentes. Neste sentido a lição de Fabrizio Candia dos Santos:

“O art. 137 trata de casos derivados de crimes, contravenções e do dolo específico cometidos contra determinadas pessoas. Há dois regimes aplicados: um de solidariedade, no que se refere aos seus dois primeiros incisos e outro de exclusividade, previsto no seu inciso III, pois, neste caso, o agente age contra a pessoa para quem presta serviço, não havendo comunhão de interesses.”

....

“O contador de uma casa de câmbio falsifica documentos da empresa, abre uma conta CC5 e processa a remessas ilegais de divisas, sem comprovação de origem, fazendo se passar como uma operação social, vindo a incidir na presunção de renda do art. 42 da Lei nº 9.430/96. Neste caso, o crime é cometido contra a empresa,

¹⁰ Paulo de Barros Carvalho. Curso de Direito Tributário. 22a. Edição. 2010, pág. 578 e 584.

¹¹ ZAVASKI, Francisco Prehn. A Responsabilidade Tributária Prevista no Art. 135 do CTN e o Processo de Execução Fiscal. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 193, outubro 2011, pág. 52-53.

aplica-se o art. 137, III, b. A responsabilidade é pessoal do agente, não subsistindo responsabilidade à sociedade, visto neste o crime se dá contra a pessoa jurídica mediante artil. A ausência de solidariedade decorre da inexistência de interesse comum (o interesse é contraposto), exigida no inciso I do art. 124 do CTN.^{12.}”

Ao tratar do tema, Hugo de Brito Machado destaca que o artigo 137 do CTN diz respeito somente às penalidades. A responsabilidade pelos tributos eventualmente não pagos em razão de atos que configurem aquelas infrações é de natureza civil e, assim, atribuível à pessoa jurídica em virtude da denominada culpa *in eligendo*¹³.

Para nós, provado que o fato típico tributário não foi praticado pela empresa, mas sim por terceiro que se valeu desta, tributa-se o terceiro, sem responsabilidade solidária ou subsidiária da empresa. E aqui não há responsabilidade solidária porque a empresa não participa na relação jurídica que constitui o fato gerador. Igualmente, nestas circunstâncias, não há responsabilidade subsidiária porque a pessoa jurídica não pratica a conduta típica descrita na norma de responsabilidade subsidiária. A situação é semelhante às hipóteses descritas no artigo 134, VI e 135, do CTN, em que as pessoas lá mencionadas só respondem em face aos atos em que intervirem.

2.VIII. Da responsabilidade do terceiro que não é procurador, preposto, mandatário e nem aparece no quadro social, mas usa a empresa para exercer atividades comerciais

A atividade econômica, de natureza civil ou comercial, pode ser exercida por pessoa jurídica ou por pessoas físicas. O artigo 150, § 1º, II, do Regulamento do Imposto de Renda, consolidado no Decreto nº 3000, de 1999, prevê que devem ser tributadas como empresas individuais “as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, artigo 41, § 1º, alínea "b")”.

Nos casos em que a pessoa física compra e vende produtos, situação que se verifica com mais frequência, por exemplo, entre pequenos comerciantes, vendedores ambulantes, comércio de veículos usados ou de produtos agrícolas, a tributação deve se dar como se pessoa jurídica fosse.

Situação diversa é quando as pessoas físicas realizam atividades de natureza comercial, usando para tal pessoa jurídica constituída em nome de outrem. Neste caso é preciso distinguir se a pessoa jurídica que está sendo utilizada para o exercício desta atividade caracteriza-se por existência apenas formal ou se efetivamente se constitui em ente jurídico dotado de estrutura com prática de atos voltados ao comércio.

Nos casos em que a empresa não pratica as atividades constantes de seu objeto social, constituindo-se apenas de ente com personalidade formal que serve somente para emissão de documento fiscal relativo à atividade que não é praticada por ela, mas por outrem, que pode ser pessoa física ou jurídica, a tributação deve recair em relação àquele que efetivamente praticou o ato jurídico-tributário. Não é o registro formal, mas sim a efetiva

¹² SANTOS, Fabrizio Candida dos Santos. A responsabilidade tributária de todos os sócios na dissolução irregular de sociedades limitadas. In. I Prêmio Carf de Monografias em Direito Tributário. Brasília-DF, 2011, pág. 233.

¹³ Hugo de Brito Machado. Comentários ao Código Tributário Nacional. Editora Atlas. São Paulo. 2004. pág. 637.

existência no mundo real que identifica a ocorrência de situação sobre a qual incide a norma tributária.

Quando uma empresa dotada de estrutura necessária para exercer as atividades a que se propõe, as exerce em conjunto com outra pessoa física ou jurídica, tem-se a situação descrita no artigo 124, I, do CTN, isto é, a solidariedade. Neste caso tanto a empresa, quanto à pessoa física, que deve ser considerada firma individual, ou outra pessoa jurídica já existente, praticam ato comum com interesse “na situação que constitua o fato gerador”.

Nos casos em que se têm mais de uma pessoa jurídica envolvida é necessário que se verifique quais os atos que estão vinculados à situação que constitua o fato gerador. Por exemplo, se dois prestadores de serviços vencerem uma licitação para desenvolverem determinados programas de informática ou para, mediante parceria, construir uma ponte, por evidente que a solidariedade entre estes há de ficar limitada aos tributos relacionados à receita decorrente dos serviços advindos do desenvolvimento dos programas de informática ou da construção da ponte. Não é possível estender a responsabilidade a outros atos que não estejam vinculados àqueles efetivamente praticados em conjunto pelas partes. Em relação ao comércio aplica-se a mesma regra. Isto é, aquele que se associou, por exemplo, para importar ou comercializar um automóvel ou um caminhão de grãos não pode vir a ser chamado a responder pelos tributos em relação a outras transações que dito contribuinte venha a realizar com terceiros. Pensar de forma diversa seria atribuir responsabilidade objetiva em relação a fato jurídico ou conduta não praticada por aquele a quem se imputa a responsabilidade.

3. Da análise fática do caso concreto

Não há dúvidas quanto à existência da empresa Amapaluz como organização comercial dotada de estrutura física e organizacional voltada ao comércio de materiais elétricos. A grande quantidade de mercadorias adquiridas de diversos fornecedores, os conhecimentos de transportes, os pagamentos realizados aos fornecedores, as vendas realizadas à Companhia de Eletricidade do Amapá, a declaração de Francisco Carlos Costa Nascimento (fl. . 4.986 – vol. XXVII), afirmando ter sido empregado da empresa e o depoimento de José Humberto Souza, citado pela fiscalização à fls. 398 e 589, afirmando ter sido vendedor da Amapaluz, são provas irrefutáveis de que esta empresa não existia apenas no papel, mas sim organizada como estrutura empresarial. Assim, passo analisar as questões imputadas aos responsáveis tributários, iniciando por Pedro da Costa Duarte Filho.

