



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

Processo nº 11516.004335/201093
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.042 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2012
Matéria IRPJ e reflexos
Recorrente Evair Alberton e Otaviano Zomer Alberton, terceiros responsáveis. Alberton Madeiras Ltda, interessada.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO:

Ano-calendário: 2005,2006

Ementa:

DEPÓSITOS BANCÁRIOS. VALORES CREDITADOS EM NOME PRÓPRIO. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. IMPOSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO DE EXISTÊNCIA DE DOLO.

Nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, presume como omissão de receita os valores creditados em conta bancária em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprove a origem dos mesmos. Contudo, desta presunção que decorre da lei não se pode extrair outra presunção de que o titular dos recursos estava agindo com o intuito de sonegar, ocultar ou retardar a ocorrência do fato gerador. A omissão de receita se presume, mas a existência de dolo somente pode ser caracterizado mediante provas concretas.

IPI. EMPRESA COMERCIAL. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. EXIGÊNCIA CANCELADA.

Nos casos em que a empresa que se dedica somente ao comércio e é optante pelo SIMPLES, inexistente obrigação de pagar valor correspondente ao IPI. A exigência do percentual correspondente ao IPI, previsto em norma específica, importaria em exigir o respectivo tributo sem que tivesse ocorrido o fato gerador correspondente. Quando se está diante de empresa comercial, que não industrializa produtos, não há aplicação do disposto no artigo 5º, § 2º, da Lei nº 9.137, de 1996, vigente à época dos fatos de que trata este processo.

SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. DISTINÇÕES FÁTICAS E JURÍDICAS ENTRE SITUAÇÕES PREVISTAS NOS ARTIGOS 124, I, E 135, I e II, DO CTN.

Nas situações previstas no artigo 124, I, do CTN, há uma norma que incide em relação ao contribuinte que participa na situação que constitua o fato gerador que obriga o contribuinte direto. No artigo 135, II e III, além da norma que incide na situação que constitua o fato gerador, há outra norma, de natureza sancionatória, que incide sobre a conduta de terceiro que, não participando na situação que constitua o fato gerador, se torna responsável por praticar ato ou conjunto de atos que extrapolam seus poderes de comando frente à empresa ou resultam, por ação própria, em violação de normas legais vinculadas à obrigação de pagar tributos devidos pela empresa.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ANÁLISE INDIVIDUAL DOS FATOS E DAS PROVAS.

Nos casos do artigo 135 do CTN, 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, cabe à autoridade lançadora descrever os fatos que caracterizam a responsabilidade descrevendo, de preferência, quando ocorreram, onde ocorreram e como ocorreram. Não é possível fazer considerações genéricas sem correlacioná-las aos fatos.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir a responsabilidade tributária dos sócios pessoas físicas, cancelar a exigência do IPI e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - 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, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Adoto em parte o relatório da DRJ registrando que o presente processo trata de lançamento de crédito tributário (fls. 224/326), com ciência da pessoa jurídica em 15/12/2010 (fl. 334); do sujeito passivo Evair Alberton em 13/04/2011 (fl. 383) e do sujeito passivo Otaviano Zomer Alberton em 20/12/2010 (fl. 330); decorrentes do SIMPLES (AC 2005 e 2006) de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, IPI, PIS, CSLL, Cofins e Contribuição para a Seguridade Social, no montante de R\$ 770.866,90, já acrescidos de multa de ofício de 150% e juros de mora calculados até 30/11/2010.

2. Segundo Termo de Verificação Fiscal (fls. 224/229), a infração foi Omissão de Receitas – Depósitos Bancários de Origem não Comprovada e a multa foi agravada (150%), conforme § 1º do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Do termo de verificação fiscal transcrevo a seguinte passagem:

“(…)

Durante os procedimentos de fiscalização de um importante grupo industrial domiciliado em Santa Catarina (Moldurarte), observouse que um dos principais fornecedores de madeira, a Alberton Madeiras Ltda, acima descrita, parecia não declarar, nem tributar, boa parte do fornecimento de madeiras que aquele grupo industrial catarinense contabilizara como custos de produção. Tais inconsistências, entre os valores contabilizados em um contribuinte e os valores declarados pelo seu fornecedor (Alberton), obrigaram a fiscalização a efetuar o procedimento fiscal que ora se consubstancia, o que revelou que a Alberton não só omitia receitas de fornecimento de madeira para o grupo situado em Santa Catarina, mas sim grande parte de todos os seus recebimentos bancários (fls. 37 a 108 – fornecidos pela instituição financeira consoante o artigo 6º da Lei complementar 105/2001), conforme detalhado abaixo.

