



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

Processo n° 10325.000985/2009-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.708 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de junho de 2014
Matéria Auto de Infração do IRPJ e Reflexos
Recorrente DISTRIBUIDORA DE CARNES IMPERATRIZ LTDA e ROBERTO
 AGENOR GONÇALVES DA SILVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006.

RESPONSABILIDADE DECORRENTE DE ATO IMPUTADO A TERCEIRO. LEGITIMIDADE DESTE PARA APRESENTAR DEFESA E RECORRER.

Imputada responsabilidade tributária a terceiro pela prática de ato ilícito, este tem legitimidade para apresentar defesa e recurso. Súmula 72 do CARF.

PRELIMINAR DE NULIDADE. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

A autuação, no caso concreto, decorreu da divergência entre os valores informados ao Fisco Estadual, movimentação financeira e a entrega de DIJP. Quando do prazo para apresentar defesa todos os elementos integrantes da acusação fiscal se encontravam nos autos. Inexistência de situação que caracteriza cerceamento do direito de defesa.

MULTA QUALIFICADA. VALORES INFORMADOS AO FISCO ESTADUAL E OMITIDOS À RECEITA FEDERAL. SITUAÇÃO QUE CARACTERIZA CONDUTA QUE ENSEJA A QUALIFICADORA DA MULTA.

A conduta do sujeito passivo de informar receita efetiva ao Fisco Estadual para creditar-se do ICMS, na operação de compra e vendas de mercadorias, com omissão perante à Receita Federal, está a demonstrar a intenção de ocultar a ocorrência do fato gerador, justificando, nestes casos, a qualificação da multa.

SOLIDARIEDADE E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DISTINÇÃO.

A solidariedade tributária de que trata as situações previstas no artigo 124, I, do CTN, pressupõe a existência de dois sujeitos passivos praticando conduta lícita, descrita na regra-matriz de incidência tributária. Do fato gerador, nestas

situações, decorre a possibilidade do sujeito ativo exigir o pagamento de tributos de qualquer um dos sujeitos que integrou a relação jurídico-tributária.

Por sua vez, a responsabilidade tributária decorrente das situações previstas no artigo 135 do CTN, está ligada à prática de atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, por quem não integra a relação jurídico-tributária, mas é chamado a responder pelo crédito tributário em virtude do ilícito praticado.

ACUSAÇÃO FISCAL QUE IMPUTA A TERCEIRO CONDUTA CONTRÁRIA AO DIREITO. FATO QUE CARACTERIZA SITUAÇÃO ELENCADE NO ARTIGO 135 DO CTN.

No caso, a declaração prestada por quem figurava no contrato social indicando que o efetivo dono da empresa era o recorrente, agregado ao fato de que era este quem movimentava as contas financeiras da empresa, emitia correspondências e tratava de assuntos comerciais junto a fornecedores e instituições financeiras, obtendo a empresa considerável receita sem que nada ou muito pouco fosse informado à Receita Federal, caracteriza conduta ilícita que tem como consequência a imputação de responsabilidade pelo crédito tributário.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, Por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Moises Giacomelli Nunes da Silva - Relator

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

No caso, adoto o relatório do acórdão recorrido, que reproduziu, de forma detalhada, a controvérsia existente nos autos, “in verbis”:

1. Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, fls. 02/17, no valor total de R\$ 4.274.987,19, incluindo encargos legais;
2. Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, fls. 18/29, no valor total de R\$ 1.224.090,88, incluindo encargos legais;
3. Contribuição Social Sobre o Lucro - CSLL, fls. 42/54, no valor total de R\$ 2.026.366,98, incluindo encargos legais;
4. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, fls. 30/41, no valor total de R\$ 5.649.653,17, incluindo encargos legais;

Os itens apurados pela Fiscalização, relatados na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, foram os seguintes:

1. Receita Operacional Omitida (Atividade não Imobiliária) – Revenda de Mercadorias

Omissão de receitas da revenda de mercadorias informadas nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Secretaria da Fazenda do Estado do Maranhão, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, fls. 55/66.

Enquadramento Legal: arts. 532 e 537 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda 1999 - RIR/99).

2. Depósitos Bancários de Origem não Comprovada

Valor apurado com base nos depósitos/créditos constante nos extratos bancários de contas correntes em nome da fiscalizada, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, fls. 55/66.

Enquadramento Legal: arts. 27, inciso I, e 42 da Lei nº 9.430/96; arts. 532 e 537 do RIR/99.