Da análise da responsabilidade tributária imputada a Pedro da Costa Duarte Filho

A autoridade fiscal, conforme especifica à fl. 588, atribuiu responsabilidade tributária a Pedro da Costa Duarte Filho imputando-lhes as seguintes condutas que tipificarão a incidência da norma de responsabilidade tributária de que trata o artigo 135, II: a) ter recebido uma procuração em nome da empresa; b) por ser contador, ficava responsável da fiscalizada junto ao fisco; c) a empresa apresentou DIPJ de fls. 04 a 25 sem receitas declaradas; d) o sócio Abel era sobrinho de Pedro e Izabel pessoa tímida, fato que demonstrava a ascendência de Pedro sobre estes; e) ambos se tornariam seus empregados no escritório de contabilidade com o nome fantasia de AUDICON, tudo a permitir a ilação de que se tratavam de interpostas pessoas (fl. 588); f) que apesar de Pedro declarar que não conhecia

Lucileide dos Santos Soares, que em 30/06/2000 veio a se tornar sócia da empresa, há procuração desta outorgada em Cartório onde consta Pedro como outorgado.

É fato incontroverso de que Pedro da Costa Duarte Filho, residente em Belém, recebeu a procuração de fl. 486, datada de 11/02/1999, outorgada por instrumento público pela empresa Amapaluz e que, na mesma data, a utilizou para assinar “ficha proposta de abertura de conta” junto ao Banco da Amazônia, cuja cópia consta da fl. 476.

Dita procuração caracteriza-se por não conter poderes específicos. São poderes gerais e irrestritos, à semelhança do que estamos acostumados presenciar nas procurações por instrumento público ou privado, para que o outorgado possa realizar determinados atos em favor do outorgante.

A propósito dos poderes outorgados na procuração, há que se destacar que **a responsabilidade do mandatário não advém dos poderes constantes da procuração, mas sim dos atos praticados na condição de procurador**. É possível que alguém outorgue procuração em nome do outrem, por instrumento público ou particular, sem que o outorgado sequer tenha conhecimento. Daí a razão pela qual a análise deve ser feita pelos atos praticados pelo outorgado e não pelos termos constantes da procuração.

Ademais, o mandatário, enquanto terceiro, só será responsável pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei. Assim, se o mandatário receber procuração para vender imóvel, abrir conta bancária, cobrar fornecedores, agindo dentro dos limites constantes da procuração, sem empregar conduta para fraudar a lei, não pode vir a ser chamado a responder pelo crédito tributário.

No caso dos autos, o único ato que se tem notícia que foi praticado por Pedro é a assinatura da “ficha proposta de abertura de conta”, o que não caracteriza excesso de poderes e nem infração à lei. Soma-se a isto que os elementos de prova constantes da planilha de fls. 553 e seguintes demonstram que na data da abertura da referida conta ainda não havia sido praticada nenhuma operação comercial pela empresa, tendo a primeira ocorrida em 25/02/1999.

Não se tem notícia de nenhum cheque emitido por Pedro, não se tem notícia de nenhum funcionário da Amapaluz dizendo ter se dirigido a Pedro para tratar de assunto de interesse da empresa. Não se tem notícia de que Pedro tenha exercido qualquer poder de comando junto à empresa. O que se tem de concreto são as declarações de Izabel dos Santos Dias (fl. 4.985 - vol. XXVII) e Abel Duarte de Medeiros (fl. 4.987 -vol. XXVII), sócios da Amapaluz, dizendo que a procuração se destinava à abertura de conta bancária junto ao Banco da Amazônia, em Macapá, e cadastro da empresa junto à Suframa e outros órgãos, se ainda fosse necessário.

Por sua vez, Francisco Carlos Costa Nascimento (fl. 4.986 – vol. XXVII), funcionário da Amapaluz, também afirma desconhecer qualquer relação habitual ou atuação contínua de Pedro da Costa Duarte Filho com a empresa Amapaluz, nem mesmo como contador.

A autoridade fiscal, segundo relata à fl. 596, também tomou o depoimento de José Humberto de Souza que afirmou ser funcionário da Amapaluz no período de maio de 2000 a dezembro de 2001, exercendo a atividade de vendedor na cidade de Macapá, dirigindo-se a Ailton Aviz como responsável pela empresa e que somente conheceu Pedro da Costa Duarte Filho quando este, por orientação de Ailton, subestabeceu os poderes constantes da

procuração outorgada em 11/02/199, mas somente para representar a empresa junto aos órgãos públicos. Tal fato, somado às outras provas, dão conta de que Pedro não participava da vida comercial e nem exercia atividades de comando na empresa Amapaluz.

Diz a autoridade fiscal que Pedro “por ser contador, ficava responsável da fiscalizada junto ao fisco”. No entanto, tal afirmação é presunção. Partindo da premissa de que Pedro é contador, presumiu que devia ser responsável pela empresa junto ao fisco. Contudo, ao se analisar os elementos existentes nos autos, em especial as DIPJs de fls. 04 a 25, tal prova não existe. Não há nos autos informação dando conta de que Pedro sequer fosse contador da empresa. E mais, ainda que contador fosse, como tal estava obrigado a lançar na DIPJ as informações prestadas pela empresa. O contador, à semelhança do advogado, só tem condições de se manifestar em relação aos dados e documentos que lhes são submetidos para exame, sendo impossível lhes atribuir responsabilidade em relação ao que não lhe é submetido à apreciação.

Quanto ao argumento de que o sócio Abel era sobrinho de Pedro e Izabel pessoa tímida, fato que demonstrava a ascendência de Pedro sobre estes é preciso que se tenha presente que não é o vínculo parentesco, de amizade ou de subordinação que conduz o terceiro à condição de responsável tributário, mas sim os atos praticados por este com excesso de poder ou infração à lei, o que inexistiu em relação a Pedro da Costa Duarte Filho.

A autoridade fiscal ainda cita que Pedro e Izabel teriam vindo a trabalhar em escritório de contabilidade com o nome fantasia de AUDICON, da qual Pedro é um dos associados ou teria parceria. Efetivamente, ao prestar esclarecimentos, conforme relatado na letra “g” da fl. 594, Abel afirma que no período de julho de 2000 a novembro de 2001 trabalhou na empresa Pontual Ltda, de nome fantasia de AUDICON, dizendo que Pedro é um dos associados. Izabel, por sua vez, conforme relatado pela fiscalização, à fl. 594, letra h, também afirma que a partir de julho de 2000 começou a trabalhar na empresa AUDICON, da qual Pedro é um dos associados.

Pedro nega ser associado da empresa AUDICON. Em sustentação oral disse ter seu escritório de contabilidade em Belém e, pelo que se depreende dos autos, a referida empresa estaria situada em Macapá, onde residem Abel e Izabel.

Da análise da prova formei convencimento, o que vou demonstrar mais adiante, de que Abel, Izabel, Edimilson e Lucileide não eram os efetivos sócios da empresa. No entanto, isto não permite dizer que Pedro era sócio de fato. Percebo que os empregados ou pessoas que efetivamente tinham ligação com a empresa sequer conheciam Pedro, mas todos conheciam Ailton, que costumava emitir cheques, fazer pedidos, receber prestação de contas, em fim, era quem comandava a empresa.

As procurações de fls. 407 a 409, elaboradas no mês de junho de 2000, no mesmo cartório, a primeira tendo como outorgado Pedro Duarte e as outras duas Ailton Aviz, estão a demonstrar de que Ailton, ao colocar Lucileide como sócia na Amapaluz, informando seu próprio endereço residencial como sendo o dela, também providenciou procuração em favor de Pedro da Costa Duarte Filho que diz não conhecer Lucileide. Se considerarmos que Lucileide indica como endereço residencial o mesmo de Ailton este, ao que parece, se encarregou de obter procuração em nome do contador Pedro, prevenindo-se para o caso de necessitar dos serviços do citado profissional para diligenciar em favor de Lucileide.

