



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

Processo n° 13603.002968/2003-84
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-002.800 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2018
Matéria RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA
Recorrente JOSE MARCELINO DE ARAUJO (RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO EM FACE DE CRÉDITO CONSTITUIDO CONTRA GARANTIA INDÚSTRIA COMÉRCIO E IMPORTAÇÃO LTDA.)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SOCIEDADE DE FATO CARACTERIZADA. ART. 124, INC. I DO CTN. IMPUTAÇÃO AOS SÓCIOS DE FATO. CABIMENTO.

Configurada a sociedade de fato, caracterizada pela interposição de pessoas no quadro societário, revela-se correta a indicação dos verdadeiros sócios como coobrigados, pois é inequívoco, no caso, o interesse comum (dos sócios de fato) na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SOCIEDADE CONSTITUÍDA IRREGULARMENTE MEDIANTE INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIETÁRIO. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS DE FATO. ART. 135, III. INFRAÇÃO À LEI CARACTERIZADA.

A constituição da sociedade de forma irregular, mediante a utilização de interposição de pessoas no quadro societário, tem o mesmo efeito da dissolução irregular, posto que em ambos os casos, o Fisco somente pode concretizar a execução fiscal se redirecioná-la aos verdadeiros sócios, titulares do empreendimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário do responsável solidário José Marcelino de Araújo, nos termos do relatório e voto do relator. Votou pelas conclusões do relator o conselheiro Gustavo Guimarães Fonseca, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Processo nº 13603.002968/2003-84
Acórdão n.º **1302-002.800**

S1-C3T2
Fl. 3.856

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Angelo Abrantes Nunes (suplente convocado), Rogerio Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flavio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausente justificadamente o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

Relatório

Trata o presente de exigências de IRPJ e CSLL formalizadas contra a interessada acima identificada e responsáveis solidários arrolados: José Marcelino de Araújo e Clésio Wagner de Araújo.

O litígio instaurado foi apreciado em segunda instância pela 1ª Câmara do extinto 1ª Conselho de Contribuintes, em 25 de junho de 2008, por meio do Acórdão nº 101-96.791, mediante o qual acordaram os membros daquele colegiado, "*por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso interposto por PLR Comércio e Importação Ltda. Por maioria de votos, CONHECER do recurso interposto pela pessoa de José Marcelino de Araújo, arrolado como responsável solidário, para declarar a nulidade do ato de imputação de responsabilidade, por ser matéria de execução fiscal, de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional; vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho que enfrentavam o mérito dessa inclusão. Em primeira votação, por maioria de votos, foi afastada a tese de não conhecimento desses recursos, vencido o Conselheiro Caio Marcos Cândido. No que concerne as demais matérias, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares de nulidade do lançamento, e ACOLHER a decadência quanto aos fatos geradores até o 3o. trimestre de 1998, inclusive. No mérito, por unanimidade de votos, manter o arbitramento dos lucros e DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a multa de ofício a 75%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado*".

O conteúdo da decisão acima, sobre as matérias discutidas nos autos, está expressa na seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

PESSOAS ARROLADAS COMO RESPONSÁVEIS PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. A atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário é matéria de execução, da esfera de competência da d. Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), devendo-se anular os atos de atribuição de responsabilidade lavrados pela fiscalização e desconhecer as razões de recurso vinculadas ao tema. No entanto, o enfrentamento das outras questões suscitadas, diversas da atribuição de responsabilidade, toma-se imprescindível como forma de assegurar aos recorrentes o direito à ampla defesa e ao contraditório, no âmbito processual regulado pelo Decreto 70.235/72.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN), a do lançamento por homologação, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, situação em que se aplica a regra do art. 173, I, do Código. Inexistência de pagamento, ou descumprimento do dever de apresentar declarações, não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

ARBITRAMENTO DE LUCROS. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE COMPRAS DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE DE VERIFICAÇÃO DO CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DO LUCRO REAL. A falta de apresentação de notas fiscais de compras constitui motivo para arbitramento dos lucros da pessoa jurídica, uma vez que impossibilita a verificação, pela autoridade fiscal, da apuração do custo das mercadorias vendidas (CMV) e, conseqüentemente, do lucro real.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE PESSOAS SEM CAPACIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA NA CONDIÇÃO DE SÓCIAS DE PESSOA JURÍDICA. A inclusão de pessoas de reconhecida incapacidade econômico-financeira no quadro societário de pessoa jurídica, em substituição aos verdadeiros sócios, não é suficiente, tão-somente, para caracterizar a intenção de sonegar. Tal expediente pode configurar tentativa de frustrar eventual execução fiscal, não punível com multa qualificada. A sonegação se consuma no esforço de encobrir o fato gerador, segundo o tipo penal descrito no art. 71 da Lei 4.502/1964, e não na tentativa de frustrar a cobrança do crédito tributário.

MULTA QUALIFICADA. FALTA DE DECLARAÇÃO. O descumprimento do dever acessório de entrega de declarações de rendimentos não autoriza a aplicação da multa qualificada prevista no art. 44, II, da Lei 9.430/96.

DESATENDIMENTO A INTIMAÇÃO. AGRAVAMENTO DE PERCENTUAL DE MULTA EX OFFICIO. O agravamento dos percentuais de multa ex officio por desatendimento à intimação para prestar informações, de que trata o § 2º do art. 44 da Lei 9.430/96, pressupõe a caracterização da recusa ou do descaso da fiscalizada em relação às intimações da autoridade fiscal. Descabido o agravamento no caso de falta de apresentação de

documentos que a fiscalizada não dispunha e que, ao fim, motivou o arbitramento dos lucros.

Desta decisão foram interpostos recursos especiais pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte e responsáveis solidários arrolados, tendo sido admitidos apenas os recursos interpostos pela Fazenda Nacional e, parcialmente, os recursos dos responsável solidários.

Em 15 de maio de 2014 foi proferido o Acórdão nº 9101-001.935, mediante o qual, proferiram o seguinte acórdão:

ACORDAM os membros da 1ª Turma da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, Por unanimidade de votos, recurso provido com retorno à Câmara a quo. Recurso do Contribuinte: 1) Quanto ao Conhecimento: a) Por unanimidade de votos, recurso não conhecido quanto à convalidação do recurso voluntário de Clésio Wagner de Araújo. b) Por maioria de votos, recurso conhecido quanto à responsabilidade de José Marcelino de Araújo. Vencidos os Conselheiros João Carlos de Lima Junior e Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado). c) Por maioria de votos, recurso não conhecido quanto à possibilidade de arbitramento. Vencidos os Conselheiros Antonio Lisboa Cardoso (Suplente Convocado) e Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado). d) Por unanimidade de votos, recurso de Clésio não conhecido por preclusão. 2) Quanto ao Mérito: a) Por maioria de votos, o colegiado considerou o CARF competente para apreciar o mérito da responsabilidade. Vencidos os Conselheiros João Carlos de Lima Junior e Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado) que entendiam que no caso concreto não haveria essa possibilidade. **b) Por maioria de votos, o colegiado decidiu pelo retorno à Câmara a quo para manifestação sobre a responsabilidade de José Marcelino de Araújo.** Vencidos os Conselheiros Antonio Lisboa Cardoso (Suplente Convocado) que votou pela análise da responsabilidade direta pela CSRF e Karem Jureidini Dias que votou pela nulidade completa da decisão.

O acórdão da Câmara Superior tem a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário:

1998, 1999, 2000

NORMAS PROCESSUAIS - RECURSO ESPECIAL - Decisão parcial de mérito, no sistema processual brasileiro, usado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, é nula, devendo ser anulada para julgamento único, ante a unicidade do julgamento.

NORMAS PROCESSUAIS RECURSO ESPECIAL - A perfeita comprovação do dissídio jurisprudencial é requisito inafastável para legitimar o recurso especial, sem a qual não pode o recurso ser conhecido.

DECADÊNCIA - TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - TERMO INICIAL.

Conforme decisão do STJ em Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008, em não havendo pagamento do tributo, o termo inicial para a contagem

do prazo decadencial inicia-se no primeiro dia do exercício/período seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido iniciado, *ex-vi* do disposto no inciso I, art. 173, do CTN. Se os autos indicam a ocorrência de pagamento, o termo inicial a ser considerado é a data do fato gerador.

ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - COMPETÊNCIA DO CARF PARA JULGAMENTO. A identificação de co-responsáveis pelo crédito tributário constituído mediante lançamento de ofício remete o exame da atribuição de responsabilidade para o âmbito do processo administrativo tributário regulado pelo Decreto 70.235/72, cujo julgamento em segunda instância compete ao CARF.

Devidamente cientificada do acórdão, a Procuradoria da Fazenda Nacional não interpôs recurso.

Encaminhados os autos à unidade de origem (DRF-Contagem/MG), a autoridade preparadora determinou a devolução dos autos a este CARF para a apreciação por esta turma do recurso voluntário interposto pelo responsável solidário José Marcelino de Araújo no que tange à sua imputação como responsável.

Em 26/01/2017 o processo foi sorteado a este conselheiro para relatar o recurso referido.