A empresa foi cientificada da exigência em 10/07/2009 por meio de Edital, fls. 539. Não foi apresentada impugnação em nome da pessoa jurídica autuada.

Por sua vez, o Sr. Roberto Agenor Gonçalves da Silva apresentou em 31/07/2009 impugnações, fls. 542/545, 548/551, 554/557 e 560/563, insurgindo-se contra o fato de ter sido incluído no pólo passivo solidário com base nos argumentos a seguir expostos.

As fundamentações do Termo de Sujeição Passiva Solidária não são suficientes para incluir o nome do Impugnante no pólo passivo da aludida obrigação tributária, uma vez

que nenhuma delas demonstra a vantagem ou mesmo a responsabilidade do mesmo na época dos supostos fatos geradores.

Em primeiro lugar, não poderia o Impugnante ser incluído como devedor solidário, uma vez que o mesmo sequer pertence ao quadro societário da empresa fiscalizada, conforme se observa da cópia dos Contratos Sociais juntados ao presente Procedimento Fiscal e sim tão somente procurador dos sócios para administrar as finanças das empresas fiscalizadas, todavia, como é do conhecimento de todos, esse instituto de Direito Civil, é uma das formas de representar uma sociedade comercial.

Em segundo Lugar, os Auditores Fiscais tratam os sócios formais da empresa fiscalizada como se fossem “testa de ferro” e/ou “fantasma”, todavia, não traz aos autos nenhuma prova desta alegação

Em uma verdadeira contradição aos seus próprios argumentos de que houve sonegação fiscal, os auditores da Receita Federal reconhecem no procedimento fiscal que a empresa declarou a RECEITA ESTADUAL grandes valores, jogando por terra a tese de sonegação fiscal.

Por outro lado, observamos que o lançamentos em questão foram realizados ao arrepio da Lei e de forma aleatória, uma vez que por ocasião de busca e apreensão na empresa COMERCIAL DE CARNES IMPERATRIZ LTDA e no seu respectivo escritório de contabilidade, que a Receita Federal realizou com autorização judicial na operação denominada “abatedouro”, todos os documentos fiscais, financeiros e contábeis foram recolhidos e estão em poder do órgão Fazendário, razão pela qual o imposto só poderia ser lançado em conformidade com a documentação e NÃO por arbitramento e amostragem, o pior com base em documento alheio a empresa.

Considera que está diante de um verdadeiro cerceamento de defesa, onde os documentos financeiros e contábeis da Impugnante foram apreendidos, inclusive, os equipamentos de armazenamento de dados. Todavia, o órgão Fazendário vem simplesmente, agora, arbitrar imposto sem qualquer base legal ou documental, como não realizou a devolução do material apreendido para elaboração de uma defesa fiscal mais consistente, pois aí então estaria com a documentação na mão para refutar as alegações da auditoria e esclarecer seus lançamentos contábeis e financeiros.

Diante de tudo exposto, requer que seja acolhida a presente impugnação julgando-se totalmente insubsistentes os lançamentos efetuados.

A DRJ, por meio do acórdão de fls., manteve o lançamento com base na seguinte conclusão:

De todo o exposto, **voto** no sentido de:

- 1 - rejeitar a arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa;
- 2 - considerar não impugnado o lançamento, quanto ao mérito da autuação;

3 – negar o pedido do peticionante para ter o seu nome excluído do Termo de Sujeição Passiva Solidária, fls. 534/536, não só pelo fato de considerar tal discussão inócua na presente fase processual, mas também em virtude de a defesa não ter apresentado elementos para elidir as provas apontadas pela fiscalização, que fundamentaram a inclusão do Sr. Roberto Agenor Gonçalves da Silva no Termo de Sujeição Passiva Solidária.

O recorrente Roberto Agenor Gonçalves da Silva foi intimado em 08/10/2010 (fl. 662) e em 07/04/2010, ingressou com o recurso de fls. 666 e seguintes, por meio dos quais repisa os argumentos articulados quando da impugnação e contesta os fundamentos da DRJ, destacando, dentre outras razões:

1) Em uma verdadeira contradição aos seus próprios argumentos de que houve sonegação fiscal, os auditores da Receita Federal reconhecem no procedimento fiscal que a empresa declarou a RECEITA ESTADUAL grandes valores, jogando por terra a tese de sonegação fiscal

2) Por outro lado, observamos que o LANÇAMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTARIA, foram realizado ao arrepio da Lei e de forma aleatória, uma vez que por ocasião de BUSCA E APREENSÃO na empresa DISTRIBUIDORA DE CARNES IMPERATRIZ LTDA e no seu respectivo escritório de contabilidade, que a Receita Federal realizou com autorização judicial na, operação denominada "abatedouro", todos os documentos fiscais, financeiros e contábeis foram recolhido e estão em poder do Órgão Fazendário, razão pela qual o imposto só poderia ser lançado em conformidade com a documentação e não por arbitramento e amostragem, o pior com base em documento alheio a empresa, uma vez que foram obtidos com terceiros e não são de conhecimento da Empresa.