(…)

Saliente-se também que, em se tratando de irregularidades reiteradas e contínuas (meses a fio), portanto intencionais e dolosas, além do fato que a contribuinte deixou de atender às intimações, deliberadamente, aplica-se a multa agravada de 150%, nos termos do artigo 44 da Lei 9.430/96....

(…)

Nestas condições torna-se evidente que os contribuintes EVAIR ALBERTON, CPF 576.257.35915 E OTAVIANO ZOMER ALBERTON, CPF 102.800.73968, precisam figurar como pólo passivo na responsabilidade fiscal pelos atos de comércio realizados pela ALBERTON MADEIRAS LTDA, conforme previsto nos artigos 124 e 135 da Lei 5.172/66...

(...)

3. Protocolou-se documento de impugnação (fls. 340/342), em 04/01/2011, em nome da pessoa jurídica, mas assinado pelo contribuinte solidário Otaviano Zomer Alberton. Anexou-se procuração do contribuinte solidário Evair Alberton (fls. 345/346), em que este outorga poderes relacionados ao processo administrativo fiscal 11516.004335/201093 e MPF 02101002009.001044 ao contribuinte solidário Otaviano Zomer Alberton. Anexou-se também cópia da Quarta Alteração Contratual da Sociedade Limitada Alberton Madeiras Ltda ME, fls. 346/349, de 15/10/2008, em que se constata a retirada (formal), da sociedade, dos sócios EVAIR ALBERTON, CPF 576.257.35915 e OTAVIANO ZOMER ALBERTON, CPF 102.800.73968. Segundo o mesmo documento a sociedade seria representada pelo (novo) sócio Paulo Francisco Belo.

3.1. Destacamos, ainda, daquela impugnação (fls. 340/342):

“Os valores informados na declaração do Simples Federal nos anos calendários 2005, 2006 e 2007 são verdadeiros e não podem ser vistos como meros números fictícios criados pela autuada, são resultados da venda de madeiras comercializadas junto a empresa Moldurart de Santa Catarina, enquanto os valores movimentados em conta corrente da pessoa jurídica, são resultado de financiamentos e outras transações bancárias junto ao Banco do Brasil – Ag. Moju/Pará, e principalmente de valores repassados pela empresa supracitada, sua principal cliente, que mandava valores em dinheiro para a compra de matéria prima e outras despesas acessórias....”

(...)

“A fiscalização partiu de Florianópolis (Santa Catarina) e não da jurisdição a qual pertence, dificultando ainda mais, o comparecimento e acesso aos autos e à defesa....”

(...)

“...não cabe incidência de IPI

A decisão recorrida está assim ementada:

EMENTA São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da aludida decisão, o(s) interessado(s) apresentaram recurso voluntário repisando os argumentos articulados quando da impugnação e, ao final, requerendo o provimento do recurso para cancelar o lançamento, ao menos em parte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator.

Início a análise verificando a regularidade processual e o preenchimento dos pressupostos recursais, em especial no que diz respeito à legitimidade.

À fl. 189 consta procuração outorgada em 17-12-2010, por Evanir Alberton em favor de Otaviano Zomer Alberton para acompanhar o presente processo.

À fl. 346 consta a quarta alteração datada de 15 de outubro de 2008, em que se admite na sociedade os sócios Paulo Francisco Belo e José Roberto Pereira da Silva e retiram-se os sócios Evanir Alberton e Otaviano Zomer Alberton.

À fl. 352 consta o contrato social indicando que a empresa foi constituída em 1997 com o objeto social de desdobramento e comercialização de madeiras em geral.

O termo de fl. 407 demonstra que Marcilene Dias Oliveira, apresentando a procuração de fls. 408, outorgada pela empresa autuada deu-se por intimada, em 14-09-2011, do acórdão de fls. 396 a 404. Apesar da procuração conter poderes apenas para parcelamento de débitos, no mesmo dia em que se deu por intimada, a empresa protocolizou a petição de fls. 410, requerendo a desistência do recurso para efeito de parcelamento. Na verdade, entendo eu, que a empresa renunciou ao prazo recursal.