Por meio do despacho de saneamento foi determinado o retorno dos autos à unidade de origem para ciência aos interessados da decisão da CSRF.

Na sequência, foram opostos embargos pelos responsáveis solidários em face do acórdão da CSRF, que foram apreciados e rejeitados conforme Despacho de Admissibilidade de Embargos, exarado pela Presidente da 1ª Turma da CSRF, que determinou a devolução dos autos a este relator para julgamento do recurso do responsável solidário José Marcelino de Araújo, nos termos do Acórdão nº 9101-001.936 da CSRF.

Portanto a discussão que remanesce nos autos refere-se exclusivamente à apreciação das razões do recurso voluntário do referido responsável solidário, tão somente quanto ao mérito da sujeição imputada pela fiscalização.

A 2ª Turma da DRJ-Belo Horizonte, ao apreciar as razões de impugnação do referido responsável solidário, proferiu o Acórdão nº 02-13.212, manteve a imputação de responsabilidade, conforme sintetizado na seguinte ementa sobre a matéria, *verbis*:

RESPONSABILIDADE PELO CREDITO TRIBUTÁRIO

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O recorrente José Marcelino foi cientificado em 23/02/2007 (fls. 2273) e apresentou recurso voluntário (fls. 2382 e segs.), no qual contesta a responsabilidade solidária atribuída, no qual repete, em linhas gerais, os argumentos trazidos em sua impugnação que foram bem sintetizados no acórdão recorrido, *verbis*:

[...]

Prosegue-se com o resumo das impugnações, finalmente quanto àquelas apresentadas pelas pessoas físicas implicadas como responsáveis pelo crédito tributário:

[...]

C) JOSÉ MARCELINO DE ARAÚJO (FLS. 1612/1674)

1. Dos fatos

Os auditores da Receita Federal, no uso de suas atribuições, autuaram a sociedade GARANTIA Ind. Com. e Importação Ltda., exigindo suposto crédito tributário referente ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins - exercícios de 1998 a 2000.

Destarte, os auditores-fiscais incluíram o impugnante como responsável solidário do pretense crédito, por mera presunção, sem motivação de ordem fático-jurídica que dê suporte.

Nesta esteira, referida inclusão não merece prosperar, posto que, conforme restará demonstrado e comprovado, o impugnante não possui nenhuma relação com a sociedade autuada, que implique na responsabilização imputada, sendo inequívoco, ainda, a nulidade do lançamento em relação ao impugnante.

2. Do direito

2.1. Das preliminares

2.1.1. Decadência operada - fatos geradores ocorridos em 1998 e primeiro trimestre de 1999 - art. 150, § 4º do CTN

Teceu o impugnante considerações acerca da decadência, concluindo que houve a homologação tácita do crédito tributário, razão pela qual deve ser acolhida a preliminar suscitada, para o fim de extinguir definitivamente a exigência fiscal referente aos anos de 1998 e primeiro trimestre de 1999.

2.1.2. Ilegitimidade passiva

Os fatos imputados ao impugnante advém exclusivamente de presunção, pelo fato de, por meio de quebra ilegal de sigilo bancário, ter a instituição financeira apresentado cadastros bancários anteriores à Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, constando o impugnante como avalista da empresa Garantia. Além disso, baseia-se em declaração de três empregados da mesma empresa, cujas declarações não fazem prova para imputação de responsabilização tributária.

Em momento algum se constata nos autos provas que permitam atribuir ao impugnante a condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

O simples fato de ter avalizado a empresa atuada em cinco contratos no período de dezembro de 1997 a dezembro de 1998 não autoriza a aplicação da responsabilidade solidária que se pretende imputar ao impugnante por fatos geradores ocorridos entre 1998 e 2000.

A imputação de co-obrigação em um crédito tributário de mais de R\$ 8 milhões, por ter avalizado uma empresa com quem mantinha relações comerciais foge às raias do razoável.

Cabia à fiscalização provar que o impugnante realizou operações associadas às razões que culminaram na exigência fiscal.

Tece considerações acerca de presunção e indícios, ressaltando que a extensão dos efeitos do A.I. sobre o impugnante somente teve nascedouro porque houve a presunção de que este era "o verdadeiro dono do negócio" e que ele detinha poderes e os efetivamente exercia de forma e modo a decidir acerca dos pagamentos ou sua abstenção, das obrigações tributárias da empresa. Diante disso, partiu-se de meras presunções, que não geram direito.

Quanto aos indícios, sua utilização como prova necessita de extrema cautela, devendo ser aplicada somente quando houver absoluta certeza de que não existem alternativas razoáveis para o caso concreto.

A eleição de um terceiro - o impugnante - como sujeito passivo carece de fundamento e de provas, estas últimas que a fiscalização não junta em nenhum momento.

O auto de infração está embasado em meras presunções e suposições da autoridade lançadora que pensa serem provas as declarações prestadas por três ex-funcionários da empresa atuada, que não afirmaram em nenhum momento que o impugnante geria a empresa ou que dele recebiam ordens.

Ante a desconstituição da presunção, não há que se falar em sua inclusão como responsável solidário neste procedimento, tampouco em razão dos avais prestados em períodos diversos dos referentes ao crédito tributário exigido.

O impugnante, como prestador de serviços de corretagem de mercadorias, confirma sua condição de dependência do cliente, o que inclui a empresa Garantia. E, ao contrário do que argumenta o agente fiscal, não participa financeiramente das empresas clientes e tampouco empenha seu patrimônio pessoal. O que faz é, por vezes se sentir na obrigação de melhor atendê-los, com prestação de favores como é o caso de assinar como avalista em contratos bancários, procedimento imprescindível para a conquista do cliente num mercado competitivo.

Entretanto, de um aval prestado em 1997 e 1998 originar a presunção de participação em fato gerador de obrigação tributária de 1999 e 2000 ultrapassa o limite do razoável.

Em conclusão, os avais ocorreram tão-somente em razão das atividades comerciais exercidas pelo impugnante, sendo certo não ter havido nenhum ato de gestão ou administração da empresa por parte deste.

Quanto à capacidade financeira dos sócios, esta não pode ser medida pelas declarações de imposto de renda ou pelas evasivas declarações do Sr. Orlando. Saiante-se que o sócio Orlando é um conhecido empresário no ramo que atua, já tendo sido sócio anteriormente de outras empresas. Da mesma forma o Sr. Pergentino, que já foi sócio de empresas, antes de constituir a Garantia.

2.1.3. Provas insubsistentes - declarações de terceiros não são provas lícitas para imputação de sujeição passiva.

Consoante ressaltou-se do Termo de Constatação, os agentes fiscais presumiram a sujeição passiva e elegeram um responsável tributário com base em declarações prestadas por terceiros.

Insta frisar que o Decreto nº 70.235, de 1972, não possui previsão expressa com relação a todos os tipos de provas existentes em direito. A prova testemunhal e o depoimento pessoal não estão regulamentados no referido decreto.

Cita os arts. 350 e 368 do CPC e jurisprudência, para afirmar que estas informações só produzem a verdade com relação aos declarantes, jamais contra terceiros, como o caso do impugnante.

Não obstante, o agente fiscal tomou como verdade absoluta declarações e informações de terceiros que não se prestam para o fim colimado pelos auditores-fiscais.

Isso porque, o Sr. Geraldo foi detido em frente à empresa que presta serviços, colocado no carro pelos auditores-fiscais e levado para a Receita Federal, conforme relatam testemunhas. Do seu depoimento, dada a falta de nexos nas afirmações, ressaltou-se que foi coagido e induzido a dar respostas de acordo com a vontade fiscal.

Ademais, o Sr. Geraldo é um funcionário carregador braçal que trabalhou aproximadamente por seis meses na empresa e não poderia obter nenhuma informação sobre a gestão. Verifica-se ainda que em nenhum momento disse receber ordens do impugnante, mas de Marcos Giovanni Virgílio e outros, sequer tendo afirmado que conhecia o impugnante.

Situação idêntica é o depoimento prestado pelas Sras. Adna Costa Silva e Marly Elena Costa - empacotadeiras, tomado a socapa pelos auditores, que certamente confundiram suas idéias e distorceram suas palavras, e por ser de pouca instrução, não sabiam das malícias utilizadas na condução do seu depoimento.

Tais depoimentos, em nome da ampla defesa, devem ser colhidos novamente, como diligência, desta feita sem coação e na presença das partes.

A fiscalização limitou-se a imputar a responsabilização ao impugnante com base nestas informações de terceiros, deixando de considerar as declarações do sócio Orlando e de perquirir sobre a titularidade da empresa ao seu gestor e procurador, Sr. Nilton. Esse último não foi ouvido pela fiscalização nem chamado para prestar esclarecimentos, conquanto conste do TVF que ele não teria capacidade financeira.

Os comentários maliciosos e sarcásticos sobre o depoimento do sócio Orlando não servem para desconsiderá-lo, demonstrando apenas a intenção dos agentes fiscais na imputação de responsabilidade a terceiro.

É crível, utilizando vocabulário dos auditores-fiscais, que o sócio da empresa autuada não quisesse, perante a fiscalização, se comprometer e, portanto, foi o mais evasivo possível.