3) Também, não deve prosperar o argumento que no mérito o recorrente deixou de impugnar. Ora, se não foi oportunizado ao Recorrente acesso aos livros e informações contábeis e financeira da empresa pelo Órgão Fiscalizador, que estão sob sua custódia, é lógico que os pontos não seriam impugnados especificamente, até porque o cerceamento de defesa é justamente no mérito e não nas questões preliminares.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões propugnando pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

O recurso é tempestivo, está devidamente fundamentado, foi interposto pela parte interessada que pretende ver reformada a decisão recorrida. Assim, preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço e passo ao exame do mérito.

À fl. 103, do TVF, a autoridade autuante destacou que segundo dados colhidos dos sistemas internos da Receita Federal e da Secretaria de Fazenda do Maranhão-SEFAZ/MA, tem-se o seguinte quadro da empresa, em relação a sua movimentação financeira no meio bancário, receita bruta declarada em DIPJ e saídas de mercadorias registradas em DIEF, durante os anos de 2004 a 2006:

ITEM/ANO-CALENDÁRIO	2004	2005	2006
MOV. FINANCEIRA	2.195,236,39	12.105.861,19	29.696.868,89
RECEITA BRUTA	OMISSA	INATIVA	14.756,40
SAÍDAS — SEFAZ/ MA	10.507.657,40	13.124.827,91	5.497.735,10

Pelo que se extrai do auto de infração de fls. 50 e do TVF, a contribuinte, não tendo sido localizada em seu endereço, foi intimada por edital para apresentar livros e comprovar a origem dos valores creditados em sua conta bancária. Sem que tivesse respondido a intimação por edital. Roberto Agenor Gonçalves da Silva, que tinha poderes para administrar a empresa também foi intimado e, igualmente, não respondeu à intimação. Assim, arbitrou-se o lucro, sendo que a multa foi agravada multa não atendimento às intimações e qualificada. Sendo que neste ponto a acusação fiscal está assim sintetizada:

“...nem a fiscalizada nem seu sócio de fato se manifestaram quanto às intimações a eles formuladas por esta Fiscalização, e dadas as evidências de trata-se de um grande esquema de sonegação de tributos federais, em que foi criada empresa de fachada e utilizadas interpostas pessoas no quadro societário da mesma, com intuito de ludibriar o Fisco e proporcionar ao sócio de fato enriquecimento ilícito, é de impor-se o regime de arbitramento do lucro "ex-offício", com agravamento da multa em 225%, nos anos-calendário de 2004 a 2006, para fins de apuração da base tributável pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, na forma como preconizado no art. 47, incisos I e III da Lei 8981/95, adotando-se como base de cálculo a receita bruta conhecida equivalente aos valores das saídas constantes das Declarações de Informações Econômico-Fiscais - DIEF da Secretaria de Fazenda do Estado do Maranhão — SEFAZ/MA (extratos fls. 83/131), referentes aos anos-calendário 2004 e 2005, sendo que em relação ao ano-calendário de 2006, além dos valores das saídas de

mercadorias (extratos fls. 133/156), foram também considerados no computo da receita auferida pela empresa, os valores dos créditos/depósitos bancários cujas origens não foram comprovadas (extratos fls. 219/437), na parte excedente às saídas de mercadorias acima referidas conforme demonstrativo (fls. 132), na forma do art. 42 da Lei 9430/96.