O que existe em relação a Pedro da Costa Duarte Filho são suposições sem identificação de fato concreto e sem provas. Assim, à luz do artigo 112 do CTN, e dos

fundamentos jurídicos que declinei quando analisei os pressupostos para responsabilidade de terceiros, inclusive do mandatário, excluo a responsabilidade tributária atribuída a Pedro da Costa Duarte Filho.

Da análise da responsabilidade tributária imputada a Ailton César Alves de Aviz

A fiscalização arrolou Ailton César Alves de Aviz, como responsável tributário, nos termos do artigo 135, II e III, do CTN, imputando-lhes os seguintes fatos: a) realizar os pedidos de compra de mercadorias para revenda em nome da fiscalizada; b) ser o responsável pelos pagamentos referentes às compras de mercadorias para revenda; c) ser o responsável, na cidade de Belém, pela consolidação das cargas de mercadorias destinadas à fiscalizada, em Macapá; d) ser a pessoa que comandava o Sr. Humberto de Souza.

Em tese, os atos imputados a Ailton César Alves de Aviz poderiam ser executados por qualquer funcionário da empresa. Uma empresa pode delegar a seus colaboradores as tarefas de fazer pedidos, pagamentos, controlar mercadorias e comandar pessoas. No entanto, não caso dos autos Ailton não realizou os atos na condição de empregado da empresa, mas sim como se dono fosse.

As cópias de notas constantes das fls. 190 a 199; os pedidos de mercadorias feitos pelo vendedor Humberto a Ailton, conforme noticiado no depoimento de fls. 402 a 404, as prestações de contas que o vendedor Humberto informou prestar a Ailton, dizendo ser este quem fazia os pagamentos referentes à fiscalizada, as informações prestadas por Ailton informando ser preposto de Raimundo Sena Albuquerque, com quem manteve conta conjunta, conforme cópia do cheque que consta à fl. 5.980, a breve passagem de Abel Duarte de Medeiros e Isabel dos Santos Dias, como sócios de direito da empresa, com a posterior transferência das quotas sociais à Lucileide Santos Soares, que apesar de constar como residente no mesmo endereço de Ailton nunca foi localizada, são elementos que, quando avaliados em conjunto, demonstram que a empresa Amapaluz foi idealizada por Ailton César Alves de Aviz e Raimundo Magno Sena Albuquerque, tendo Ailton, desde o início, no dia a dia da empresa, figurado como seu verdadeiro gestor.

A responsabilidade que se atribui a Ailton César Alves de Aviz não decorre do fato de ter sido gestor da empresa ou sócio de fato, mas da forma com que geriu a referida empresa, isto é, apresentando-a ao fisco como se fosse uma empresa sem movimento e, assim, deixando de pagar os tributos devidos.

Com tais considerações, nego provimento ao recurso de Ailton César Alves de Aviz.

Da análise da responsabilidade tributária imputada a Raimundo Magno Sena Albuquerque

Raimundo Magno de Sena Albuquerque foi arrolado por atuar como sócio oculto e “gerente-financeiro” da empresa Amapaluz.

Em sua defesa, Ailton César Alves Aviz alega que o “verdadeiro dono” da empresa Amapaluz era Raimundo Magno de Sena Albuquerque. As manifestações de Ailton e

de Raimundo indicam, ao que parece, que houve desacerto comercial entre ambos que se acusam mutuamente. Assim, diante da aparente inimizade, não as levarei em consideração. Vou me limitar a outras provas existentes nos autos.

É fato incontroverso que uma das principais fornecedoras da fiscalizada era a empresa Philips, da qual Raimundo, conforme informação prestada pela própria empresa e não refutada por Raimundo, era funcionário.

A empresa fiscalizada iniciou suas atividades no mês de fevereiro de 1999. As fotocópias dos cheques existentes nos autos referentes à conta nº 09740-8, da Ag. 1580, do Banco Itaú, na cidade de Belém, indicam que esta foi aberta em janeiro de 1999 (fl. 5.980).

Examinando os exemplares dos cheques existentes nos autos, dentre os quais cito os de fls. 4.998 a 5.017 e confrontando com o de fl. 5.980, verifico que inicialmente constava dos cheques apenas o nome de Raimundo e posteriormente passou a contar o nome de Raimundo e Ailton (fl. 5.980), o que indica que a conta bancária passou a ser conjunta e, pelos elementos que se têm dos autos, dita conta era utilizada para pagamento das obrigações da Amapaluz, em especial os fornecedores.

Não há como acolher a alegação de Raimundo quando diz que forneceu cheques a Ailton, que foram utilizados para pagamento de mercadorias da Amapaluz, por ter sua cunhada adquirido quotas da empresa Paraluz, da qual a esposa de Ailton era sócia. Dita transação, pelo que demonstra a alteração contratual de fls. 5.981 a 5.983, deu-se em 19/10/1999 e em data anterior a esta os cheques emitidos por Raimundo, cuja conta posteriormente passou a ser conjunta com Ailton, já eram utilizados no pagamento das mercadorias adquiridas pela Amapaluz.

Necessário registrar que a responsabilidade de Raimundo, na condição de terceiro não contribuinte, não decorre do fato deste ter fornecido cheques para pagamento de obrigações da empresa Amapaluz e nem por ser sócio de fato desta, mas sim porque, junto com Ailton, idealizou e movimentou a empresa ocultando as operações praticadas por esta.

Sustenta, ainda, a defesa de Raimundo que o auto de infração é nulo por não ter constado o nome de Raimundo. Sem razão quanto a este argumento. Não se discute que a conduta praticada pelo terceiro responsável deve estar devidamente descrita, assim como sua qualificação. No entanto, dado o formulário utilizado nos autos de infração, nada impede que dita conduta, assim como a qualificação, esteja descrita em separado, em termo próprio que integra o auto de infração.

Neste sentido, nego provimento ao recurso de Raimundo Magno Sena de Albuquerque.

Do recurso da contribuinte Amapaluz

O recurso da empresa recorrente limita-se à qualificadora da multa sob o argumento de que esta, fixada no percentual de 150% é confiscatória.

O artigo 44, I, II, da Lei 9.430, de 1996, com a redação vigente à época dos fatos, ao tratar da multa devida nos lançamentos de ofício assim dispunha:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

É certo que a multa, em alguns casos, pode ser desproporcional à infração cometida, mas no Estado Democrático de Direito a sociedade elege seus representantes e delega a eles responsabilidade para editar as leis que devem ser aplicadas pelo julgador.

Apesar das reflexões deste relator sobre o tema, inquietudes estas que passam pelas questões referentes à constitucionalidade das multas fixadas em patamar superior a exigência do próprio crédito tributário, é certo que o julgador, salvo nos casos de inconstitucionalidade, não pode substituir-se ao legislador para deixar de aplicar norma inserida de forma válida no sistema jurídico.

Por outro lado, o Judiciário, no controle direto ou difuso de constitucionalidade, pode deixar de aplicar lei que considere em desacordo com a Constituição. No entanto, tal prerrogativa não se estende aos órgãos administrativos.

Assim, considerando o Enunciado da Súmula 02 do Primeiro Conselho de Contribuintes de que este órgão não é competente para se pronunciar sobre constitucionalidade de lei tributária, acolho o comando da Súmula e pelos fundamentos acima referidos, mantenho a exigência da multa especificada no auto de infração.