As vacilações e falta de consistência das assertivas dos empregados declarantes não foram suficientes para abalar o crédito dado pela fiscalização quanto à veracidade de tudo o que fora declarado.

No relatório de diligências, predominam as opiniões pessoais dos encarregados dos trabalhos, que se constituem em prejulgamentos das situações examinadas, lembrando que é indispensável prova material concreta obtida por meios regulares.

As informações prestadas por clientes da empresa (Carrefour e Indústria Rettore) não receberam valoração dos agentes fiscais. Em nenhum momento fornecedor ou cliente alegaram que faziam tratativas com o impugnante.

A existência dos avais constitui indício fraco e insubsistente para atribuir responsabilidade tributária por débitos de terceiros.

Além do procurador, Sr. Nilton, também o Sr. Rogério de Souza Jacob não foi chamado para participar da fiscalização e prestar esclarecimentos, malgrado tenha sido citado no TVF como representante da empresa. Depoimentos de funcionários próximos da direção e da gestão da empresa também não receberam valoração por parte da fiscalização.

Diante disso, diligências e provas testemunhais de quem efetivamente pode esclarecer os fatos atinentes às pessoas ligadas na direção da empresa devem ser feitas porque, embora sem nenhum vínculo com a empresa Garantia que Lhe pudesse atribuir responsabilidade tributária, se vê diante do constrangimento e sofrendo danos morais e patrimoniais advindos desta imputação de cobrança.

Quanto aos demais tópicos da defesa (da ausência de conduta concorrente à supressão de tributos pelo impugnante; da impossibilidade do impugnante figurar como responsável solidário do crédito tributário; da inaplicabilidade da teoria da descaracterização da personalidade jurídica pela autoridade administrativa; nulidade do arbitramento com relação ao impugnante; inocorrência do fato gerador; impossibilidade de agravamento da multa; da irretroatividade da Lei Complementar 105/2001), o arrazoado constitui, em linhas gerais, reprodução das impugnações apresentadas pelos demais implicados no processo, conforme resumo feito anteriormente.

[...]

No seu recurso voluntário o recorrente mais uma vez questiona o uso da prova testemunhal no âmbito do processo administrativo fiscal, argumentando que, ainda que se admita o seu uso nos termos do art. 332 do CPC, conforme entendeu o acórdão recorrido, tal prova ainda seria nula por descumprimento do rito de oitiva de testemunhas previsto no próprio CPC, notadamente nos arts. 407 e 413 a 417 daquele código.

Ao final de seu recurso, requer, *verbis*:

Diante do exposto, requer seja dado provimento ao recurso para que seja, em preliminar, excluída a responsabilidade do Recorrente pelo pagamento do crédito tributário constituído contra a Garantia Indústria, Comércio e Importação Ltda, e no mérito julgar improcedente o lançamento fiscal, tendo em vista a decadência, o arbitramento não justificado e o agravamento indevido da multa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais e regimentais. Assim, dele conheço.

A questão devolvida a este colegiado por decisão da 1ª Turma da CSRF no Acórdão nº 9101-001.935, refere-se à imputação da responsabilidade solidária atribuída ao Sr. José Marcelino de Araújo, que deixou de ser apreciada pelo colegiado da Primeira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes.

O acórdão de primeiro grau ao apreciar as alegações do responsável solidário arrolado, ora recorrente, assim se pronunciou:

III. RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

III. 1. ASPECTOS PERTINENTES AOS REGISTROS FEITOS NO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL E PEDIDO DE DILIGÊNCIA

Neste tópico será examinada a questão da responsabilidade pelo crédito tributário discutida na impugnação apresentada pelos interessados.

No termo fiscal de fls. 42/72, estão relatados os trabalhos de investigação levados a efeito pela fiscalização que culminaram na caracterização dos responsáveis pelos impostos e contribuições devidos neste processo.

Particularmente Clésio Wagner de Araújo, pessoa física implicada como responsável, salientou que nunca compôs o quadro societário da empresa Garantia nem exerceu ato de gestão e que não há prova de ligações entre a autuada e a Mundial Atacadista da qual foi sócio.

José Marcelino de Araújo argumentou que a fiscalização partiu de meras presunções, inexistindo prova no processo capaz de atestar a responsabilidade tributária. Em relação aos avais prestados, destacou que estes ocorreram em períodos diversos dos referentes ao crédito tributário exigido e que decorreram apenas das atividades comerciais exercidas pelo impugnante. Procurou ainda desqualificar os depoimentos apresentados pelos autuantes, postulando a realização de diligência e a produção de provas testemunhais em relação a estes mesmos depoentes e a outros que considera relevantes. Também ressaltou que clientes e fornecedores da autuada em nenhum momento alegaram que faziam tratativas com o impugnante. Sustentou ainda que prova testemunhal e depoimentos não estão regulamentados no Decreto nº 70.235, de 1972.

Sendo extenso o relatório fiscal, procura-se em seguida fazer uma exposição resumida dos elementos coletados pela fiscalização, que serviram de base para a caracterização e identificação dos responsáveis pelo crédito tributário:

A) Da incapacidade financeira dos sócios

- conforme contrato social, a empresa Garantia foi constituída em janeiro de 1996 pelos sócios Srs. Orlando Passos Pereira e Pergentino José Freitas;

- analisando as declarações de rendimentos dos citados sócios, ficou evidenciado que estes não revelaram capacidade financeira para estar à frente de uma empresa com o faturamento da magnitude do apresentado nos anos de 1996 e 1997, além de não informarem nenhum rendimento ou outro benefício auferido da Garantia;

- o Sr. Pergentino retirou-se da sociedade em junho de 1997, tendo, em resposta à intimação fiscal, esclarecido que recebeu os valores em dinheiro, sem contudo apresentar nenhum documento comprobatório da operação;

- o Sr. Orlando não atendeu à intimação, tendo a fiscalização comparecido a sua residência na cidade de Paraguaçu/MG para contatá-lo: foram destacados os seguintes registros: apesar da receita líquida da empresa nos anos de 1998, 1999 e 2000 (superior a R\$15.000.000,00 em cada ano), o sócio residia em casa modesta, pagando aluguel; possuía um único veículo - automóvel popular ano 1998; não tinha conhecimento de financiamentos obtidos pela empresa em 1997 e 1998 junto ao Banco Rural S.A (valor acima de R\$1.000.000,00), nem sabia os nomes dos fiadores; desconhecia a existência de conta corrente no Banco Bandeirantes S.A. com quem a empresa mantinha a maior movimentação financeira; desconhecia os faturamentos da empresa; demonstrou desconhecimento dos nomes dos funcionários que trabalhavam no escritório da empresa; informou de forma incorreta o nome da pessoa para a qual deu procuração com plenos poderes para administrar a empresa, pessoa esta que assinou todos os cheques emitidos em 1998 (Sr. Nilton Andrade Santos);

- o Sr. Nilton Andrade Santos foi intimado pela fiscalização, mas não compareceu para prestar esclarecimentos.

concluiu a fiscalização que o Sr. Orlando Passos Pereira não é nem nunca foi o verdadeiro dono da Garantia Indústria Comércio e Importação Ltda., mas apenas parte de um esquema de sonegação fiscal cujo objetivo era ocultar os verdadeiros responsáveis pela empresa.

B) Dos efetivos titulares da empresa

- prestaram esclarecimentos ex-empregados da empresa Garantia, conforme Termos de Comparecimento lavrados (Srs. Geraldo Pedro Silva, Marly Elena Costa Silva e Adna Costa Silva);

- nos depoimentos transcritos, verificou-se que os depoentes foram unânimes ao declarar que o verdadeiro dono da empresa era o Sr. José Marcelino de Araújo;

- os ex-empregados da Garantia, Sr. Elísio Rodrigues Reis e Neuza Fernandes Silva, intimados a comparecer para prestar esclarecimentos, informaram, em correspondência enviada via postal, que não poderiam se ausentar do trabalho; foi registrado que estas pessoas trabalhavam no final de 2002 na empresa Mundial Atacadista Ltda., pertencente ao Sr. José Marcelino de Araújo:

- foram trazidas aos autos informações acerca da empresa Cerealista Morato Ltda. que corroboram os depoimentos das Sras. Marly e Adna, segundo os quais a Garantia representava a continuação das atividades daquela empresa: a Cerealista funcionava no mesmo endereço onde a Garantia passou a funcionar a partir de 1996 (galpão pertencente ao Sr. Clésio Wagner de Araújo, posteriormente alienado para o

Sr. José Marcelino de Araújo); o telefax da Cerealista aparece em nota fiscal da Garantia; o serviço de contabilidade era feito no mesmo escritório; de acordo com a Rais da Cerealista, em 30/08/1996, todos os empregados foram demitidos; estes mesmos funcionários, com exceção de dois, foram admitidos em abril e maio de 1997 pela Garantia; com base nas Dapis, verificou-se que os valores de saídas da Cerealista Morato foram reduzidos substancialmente até setembro de 1996, tendo sido interrompido em outubro do mesmo ano, enquanto a Garantia passou a faturar a partir de setembro/1996;