Conforme termo de fls. 608, a imputação da solidariedade (art. 124) tributária ao recorrente Roberto Agenor Gonçalves da Silva deu-se em razão dos seguintes fatos:

- que desde sua constituição a empresa adota como endereço de seu domicílio, o mesmo endereço onde se encontra estabelecida uma outra empresa denominada Frigorífico Vale do Tocantins, qual seja: Rod. BR 010, s/n, Km 1353, iniciando parceria com esse Frigorífico em 01/08/2004;

- que no período de 08/2004 a 02/2005, os abatimentos de animais feitos pela empresa fiscalizada, eram realizados com a utilização das instalações do Frigorífico Vale do Tocantins;

- que no *decorso do ano de 2004 até 12/2005, a fiscalizada movimentou no sistema financeiro recursos de R\$ 14.301.097,00;*

- que a empresa se encontrava omissa em relação a apresentação da declaração de rendimentos (DIPJ) do ano de 2004, tendo se declarado na situação de inatividade para o ano de 2005;

- que os seus atuais sócios - Antonio Batista' do Nascimento e Josefa Rufina da Conceição do Nascimento são casados, não possuíam bens e nenhuma movimentação financeira em seus nomes;

- que há estreita relação entre a Comercial de Carnes Imperatriz e a Distribuidora de Carnes Imperatriz, uma vez que os sócios desta (Antônio Batista do Nascimento e Josefa Rufina da Conceição do Nascimento) figuram como sócios daquela. Ambos com endereços na Rua Godofredo Viana, 02, Centro, Imperatriz/MA, no entanto na referida numeração não foi localizada a numeração especificada;

- que em contato com a Sra. Josefa Rufina do Nascimento, pelo telefone (99) 35241078, esta esclareceu que é doméstica e que seu marido, Antônio Batista, trabalha como autônomo na construção civil. Informou ainda que as', empresas Comercial de Carnes Imperatriz e Distribuidora de Carnes Imperatriz são de proPheOade de Roberto Agenor Gonçalves Silva, e que foram procurados pelo mesmo para que assinassem os papéis das empresa e, em troca, receberiam 01 (um) salário mínimo mensal, porém os pagamentos não eram realizados todos os meses;

Em face do que foi apurado, concluiu aquele escritório de investigação, pela presença de fortes indícios de que Antônio Batista do Nascimento e Josefa Rufina são, tão-somente, "laranjas" utilizados pelo Sr. Roberto Agenor para constituir empresas fictícias, com vistas à prática de sonegação de impostos e contribuições sociais e previdenciárias incidentes sobre operações mercantis que, de fato, são de responsabilidade de outra empresa de sua propriedade, a Frigo Stela.

....

- A fiscalizada possui conta nos Bancos Bradesco S/A e Rural S/A, este banco apresentou procuração pública no qual a Comercial de Carnes Imperatriz Ltda confere amplos, gerais e ilimitados poderes para o Sr. Roberto Agenor Gonçalves da Silva, para o fim especial de representá-la perante o Banco Rural S/A e Banco Bradesco S/A, podendo abrir, movimentar, e encerrar conta corrente, receber qualquer quantia dando recibo e quitação; emitir e endossar cheques; emitir, endossar e avalizar promissórias e contratos; emitir, endossar, aceitar e avaliar duplicatas; autorizar débitos ou transferências de fundos; contrair empréstimos bancários; requisitar cheques; assinar borderôs; solicitar saldos ou extratos e todos os demais atos necessários autorizados pelo citado mandato.

- Foi encaminhado à Delegacia da Receita Federal em Imperatriz através do Ofício nº 879/2007-CART/DPF.B/ITZ/MA da Delegacia da Polícia Federal em Imperatriz (fls. 438), vários documentos da fiscalizada (fls. 439/469), obtidos mediante Mandado de Busca e Apreensão expedidos nos autos da representação criminal nº 2007.37.01.000672-4, nos quais constam a assinatura do Sr. Roberto Agenor Gonçalves Silva, fato que comprova ser o citado Senhor o verdadeiro responsável pela gerência da fiscalizada. Dentre os documentos apreendidos destacamos:

- Contrato de Prestação de Serviço entre a fiscalizada e o Frigorífico Vale do Tocantins S/A (fls. 439/442);
- Contrato Particular de Parceria para Abates de Bovinos (fls.443/444);
- Várias correspondências entre a fiscalizada e seus fornecedores e Bancos onde a mesma possuía conta-corrente (fls.445/469).

Devido aos fortes indícios dos atuais sócios serem interpostas pessoas, intimamos o Sr. Roberto Agenor Gonçalves da Silva a prestar esclarecimentos, mas não obtivemos resposta.

Face ao todo exposto, incluímos o Sr. Roberto Agenor Gonçalves da Silva como sujeito passivo solidário no processo nº 10325.000985/2009-19, pois está caracterizado o interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária nos termos do inciso I do art. 124 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional).