ISTO POSTO, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada por Raimundo Magno Sena de Albuquerque e, no mérito, **NEGAR** provimento aos recursos da contribuinte Amapaluz e dos terceiros responsáveis Ailton César Alves Aviz e Raimundo Magno Sena de Albuquerque e **DAR** provimento ao recurso de Pedro da Costa Duarte Filho, tão somente para excluí-lo da condição de responsável tributário.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva

Declaração de Voto

Conselheiro Antonio José Praga de Souza.

Nos debates para julgamento deste processo ousei discordar, em parte, dos posicionamentos do ilustre conselheiro relator, Moises Giacomelli, no que tange as premissas para responsabilização solidária, tanto de sócios quanto de terceiros.

Tendo em vista que o Conselheiro Relator fez constar no presente acórdão as bases de seu posicionamento, resolvi apresentar esta declaração de voto para também registrar as premissas que adoto, as quais estão consubstanciadas na Nota nº 1 do Grupo Trabalho Conjunto da Receita Federal e Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – “Responsabilidade Tributária” – datada de 17/12/2010, a seguir transcrita em parte, que peço vênica para adotar, haja vista que não merece qualquer reparo, especialmente quanto à sua redação.

“(…)

DAS PREMISSAS

3. Da análise da legislação, conclui-se que o lançamento de ofício deve ser efetuado contra o contribuinte e todos os responsáveis tributários, ressaltando-se que o art. 142 do CTN exige a identificação do sujeito passivo, conceito que engloba o contribuinte e o responsável, nos termos do art. 121. Demais disso, importante salientar que quando o Decreto nº 70.235 / 1972 estabelece, em seu art. 10, os elementos do auto de infração, faz referência à qualificação do autuado, podendo-se entender que utilizou o termo “autuado” em sua acepção ampla, abrangendo as figuras do contribuinte e responsável tributário.

4. Assim, avalia-se que os possíveis prejuízos que a indicação dos responsáveis tributários no lançamento poderiam causar à garantia do crédito tributário – se os órgãos julgadores não mantiverem a exigência fiscal relativa aos responsáveis constantes do lançamento de ofício, a PFN teria dificuldades em reincluí-los no pólo passivo da relação obrigacional quando o processo tramitar no âmbito judicial –, não podem servir de empecilho à responsabilização já no auto de infração, tendo em vista que a fiscalização está mais próxima dos fatos e das provas necessárias para caracterizar a responsabilidade. Ainda, a inclusão de responsáveis nesta fase não exclui a possibilidade de novamente incluí-los, caso excluídos, se sobrevier fato novo, bem como que se proceda à inclusão de outros que sejam posteriormente identificados.

5. Neste panorama, salienta-se que o Parecer PGFN CRJ/CAT nº 55 / 2009 não contraria o posicionamento acima, uma vez que, no tocante às competências dos órgãos fazendários, o instrumento citado buscou reforçar entendimento, já pacificado no Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que a PGFN pode redirecionar a execução fiscal contra sujeito passivo não incluído na Certidão de Dívida Ativa. E tal entendimento não poderia ser diferente, eis que fatos supervenientes podem surgir no curso do processo judicial, como também há situações de débitos inscritos que não foram objeto de lançamento de ofício, entre outros.

6. Por fim, não se pode olvidar que a posição majoritária no âmbito do Contencioso Administrativo é no sentido de conhecer dos termos de sujeição passiva, hoje utilizados para incluir os responsáveis pelo crédito tributário lançado de ofício.

DAS HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

1.1 I - ART. 124 DO CTN

7. Neste dispositivo podem ser vislumbrados dois tipos de responsabilidade solidária: a de fato, capitulada no art. 124, inciso I, do CTN, quando há interesse comum, e a de direito, disposta no art. 124, inciso II, do CTN, que não exige a presença do interesse comum, mas precisa estar prevista em lei específica.

8. Abordar-se-á apenas a situação de que trata o inciso I (interesse comum), pois as hipóteses do inciso II estão expressamente previstas em lei, sendo de fácil identificação. Assim, visualiza-se interesse comum, por exemplo:

a) Nos Grupos Econômicos – a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça possui interpretação restritiva do art. 124, inciso I, pois entende que o interesse comum só ocorre se as empresas realizam a mesma atividade (REsp 834.044). Em razão disso, para caracterizar o interesse comum, a Fiscalização deve demonstrar a existência de um liame inequívoco entre as atividades desempenhadas pelos integrantes do grupo econômico, fazendo constar que as empresas têm apenas aparência de unidades autônomas, quando, na verdade, a atuação das empresas é complementar; ou, no caso em que ficar caracterizada confusão patrimonial, vinculação gerencial, coincidência de sócios e administradores, enfim, em todos os casos em que há abuso da forma entre as empresas integrantes do agrupamento.

Enquadram-se nessa hipótese as pessoas jurídicas que são sócias, de fato, de sociedade formalmente constituída, porquanto configuram um grupo econômico de fato.

b) Nas sociedades em comum – configurada a situação de uma sociedade de fato, isto é, existente de fato, mas não constituída formalmente, aplica-se o art. 990 do Código Civil, combinado com o art. 124, inciso I, do CTN.

Na hipótese de extinção de sociedade regular que continua a exercer suas atividades por meio dos sócios, pode ser caracterizada uma sociedade em comum, o que, por força do art. 1.036 do Código Civil, combinado com o art. 124, inciso I, do CTN, permite atribuir responsabilidade solidária e ilimitada aos sócios. Importante salientar que esta hipótese não se enquadra no parágrafo único do art. 132 do CTN porque neste caso não há pessoa jurídica. Além disso, o artigo supra tem aplicação para os fatos geradores ocorridos antes do evento sucessório.

c) Nas sociedades conjugais – para os rendimentos tributáveis sujeitos à apuração conjunta, há solidariedade, independente do regime de bens, pois a opção do casal pela apuração na declaração de rendimentos em conjunto é suficiente para caracterizar o interesse comum.

Se a apuração do imposto é feita em separado, é preciso verificar o regime de bens do casal, pois mesmo na presença de comunhão total, haverá solidariedade apenas para os rendimentos de bens comuns (Ex.: ganho de capital na venda de um imóvel do casal ou rendimentos de aluguel de imóvel do casal). Na apuração em separado, independente do

regime de casamento, não há solidariedade entre os cônjuges para os rendimentos originados, por exemplo, do trabalho realizado apenas por um dos cônjuges.

No caso de fraudes e ilícitos, será preciso demonstrar o interesse comum (proveito comum) para caracterizar a solidariedade entre os cônjuges pois, a teor da Súmula 251 do STJ, a simples meação não é suficiente para estabelecer o vínculo de solidariedade.

9. Urge ressaltar ainda que, no tocante a recursos movimentados em contas bancárias conjuntas pelo casal, as regras do art. 42, §§ 5º e 6º, da Lei nº 9.430/96 precisam ser observadas, pois têm conteúdo específico de responsabilidade tributária, sendo desnecessária a aplicação do art. 124, inciso I, do CTN.

(...)