- em relação aos sócios da Cerealista Morato Ltda., verificou-se que estes não detinham capacidade financeira nem declararam haver recebido nenhum benefício pago pela empresa; o Sr. André Luiz Orício foi empregado da Mundial Atacadista Ltda, corroborando informação prestada pelas Sras. Marly e Adna;

- a Indústria Rettore de Plásticos Ltda. informou que o contato comercial com as empresas Cerealista e Garantia era feito por intermédio do Sr. Marcos Giovanni, que pertenceu ao quadro de funcionários da Mundial Atacadista, corroborando informações prestadas nos depoimentos mencionados;

- de acordo com informações da Rais, dos 55 empregados que estavam em atividade em 31/12/2001 na Garantia, em 2002, 17 foram admitidos pela Ancora Armazéns Ltda. e 12, pela Mundial Atacadista Ltda:

- Sr. Marcos Giovanni Lopes Cançado e Rogério de Souza Jacob constam como sócios da empresa Ancora;

- o Sr. Rogério de Souza Jacob apresentou-se à fiscalização como gerente administrativo-financeiro da Garantia;

- concluiu a fiscalização que não resta dúvida de que há forte ligação entre as empresas Cerealista Morato, Garantia, Mundial Atacadista e Ancora;

- o Sr. José Marcelino de Araújo compareceu à Seção de Fiscalização para prestar esclarecimentos, enquanto o Sr. Clésio Wagner de Araújo, apesar de regularmente intimado, deixou de comparecer;

- analisando os documentos bancários enviados pelo Banco Bandeirantes SA. e Banco Rural S.A., verificou-se a existência de informações que reforçam as declarações prestadas pelos ex-funcionários da Garantia de que o verdadeiro dono da empresa é o Sr. José Marcelino de Araújo: na ficha de cadastro enviada pelo Bandeirantes ao Unibanco S.A., o Sr. José Marcelino figura como diretor da Garantia: relativamente ao Banco Rural, constam contratos de abertura de crédito nos quais os irmãos José Marcelino e Clésio aparecem como intervenientes garantidores e devedores solidários; na ficha cadastral, o Sr. José Marcelino é identificado como diretor comercial da Garantia e o Sr. Clésio, como sócio da Mundial Atacadista e proprietário de galpões onde então funcionava a empresa Garantia:

- o Sr. Clésio recebeu recursos pagos pela empresa Garantia, representados por dois cheques relacionados à fl. 68, além dos valores pagos a título de aluguel do galpão supracitado, não tendo se dignado a apresentar qualquer documento comprobatório da motivação pelos recebimentos, conquanto tenha sido regularmente intimado; na escrituração também não foi possível identificar as operações a que se referem os mencionados cheques;

- conclui a fiscalização que as pessoas físicas que constaram no quadro societário das empresas Garantia e Cerealista Morato cederem o nome para figurar como sócios nos contratos sociais em proveito dos Srs. Clésio e José Marcelino.

Destacados alguns pontos do TVF, cumpre ainda trazer a lume a conceituação do vocábulo PROVA, constante do livro Vocabulário Jurídico de Plácido e Silva - Vol. IV -12ª edição - Editora Forense.

Conceitua prova documental como sendo a prova que se estrutura por documento, papel escrito onde o fato alegado se mostra materializado. Prossegue, discorrendo que a prova documental pode ser argüida de falsa. Neste caso, devendo ser mostrada a falsidade, para que anule seu valor probatório.

Saliente-se também o conceito de prova contrária extraído da mesma edição. E a prova trazida pela parte contrária para destruir a prova feita ou apresentada pela outra parte, ou para anular a presunção legal avocada por ela. Designa, portanto, a contraprova ou demonstração de fatos que possam ter força para anular a força de outros fatos afirmados e demonstrados, ou simplesmente alegados. Nesta circunstância, as forças das duas provas são medidas, para que se verifique qual a predominante. Ou seja, para que se conclua de que lado está a verdade acerca dos fatos afirmados por uma e outra parte.

Por sua vez, indícios são fatos conhecidos, comprovados, que se ligam a outro fato que se tem de provar. São a base objetiva do raciocínio, ou da atividade meneai, por via dos quais se pode chegar ao fato desconhecido. Presentes os caracteres de gravidade, precisão e concordância, prestam-se como ponto de partida para as presunções relativas, gerando o efeito de inverter o ônus da prova.

Apenas um indício, desde que veemente, pode levar a conclusão da ocorrência de um fato. Da mesma forma, vários indícios em si fracos, quer dizer, com baixo teor de gravidade e precisão, podem, somados, fazer prova do ilícito, desde que todos indiquem a mesma direção.

Deve ser ressaltado ainda que vale para o processo fiscal a mesma regra do art. 332 do CPC, segundo a qual "todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funde a ação ou a defesa".

O trabalho fiscal assim constituído encontra amparo legal também no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 -RIR/1999.

Reza o art. 276 que a determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

De acordo com o art. 845, II do mesmo regulamento, far-se-á o lançamento de ofício abandonando-se as parcelas que não tiverem sido esclarecidas e fixando os rendimentos tributáveis de acordo com as informações de que se dispuser, quando os esclarecimentos deixarem de ser prestados, forem recusados ou não forem satisfatórios. O § 1º deste dispositivo legal preceitua ainda que os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão.

O art. 911 do RIR/1999 dispõe que os Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional procederão ao exame dos livros e documentos de contabilidade dos contribuintes e realizarão as diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados, das informações prestadas e verificar o cumprimento das obrigações fiscais.

Finalmente, o art. 927 preceitua que todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, são obrigadas a prestar as informações e os esclarecimentos exigidos pelos Auditores-Fiscais do Tesouro Nacional no exercício de suas funções, sendo as declarações tomadas por termo e assinadas pelo declarante.

Expostos de forma resumida os resultados decorrentes de um trabalho criterioso e amplo de investigação levado a efeito pela fiscalização nos estritos limites de suas atribuições regulamentares, confrontados com as impugnações apresentadas, começa a ficar patente a fragilidade dos argumentos dos defendentes.

Assim, no que respeita aos depoimentos e testemunhos colhidos pela fiscalização, o seu uso como prova no processo é legítimo e sua força probante não se desfaz pela mera alegação da defesa no sentido de que tais depoimentos seriam frágeis em razão da ocupação dos depoentes ou de sua condição de "pessoas humildes e simples" (sic).

Também não há no processo nenhuma prova no sentido de confirmar a alegação do impugnante de que o Sr. Geraldo Pedro Silva teria sido coagido a prestar esclarecimentos, assim como não há resquícios que possam atestar a coação dos demais depoentes (Sras. Marly Elena Costa Silva e Adna Costa Silva) ou a distorção dos fatos relatados, como aduziu o impugnante.

Pelo contrário, conforme se viu no TVF, a fiscalização buscou, em outras fontes, dados que corroboraram as informações prestadas pelos ex-empregados da empresa GARANTIA. Assim, foram trazidas aos autos informações indicando que a Garantia representava a continuação das atividades da Cerealista Morato Ltda, dados confirmando que os sócios dessas empresas não detinham capacidade financeira, informação da Indústria Rettore de Plásticos de que o contato comercial em nome das empresas Cerealista e Garantia era feito pela mesma pessoa (Marcos Giovanni, que pertenceu ao quadro de funcionários da Mundial Atacadista - empresa que teve o Sr. Clésio como sócio que, por sua vez, era proprietário dos galpões onde funcionava a Garantia), informações da Rais acerca de empregados que atuaram nas empresas Cerealista Morato, Garantia, Mundial Atacadista e Ancora Armazéns, documentos fornecidos pelo Banco Bandeirantes S.A. e Banco Rural S.A. indicando o Sr. José Marcelino como diretor da Garantia, os Srs. Clésio e José Marcelino como garantidores e devedores solidários da empresa, além de cheques emitidos pela Garantia destinados ao Sr. Clésio que, intimado, não se dignou a esclarecer e justificar os recebimentos.

Em relação aos depoimentos prestados pelos ex-empregados da empresa Garantia, o impugnante postulou ainda, em nome da ampla defesa, que fossem colhidos novamente em diligência, desta feita realizada sem coação e na presença das partes. Também requereu que fossem chamados a se pronunciar especialmente os Srs. Nilton Andrade Santos e o Sr. Rogério de Souza Jacob.

Quanto à realização de diligência, cumpre salientar que cabe ao administrador tributário, por força do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748, de 1993, determinar a realização de diligências e perícias quando as entender necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis.

No presente caso, conforme foi salientado, os depoimentos dos ex-empregados constituíram parte do rol de provas formadas pela fiscalização, não se tratando de um elemento isolado. Também foi evidenciado que o impugnante não trouxe ao processo nenhuma prova objetiva que sustente a existência de vício de qualquer ordem que possa invalidar os depoimentos colhidos a termo pela fiscalização, no cumprimento estrito de suas atribuições regulamentares.

Quanto à manifestação do Sr. Nilton Andrade Santos, cumpre lembrar que, de acordo com anotação feita no TVF e documentação de fls. 497/498, este foi intimado e não compareceu à Seção de Fiscalização da DRE/Contagem/MG para prestar informações.