Em 14-10-2011 foi protocolizado o recurso de fls. 413 e seguintes, em nome da empresa Alberton Madeiras Ltda. Não há intimação dos responsáveis solidários, ex-sócios da empresa. Contudo, como está dito no cabeçalho do referido recurso, a parte interessada destacou estar recorrendo por seus ex-sócios e, ao final, são estes quem assinam o recurso. Idêntico procedimento também se verifica quando da impugnação de fls. 185 a 187. Assim, tenho por convalidada a intimação de todos e admito o recurso de fls. 413 e seguintes como sendo interposto apenas pelos terceiros responsáveis, já que a empresa, em data anterior, praticou ato incompatível com a vontade de recorrer, qual seja, apresentou pedido de desistência. Não localizei nos autos pedido de desistência por parte dos responsáveis solidários.

A controvérsia, pelo que se depreende da impugnação e do recurso voluntário diz respeito aos seguintes pontos:

a) que a empresa Moldurart, de Santa Catarina, mandava valores em dinheiro para compra de matéria prima e outras despesas acessórias, enquanto os valores informados nas declarações foram resultantes de vendas de madeiras comercializadas junto à Moldurart;

b) que a fiscalização foi levada a termo na cidade de Florianópolis, onde foi lavrado o auto de infração, conforme consta da fl. 112 e do termo de encerramento à fl. 169, fato que impossibilitou qualquer esclarecimento por parte dos recorrentes e, por consequência, do direito de defesa;

c) que não há situação que caracteriza a multa qualificada e tampouco a responsabilidade tributária dos ex-sócios da empresa.

Quanto às demais questões dignas de destaque, observo que apesar da planilha de fls. 113 e seguintes e do quadro de fl. 225 que integra o Termo de Verificação Fiscal relacionar depósitos a partir do mês outubro de 2005, até dezembro de 2007, o lançamento, conforme demonstrativo de fl. 281, não contempla de exigência de crédito tributário do ano-calendário de 2007. Por oportuno, ainda, destaco que o presente processo não trata de questões referentes à exclusão do SIMPLES.

O confronto entre os depósitos bancários e os valores declarados, a partir do mês de dezembro de 2005 até junho de 2007, consta da fl. 225, de onde extraio a planilha que segue:

ANO	MÊS	DEPÓSITOS BANCÁRIOS	VALOR DECLARADO NA DIPJ - SIMPLES	DIFERENÇAS - OMISSÃO DE RECEITA
2005	12	82.409,00	39.090,00	43.319,00
2006	1	132.800,00	56.580,00	76.220,00
2006	2	143.290,49	58.470,00	84.820,49
2006	3	193.000,00	56.990,00	136.010,00
2006	4	176.500,00	59.010,00	117.490,00
2006	5	380.912,00	60.140,00	320.772,00
2006	6	405.000,00	60.694,13	344.305,87
2006	7	465.236,53	62.320,00	402.916,53
2006	8	225.380,00	65.320,00	160.060,00
2006	9	239.650,00	66.010,00	173.640,00
2006	10	167.232,90	65.882,90	101.350,00
2006	11	117.552,31	43.768,68	73.783,63
2006	12	224.996,34	36.245,82	188.750,52
2007	1	145.439,25	63.943,00	81.496,25
2007	2	176.886,90	79.030,60	97.856,30
2007	3	283.455,57	77.609,40	205.846,17
2007	4	294.412,90	81.860,00	212.552,90
2007	5	327.743,23	83.376,15	244.367,08
2007	6	390.080,88	83.474,68	306.606,20
TOTAL		4.571.978,3	1.199.815,36	3.372.162,94

Início a análise do processo a partir das declarações simplificadas nos anos-calendário de 2005 e 2006. Vejo que a autuada, em 2005 e 2006, declarou receitas nos valores de R\$ 662.154,00 e R\$ 691.431,53, respectivamente. (fls. 25 e 43). Contudo, para que tenha noção da diferença entre as receitas declaradas e os depósitos bancários, mês a mês, segue transcrito o seguinte quadro:

ANO	MÊS	DEPÓSITOS BANCÁRIOS	VALOR DECLARADO NA DIPJ - SIMPLES	DIFERENÇAS - OMISSÃO DE RECEITA
2005	12	82.409,00	39.090,00	43.319,00
2006	1	132.800,00	56.580,00	76.220,00
2006	2	143.290,49	58.470,00	84.820,49
2006	3	193.000,00	56.990,00	136.010,00
2006	4	176.500,00	59.010,00	117.490,00
2006	5	380.912,00	60.140,00	320.772,00
2006	6	405.000,00	60.694,13	344.305,87
2006	7	465.236,53	62.320,00	402.916,53
2006	8	225.380,00	65.320,00	160.060,00
2006	9	239.650,00	66.010,00	173.640,00
2006	10	167.232,90	65.882,90	101.350,00
2006	11	117.552,31	43.768,68	73.783,63
2006	12	224.996,34	36.245,82	188.750,52

Do exame dos documentos de fls. 38 a 47, que analisei por amostragem, identifiquei que quase todos os valores creditados são realizados em cheques ou TED, com a origem 0738, em montantes exatos de R\$ 10.000,00, R\$ 6.000,00 e R\$ 4.000,00. Os débitos na conta bancária ocorreram de forma fracionada. Normalmente há um valor creditado e inúmeros débitos de importância menor. Não há nos autos notícia de que nenhum destes valores tenha sido utilizado em benefício particular dos então sócios arrolados como devedores solidários.

Na fl. 48 identifiquei um depósito no valor de R\$ 20.000,00. Posteriormente, conforme relação existente a partir da fl. 114 dos autos, verificam-se dezenas de depósitos em valores exatos de R\$ 7.500,00, realizados quase que diariamente. O maior valor depositado na conta bancária, no período autuado, foi de R\$ 25.000,00 (fl. 115).

A sujeição passiva solidária, conforme consta do termo de verificação fiscal, deu-se com base em considerações genéricas. Não há um único fato ou descrição de conduta específica dos então sócios. Atribuiu-se a estes a responsabilidade tributária com base no fundamento de que, ao não declararem os valores correspondentes aos depósitos bancários restou caracterizado o desvio de finalidade da sociedade, conforme disposto no artigo 50 e 1.016 do Código Civil.

Argumenta a autoridade lançadora que, tendo as omissões se caracterizado por meses a fio, restou caracterizada a responsabilidade solidária. Neste sentido, descreveu a autuação:

O sócio-administrador da Alberton Madeiras Ltda (e cotista com 50% das cotas, à época dos fatos geradores), Sr OTAVIANO ZOMER ALBERTON, CPF nº 102.800.739-68, residente à Rua Eugênio Uliano, 314, Casa, Bairro Nossa Senhora de Fátima, Braço do Norte, SC, CEP 88.750-000, que era administrador à época dos fatos geradores e contribuiu, portanto, efetivamente, nas irregularidades que levaram às Declarações Fraudulentas.

O sócio-administrador da Alberton Madeiras Ltda (e cotista com 50% das cotas, à época dos fatos geradores), Sr EVAIR ALBERTON, CPF nº 576.257.359-15, residente à Avenida Getúlio Vargas 304, Centro, Braço do Norte, SC, CEP 88.750-000, que era também cotista (com 50% das cotas, segundo as Declarações do Imposto de Renda), à época dos fatos geradores, e contribuiu, portanto, efetivamente, nas irregularidades que levaram às Declarações Fraudulentas.

Nestas condições torna-se evidente que os contribuintes EVAIR ALBERTON, CPF: 576.257.359-15 E OTAVIANO ZOMER ALBERTON, CPF: 102.800.739-68, precisam figurar como pólo passivo na responsabilidade fiscal pelos atos de comércio realizados pela ALBERTON MADEIRAS LTDA, conforme previsto nos artigos 124 e 135 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional). Desta forma, para a implementação da sujeição passiva solidária, prevista na legislação anteriormente citada, lavramos "TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA" (anexo a este "Termo de Verificação Fiscal Alberton"), mediante o qual estamos inserindo no pólo passivo os dois sócios acima citados.