1.2 III - ART. 131 DO CTN

18. De início, salienta-se que o art. 131, inciso I, não tem aplicação no âmbito tributário federal. Em relação ao inciso II, é importante observar que, muito embora exista a limitação de que o crédito total exigido não pode superar o montante total da herança, para efeito de lançamento, a Fiscalização deve apurar o crédito tributário no valor efetivamente devido, calculado com base na totalidade das infrações, e informar o valor desse limite exigível, para efeito de inserção nos sistemas de cobrança.

19. Porém, se o responsável desejar pagar, ser-lhe-á cobrado pelo valor do limite. No entanto, se houver impugnação, os órgãos julgadores deverão estar informados – nos próprios autos – no sentido de que o montante do crédito apurado poderá ser um valor maior do que o exigível, ou seja, o que está em litígio é o crédito tributário decorrente das infrações apuradas.

20. Isto porque, havendo exoneração parcial pelos órgãos julgadores, é possível diminuir o valor apurado, sem, necessariamente, alterar o exigível. Do contrário, estar-se-ia limitando desde o início o lançamento a um valor que, se confirmado apenas parcialmente pelos órgãos julgadores, prejudicaria a Fazenda Nacional.

21. Assim, as infrações devem ser lançadas normalmente e, na folha de rosto do auto de infração, deverá haver um demonstrativo do crédito tributário apurado e outro do crédito tributário exigível (a ser cobrado), considerando o valor da herança.

22. O sucessor *causa mortis* deverá ser intimado a pagar o valor até o limite do quinhão ou impugnar a totalidade do crédito tributário apurado, adequando-se o texto de intimação da folha de rosto do auto de infração. Em relação a esse limite do quinhão, deverão ser registrados nos sistemas de cobrança os valores do quinhão relativos a cada herdeiro.

23. No tocante à valoração da herança, entende-se que deve ser confrontado o valor constante da declaração final de espólio, para fins de verificação quanto à opção permitida pelo art. 23 da Lei nº 9.532/97, com o valor do formal de partilha.

24. Na hipótese de lançamento após a partilha, porém relativo a fatos geradores ocorridos antes desta, mesmo se a exigência total já tiver alcançado o limite da herança, os juros relativos ao período posterior ao lançamento continuarão incorrendo. Assim, para efeito de comparar o valor a ser cobrado com o valor da herança, a Fazenda deve considerar o valor na data do lançamento, pois os juros incorridos após esta data já são considerados débitos dos

sucessores.

25. Logo, para os lançamentos efetuados antes da partilha ou adjudicação, proceda-se conforme abaixo:

a) Para fatos geradores ocorridos até a data da abertura da sucessão, o auto de infração deve ser emitido em nome do contribuinte acrescido da expressão “- Espólio de”, na condição de responsável pessoal. O inventariante é o representante legal e será indicado apenas no quadro de ciência.

b) Para fatos geradores compreendidos entre a abertura da sucessão e a data da decisão judicial da partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens inventariados, o auto de infração será lavrado em nome do espólio, na condição de contribuinte. O inventariante é o representante legal e será indicado apenas no quadro de ciência (este caso não está previsto no CTN, pois o fato gerador foi praticado pelo ente despersonalizado). Neste caso, não se fala em limite da herança se a cobrança ainda se der antes da partilha. A Fiscalização deve verificar se a hipótese não se enquadra no art. 134 do CTN, pois caso se trate de um ato de má gestão do inventariante, ele será solidário por dependência. Também deverá ser observado se a hipótese não se enquadra no art. 135, inciso I, do CTN.

c) Para fatos geradores ocorridos após a data de abertura da sucessão, quando não houver inventariante constituído, o lançamento deverá ser efetuado em nome do espólio e a ciência será colhida de seu representante legal, conforme disposto nos arts. 1.791 e 1.797 do CC c/c arts. 985 e 986 do CPC. Dessa forma, para a ciência do representante, dever-se-á observar a ordem estabelecida no art. 1.797 do CC e, na sua impossibilidade, deverá ser colhida a ciência de todos os herdeiros constantes da certidão de óbito.

26. Para os lançamentos efetuados após a partilha, para fatos geradores ocorridos antes ou após a abertura da sucessão, o lançamento será em nome dos herdeiros e haverá limitação somente para cobrança (art. 131, inciso II). No entanto, nesses casos a Fiscalização também deve verificar se a hipótese não se enquadra no art. 134 do CTN, pois caso se trate de um ato de má gestão do inventariante, ele será solidário por dependência. Também deverá ser observado se a hipótese não se enquadra no art. 135, inciso I, do CTN.

27. A Administração Tributária pode cobrar/executar a totalidade do crédito tributário de qualquer um dos herdeiros, desde que limitado ao quinhão. É oportuno esclarecer que, quando se fala em cobrar a totalidade, significa dizer que não vai haver proporção na cobrança, mas sim limitação ao valor do quinhão.

28. Em relação à legislação sobre inventário extrajudicial, Lei nº 11.441/07, é necessário que a Fiscalização, constatando a ausência de inventariante constituído, verifique a eventual existência de escritura pública contendo acordo entre as partes. Tal documento servirá, inclusive, para consulta sobre o quinhão de cada um dos herdeiros. Nas situações de escritura particular, conforme art. 2.015 do CC, o sujeito passivo, enquanto não ocorrida a partilha amigável, será o espólio, devendo a ciência ser dada em conformidade com os procedimentos relativos a lançamento em espólio sem constituição de inventariante (item “25.c” acima).

29. Por fim, ressalta-se que o art. 131, inciso II, do CTN, pressupõe que o débito é exclusivo do *de cuius*, ou seja, se houver interesse comum entre o *de cuius* e, por exemplo, o cônjuge supérstite, a hipótese atrai a aplicação do art. 124, inciso I, do CTN, de forma que não haverá limitação de valor para este cônjuge responder.

1.3 IV - ART. 132 DO CTN

30. Para as figuras expressamente tratadas no dispositivo legal – fusão, incorporação e transformação, não se vislumbra maiores dificuldades na aplicação da norma; contudo, no que diz respeito à cisão, identifica-se quatro posicionamentos:

- a) Tese da inexistência de responsabilidade por ausência de previsão legal quanto à cisão no CTN – Esta tese deve ser afastada porque ensejaria ações dos contribuintes com a alegação de “planejamento tributário”, objetivando fuga ao pagamento do crédito tributário;
- b) Tese da utilização da Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76) – Esta tese deve ser descartada porque o art. 128 possui exigência no sentido de que deve existir norma tributária para responsabilização. Além disso, há previsão legal específica, contida no Decreto-Lei nº 1.598/77;
- c) Tese da aplicação do art. 132 do CTN na cisão – Embora possa haver questionamentos quanto à ausência de lei específica acerca da matéria, esta tese é aceita, pois o STJ (Resp 852.972) tem adotado a aplicação do art. 132 do CTN, considerando que o termo “transformação”, contido no dispositivo, englobaria toda e qualquer espécie de reorganização societária, inclusive a cisão;
- d) Tese da aplicação do art. 5º do DL nº 1.598/77 – em que pese o preâmbulo do aludido decreto-lei se referir apenas a imposto sobre a renda, entende-se que se aplica a todos os tributos federais, por força da dicção do próprio art. 5º e do entendimento no sentido de que o preâmbulo não possui força normativa. Há, inclusive, precedentes do CARF no sentido de aplicação do dispositivo à cisão. Além disso, trata-se de norma específica para os tributos federais, nos termos do art. 128 do CTN.