No tocante ao Sr. Rogério de Souza Jacob, conforme está relatado no TVF, na condição de diretor financeiro da GARANTIA Indústria Comércio e Importação Ltda., recebeu diversas intimações expedidas no curso da ação fiscal e se manifestou no processo (doc. fls. 01/02, 144/145, 160, 167, 171, 180/182, 203), estando ciente dos acontecimentos e, portanto, poderia a qualquer tempo ter apresentado à fiscalização as informações que julgasse relevantes.

De qualquer modo, os impugnantes, no exercício pleno de sua defesa representada pela impugnação ora apreciada, poderiam ter trazido aos autos outros documentos ou informações que considerassem de importância para o contencioso instaurado, lembrando que a regra do processo administrativo fiscal é de que são conhecidos todos os documentos que instruírem a impugnação formalizada por escrito tempestivamente. Note-se também que é da essência da relação processual que as alegações de parte a parte estejam devidamente instruídas com as respectivas provas (arts. 14, 15 e 16, inciso III do Decreto nº 70.235. de 1972, com alterações posteriores).

Nestas condições, deve ser indeferido o pedido de diligência para o fim proposto pelo defendente.

Em relação aos avais prestados pelos Srs. Clésio e José Marcelino, a documentação apresentada pelas instituições financeiras não indica se tratar de procedimento normal vinculado a supostas transações comerciais destes senhores com a empresa Garantia, cumprindo lembrar mais uma vez, que o Sr. José Marcelino figura como diretor da Garantia nas fichas cadastrais bancárias (doc. fls. 255 e 273) e o Sr. Clésio recebeu numerário representado por cheques emitidos pela Garantia sem que tenha justificado a operação (fls. 938/941 e 1048/1050), além de ser proprietário de galpões onde funcionou a empresa autuada. Quanto ao período dos avais, os contratos foram firmados em 1998 tendo, em alguns casos, vigorado também em 1999, todos estes períodos abrangidos pelo lançamento (fls. 274/290).

Fez ressaltar o impugnante, quanto à capacidade financeira do sócio da empresa Garantia, que esta não pode ser medida pelas declarações de imposto de renda ou pelas evasivas informações prestadas pelo Sr. Orlando Passos Pereira. Entretanto, deixou de observar o defendente que a fiscalização, além das declarações do imposto de renda que, por si só, já fornecem importantes informações acerca da vida fiscal dos contribuintes, realizou diligência no domicílio do sócio contratual, em Paraguaçu/MG, oportunidade em que a capacidade financeira foi aferida também materialmente, conforme foi registrado no TVF e destacado neste voto. Ademais, o sócio demonstrou desconhecimento dos fatos pertinentes à empresa Garantia, tendo passado procuração delegando plenos poderes para administrar a empresa ao Sr. Nilton Andrade Santos, entre outras evidências apresentadas no termo fiscal.

Portanto, os impugnantes, efetivamente, não rebateram de forma eficaz as evidências expostas no trabalho fiscal, deixando sem respostas os questionamentos que surgiram das provas coletadas pela fiscalização denunciando o envolvimento das pessoas arroladas como responsáveis pelo crédito tributário.

Conforme revelam os trechos transcritos abaixo extraídos do TVF, a conclusão da fiscalização a respeito da responsabilidade tributária não está fundada em "meras presunções" ou em opiniões pessoais dos autuantes como quiseram fazer crer os defendentes, e evidencia ainda que a relação entre a empresa GARANTIA Indústria Comércio e Importação Ltda. e os Srs. Clésio Wagner de Araújo e José Marcelino de Araújo vai muito além do que normalmente se pode classificar como meras relações comerciais:

Portanto, os documentos aqui analisados revelam a comunhão de interesses, inclusive de bens, entre a pessoa física dos Srs. José Marcelino de Araújo e Clésio Wagner de Araújo e a empresa Garantia Ind. Com. e Importação Ltda., que conjugavam seus esforços, objetivando um fim comum. Os fatos narrados ainda indicam a sucessão entre as empresas que foram constituídas por esses senhores para figurarem à frente de seus negócios, especialmente quanto à empresa Cerealista Morato Ltda., sucedida pela Garantia Ind. Com. e Importação Ltda.

Ficaram amplamente demonstrados acima, veementes indícios de que os Srs. José Marcelino de Araújo e Clésio Wagner de Araújo são os verdadeiros donos do negócio que se operou sob a razão social das empresas Garantia Ind. Com. e Importação Ltda. e Cerealista Morato Ltda., além de inequivocamente comprovado que dele se beneficiou diretamente, pelo menos um dos irmãos, o Sr. Clésio Wagner de Araújo. Portanto, são inverídicos os contratos sociais e respectivas alterações onde figuraram como sócios da empresa terceiros que, conforme apuramos, não revelam capacidade de ocupar tal posição. Esses contratos tiveram como objetivo justamente dissimular a identidade dos efetivos titulares dos negócios que foram perpetrados sob a razão social da empresa Garantia Ind. Com. e Importação Ltda. e Cerealista Morato Ltda., visando impedir a satisfação do crédito tributário, haja vista a situação de elevado grau de inadimplência das empresas.

[..]

Avolumam-se, no presente caso, indícios de que esses senhores estavam à frente do negócio, bem como provas cabais de que dele se beneficiou o Sr. Clésio Wagner de Araújo, conforme destacamos no presente Termo, dentre outros: a existência de procuração da Garantia Ind. Com. e Importação Ltda. outorgando plenos poderes a terceiros para administração e movimentação financeira; as cópias de Fichas de Cadastro das Pessoas Físicas responsáveis pela movimentação de conta corrente da Garantia Ind. Com. e Importação Ltda em instituição financeira, dentre as quais constava a do Sr. Clésio Wagner de Araújo; a Ficha de Cadastro da Pessoa Jurídica preenchida para a empresa Garantia Ind. Com. e Importação Ltda, das quais constava o Sr. José Marcelino de Araújo como diretor da empresa, além das cópias de Fichas Cadastrais dos avalistas das operações de crédito da Garantia Ind. Com. e Importação Ltda, das quais constavam os Srs. José Marcelino de Araújo e Clésio Wagner de Araújo. Além desses, dos

depoimentos dos antigos empregados emergem declarações como a declaração do antigo empregado da empresa Mundial Atacadista Ltda, informando que o Sr. José Marcelino, além de dono da empresa Mundial, era dono da empresa Garantia Ind. Com. e Importação Ltda., ou ainda, a declaração de outro antigo empregados informando "que a empresa Cerealista Morato Ltda. e a empresa Garantia eram uma empresa só, uma vez que a Cerealista Morato Ltda. encerrou atividade e a Garantia Ind. Com. e Importação Ltda. continuou com a mesma atividade econômica no mesmo local, comercializando os mesmos produtos e, inclusive, com os funcionários que quiseram continuar, sendo que o dono de ambas era o Sr. José Marcelino".

Assim, pelos fatos e documentos analisados neste Termo, ficou demonstrada a prática adotada por JOSÉ MARCELINO DE ARAÚJO E CLÉSIO WAGNER DE ARAÚJO na condução dos negócios de suas empresas, seu modus faciendi, qual seja, a manutenção da mesma atividade mercantil com sucessão das empresas que representam o negócio; o aproveitamento dos mesmos empregados nas empresas inadimplemento constante das empresas em relação aos tributos federais, estando, em regra, omissas de entrega de declarações; encerramento irregular das empresas e, confecção de contratos sociais e alterações contratuais das empresas em nome dos empregados e de terceiros (interposição de pessoas na figura do sócio da pessoa jurídica).

O amplo trabalho de fiscalização demonstra, através da documentação anexada a este termo, que as empresas Garantia Ind. Com. e Importação Ltda., bem como a sucedida Cerealista Morato Ltda., serviram para a prática de atos negociais em seu nome, mas que na realidade, beneficiaram-se dos mesmos, terceiras pessoas, de forma ardilosa, através de artifícios empregados pelos agentes, com vistas à obtenção de lucros sem o devido recolhimento dos tributos federais. Portanto, são atos praticados através de condutas que objetivaram falsear documentos com o fim direto de prejudicar o direito da Fazenda Pública.

Dessarte, pela prática regular de todos os atos típicos da sociedade comercial, inclusive com participação financeira e empenho de seu patrimônio pessoal, os Srs. José Marcelino de Araújo e Clésio Wagner de Araújo, demonstram interesse comum nas atividades da empresa, tendo permanecido a ela vinculados de forma irregular, aparentemente como prepostos ou mandatários, por terem simulado a participação de terceiros no capital social da empresa.

Portanto, não há dúvidas quanto à caracterização da responsabilidade pelo crédito tributário, dada à robustez das provas que a fundamenta, cuja força probante se sustentou diante das impugnações apresentadas.