Inicialmente, observo que é preciso ter presente que as questões de solidariedade de que trata o artigo 124, I, do CTN, não se confundem com a responsabilidade de terceiro, de que trata, por exemplo, o artigo 135 do CTN.

Nos casos de solidariedade, isto é, quando mais de um sujeito passivo integra a relação jurídico tributária, tendo como exemplo clássico as situações de co-propriedade em que se pode exigir o IPTU ou ITR de quaisquer dos condôminos ou de todos, a defesa apresentada por um aproveita aos demais. No entanto, na responsabilidade tributária de terceiro, a defesa pode contemplar três situações: **a)** inexistência de conduta que caracterize a responsabilidade do terceiro; **b)** nulidade do lançamento e **c)** inexigibilidade parcial ou total dos tributos em razão da não incidência da regra-matriz de exigência tributária em relação a alguns fatos descritos na autuação. Assim, nos casos de responsabilidade de terceiro, quando a defesa limita-se a negar a conduta descrita que resultou na imputação da responsabilidade, não se adentra nas questões referente ao crédito tributário. No entanto, quando a defesa, de forma

subsidiária, está alicerçada em questões capaz de infirmar o lançamento tributário, se procedente, aproveita ao devedor principal.

No caso dos autos, tanto a defesa quanto o recurso sustentam:

- a) que o impugnante não poderia ser incluído como devedor solidário;
- b) que não houve sonegação, pois os auditores da Receita Federal reconhecem no procedimento fiscal que a empresa declarou a RECEITA ESTADUAL grandes valores, jogando por terra a tese de sonegação fiscal.

Dos dados acima, extrai-se que a impugnação adentrou, ao menos em parte, quanto ao mérito da exigência do crédito tributário, ao menos no que diz respeito à multa qualificada. Assim, inicio o exame da matéria alicerçada no argumento de que não houve sonegação.

Nos termos do artigo 282 e seguintes, do regulamento do imposto de renda, há omissão de receita sempre que o sujeito passivo deixar de indicar, a quem deve pagar os tributos (Fisco) a totalidade dos valores recebidos em face ao exercício de determinada atividade empresarial.

No comércio de mercadorias há relações jurídico-tributárias com o Fisco dos Estados e do Distrito Federal, a quem se deve pagar ICMS e com a União que tem competência para exigir PIS, Cofins, imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, IRPJ e CSLL, quando devidos.

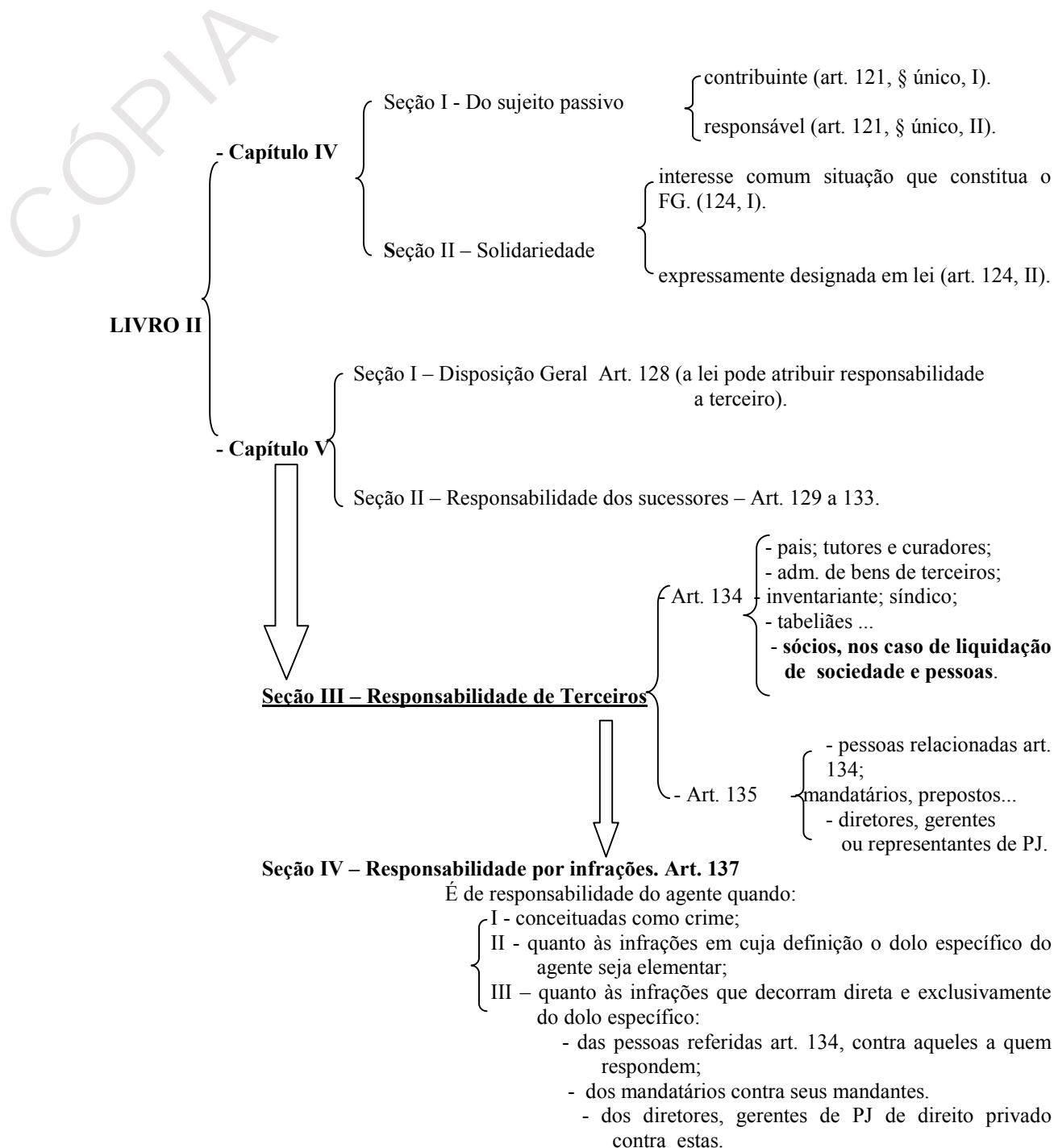
No caso dos autos, para poder creditar-se do ICMS, a empresa recorrente declarava seus rendimentos ao Fisco Estadual e, para não pagar PIS, Cofins, CSLL e IRPJ, não declarava tais valores à Receita Federal.