31. Desse modo, conclui-se que a solução mais prudente é a aplicação do art. 132 combinado com o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598/77.

32. Em relação às multas lançadas de ofício, não há dúvida quanto à responsabilidade do sucessor pela multa básica aplicada antes do evento sucessório. No mais, tem-se:

- a) Multa qualificada aplicada antes do evento sucessório: o sucessor deve responder;
- b) Multa básica lançada após o evento: o sucessor responde, independente de se tratar de mesmo grupo econômico;
- c) Multa qualificada lançada após o evento: o sucessor não responde, salvo se integrante do mesmo grupo econômico.

1.4 IV - ART. 133 DO CTN

33. Por pessoa jurídica de direito privado, alienante ou adquirente, entende-se que se pode incluir as pessoas jurídicas de fato, as sociedades de economia mista e as empresas públicas. Quanto à pessoa natural, defende-se que a aquisição deve ocorrer *inter vivos*, pois o art. 131 do CTN já comporta a figura da sucessão *causa mortis*.

34. A aquisição pode ser a título oneroso ou gratuito e sempre por meio de negócio jurídico (bilateral). Além disso, a interpretação do que vem a ser “aquisição” deve ser restritiva, ou seja, não abrange a locação ou o arrendamento. Entretanto, se a Fiscalização conseguir demonstrar a existência de fraude, ou seja, que a locação ou arrendamento está mascarando uma compra e venda efetuada com o fito de afastar a aplicação do art. 133, do CTN, deve-se caracterizar a hipótese nos autos para enquadrar o adquirente do fundo de comércio ou estabelecimento como responsável.¹⁴

35. Assim, o que importa para a aplicação do art. 133 não são os títulos formais utilizados pelas partes ou a terminologia empregada na redação das cláusulas, mas a demonstração de uma transferência, direta ou indireta, do fundo empresarial, que permitiu a continuidade da exploração desse fundo com alteração meramente subjetiva do agente ou beneficiário dos resultados.

36. Saliente-se que “fundo de comércio” e “estabelecimento” são sinônimos, nos termos do PN CST nº 2/72, *verbis*:

5. Resta examinar o que seja "fundo de comércio" e "estabelecimento comercial". Essas expressões são sinônimas. "Fundo de comércio" é expressão importada do francês "fonds de commerce" que corresponde à expressão vernácula "estabelecimento comercial". Designa o complexo de bens, materiais ou não, dos quais o comerciante se serve na exploração de seu negócio. "É uma universalidade expressiva de corpo certo, individualizado, apesar das modificações sucessivas que podem sofrer seus elementos" (Bento de Faria. Direito Comercial; Hanus, Études du fonds de commerce). Por outro lado, juridicamente, não há distinção entre estabelecimento comercial e estabelecimento industrial, compreendendo-se a indústria dentro do comércio (Reg. 737, de 1850, artigo 19 § 3º).

37. Além disso, é necessário diferenciar fundo de comércio/estabelecimento de ativo financeiro, porque o objeto da transferência deve ser apto, por si só, a produzir lucros, diferentemente do ativo financeiro.

38. Por “continuar a respectiva exploração”, deve-se entender que seria a atividade (comercial, industrial, financeira ou de prestação de serviços), de forma que pouco importa se houve mudança no produto. Além disso, a exploração da atividade não precisa ser no mesmo local.

¹⁴ Hugo Barreto Sodré Leal classifica os indícios de locação/arrendamento que mascaram a alienação de que trata o art. 133 em materiais ou objetivos, e pessoais ou subjetivos, destacando aqueles reputados como principais. De acordo com o citado autor: “*Dentre os principais indícios materiais, podemos citar: a identidade de endereço, a similitude de nomes ou de marcas, a utilização das mesmas marcas e equipamentos, de iguais instalações, de sistemas operacionais, etc., a qualidade e quantidade dos bens alienados, o reduzido lapso temporal entre essas alienações, a simultaneidade entre o início da exploração da atividade econômica pelo adquirente dos ativos e a sua interrupção pelo alienante, a assunção de dívidas, pelo adquirente, junto a fornecedores do alienante, a disponibilização de informações econômico e financeiras da empresa para o adquirente dos ativos, a existência de compromisso de não-concorrência ou de colaboração, a supervalorização do preço praticado na aquisição de determinados ativos, etc.*

Dentre os principais indícios pessoais, relacionamos: a identidade total ou parcial das pessoas jurídicas envolvidas, ou de pessoas a eles relacionadas (como de parentes próximos), de diretores ou gerentes, a coincidência de um grande número de empresas ou de prestadores de serviços, ou de fornecedores, a celebração, juntamente com a venda de ativos, de contratos de prestação de serviços envolvendo a transferência de know-how entre as pessoas envolvidas, ou de contratos de industrialização sob encomenda, o atendimento da mesma carteira de clientes etc..(LEAL, Hugo Barreto Sodré. Responsabilidade tributária na aquisição do estabelecimento empresarial. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 264-265).

39. Quanto à expressão “tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido”, a responsabilização ocorre quando é possível diferenciar a base de cálculo do tributo. Porém, não se dirige somente aos tributos apurados por estabelecimento, mas também quando é possível identificar que o crédito tributário lançado ou cobrado diz respeito ao fundo/estabelecimento alienado, ou seja, quando a escrita contábil permite concluir que a base tributável é relativa ao fundo de comércio/estabelecimento alienado.

40. No tocante às hipóteses de fraude, salienta-se que se a pessoa jurídica com dívidas vende para outra, que compra, mas não explora (com o intuito de blindar o patrimônio), a Fiscalização deve caracterizar o vínculo entre a alienante e a adquirente, bem como consignar nos autos o fato de que ninguém compra um negócio para, em seguida, fechar. Uma outra situação vislumbrada diz respeito à pessoa jurídica que compra outra, para eliminar a concorrência. O procedimento é o mesmo, ou seja, compra e fecha as portas do estabelecimento adquirido. Neste caso, a Fiscalização deve procurar identificar se não se trata de uma incorporação disfarçada.

41. Quanto ao tratamento do inciso I do artigo 133 do CTN, há três possibilidades:

a) Seguir a doutrina mais tradicional de considerar que a responsabilidade é exclusiva do adquirente;

b) Tratar como solidariedade, ou seja, a responsabilidade do alienante, na condição de contribuinte, sempre existiu, e a do adquirente é integral, não no sentido de substitutiva da do alienante, mas sim no sentido de que, como é solidário, pode vir a ser demandado pela totalidade dos créditos tributários devidos pelo fundo de comércio/estabelecimento adquirido.¹⁵

c) Tratar como uma subsidiariedade inversa daquela disposta no inciso II, isto é, a responsabilidade do adquirente é “integral”, no sentido de que, tal como pensa Hugo de Brito, é total (e não exclusiva). Porém, neste caso, responde primeiro o adquirente e, subsidiariamente, o alienante.¹⁶

42. Expostas as correntes acima, conclui-se que a melhor tese é a da responsabilidade subsidiária.

43. No tocante às multas lançadas de ofício, aplica-se o mesmo entendimento consignado para o art. 132.

¹⁵ Um dos doutrinadores que defende esta tese é Hugo de Brito Machado, segundo o qual: “*Quem diz integralmente não está dizendo exclusivamente. (...) O alienante, mesmo tendo cessado a respectiva exploração, continua responsável. (...) A palavra integralmente... há de ser entendida como solidariamente e não como exclusivamente. (...) Havendo mais de uma interpretação possíveis, não há de se preferir aquela que dá oportunidade para fraudes.* (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, Malheiros, 1997, p. 110).

¹⁶ Quem defende esta tese é Maria Rita Ferragut, nos seguintes termos: “*O inciso I do artigo 133 do CTN prescreve que a responsabilidade será integral se o alienante cesar a exploração do comércio, indústria ou atividade. Integral significa total, inteiro, global, ao passo que exclusivo é o que põe à margem, elimina. Portanto, integral não é sinônimo de exclusivo. Queremos provar com isso que a sucessão prevista no inciso I não desonera o devedor originário, que se mantém subsidiariamente obrigado ao pagamento da dívida. A razão que nos leva a fazer tal afirmação não decorre apenas da interpretação semântica desses signos. O principal motivo para entendermos dessa forma é que entender integral como exclusivo certamente levaria diversos sócios e acionistas de sociedades devedoras a vendê-las e a encerrar suas atividades, eventualmente voltando a exercê-las num prazo superior a 6 meses, em inequívoco ato de lesão aos cofres públicos. O sistema jurídico, certamente, não pode proteger essa conduta.*” (FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 91-92).

1.5 VI- ART. 134 DO CTN

44. Em relação ao art. 134, é possível haver, no âmbito do direito tributário, responsabilidade solidária com benefício de ordem – solidariedade por dependência –, tal como já existe no direito civil, na figura do fiador (art. 827 e 837 do CC). Neste panorama, o parágrafo único do art. 124 do CTN contemplaria norma de solidariedade genérica e o art. 134 traria norma específica de solidariedade.

45. De acordo com esta concepção do art. 134 do CTN, à Fiscalização cabe o ônus da prova de que as pessoas elencadas nos incisos do artigo intervieram ou foram omissas quanto aos atos relacionados ao fato gerador. É desnecessária, para configurar esta hipótese, a demonstração do dolo, ou seja, basta a culpa para caracterizar a responsabilidade solidária dependente, com benefício de ordem, de que trata este artigo. Caso a Fiscalização consiga demonstrar o dolo, conciliado ao excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto, a responsabilidade se desloca para o art. 135 do CTN.

46. Nesta solidariedade com benefício de ordem, todos os sujeitos passivos - contribuinte e responsáveis solidários por dependência - devem constar do lançamento, uma vez que a RFB exigirá o crédito de todos simultaneamente, pois a cobrança administrativa concede ao responsável a possibilidade de pagar todo o crédito tributário, sem arcar com o ônus da inscrição em Dívida Ativa. Cabe aos responsáveis demonstrar a ausência de vínculo ou que o contribuinte tem bens suficientes para responder pela totalidade do crédito tributário.

47. No entanto, o responsável só pode discutir no contencioso administrativo a ausência de vínculo ou o mérito do lançamento, pois a discussão quanto à suficiência de bens do contribuinte deve ser deslocada para a fase da execução. Nesta fase, o responsável pode se opor à cobrança judicial e alegar benefício de ordem para que primeiro se exija o débito do contribuinte. Essa oposição é ônus do responsável no processo de execução e não da Administração Tributária. A Administração Tributária exigirá o débito do contribuinte e, na impossibilidade de cumprimento da obrigação principal por este, poderá exigir do responsável. O importante é que seja constituído o crédito tributário em face dos devedores (sujeitos passivos: contribuinte e responsável) e o benefício de ordem seja discutido apenas na fase de cobrança.

48. Importante salientar que o crédito tributário exigido dos responsáveis com fundamento no art. 134 do CTN só comporta a multa de mora, de forma que o instrumento de lançamento e, por conseguinte, os sistemas de controle, deverão identificar o contribuinte, que responde pelo principal acrescido de multa de ofício e juros de mora, e os responsáveis, que só respondem pelo principal, acrescido de multa e juros de mora. Daí a importância de se distinguir estes casos daqueles previstos no art. 135 do CTN, em razão do qual a responsabilidade também alcança a multa de ofício.

49. Em relação às hipóteses tratadas nos incisos do artigo, destaca-se que o inciso III se refere à administração de bens no sentido patrimonial, e não societário ou referente à gestão de negócios. Além disso, o inciso VII só se aplica a sociedades de pessoas que, em síntese, correspondem àquelas nas quais a responsabilidade é ilimitada, nos termos do Código Civil (comandita simples, em nome coletivo, etc). Alerta-se que, de acordo com a jurisprudência do STJ, as sociedades limitadas possuem natureza mista (de capital e pessoas), não se enquadrando nesta hipótese.

50. Ainda, as situações tratadas nos incisos do art. 134 devem corresponder a atos que impossibilitem o pagamento do tributo e que estejam ligados com a atividade desempenhada.

1.6 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 consequências 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 autuação 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.

66. Entretanto, é possível ocorrer a seguinte situação: no ano-calendário de 2007 foi apurada omissão de receitas por passivo fictício (escrituração fraudada). Em 2008, houve alteração societária. Em 2009, nova alteração societária, porém incluindo pessoas desprovidas de patrimônio. Ainda em 2009, houve dissolução aparentemente regular. Nesse panorama, um lançamento efetuado em 2010, em decorrência de apuração da infração de omissão de receita decorrente do passivo fictício deverá ser efetuado com multa qualificada e responsabilização dos sócios de 2007 (pela fraude), como também dos sócios de 2008, uma vez que tentaram se

eximir da responsabilidade tributária mediante artifício doloso. Porém, os sócios de 2008 não respondem pela multa qualificada.

1.7 VIII - ART. 137 DO CTN

67. O art. 136 traz a regra geral da responsabilidade objetiva e o art. 137 é uma exceção. Trata-se de hipóteses nas quais se utilizou a pessoa jurídica para a obtenção de vantagem pessoal, porém não há necessidade de ficar demonstrado prejuízo financeiro à pessoa jurídica.

68. Esse artigo trata apenas da exigência de multas e não afasta o lançamento efetuado com base no art. 135 do CTN. Como o art. 135 já contempla a possibilidade de lançamento de multa qualificada, inclusive contra os sócios, o art. 137 é normalmente utilizado como argumento de defesa da pessoa jurídica para se eximir da responsabilidade da multa qualificada, atribuindo-a àquele que agiu nos termos do art. 137. Assim, a tese de defesa em uma autuação com base no art. 135 do CTN pode ser a de tentar demonstrar que as pessoas elencadas nos incisos do art. 137 seriam as responsáveis pelas penalidades.

69. Logo, a Fiscalização, em princípio, não deverá utilizar esse artigo como base para o lançamento, salvo se tiver prova inequívoca do dolo específico praticado por um daqueles listados nos incisos II e III do art. 137 ou se ficar caracterizada a hipótese do art. 137, inciso I.

70. Isto porque, em que pese ser possível à pessoa jurídica demonstrar que a multa não deve ser cobrada dela porque a hipótese é a do art. 137, como a demonstração desse dolo em um processo administrativo fiscal é muito difícil, entende-se ser viável autuar apenas com base no art. 135, ao invés de lançar principal e juros da pessoa jurídica, e multa nas pessoas físicas.