III.2. ASPECTOS LEGAIS RELATIVOS À CARACTERIZAÇÃO DA RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

No que tange às considerações da defesa acerca de aspectos legais da imputação de responsabilidade pelo crédito tributário, primeiramente ressalte-se que, de acordo com o TVF, o fundamento legal eleito pela fiscalização se prende às disposições do art. 124,1 e art. 135, II e III do CTN, que assim prescrevem:

Art. 124. São solidariamente obrigadas;

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

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

II- os mandatários, prepostos e empregados;

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

Em conformidade com os fatos relatados neste voto, extraídos do TVF, está-se diante de um caso típico de responsabilidade solidária passiva, fundamentado no art. 124, I do CTN. Ou seja, o que se comprova, no caso vertente, é que os Srs. Clésio Wagner de Araújo e José Marcelino de Araújo tinham interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos ora lançados, dado a abundância de evidências de que conjugavam os seus esforços para um mesmo fim.

Ora, existe sociedade, na definição do art. 981 do novo Código Civil Brasileiro, quando duas ou mais pessoas combinam a conjugação de seus esforços ou recursos, para obtenção de um fim comum. Ordinariamente a sociedade constitui-se por escrito. Se não existir contrato escrito, a sociedade denomina-se irregular ou de fato.

O Prof. De Plácido e Silva, em sua obra "Vocabulário Jurídico" (10ª edição. Forense, vol. IV, págs. 253 e 257), assim as caracteriza:

SOCIEDADE DE FATO

E a que se forma do acordo entre duas ou mais pessoas para a exploração de negócios em comum, sem atender às formalidades legais de registro de contrato e de firma.

As sociedades de fato podem igualmente resultar da existência de sociedades irregulares, ou de sociedades legais, que tiveram seus prazos terminados e não se revigoraram.

SOCIEDADE IRREGULAR

E a sociedade que está funcionando em transgressão às leis, ou sem preencher as formalidades estabelecidas em lei.

As sociedades de fato, em princípio, são sociedades irregulares, tendo uma existência desconforme à lei.

As sociedades de fato podem preexistir sem contrato escrito. Assim, comprovam-se por fatos circunstanciais, que atestam sua real, ou efetiva existência e a intenção das pessoas que a compõem em manter uma soma de negócios sob uma comunhão de interesses e bens.

Em princípio, mesmo que haja um contrato escrito, as sociedades de fato estabelecem entre os sócios uma responsabilidade ilimitada e solidária, de modo que são eles ligados às obrigações assumidas pela sociedade, (grifos acrescentados)

A existência da sociedade de fato ou irregular pode ser exteriorizada por meio de múltiplas situações, hábeis a caracterizá-las, como, por exemplo: a exploração de negócio comum entre duas ou mais pessoas com a formação de um capital, com objetivo de lucro e participação dos sócios nos resultados, faltando, no entanto, contrato escrito; a existência de instrumento escrito, mas não levado a registro; a existência de contratos simulados, como o de trabalho ou de prestação de serviços, com a participação do empregado ou prestador de serviços nos lucros do empreendimento Washington de Barros Monteiro em sua obra "Curso de Direito Civil", 5º volume, 2º parte, página 300, ao tecer comentários sobre as sociedade de fato leciona:

Já nas questões de estranhos contra a sociedade, poderão aqueles provar-lhe a existência de qualquer modo (art. 1.366, segunda parte). Aliás, escreveu PEDRO LESSA, reproduzindo VIVANTE, que os credores de uma sociedade de fato se acham na feliz posição jurídica de poderem valer-se de sua existência, ou desconhecê-la, segundo lhe convier. Se provam a existência da sociedade, podem agir contra ela, como entidade distinta dos sócios, se não dispõem de tal prova, podem volver-se contra os sócios individualmente.

E, acrescenta:

E de admitir-se provada sua existência, quando as circunstâncias revelarem ter havido entre os seus componentes uma comunhão de interesses para certo fim comum, (grifos acrescentados)

O Código Comercial Brasileiro no art. 304. admite a existência da sociedade de fato, bem como esclarece os meios de prova de sua existência:

Art. 304 - São, porém, admissíveis, sem dependência da apresentação do dito instrumento (escritura), as ações que terceiros possam intentar contra a sociedade em comum ou contra qualquer dos sócios em particular. A existência da sociedade, quando por parte dos sócios se não apresenta instrumento, pode provar-se por todos os gêneros de prova admitidos em comércio (art. 122), e até por presunções fundadas em fatos de que existe ou existiu sociedade.

Maria Helena Diniz, em sua obra "Curso de Direito Civil Brasileiro", p. 284. ensina que:

As pessoas jurídicas intervirão por seus órgãos, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente (CC, art. 17). O órgão da pessoa jurídica, pontifica Orlando Gomes, é uma ou conjunto de pessoas naturais que exprime sua vontade. Não há aqui uma representação no sentido rigoroso do termo, pois esta pressupõe a conjugação de duas vontades, a do representante e a do representado, o que não ocorre com a pessoa jurídica, pois o seu órgão manifesta apenas a vontade da entidade, havendo uma penetração entre o órgão e a pessoa jurídica, não se verificando aquela dissociação entre representante e representado, que conservam a própria vontade e autonomia. Poder-se-á falar que há aí uma representação imprópria.

Verifica-se, no presente caso, que o órgão da pessoa jurídica, ou seja, o conjunto de pessoas naturais que exprime a sua vontade, não agiu dentro das formas que preconizam as normas tributárias, pois utilizaram a pessoa jurídica com o intuito de obtenção de lucros à margem da incidência tributária.

Nesse sentido, a situação que constituiu o fato gerador consubstanciou-se nos negócios realizados conjuntamente por um grupo de pessoas físicas e jurídicas, negócios esses que resultaram em disponibilidade de renda, a ser tributada (art. 43 do CTN). Todas essas pessoas tinham interesse comum nesses negócios, uma vez que, em maior ou menor grau, deles se beneficiaram.

De acordo com a defesa, a atribuição de responsabilidade tributária se deu sem obediência ao princípio da legalidade. Todavia, tal alegação não prospera, haja vista que o art. 124, I, do CTN, dá guarida, "in casu", à atribuição de responsabilidade tributária levada a cabo pela fiscalização.

Em contraposição a este entendimento, é oportuno valer-se das lições de Luciano Amaro (págs. 294 e 295 da obra "Direito Tributário Brasileiro"):

(...) Áliomar Baleeiro afirmou que os casos de "interesse comum" mencionados no art. 124, I, do Código Tributário Nacional devem ser explicitados pela lei. E viu nos arts. 42 e 66 do Código, situações em que caberia a solidariedade passiva; trata-se aí de tributos incidentes sobre certas operações, nas quais a lei pode definir como contribuinte qualquer das partes; se um deles é eleito contribuinte o outro poderia ser indicado como responsável solidário. (...)

Cabem aqui, porém, algumas observações. Anote-se, em primeiro lugar, que, se os casos de "interesse comum" precisassem ser explicitados em lei, como disse Áliomar Baleeiro, o item I do art. 124 seria inútil, pois as hipóteses todas já estariam na disciplina posta pelo item II. Nos casos que se enquadrarem no questionado item I a solidariedade passiva decorre desse próprio dispositivo, sendo desnecessário que a lei de incidência o reitere. Situações outras, não abrangidas pelo item I, é que precisarão ser definidas na lei quando esta quiser eleger terceiro como responsável solidário, (grifos acrescentados)

Como se depreende do texto destacado acima, identificada a hipótese de incidência prevista no inciso I do art. 124 do CTN - existência de pessoas com interesse comum na situação que deu azo ao fato gerador - é inadequado aventar-se a necessidade de disposição expressa de lei para caracterizá-la, uma vez que o próprio dispositivo legal citado já a fundamenta.

Também está correto o enquadramento no art. 135, II e III do CTN, considerando, conforme foi ressaltado no TVF de fls. 42/72, que, em decorrência dos fatos evidenciados no trabalho fiscal, os Srs. Clésio Wagner de Araújo e José Marcelino de Araújo são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes e infração à lei, uma vez que foram eles que atuaram sob a razão social da GARANTIA Indústria Comércio e Importação Ltda., colocando interpostas pessoas como titulares da sociedade, ficando inequívoca a participação dessas pessoas nas irregularidades anotadas no TVF.

Cabe, ainda, discorrer brevemente acerca do que se deve entender da expressão "infração de lei" do *caput* do art. 135 do CTN.

Ora, o CTN não adjetiva a lei que deve ser infringida para que se responsabilize aquelas pessoas elencadas em seu art. 135. E indubitável que a falta de recolhimento do tributo constitui, por si só, uma ilicitude, porquanto configura o descumprimento de um dever jurídico decorrente de leis tributárias.

Constitui também infração à lei, conforme foi anotado no TVF, a prática de sonegação fiscal, consubstanciada na tentativa do contribuinte de impedir o conhecimento por parte da autoridade fiscal da identidade dos verdadeiros sócios da Garantia, mediante a interposição fictícia de pessoas na figura do sócio da pessoa jurídica, fatos estes que suscitaram inclusive a qualificação da multa de ofício e a formalização do competente processo de representação fiscal para fins penais, matéria que será analisada em maiores detalhes adiante em tópico específico.