A questão que se coloca é quando se está diante de simples omissão, em que a multa é de 75% e quando se está diante de conduta dolosa com o intuito de sonegar tributos. Nesta linha, este colegiado assentou entendimento de que nos casos em que o sujeito passivo declara um valor ao Fisco Estadual para poder creditar-se do ICMS e declara valores irrisórios ou nenhum à Receita Federal, resulta caracterizada a intenção dolosa, incidindo a multa de 150%, como foi aplicada no caso e que mantenha-a.

Quanto ao agravamento da multa, o entendimento do Colegiado é de que o não atendimento às intimações, no caso de depósito bancário, resulta na presunção de omissão de receitas e, por si só, não enseja o agravamento. Contudo, tal matéria não integra a controvérsia posta no recurso, razão pela qual, adoto por empréstimo o princípio de que trata o artigo 515, caput, do CPC, que estabelece que a instância superior apenas conhece da matéria que foi objeto de impugnação “tantum apelatum quantum devolutum”, não examino a questão referente ao agravamento da multa.

Em relação ao ponto em que o recurso sustenta inexistir condições que caracterizam solidariedade do recorrente, resta a ser solvida a seguinte indagação: Se o sócio de fato conduzir sua conduta à semelhança do sócio de direito, sem ilícitos, ele será responsável pelo pagamento dos tributos somente por ser sócio de fato? Neste caso, ao sócio de fato se imputaria maior responsabilidade daquela atribuída ao sócio de direito?

Antes de adentrar nas questões fáticas, dado a imprecisão na capitulação da responsabilidade tributária de terceiro, fazendo referência aos artigos 124, I e descrevendo condutas indicadas no artigo 135, III, como se dissessem respeito a mesma situação, destaco que se tratam de institutos distintos, conforme passo a demonstrar pelo quadro que segue:



Do quadro acima depreende-se que não pode confundir solidariedade tributária e responsabilidade de terceiros. São figuras jurídicas distintas e como tais decorrem de situações fáticas distintas. A solidariedade tributária insere-se na Seção II do no Capítulo IV do Livro II do Código Tributário, que trata do sujeito passivo. A responsabilidade tributária de terceiros, incluindo aqui os sócios de direito e de fato, está disciplinada na Seção III do Capítulo V, do Livro II, do CTN.

A solidariedade de que trata o artigo 124, incisos I e II, não está relacionada a atos ilícitos e se aplica a quem tem a qualidade para ser sujeito passivo da obrigação tributária, ainda que por responsabilidade decorrente de expressa disposição legal, como é dos exemplos já apontados (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).