Por fim, observo, que a autoridade fiscal efetuou o lançamento de IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e IPI. Contudo, não descreveu qual o produto industrializado, em tese, comercializado pela recorrente.

Recolocado os fatos, tenho que deve se adentrar ao exame do mérito do recurso interposto pelos terceiros responsáveis para analisar os seguintes pontos

- a) da questão relacionada à nulidade por cerceamento do direito de defesa;
- a) inexigibilidade de IPI;
- b) inexigibilidade da multa qualificada;
- c) inexistência de situação que os caracterize com devedor solidário.

Da questão relacionada à alegação de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Reconheço que a fiscalização levada a efeito no Estado de Santa Catarina, local extremamente distante do domicílio fiscal dos acusados, na prática corresponde à situação que pode resultar em grandes obstáculos ao exercício do direito de defesa e, inclusive, para prestar esclarecimentos ao próprio fisco. Ninguém sai de Manaus e vai ou interior de Santa Catarina, por exemplo, para protocolizar um documento ou obter cópias de processo. O procedimento mais indicado, no caso concreto, seria remeter o expediente para a Delegacia da Receita Federal do domicílio dos fiscalizados. Esta, por estar mais próxima, poderia inclusive realizar melhores diligências com a finalidade de identificar a situação concreta para colher elementos objetivos que pudessem caracterizar determinadas infrações, em especial nas que dizem respeito à responsabilidade de terceiros. Contudo, apesar dos obstáculos, os recorrentes, certamente com mais sacrifício, conseguiram apresentar defesa demonstrando, conforme se

verá a seguir que, no caso dos autos, inexistem elementos suficientes para caracterizar a responsabilidade deles pela obrigação de pagar o crédito tributário.

Constatado o regular exercício da defesa, rejeito a preliminar de nulidade alicerçada na alegação de cerceamento do direito de defesa.

Da questão relacionada ao IPI

Trata-se de empresa enquadrada no SIMPLES. Na época dos fatos encontrava-se em vigor a Lei nº 9.317, de 1996, cujos artigos 3º e 5º, § 2º, continham o seguinte teor:

Art. 3º A pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e de empresa de pequeno porte, na forma do art. 2º, poderá optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES.

§ 1º A inscrição no SIMPLES implica pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições:

- a) Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ;
- b) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP;
- c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS;
- e) Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI;
- f) Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e a Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996.

...

Art. 5º O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, inscritas no SIMPLES, será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta mensal auferida, dos seguintes percentuais:

I - para a microempresa, em relação à receita bruta acumulada dentro do ano-calendário:

- a) até R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais): 3% (três por cento);
- b) de R\$ 60.000,01 (sessenta mil reais e um centavo) a R\$90.000,00 (noventa mil reais): 4% (quatro por cento);
- c) de R\$ 90.000,01 (noventa mil reais e um centavo) a R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais): 5% (cinco por cento);

II - para a empresa de pequeno porte, em relação à receita bruta acumulada dentro do ano-calendário:

- a) até R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais): 5,4% (cinco inteiros e quatro décimos por cento);

- b) de R\$ 240.000,01 (duzentos e quarenta mil reais e um centavo) a R\$360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais): 5,8% (cinco inteiros e oito décimos por cento);
- c) de R\$ 360.000,01 (trezentos e sessenta mil reais e um centavo) a R\$480.000,00 (quatrocentos e oitenta mil reais): 6,2% (seis inteiros e dois décimos por cento);
- d) de R\$ 480.000,01 (quatrocentos e oitenta mil reais e um centavo) a R\$600.000,00 (seiscentos mil reais): 6,6% (seis inteiros e seis décimos por cento);
- e) de R\$ 600.000,01 (seiscentos mil reais e um centavo) a R\$720.000,00 (setecentos e vinte mil reais): 7% (sete por cento).

§ 1º O percentual a ser aplicado em cada mês, na forma deste artigo, será o correspondente à receita bruta acumulada até o próprio mês.

§ 2º No caso de pessoa jurídica contribuinte do IPI, os percentuais referidos neste artigo serão acrescidos de 0,5 (meio) ponto percentual.

Ao dispor o artigo 3º que o enquadramento no SIMPLES importa em pagamento unificado do IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e IPI, entendo que o IPI somente é devido nos casos em que caracterizado fato gerador da respectiva exigência.