71. O inciso I admite a modalidade culposa, se o crime for culposos. Além disso, exige que a pessoa jurídica seja “vítima” do agente que praticou o fato. O inciso II exige dolo específico como elementar e o animus de prejudicar, por exemplo, os mandantes; já o inciso III exige o dolo, não como elementar, mas é necessário ficar demonstrado o animus de prejudicar, por exemplo, a pessoa jurídica, no caso da alínea “c”.

(...)

3. CONCLUSÕES

161. Em síntese, conclui-se:

a) O lançamento de ofício deve ser efetuado contra o contribuinte e todos os responsáveis tributários sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, forem identificadas hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos.

b) O art. 124 do CTN comporta dois tipos de responsabilidade solidária: a de fato (art. 124, I), que exige interesse comum, e a de direito (art. 124, II). Visualiza-se interesse comum, por exemplo: nos grupos econômicos, se constatadas situações de confusão patrimonial, vinculação gerencial, coincidência de sócios e administradores; nas sociedades em comum, nas sociedades extintas de fato que continuam a exercer suas atividades por meio dos

sócios (em relação aos fatos geradores ocorridos após a extinção) e nas sociedades conjugais, quando a apuração é feita em conjunto ou, em relação aos rendimentos de bens comuns, quando o regime de bens é o da comunhão.

c) Para aplicação do art. 130 do CTN, se na certidão de registro do imóvel constar que não há débitos sobre este, o sujeito passivo do lançamento de ofício efetuado após a alienação é o alienante.

d) Em relação ao art. 131, inciso II, do CTN, muito embora exista a limitação de que o crédito total exigido não possa superar o valor total da herança, a Fiscalização deve apurar o crédito tributário no valor efetivamente devido; o sucessor *causa mortis* deve ser intimado a pagar o valor até o limite do seu quinhão ou impugnar a totalidade do crédito tributário apurado.

e) O art. 131, inciso II, pressupõe que o débito é exclusivo do *de cuius*; se houver interesse comum entre o *de cuius* e o cônjuge supérstite, a hipótese atrai a aplicação do art. 124, inciso I, de forma que não haverá limitação de valor para a responsabilidade do cônjuge.

f) No que diz respeito à responsabilidade tributária decorrente de cisão, aplica-se o art. 132 do CTN, combinado com o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.598/77.

g) Para os eventos de que tratam os artigos 132 e 133 do CTN, o sucessor responde pela multa de ofício “básica” lançada antes ou após o evento sucessório; nos casos de multa qualificada, o sucessor somente responde se a multa foi aplicada antes do evento sucessório ou quando se trata de sucedida e sucessora integrantes de um mesmo grupo econômico.

h) Para efeito do art. 133 do CTN, entende-se por “pessoa jurídica de direito privado”, alienante ou adquirente, as pessoas jurídicas de fato, as sociedades de economia mista e as empresas públicas. A aquisição pode ser a título oneroso ou gratuito, não abrangendo a locação ou o arrendamento. Por “continuar a respectiva exploração” deve-se entender que seria a atividade já desempenhada, de forma que pouco importa se houve mudança no produto ou no local da atividade.

i) O art. 133, inciso I, contempla uma hipótese de subsidiariedade, inversa daquela disposta no inciso II, ou seja, se o alienante cessar as atividades, responde primeiro o adquirente e, subsidiariamente o alienante.

j) O art. 134 traz regra de responsabilidade solidária com benefício de ordem. À Fiscalização cabe o ônus da prova de que as pessoas elencadas nos incisos do artigo intervieram ou foram omissas quanto aos atos relacionados ao fato gerador. É desnecessária, para configurar esta hipótese, a demonstração do dolo, ou seja, basta a culpa para caracterizar a responsabilidade solidária dependente, com benefício de ordem, prevista neste dispositivo. Cabe aos responsáveis demonstrar a ausência de vínculo ou que o contribuinte tem bens suficientes para responder pela totalidade do crédito tributário. A discussão quanto à suficiência de bens do contribuinte deve ser deslocada para a fase da execução.

k) O art. 135 trata de uma responsabilidade solidária. O elemento subjetivo é o dolo gênero, logo, envolve dolo ou culpa. Em relação ao fato gerador, este pode ser anterior à infração à lei. Se o lançamento de ofício é feito com multa qualificada, ocorre a responsabilidade solidária de que trata o art. 135, em relação aos sócios administradores à época do fato gerador. Se a pessoa jurídica foi constituída por meio de interpostas pessoas, o lançamento deve ser com multa qualificada e os reais administradores respondem

solidariamente com a pessoa jurídica. A dissolução irregular também configura hipótese de que trata o art. 135. Configura-se dissolução irregular a baixa nos órgãos de registro, quando são apurados débitos posteriormente, pois houve infração à lei societária.

l) Os sócios que devem ser elencados como solidários na autuação com base em dissolução irregular serão aqueles com poderes de gestão, constantes dos atos constitutivos à época da dissolução. Se a dissolução irregular é de uma microempresa ou empresa de pequeno porte, respondem os sócios à época do fato gerador.

m) O art. 137 trata apenas da exigência de multas e não afasta o lançamento efetuado com base no art. 135. O dispositivo cuida de hipótese em que se utilizou a pessoa jurídica para a obtenção de vantagem pessoal, porém não há necessidade de ser demonstrado prejuízo financeiro à pessoa jurídica. A Fiscalização só deverá utilizar esse artigo se tiver prova inequívoca do dolo específico praticado por um daqueles listados nos incisos II e III do artigo, ou se ficar caracterizada a hipótese do inciso I.

(...)"

As premissas e conclusões acima, aplicadas à situação concreta dos autos, leva à mesma conclusão do ilustre Relator, qual seja, não há elementos de prova suficientes para atribuir responsabilidade tributária solidária ao Sr. Pedro da Costa Duarte Filho.

Em verdade, as procurações que ensejaram a conclusão fiscal, por si só, não podem fazer prova da responsabilidade solidária do contribuinte, pois, são atos unilaterais, não há anuência do Sr. Pedro nos instrumentos.

Além disso, não foi trazido aos autos qualquer documento probatório de ato praticado pelo Sr. Pedro da Costa Duarte Filho que evidencie o exercício efetivo de gerência da empresa.

Outrossim, registro que o afastamento da responsabilidade tributária do Sr. Pedro, neste acórdão, não implica na impossibilidade de haver redirecionamento em eventual execução, caso a Fazenda Nacional verifique fatos novos que venham a comprovar a efetiva participação do mesmo nos atos ilícitos praticados pelos demais coobrigados.

No mérito, verifica-se que se trata de lançamento por arbitramento do lucro. A motivação do arbitramento decorreu da falta de apresentação dos livros contábeis e fiscais de escrituração obrigatória, bem como omissão de receitas.

Os recorrentes não contestam o arbitramento.

A aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, está correta, isso porque os elementos de prova trazidos aos autos autorizam o convencimento de prática de fraude, na medida em que os elementos dos autos indicam ter havido sonegação fiscal conjugada com interposição de pessoas.

Diante do exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade suscitada por Raimundo Magno Sena de Albuquerque, e no mérito, negar provimento aos recursos da contribuinte e dos terceiros responsáveis Ailton César Alves Aviz e Raimundo Magno Sena de Albuquerque e dar provimento ao recurso de Pedro da Costa Duarte Filho, tão somente, para excluí-lo da condição de responsável tributário.

(assinado digitalmente)

Antonio Jose Praga de Souza.