A situação prevista no artigo 124, I, não pode ser confundida com as situações de que trata o artigo 135 do CTN. Nas hipóteses contidas no artigo 135 vamos encontrar duas normas autônomas, uma aplicável em relação ao contribuinte, aquele que pratica o fato gerador (art. 121, 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) - (RE 562.726/PR, j. 03/11/2010, sob a forma do artigo 543-B do CPC).

A responsabilidade de terceiro, por pressupor 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, nos casos de responsabilidade tributária por atos ilícitos, o auto de lançamento deve descrever, de forma direta e objetiva, a conduta do agente e a norma de incidência. Neste sentido, costumo ilustrar a situação com o seguinte quadro:

Na solidariedade		Na Responsabilidade de terceiro	
O fato	Situação descrita na lei como suporte fático suficiente para exigência do crédito tributário.	O fato	Situação descrita na lei que <i>impõe conduta omissiva ou comissiva</i> a alguém, sob pena de responder pelo crédito tributário.
A autuação	Descreve situação que caracteriza a existência do fato gerador, a obrigação de pagar tributo e o quanto a ser pago.	A autuação	Descreve situação irregular praticada pelo terceiro da qual decorre a obrigação de, mesmo sem ter praticado o fato gerador, responder pelos tributos devidos.
Os limites	O valor total do crédito tributário decorrente do fato gerador.	Os limites	Responsabilidade limitada aos tributos decorrentes dos atos em que intervir com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos.
A defesa	Salvo nos casos de débito declarado, o autuado deve ser notificado para apresentar defesa, sob pena de nulidade da inscrição do débito em dívida ativa.	A defesa	Em qualquer situação o terceiro a quem se imputa infração que caracteriza responsabilidade tributária deve ser notificado para apresentar defesa, sob pena de ineficácia, em relação a ele, do ato administrativo ou judicial que lhe imputar a condição de responsável.
A punição	Decorre do ato de não pagar tributo.	A punição	Decorre do ato de praticar conduta omissiva ou comissiva contrária ao direito, da qual resulta o não pagamento de tributo pelo contribuinte direto.

Outro detalhe importante é ter presente que 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 face das controvérsias surgidas em relação ao tema, diferentemente do que pensam alguns Conselheiros, entendo que “o simples fato de colocar terceira pessoa no contrato social não é o suficiente para atribuir a solidariedade ao sócio de

fato”. Ao meu sentir, a solidariedade não decorre do fato de alguém ser sócio de fato ou de direito, mas sim do ato de praticar conduta que resulta no inadimplemento do crédito tributário. A título de exemplo, cita-se a retirada de recursos em favor dos sócios de fato, em prejuízo do pagamento dos tributos devidos.

Em síntese, é preciso ter presente que a solidariedade entre uma pessoa física e uma pessoa jurídica ou entre duas pessoas jurídicas ou duas pessoas físicas somente ocorre quando ambas participam da relação jurídico tributária. Nada impede, por exemplo, que uma empresa, regularmente constituída, celebre parceria com profissional, pessoa física, para realizarem pesquisa encomendada por terceiro, ou ainda, que uma empresa ligada à construção civil, junto com engenheiro não integrante da empresa, se unam para executar determinado projeto. Nestes casos, em relação à receita advinda dos serviços prestados haverá solidariedade. O mesmo pode ocorrer em relação ao comércio ou à indústria.

Na linha dos fundamentos expostos no item anterior, nos casos em que contribuinte pessoa física une-se a pessoa jurídica, registrada em nome de terceiros, exercendo o comércio em nome desta ou por meio desta, mediante condutas lícitas, tem-se situação que caracteriza solidariedade tributária. Por sua vez, a prática de condutas ilícitas, do procurador, gerente, administrador, sócio de fato ou de direito, caracteriza responsabilidade tributária de que trata as situações previstas no artigo 135 do CTN.

Por outro lado, em atenção aos debates que esta matéria costuma suscitar, registro que o sócio de fato não é responsável pelo simples fato de ser sócio de fato, mas sim por praticar conduta comissiva ou omissiva relacionada a fato gerador do qual decorra tributo que resulte inadimplido. Isto se aplica, igualmente, nas situações em que o sócio de fato ou de direito apropria-se dos lucros da empresa sem que esta, por primeiro, tenha pago os tributos devidos.

Ademais, “o artigo 135 só encontra aplicação quando o ato de infração à lei societária, contrato social ou estatuto cometido pelo administrador for realizado à revelia da sociedade. Caso não o seja, a responsabilidade tributária será da pessoa jurídica. Isto porque, se o ato do administrador não contrariar as normas societárias, contrato social ou estatuto, quem está praticando o ato será a sociedade, e não o sócio, devendo a pessoa jurídica responder pelo pagamento do tributo.”

Do exame do recurso no aspecto da responsabilidade imputada a Roberto Agenor Gonçalves da Silva

No início deste voto, fazendo referência ao Recurso Extraordinário nº 562.726/PR, julgado 03/11/2010, sob a forma do artigo 543-B do CPC, destaquei que a responsabilidade de terceiro tem como pressuposto duas normas autônomas: a regra-matriz de incidência tributária, relacionada a fatos lícitos e a regra-matriz de responsabilidade tributária relacionada a fatos ilícitos. Destaquei, ainda, que cada uma tem seus pressupostos de fato e seus sujeitos próprios. No caso dos autos, ao se imputar responsabilidade a **Roberto Agenor Gonçalves Da Silva**, a autoridade fiscal o fez atribuindo-lhe condutas ilícitas. Assim, se está diante de responsabilidade de que trata uma das hipóteses do artigo 135 do CTN. Desta forma, na análise da acusação fiscal e da prova dos autos, há que se avaliar se o recorrente, na condição de procurador, ou de sócio de fato, praticou algum ato com excesso de poderes ou

infração de lei, caracterizando conduta ilícita apta a lhe imputar responsabilidade pelo crédito tributário.

Inquirida, Josefa Rufina do Nascimento, que junto com seu marido Antônio Batista aparecem como sócios nas empresas Distribuidora de Carnes Imperatriz e Comercial de Carnes Imperatriz, ele operário da construção civil e ela doméstica, afirma que o efetivo dono da empresa Distribuidora de Carnes é Roberto Agenor.

Corroborando com a informação destacada por Josefa, os contratos de fls. 505/506; 507/508, datados respectivamente de 02/07/2007 e 11/08/2004, são assinados por Roberto Agnor, que age como representante da empresa.

Por meio do documento de fls. 509, datado de 25/10/2005, representando a empresa autuada, Roberto encaminha correspondência tratando de questões comerciais junto a clientes. Idênticos procedimentos encontram-se às fls. 510/525, indicando correspondências enviadas, no ano de 2005, a clientes e a instituições bancárias.

Por sua vez, como demonstram, por exemplo, a microfilmagem dos cheques existentes a partir da fl. 266, quem assina os cheques, todos de valor considerável, é Roberto que argumenta inexistirem provas nos atos capaz de lhe imputar responsabilidade solidária.

A prova dos autos, onde se inclui a declaração prestada por Josefa Rufina, os contratos assinados por **Roberto Agenor Gonçalves da Silva**, na condição de representante da empresa, as procurações atribuindo poderes irrestritos para que Roberto agisse em nome da empresa, a circunstância da empresa, quando da fiscalização, de fato, já ter encerrado suas atividades, me conduzem à convicção de que Roberto, por meio de interpostas pessoas, constituiu a empresa Distribuidora de Carnes Imperatriz e, por meio desta, mediante condutas irregulares de declarar operações comerciais ao Fisco Estadual, para creditar-se do ICMS, omitindo-as da Receita Federal, caracteriza situação descrita no artigo 135, III, do CTN, cuja consequência da incidência desta norma é a imputação de responsabilidade tributária ao infrator.

Aqui, reportando-me à questão anteriormente suscitada, qual seja, se o sócio de fato conduzir sua conduta à semelhança do sócio de direito, sem ilícitos, ele será responsável pelo pagamento dos tributos somente por ser sócio de fato, entendo que não. No entanto, o exame da prova está a demonstrar que a situação dos autos é outra, qual seja, de alguém que, munido de procuração, constitui empresa em nome de outrem e passa a exercer o comércio sem recolher os tributos devidos e sem demonstrar que a empresa deixou de recolher por fato que o tornou inadimplente. Nestas circunstâncias, o terceiro, seja sócio de fato, de direito ou simplesmente alguém que informalmente se associa a outrem, para praticar tais atos, responde, de forma subsidiária, pelo crédito tributário.

ISSO POSTO, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Moises Giacomelli Nunes da Silva

Processo nº 10325.000985/2009-19
Acórdão n.º **1402-001.708**

S1-C4T2
Fl. 0

CÓPIA