Ao meu sentir, quando se está diante de empresa comercial, que não industrializa produtos, não há aplicação do disposto no artigo 5º, § 2º, da Lei nº 9.137, de 1996, vigente à época, sob pena de se exigir IPI sem o respectivo fato gerador.

No caso dos autos, pelo que descrito no contrato social, a empresa autuada limitava-se ao comércio e desdobramento de madeiras. Examinando as Declarações entregues, a partir da fl. 11 dos autos, verifica-se que está informado de que não se trata de empresa contribuinte do IPI. A autoridade fiscal, a partir da presunção de omissão de receita formada a partir dos depósitos bancários, sem descrever qualquer atividade que pudesse caracterizar fato gerador do IPI, efetuou lançamento relativo ao IPI, o que deve ser cancelado.

Da presunção de omissão de receita

O artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, presume como omissão de receita os valores creditados em conta bancária em relação aos quais o contribuinte, regularmente intimado, não comprovar a origem dos mesmos.

No caso concreto, a autuada alega que a empresa Moldurart, de Santa Catarina, mandava valores em dinheiro para compra de matéria prima e outras despesas acessórias, enquanto os valores informados nas declarações foram resultantes de vendas de madeiras comercializadas junto à Moldurart. Pela tese da recorrente, ela vendia madeira de sua propriedade para a recorrente, cuja receita fora escriturada e, também, adquiria matéria prima para a citada empresa. Os depósitos bancários não contabilizados, na tese da recorrente, referem-se a estas transações entre a citada empresa e seus fornecedores.

Da análise da prova, há indicativo de que quase todos os depósitos bancários, se não todos, são oriundos de depósitos ou transferência, ao que tudo indica de agência bancária situada em Santa Catarina. As alegações da recorrente possuem lógica quando afirmam que os valores são oriundos da empresa Moldurart, fato este constatado pela própria

fiscalização. Contudo, apesar desta situação, não há nos autos prova de que os valores não contabilizados como receitas se destinavam a adquirir matérias primas para a Moldurart. Tal alegação, desprovida de prova, não é suficiente para afastar a presunção legal de que trata o artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996.

Da qualificação da multa

Trata-se de autuação com base em presunção de omissão de receita a partir de depósito bancário de origem não comprovada. Pelo fato da contribuinte não ter provado que os depósitos bancários não escriturados eram oriundos da empresa Moldurart, de Santa Catarina, e que correspondiam a valores enviados por esta para compra de matéria prima e outras despesas acessórias, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, presume-se que se trata de receita omitida. Contudo, desta presunção, que decorre da lei, não se pode extrair outra presunção de que a recorrente estava agindo com o intuito de sonegar, ocultar ou retardar a ocorrência do fato gerador. A omissão de receita se presume, mas a existência de dolo somente pode ser caracterizado mediante provas concretas.

Ademais, na exigência de crédito tributário constituído a partir de depósitos bancários de origem não comprovada não se pode falar em omissão qualificada do contribuinte com a finalidade de sonegar, ocultar ou retardar o conhecimento do fato gerador, pois ao efetuar transação financeira dá-se o oposto, isto é, possibilita, conforme artigo 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, e arts. 1º, 2º, §§ 2º e 3º, do Decreto nº 4.545, de 2002, que seja encaminhado à Fiscalização informações acerca de todos os recursos que movimentou.

Em relação à movimentação financeira é preciso que se tenha presente as normas contidas nos dispositivos legais anteriormente citados, os quais seguem transcritos:

Lei Complementar nº 105, de 2001.

....

Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

Decreto nº 4.545, de 2002.

Art. 1º As instituições financeiras, assim consideradas ou equiparadas nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, devem prestar à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda informações sobre as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços, sem prejuízo do disposto no art. 6º da referida Lei Complementar.

Art. 2º As informações de que trata este Decreto, referentes às operações financeiras descritas no § 1º do art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 2001, serão prestadas, continuamente, em arquivos digitais, de acordo com as especificações definidas pela Secretaria da Receita Federal, e restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e com os montantes globais mensalmente movimentados, relativos

a cada usuário, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos efetuados.

....

§ 2º As instituições financeiras deverão conservar todos os documentos contábeis e fiscais, relacionados com as operações informadas, enquanto perdurar o direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários delas decorrentes.

§ 3º A identificação dos titulares das operações ou dos usuários dos serviços será efetuada pelo número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e pelo número ou qualquer outro elemento de identificação existente na instituição financeira.

No caso dos autos não se trata de recursos depositados em conta de terceiros. Assim, dos fundamentos acima expostos decorre a conclusão de que não há elementos nos autos para caracterizar a existência de dolo como elemento necessário à qualificação da multa.

Da solidariedade

Sem embargo, a análise da solidariedade, ou melhor, 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)¹;
- 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);
- V) responsabilidade subsidiária das pessoas elencadas no artigo 134, I a VII (pais, tutores, curadores, administradores, inventariante, síndico,

¹ 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.

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.

2.1. 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 provido. (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 comum².

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’³”

² 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.

³ Revista Dialética de Direito Tributário nº 191, Agosto de 2011, pág. 124.

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, II⁴, contempla situação em que a lei pode atribuir responsabilidade solidária a pessoas que não revestem a condição de contribuintes, mas por estarem vinculadas ao fato gerador⁵, 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 2001⁶, onde a lei atribui, de forma expressa, responsabilidade tributária a quem não reveste a condição de contribuinte.

⁴ Art. 121.

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

I -

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

⁵ 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).

⁶ 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)

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 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 nexó 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 expresse 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 expresse 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 sucedido⁷.

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 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,

⁷ 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.

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 deu⁸ 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.”

....

Tudo o que dissemos 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 aplicada⁹.

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.”¹⁰

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

⁸ 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.

⁹ Paulo de Barros Carvalho. Curso de Direito Tributário. 22a. Edição. 2010, pág. 578 e 584.

¹⁰ 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.

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, 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 ardil. A ausência de solidariedade decorre da inexistência de interesse comum (o interesse é contraposto), exigida no inciso I do art. 124 do CTN.¹¹”

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*¹².

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.

¹¹ 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.

¹² Hugo de Brito Machado. Comentários ao Código Tributário Nacional. Editora Atlas. São Paulo. 2004. pág. 637.

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 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

No caso dos autos não se tem notícia de um único ato praticado pelos responsáveis tributários em proveito próprio. Igualmente, não se tem notícias de que fora usado recursos da empresa para pagamento de obrigações particulares dos sócios ou de pessoas vinculadas aos sócios. Em momento algum a autoridade fiscal apontou a existência de eventual recurso pertencente à empresa creditado em conta dos sócios ou desviados em poder destes. Também não descreveu conduta destes agindo com excesso de poderem em detrimento da empresa ou em proveito próprio.

O argumento de que por serem administradores os sócios contribuíram nas irregularidades que levaram às declarações fraudulentas mostra-se genérico e não vinculado à conduta específica. Se a empresa, representada por seus sócios, tivesse depositado os recursos em conta particular dos sócios ter-se-ia situação passível de caracterização da responsabilidade solidária desates.

Além dos artigos 124 e 135, do CTN, a autoridade fiscal, como fundamento jurídico da solidariedade, aponta os artigos 50, 1.016 e 1.036, do Código Civil, a seguir transcritos,

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Art. 1016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

Art. 1032. A retirada, exclusão ou morte do sócio, não o exime, ou a seus herdeiros, da responsabilidade pelas obrigações sociais anteriores, até dois anos após averbada a resolução da sociedade; nem nos dois primeiros casos, pelas posteriores e em igual prazo, enquanto não se requerer a averbação.

No caso dos autos não há abuso da personalidade jurídica. A autuada não está sendo utilizada em desvio de finalidade, isto é, para propósitos estranhos aos seus fins sociais. Também não se pode alegar confusão patrimonial. Como destacado anteriormente, não foi citado no procedimento fiscal um único valor da sociedade que fosse destinado à pessoa física dos sócios, situação que pudesse caracterizar confusão patrimonial.

ISSO POSTO, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir a responsabilidade tributária dos sócios pessoas físicas, cancelar a exigência do IPI e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva

Processo nº 11516.004335/201093
Acórdão n.º **1402-001.042**

S1-C4T2
Fl. 0

CÓPIA