Tem-se ainda que são várias as decisões do Poder Judiciário que reafirmam tal entendimento, tais quais:

Tributário - Execução Fiscal - Responsabilidade pessoal dos sócios --CTN, art. 135, III. 1. Na sistemática do CTN vigente (art. 135, III), a infração à lei tributária é pressuposto suficiente para determinar a responsabilidade do sócio-gerente. 2. O não recolhimento de tributos é infração à lei Tributária, e, como tal, determina a responsabilidade pessoal do gerente da sociedade de capital. 3. Aspectos relacionados ao direito comercial (integralização de capital e origem dos recursos sob restrição) são irrelevantes para o direito tributário, autônomo cientificamente. 4. Apelação impróvida. Sentença confirmada" (TRF, 4ª Região. AC 13749-93/MG, rei Juiz Cândido Ribeiro, DJU 19.12.1997, p. 111.547)

Tributário - Execução Fiscal - Embargos de devedor - Responsabilidade tributária do sócio-gerente - CTN/66, art. 135 - Lei 8.009/90 - Linha telefônica. 1. A omissão no pagamento dos tributos ou contribuições significa, por si só, infração à lei que os instituiu, disto resultando a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica. 2. A Lei 8.009/90 protege o bem de família de penhora a título de cobrança de contribuições relativas ao FGTS e retroage, a fim de alcançar restrição feita antes de sua vigência. 3. É penhorável o uso de linha telefônica, visto que a Lei 8.009/90 não impõe vedação genérica (TRF, 4ª Região, 1ª Turma, AC 27564-96/RS, rei Juiz Vladimir Passos de Freitas, DJU 08.10.1997, p. 83.279)

...A falta de recolhimento de contribuições sociais constitui, por si só, infração de lei, pelo que o sócio-gerente pode responder pessoalmente pelos débitos fiscais da empresa (art. 135, III, do CTN). (TRF, 4ª Região, 2ª Turma, REO 94.04.45456-7/RS, rei. Juíza Tânia Escobar)

Portanto, seja em razão das disposições do art. 124, I ou do art. 135, II e III do CTN, e diante das evidências expostas no trabalho fiscal, a caracterização da responsabilidade pelo crédito tributário das pessoas arroladas pela fiscalização encontra sólido amparo legal.

Alegaram também os impugnantes que a autoridade administrativa não possui competência para descaracterizar a personalidade jurídica da empresa a fim de atribuir a responsabilidade a terceiros ou a outra pessoa jurídica. Argumentou ainda que a aplicação dessa teoria só poderia ocorrer mediante ordem judicial.

No caso vertente, não se pode dizer que houve a descaracterização da personalidade jurídica da empresa autuada, mas a atribuição de responsabilidade tributária a pessoas físicas envolvidas no negócio jurídico operado pela autuada, em consonância com o art. 124, I e o art. 135, II e III do CTN. Note-se que o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa jurídica da empresa GARANTIA Indústria Comércio e Importação Ltda.

Descaracterizar a personalidade jurídica da empresa autuada para tão-somente atingir aos seus sócios formais (conforme contrato social) não seria uma medida que, por si só, resguardaria o interesse da Fazenda Nacional. Isso porque restou provado nos autos que houve uma tentativa do contribuinte de impedir o conhecimento por parte da autoridade fiscal da identidade dos verdadeiros sócios da Garantia, mediante a utilização de interpostas pessoas nos contratos sociais e alterações, conforme circunstanciado em minúcias no TVF.

Em relação ao tema, vale lembrar que a existência das pessoas jurídicas, dentre elas as sociedades comerciais, começa com a inscrição de seus atos constitutivos no registro que lhes é peculiar (para o comércio, tal registro deve ser feito nas Juntas Comerciais). Portanto, as sociedades comerciais que arquivam seus contratos ou atos constitutivos no Registro do Comércio adquirem, assim, personalidade jurídica própria, distinta, pois, das pessoas que a constituem.

Desse modo, a sociedade transforma-se em um novo ser, estranho à individualidade das pessoas que participam de sua constituição, dominando um patrimônio próprio e possuindo órgãos que deliberam e executam, fazendo, assim, cumprir sua vontade.

Todavia certo é que, ocorrendo abuso de direito ou fraude através da personalidade jurídica, segundo a doutrina da penetração, deve-se desconsiderar a personalidade jurídica, isto é, não considerar os efeitos da personificação, para atingir a responsabilidade dos sócios. Em qualquer caso, focaliza-se a doutrina da superação da personalidade jurídica com o propósito de demonstrar que a personalidade jurídica não constitui um direito absoluto, mas está sujeita e contida pela teoria da fraude contra credores (inclusive o Fisco) e pela teoria do abuso de direito.

No caso concreto, pelas provas carreadas nos autos, ficou demonstrado que a pessoa jurídica sonegou tributos, por artifícios que impediram ou retardaram, total ou parcialmente, o conhecimento pela autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte. Então, em defesa do interesse público, é possível que o próprio Fisco, sem necessidade de socorrer-se ao Poder Judiciário, aja, promovendo a desconsideração da personalidade jurídica, em processo administrativo, como forma de responsabilizar os verdadeiros sócios do empreendimento comercial.

Entretanto, a despeito da discussão que envolve a descaracterização da personalidade jurídica, vale notar que a fiscalização, conforme já salientado, deu enfoque à responsabilidade solidária das pessoas físicas, que formaram uma sociedade de fato (irregular), para explorar negócios em comum.

[...]

Adoto integralmente os argumentos expendidos no acórdão recorrido para a justificar a manutenção da responsabilidade solidária aos responsáveis arrolados, entre os quais o ora recorrente, com base no art. 124, inc. I.

Com efeito, entendo que restou caracterizada e comprovada pela autoridade fiscal a utilização de interpostas pessoas, sem qualquer condição econômica para compor o quadro social da empresa fiscalizada, ocultando os reais detentores do negócio.

O Fisco trouxe, também, elementos convincentes e convergentes que apontam que os Srs. Marcelino (recorrente) e seu irmão Sr. Clésio, são os sócios de fato da empresa, apontando que os mesmos são os proprietários do imóvel no qual a empresa está estabelecida, que os mesmos prestaram aval bancário a empresa em montantes que superam a centena de milhares de reais em operações de empréstimos tomadas pela empresa, que o Sr. Marcelino constava como diretor da empresa em Fichas de Aberturas de contas, situações corroboradas pelos depoimentos de ex-empregados da empresa que afirmam que, de fato, são eles os proprietários de fato da empresa autuada.

Conforme bem destacado nas conclusões do TVF que julgo oportuno transcrever novamente, *verbis*:

*Assim, pelos fatos e documentos analisados neste Termo, ficou demonstrada a prática adotada por JOSÉ MARCELINO DE ARAÚJO E CLÉSIO WAGNER DE ARAÚJO na condução dos negócios de suas empresas, seu **modus faciendi**, qual seja, a manutenção da mesma atividade mercantil com sucessão das empresas que representam o negócio; o aproveitamento dos mesmos empregados nas empresas inadimplemento constante das empresas em relação aos tributos federais, estando, em regra, omissas de entrega de declarações; encerramento irregular das empresas e, confecção de contratos sociais e alterações contratuais das empresas em nome dos empregados e de terceiros (interposição de pessoas na figura do sócio da pessoa jurídica).*

O amplo trabalho de fiscalização demonstra, através da documentação anexada a este termo, que as empresas Garantia Ind. Com. e Importação Ltda., bem como a sucedida Cerealista Morato Ltda., serviram para a prática de atos negociais em seu nome, mas que na realidade, beneficiaram-se dos mesmos, terceiras pessoas, de forma ardilosa, através de artifícios empregados pelos agentes, com vistas à obtenção de lucros sem o devido recolhimento dos tributos federais. Portanto, são atos praticados através de condutas que objetivaram falsear documentos com o fim direto de prejudicar o direito da Fazenda Pública.

Dessarte, pela prática regular de todos os atos típicos da sociedade comercial, inclusive com participação financeira e empenho de seu patrimônio pessoal, os Srs. José Marcelino de Araújo e Clésio Wagner de Araújo, demonstram interesse comum nas atividades da empresa, tendo permanecido a ela vinculados de forma irregular, aparentemente como prepostos ou mandatários, por terem simulado a participação de terceiros no capital social da empresa.

O recorrente reclama que se o acórdão recorrido entende válida a prova testemunhal, com base no art. 332 do CPC, deveria também considerar aplicável os demais artigos daquele código que estabelecem o rito para a oitiva de testemunhas, o que não foi observado pela fiscalização, tornando igualmente inválida a prova.

Não tem razão a recorrente. O rito estabelecidos nos artigos 407 e 413 a 417 do CPC são claramente destinados ao processo civil judicial.

As disposições do CPC aplicam-se supletiva e subsidiariamente aos processos administrativos, nos termos do seu art. 15, apenas no que lhes couber.¹

Assim, as normas atinentes à atuação da autoridade judicial na condução dos processos judiciais e aos ritos próprios daqueles processos, por certo, não se aplicam ao processo administrativo fiscal.

Por outro lado, como bem destacou o acórdão recorrido, o recorrente não trouxe qualquer elemento de prova que apontasse que os depoimentos prestados pelos empregados da fiscalizada contivessem quaisquer vícios.

No que concerne ao enquadramento da situação descrita ao art. 124, inc. I do CTN, concordo, também, com a conclusão do acórdão recorrido no sentido de que se configurou uma sociedade de fato dos responsáveis solidários arrolados, na medida em que os sócios formalmente indicados no contrato social não eram os titulares de fato da sociedade, mas sim interpostas pessoas que ocultavam os reais sócios.

Agregue-se ao fato destacado pela fiscalização de que os referidos responsáveis solidários arrolados adotaram a mesma prática em outros empreendimentos no sentido de utilizar interpostas pessoas no quadro societário de suas empresas e não recolher nenhum dos tributos devidos em face das atividades econômicas por elas desenvolvidas, revelando o claro intuito de frustrar eventuais execuções fiscais.

Configurada a sociedade de fato, entendo correta a indicação dos sócios de fato como coobrigados, pois é inequívoco, no caso, o interesse comum (dos sócios de fato) na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.

No que concerne à aplicação do art. 135, incs. II e III do CTN, também indicados pela autoridade fiscal para fundamentar a responsabilização, poder-se-ia cogitar que uma vez afastada a aplicação da multa qualificada pelo colegiado da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, não se caracterizaria a infração à lei que justificaria a responsabilização por este critério legal.

Com efeito, o Acórdão nº 101-96.791, afastou a multa qualificada aplicada, nos termos sintetizados na seguinte ementa, *verbis*:

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE PESSOAS SEM CAPACIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA NA CONDIÇÃO DE SÓCIAS DE PESSOA JURÍDICA. A inclusão de pessoas de reconhecida incapacidade econômico-financeira no quadro societário de pessoa jurídica, em substituição aos verdadeiros sócios, não é suficiente, tão-somente, para caracterizar a intenção de sonegar. Tal expediente pode configurar tentativa de frustrar eventual execução fiscal, não punível com multa qualificada. A sonegação se consuma no esforço de encobrir o fato gerador,

¹ Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

segundo o tipo penal descrito no art. 71 da Lei 4.502/1964, e não na tentativa de frustrar a cobrança do crédito tributário.

O STJ, por meio da Sumula nº 430 consolidou entendimento de que "o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

A jurisprudência do mesmo tribunal admite, no entanto, o redirecionamento da execução fiscal ao sócio em caso de dissolução irregular da sociedade.

No presente caso, tem-se a constituição da sociedade de forma irregular, mediante a utilização de interpostas pessoas, que tem o mesmo efeito da dissolução irregular, posto que em ambos os casos, o Fisco somente pode concretizar a execução fiscal se redirecioná-la aos sócios de fato.

O ilustre desembargador do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, Luciano Rinaldi, ao discorrer sobre a responsabilidade dos sócios, analisa situação de transferência de quotas de sociedade pelos sócios a interpostas pessoas, destacando a responsabilidade dos verdadeiros sócios pelos tributos não recolhidos, *verbis*:²

*Há um aspecto que merece atenção especial, concernente a dissolução irregular da empresa quando **constatado que o sócio anterior a repassou para outrem de forma artificial, artilosa, visando ocultação da real titularidade e/ou blindagem patrimonial. Nesses casos, o terceiro, comumente denominado “sócio-laranja”, geralmente desconhece o negócio jurídico, tendo seu nome ilegalmente utilizado para benefício alheio, tornando-se sócio (inconsciente) de uma empresa. Essa situação enquadra-se juridicamente como dolo, vício de consentimento (artigo 145, Código Civil).***

Assim, o vício de consentimento decorrente do dolo é anulável (artigo 171, II, CC), tendo como consequência o restabelecimento da situação jurídica anterior (artigo 182, CC). Noutros termos: confirmada a boa-fé do terceiro, vítima de um esquema ilícito, o negócio jurídico ilegal fica privado de qualquer efeito no mundo jurídico, retroagindo a data da celebração e restabelecido o status quo ante.

*Entretanto, se o “sócio-laranja” empresta seu nome em ato de conluio com o sócio verdadeiro, mancomunados, estará caracterizado a simulação, causa de invalidação dos negócios jurídicos (artigo 167, parágrafo 1º, I, CC). Nessa circunstância, levando em consideração que “o negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo” (artigo 169, CC) e “as nulidades devem ser pronunciadas pelo juiz... quando as encontrar provadas” (artigo 168, p.único, CC), **é certo que, em caso de transferência simulada de participação societária, a responsabilidade tributária atingirá também o sócio primitivo, ainda que haja dissolução irregular anos depois.***

² A execução fiscal contra sócios e administradores da pessoa jurídica. 12 de junho de 2016. in <https://www.conjur.com.br/2016-jun-12/luciano-rinaldi-execucao-fiscal-socios-pessoa-juridica>.

Assim, no tocante ao redirecionamento da execução fiscal ao sócio/administrador, restando evidenciada a fraude por meio de vício de consentimento(dolo) ou simulação, a responsabilidade tributária alcançará o mentor do ilícito, por infração da lei (artigo 135, CTN), sendo pouco relevante aferir quem ocupava a gerência da empresa no momento da dissolução irregular.

Ora, se o sócio que deixa a sociedade ficticiamente, mediante a transferência de suas quotas, é responsável pelos tributos devidos pela sociedade dissolvida irregularmente, o mesmo deve ocorrer com relação ao sócio de fato, dono do empreendimento, que constitui a empresa em nome de terceiro, interposta pessoa, e deixa de recolher todos os tributos devidos, sob pena de se frustrar a execução fiscal pela Fazenda Pública.

Além disso, a utilização de interposta pessoa na constituição formal da empresa típica, sem dúvida, uma fraude, que caracteriza a infração à lei por parte dos reais proprietário da empresa.

Assim, entendo que deve ser mantida a imputação de responsabilidade também com base no art. 135, do CTN.

Ante ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

No caso em análise, não obstante presentes os pressupostos necessários à tipificação da hipótese tratada pelo art. 135, III, do CTN e, assim, neste particular, não haver quaisquer discordâncias de minha parte com o voto condutor, vale destacar que, quanto ao art. 124, I, também invocado para justificar a responsabilização do solidário, meu entendimento diverge, inclusive, em relação à posição adotada pelo restante do Colegiado.

É que, a meu ver, a única interpretação possível acerca do aludido art. 124, I, da Lei Complementar Tributária *ex ratione materiae*, é de que, para justificar a imposição solidária do dever de recolher o tributo, há que se verificar a existência de um interesse *jurídico* comum, e não econômico ou, de outra sorte, os sócios das empresas *sempre, e sempre*, seriam responsabilizáveis pelas dívidas havidas pela sociedade (tornando, pois, letra morta, as regras encartadas nos artigos 132, 133, 134 e 135, todos do mesmo diploma legal).

Em suma, a meu ver o interesse na percepção de vantagem econômica não estão abarcado pelas disposições do art. 124, I, até porque, o uso de códigos linguísticos estranhos ao direito para qualificar um fato social é contrário à dogmática jurídica (posição que adoto, inclusive, para a validação, do ponto de vista fiscal/tributário, de operações não dotadas de intento negocial).

Apenas a existência de uma relação jurídica comum que encerre um objetivo compartilhado, sendo este objetivo a ocorrência do próprio fato gerador, e não da percepção do fruto advindo deste fato jurígeno (auferir renda ou receita, deter a propriedade), é que legitima, pois, a responsabilização com base no citado dispositivo (respeitados, por óbvio, os entendimentos divergentes). Invoco, neste particular, o escólio de Luciano Amaro que, de forma bem objetiva, ratifica as assertivas acima apostas:

*Sabendo que a eleição de terceiro como responsável supõe que ele seja vinculado ao fato gerador (art. 128), é preciso distinguir, de um lado, as situações em que a responsabilidade do terceiro deriva do fato de ele ter "interesse comum" no fato gerador (o que dispensa previsão na lei instituidora do tributo) e, de outro, as situações com as quais ele tenha algum outro interesse (melhor se diria, as situações com as quais ele tenha algum vínculo) em razão do qual ele possa ser eleito como responsável. Neste segundo caso é que a responsabilidade solidária do terceiro dependerá de a lei expressamente a estabelecer.*³

E tanto Luciano Amaro, como Paulo de Barros (em seu Curso de Direito Tributário⁴ deixam extreme de dúvidas que o vínculo a ser observado é, efetivamente, o jurídico; vínculo estabelecido diretamente com o fato jurígeno e não com as consequências deste fato; dentre os exemplos destaque-se a responsabilidade dos co-proprietários do imóvel

³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 22ª ed., Rio de Janeiro: Saraiva, 2017, p. 345.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 8ª ed., Rio de Janeiro: Saraiva, 1996, p. 220.

Processo nº 13603.002968/2003-84
Acórdão n.º **1302-002.800**

S1-C3T2
Fl. 3.883

em relação à obrigação relativo ao IPTU ou dos vários vendedores de uma mesma mercadoria, quanto ao ICMS. Outro interesse (econômico), que não o destacado acima, como bem pontuado por Luciano Amaro, somente encerraria a responsabilização solidária do terceiro se e quando determinado, expressamente, por lei (art. 124, II, do CTN).

Por tais razões, compartilho do entendimento do D. Relator apenas quanto a responsabilização do terceiro fundada nos preceitos do art. 135, III, como afirmei alhures, e, nesta esteira, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca