



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 13961.720342/2015-18
Recurso Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-004.522 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 7 de novembro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ELÁDIO GONÇALVES GOMES

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO QUADRO SOCIAL. INTERESSE COMUM. CABIMENTO.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária quando demonstrado que o responsabilizado ostentava a condição de sócio de fato da atuada, administrando-a em nome das interpostas pessoas integradas ao quadro social da pessoa jurídica, e inclusive destinando seu patrimônio segundo seus interesses particulares.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. BENEFÍCIO FINANCEIRO DISSOCIADO DE PROVA DE ATUAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

O benefício financeiro auferido mediante transferências bancárias provenientes de conta de titularidade da pessoa jurídica, ainda que sem causa negocial e em valores significativos, é insuficiente para caracterização de interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação tributária, mormente se as transferências são feitas pelo pai, sócio de fato a atuada, em favor de seus filhos. É indispensável a prova da intervenção dos demais responsabilizados na condução das atividades da pessoa jurídica.

ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL DA ACUSAÇÃO FISCAL. IMPUTAÇÃO FÁTICA INSUFICIENTE. IMPOSSIBILIDADE DE SANEAMENTO SEM PREJUÍZO À DEFESA DOS ACUSADOS.

Deve ser afastada a imputação de responsabilidade tributária se os elementos de acusação reunidos pela autoridade fiscal são insuficientes para sua manutenção, quer pelo fundamento legal adotado, quer por outros que poderiam ser aplicáveis em face da condição do sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro André Mendes de Moura, que não conheceu quanto à matéria erro no enquadramento legal. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a responsabilidade tributária, apenas, de Eládio Gonçalves Gomes, vencidos os conselheiros Demetrius Nichele Macei, que lhe negou provimento e Andrea Duek Simantob, que lhe deu provimento em maior extensão. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa e Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado). Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Demetrius Nichele Macei.

(documento assinado digitalmente)

ADRIANA GOMES RÊGO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN", e-fls. 462/492) em face da decisão proferida no Acórdão n.º 103-23.645 (e-fls. 443/461), na sessão de 8 de dezembro de 2008, no qual o Colegiado *a quo*, por maioria de votos, conheceu do recurso voluntário interposto pelos responsáveis solidários e, também por maioria de votos, deu-lhe parcial provimento *para declarar a nulidade do termo de atribuição de responsabilidade tributária por ter havido erro na capitulação legal do termo*. Além disso, por unanimidade de votos foi rejeitada preliminar de nulidade, bem como, por maioria de votos, negado provimento ao recurso voluntário da Contribuinte.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003, 2004

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDARIA. INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO QUE CONSTITUA O FATO GERADOR

São solidariamente obrigadas Pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. CARACTERIZAÇÃO

Caracterizam omissão de receitas os valores creditados em conta de depósito mantida junto a instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, e de forma individualizadas, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003, 2004

AFIRMAÇÕES RELATIVAS A FATOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO

O conhecimento de afirmações relativas a fatos, apresentadas pelo contribuinte para contraditar elementos regulares de prova trazidos aos autos pela autoridade Fiscal, demanda sua consubstanciação por via de outros elementos probatórios, pois sem substrato mostram-se como meras alegações, processualmente inacatáveis.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. INTERPOSTAS PESSOAS. PRÁTICA REITERADA.

A utilização de interpostas pessoas na sua composição societária e a prática reiterada de omissão de receitas conduz necessariamente ao preenchimento automático das condições previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 1964, sendo cabível a aplicação da multa de 150% prevista na legislação.

O litígio originalmente integrava os autos do processo administrativo n.º 11516.002627/2007-96 e decorreu de lançamentos dos tributos incidentes sobre o lucro e o faturamento da pessoa jurídica NOVA BRASÍLIA TRANSPORTES E COMÉRCIO DE CERAIS LTDA, apurados nos anos-calendário 2003 e 2004 a partir da constatação de omissão de receitas presumidas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, com imputação de multa qualificada. Houve imputação de responsabilidade tributária Eládio Gonçalves Gomes, classificado como sócio de fato da pessoa jurídica constituída por interpostas pessoas, e a seus filhos, Elen Fabrini Costa Gomes, Elison Fabiano Costa Gomes e Élcio Fabricio Costa Gomes, beneficiários de transferências bancárias da pessoa jurídica, além de Elen Fabrini Costa Gomes ter figurado como sócia temporariamente da pessoa jurídica e Elison Fabiano Costa Gomes ser gerente da pessoa jurídica no período autuado. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência e a imputação de responsabilidade tributária (e-fls. 266/278). O Colegiado *a quo*, por sua vez, manteve integralmente a exigência em face da pessoa jurídica, mas excluiu a responsabilidade tributária imputada a Eládio Gonçalves Gomes, Elen Fabrini Costa Gomes, Elison Fabiano Costa Gomes e Élcio Fabricio Costa Gomes porque fundamentada no art. 124, I do CTN.

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 25/10/2011 (e-fl. 463), mas há registro de sua ciência em 23/11/2011 no termo anexo à decisão, sendo os autos remetidos ao CARF em 29/11/2011, veiculando o recurso especial de e-fls. 465/492, no qual a Fazenda aponta divergência em face dos Acórdãos n.º 203-11.329 e 108-08.467, que não invalidaram imputação de responsabilidade com fundamento no art. 124, I do CTN, bem como em face dos Acórdãos n.º 02-02.301 e 01-04.780, segundo os quais *ainda que reste configurada a generalidade da capitulação legal indicada, ou até mesmo a ausência desta, não há que se falar nulidade se o contribuinte compreendeu a acusação fiscal e dela se defendeu, como ocorreu nos autos no caso dos responsáveis solidários.*

O recurso especial da PGFN foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 493/498, do qual se extrai:

Especificamente em relação à declaração de nulidade do termo de atribuição de responsabilidade tributária, o voto que orientou o acórdão recorrido apresenta os seguintes fundamentos:

[...]

A Fazenda Nacional alega divergência de entendimento em relação a outras câmaras, que decidiram ser cabível a inclusão dos sócios de fato na sujeição passiva do crédito tributário com fundamento no art. 124, I do CTN, quando resta demonstrada a

interposição de pessoas na constituição da pessoa jurídica, como ocorreu no caso em questão.

Para demonstrar essa alegada divergência, a Fazenda Nacional indicou como paradigmas os Acórdãos 203-11329 e 108-08467, exarados pela 3ª Câmara do antigo 2º Conselho de Contribuintes e pela 8ª Câmara do antigo 1º Conselho de Contribuintes, respectivamente, com as seguintes ementas:

Acórdão 203-11329

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade da decisão recorrida, quando nesta são apreciadas todas as alegações contidas na peça impugnatória, sem omissão ou contradição, e perícia é negada porque despicienda.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. Alegações de inconstitucionalidade, incluindo suposto caráter confiscatório da multa de ofício, constituem-se em matéria que não pode ser apreciada no âmbito deste Processo Administrativo Fiscal, sendo da competência exclusiva do Poder Judiciário.

COFINS. DECADÊNCIA. O prazo para a Fazenda proceder ao lançamento da COFINS é de dez anos a contar da ocorrência do fato gerador, consoante o art. 45 da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

PAES-PARCELAMENTO ESPECIAL. LEI Nº 10.684/2003. OPÇÃO POSTERIOR AO INÍCIO DA FISCALIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ESPONTANEIDADE. MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. A opção pelo Parcelamento Especial instituído pela Lei nº 10.684, de 30/05/2003, em momento posterior ao início da fiscalização, quando o contribuinte não mais gozava da espontaneidade, não elide a multa de ofício lançada por meio de Auto de Infração, que se incluída no PAES em tempo hábil sofre redução de cinquenta por cento.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LARANJAS, TESTAS-DE-FERRO OU INTERPOSTAS PESSOAS. SOCIEDADE DE FATO. SOLIDARIEDADE. CTN, ART. 124, I. Comprovada a utilização de pessoa jurídica de modo fraudulento, por pessoas físicas e outra pessoa jurídica que dela se utilizaram como meio de fugirem da tributação, cabe responsabilizar, de modo solidário e sem benefício de ordem, todos os proprietários de fato, nos termos do art. 124, I, do CTN.

MULTA QUALIFICADA. INFORMAÇÕES FORNECIDAS AO FISCO ESTADUAL E SONEGADAS AO FISCO FEDERAL. RECEITA OBTIDA POR MEIO DOS CLIENTES. PRÁTICA REITERADA. DOLO CARACTERIZADO. Caracterizam a sonegação, consistente na conduta dolosa de impedir o conhecimento, por parte do Fisco, da ocorrência do fato gerador, a prática reiterada de informar à Secretaria da Receita Federal valores inferiores àqueles informados ao Fisco Estadual, bem como a omissão de valores de vendas, levantados pela fiscalização junto aos clientes do contribuinte autuado, tudo isto sem qualquer justificativa para tanto. Demonstrada a sonegação, cabe a aplicação da multa qualificada.

MULTA AGRAVADA. APLICABILIDADE. INTIMAÇÃO NÃO ATENDIDA. AÇÃO FISCAL REALIZADA COM BASE EM INFORMAÇÕES OBTIDAS JUNTO A TERCEIROS. A falta de atendimento às solicitações da fiscalização, obstaculando-a, sendo que ao final o lançamento é efetuado com base em informações obtidas junto ao Fisco Estadual e aos clientes, autoriza o agravamento da multa de ofício.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. LEGALIDADE. Nos termos do art.

161, § 1º, do CTN, apenas se a lei não dispuser de modo diverso os juros de mora serão calculados à taxa de 1% ao mês, pelo que é legítimo o emprego da taxa SELIC como juros moratórios, a teor do art. 13 da Lei nº 9.065/95.

Recurso negado. (grifo acrescido)

Acórdão 108-08467

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - demonstrado de forma inequívoca que a sociedade é formalmente constituída por interpostas pessoas e identificados os sócios de fato, devem os mesmos ser arrolados como responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído a teor dos artigos 124, I e 135, III, do C.T.N.

Recurso negado.

A Fazenda Nacional também alega que o acórdão recorrido divergiu de decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais, as quais manifestariam o entendimento de que ainda que se verifique a capitulação errônea ou insuficiente/imprecisa do auto de infração, ou até mesmo a ausência de enquadramento legal, tais irregularidades não seriam suficientes para provocar nulidade do lançamento, ainda mais quando o direito à ampla defesa foi exercido em sua plenitude, conforme previsão dos arts. 11, 59 e 60, do Decreto nº 70.235/72.

Em relação a essa divergência, foram apresentados outros dois paradigmas, conforme as ementas transcritas a seguir:

CSRF/02-02.301

NORMAS PROCESSUAIS – CAPITULAÇÃO LEGAL. NULIDADE INEXISTENTE. O estabelecimento autuado defende-se dos fatos a ele imputado, e não do dispositivo legal mencionado na acusação fiscal.

Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo.

IPI – MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO, COM COBERTURA DE CRÉDITO - A mera falta de lançamento do imposto nas notas fiscais respectivas, é suporte fático suficiente para a aplicação da multa de lançamento de ofício, mesmo nos casos em que o período de apuração apresente saldo credor na escrita fiscal.

Recurso especial provido.

CSRF/01-04.780

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DESCRIÇÃO DOS FATOS E CAPITULAÇÃO LEGAL – IMPRECISÃO – CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA – NULIDADE – PROCESSO REFLEXIVO – DECORRÊNCIA PROCESSUAL: Tendo a peça impositiva procedido à perfeita descrição dos fatos, possibilita ao contribuinte seu amplo direito de defesa, ainda mais que ele foi exercido em sua plenitude. A capitulação legal, cuja precisão foi prejudicada pela generalidade, mas com perfeito enquadramento do tipo fiscal, não conduzindo à efetiva confusão nos argumentos de defesa, não é suficiente para provocar a nulidade do lançamento. Sendo processo reflexivo, pelo princípio da decorrência processual, é de se adotar a mesma decisão prolatada no processo principal

As alegadas divergências estão devidamente demonstradas.

Primeiro, porque diante da interposição de pessoas, os dois primeiros acórdãos paradigmas sustentaram o entendimento de que é cabível a inclusão dos sócios de fato na sujeição passiva do crédito tributário com fundamento no art. 124, I do CTN, enquanto que o acórdão recorrido concluiu que esse mesmo dispositivo não seria aplicável para esse tipo de situação, e que sua menção caracterizava erro de enquadramento/capitulação em relação à responsabilidade tributária.

Além disso, os outros dois acórdãos paradigmas, exarados pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, mitigaram o erro de capitulação legal constante da acusação fiscal, dando ênfase à narrativa dos fatos imputados ao sujeito passivo e à possibilidade do exercício do direito de defesa, enquanto que o acórdão recorrido, mesmo diante de uma descrição detalhada dos fatos, e do efetivo exercício do direito de defesa pelos

interessados, utilizou o erro de capitulação legal para anular o vínculo de responsabilidade tributária.

Conclui-se, portanto, que foram atendidos os pressupostos de admissibilidade (artigos n.ºs 67 e 68 do Anexo II do RI-CARF), devendo-se DAR SEGUIMENTO ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Cientificada em 11/08/2015 (e-fls. 501), a Contribuinte, acompanhada dos responsáveis tributários na mesma petição, apresentou contrarrazões em 27/08/2015 (e-fls. 502/512) na qual expõem que a *impossibilidade de responsabilização solidária a que se refere o Artigo 124, inciso I, do CTN, sobretudo na expressão interesse comum está consolidado na doutrina e na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ*, discorrem sobre sua interpretação acerca dos arts. 124, 128, 134 e 135 do CTN, e concluem que o art. 124, I do CTN *não deve ser aplicado a quem não seja sujeito passivo originário da obrigação tributária principal, assim como não autoriza que sejam lavrados termos de sujeição passiva solidária em decorrência da desqualificação de pessoas e negócios jurídicos, em razão de fraude, dolo ou simulação*. Pedem, assim, que seja negado provimento ao recurso especial da PGFN.

Em 22/09/2015 a autoridade local formalizou o presente processo administrativo para julgamento do recurso especial interposto pela PGFN, destinando-se o processo administrativo original ao controle do crédito tributário definitivamente constituído em face da Contribuinte, dado que esta somente apresentou contrarrazões ao recurso especial da PGFN.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

O recurso especial da PGFN deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784, de 1999.

No Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 163/175, a autoridade lançadora relata que NOVA BRASÍLIA TRANSPORTES E COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA, optante pelo SIMPLES, informou receitas tributáveis zeradas em 2003 e no total de R\$ 95.407,42 em 2004, apesar de ter movimentado R\$ 4.160.806,00 e R\$ 8.110.144,00, respectivamente, em tais períodos. Consigna que desde o início do procedimento fiscal apresentou-se como responsável pela empresa Eládio Gonçalves Gomes, mas sempre acompanhado de seu filho, Elison Fabiano Costa Gomes, este figurando como gerente em Registro de Empregados da pessoa jurídica.

Parte dos extratos bancários do período não foram apresentados, motivando a expedição de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira e, em face da imprestabilidade dos livros fiscais e contábeis apresentados, dado *o acentuado contraste entre os mesmos e a movimentação financeira*, a autoridade lançadora exigiu a comprovação dos créditos e depósitos verificados em contas correntes, nos totais, já líquidos de transferências, de R\$ 3.971.778,32 (2003) e R\$ 7.815.918,41 (2004), mas nada foi apresentado.

A utilização de interpostas pessoas restou evidenciada na forma assim descrita pela autoridade fiscal:

Como relatado anteriormente, a ciência no Termo de Início de Ação Fiscal e no Mandado de Procedimento Fiscal foram tomadas pelo contribuinte **Eládio Gonçalves Gomes**, CPF 018.383.349-04, mediante a apresentação de procuração assinada pelo sócio [REDACTED] (fl.007), que concedia amplos poderes para a gestão da empresa fiscalizada.

Em todas as visitas realizadas na sede da empresa não foi possível o encontro direto com nenhum dos sócios constantes na -anima alteração contratual da empresa, realizada em 31/05/2005. ([REDACTED]).

É relevante destacar também que em todas as nossas visitas, como no início dos procedimentos fiscais, o contribuinte Eládio Gonçalves Gomes estava sempre acompanhado do seu filho **Elison Fabiano Costa Gomes**, CPF 005.095.559-42, sem o qual negava-se a tomar ciência em qualquer intimação. Entre os documentos apresentados pela fiscalizada consta uma Relação de Empregados, à fl. 095, onde o Sr. Elison consta como Gerente da fiscalizada.

Não localizando os sócios na empresa, considerando a amplitude dos poderes concedidos em procuração pelos mesmos e diante das diferenças de valores existentes entre a escrituração formal e a movimentação financeira, realizamos diligências nas residências dos contribuintes [REDACTED], a seguir descritas:

Diligencia realizada junto ao "sócio" [REDACTED]

Realizada em 13/04/2007, na residência do Sr. [REDACTED], conforme termo à fl. 148, o citado contribuinte declarou o seguinte:

- 1) *Não era sócio da empresa Nova Brasília Transportes e Comércio de Cereais Ltda;*
- 2) *Que sofrera um acidente de moto, na mesma época em que foi vítima de um "derrame cerebral", há aproximadamente 6 anos, e permaneceu internado por mais de 1(um) ano;*
- 3) *Que reconhece a assinatura nos contratos e alterações apresentados ao mesmo, mas em decorrência dos seus acidentes e da sua saúde precária assinou os documentos por solicitação de terceiros, sem sequer saber do que se tratava;*
- 4) *Que para sobreviver depende de favores de terceiros e serviços eventuais como, por exemplo, limpeza de terrenos, corte de grama e jardinagem;*
- 5) *Seus rendimentos mensais são de aproximadamente R\$200,00 (duzentos reais), sendo que os medicamentos que ainda utiliza são obtidos gratuitamente no posto de saúde local;*
- 6) *Não possui bens em seu nome, nem contas correntes em bancos;*
- 7) *Que se separou da Sra. [REDACTED], desconhecendo seu endereço atual;*
- 8) *Que há muito tempo, não sabendo precisar quando, foi funcionário do Sr. Eládio Gonçalves Gomes, exercendo a profissão de mecânico.*

Merecem destaques as fotografias da residência do declarante à fl. 156 e 157;

Diligência realizada junto à "sócia" [REDACTED]

Realizada em 13/04/2007, na [REDACTED], conforme termo à fl. 147, a citada contribuinte declarou o seguinte:

- 1) *Que não era proprietária da empresa "Nova Brasília Transportes e Comércio de Cereais Ltda";*
- 2) *Que após o acidente sofrido pelo seu ex-marido, [REDACTED], há mais ou menos 7 anos, foi procurada pelo Sr. Eládio Gomes para que assinasse alguns documentos, para que o Sr. [REDACTED] continuasse recebendo seus salários, mesmo sem poder trabalhar;*
- 3) *Assinou diversos documentos sem ter conhecimento de que estava sendo incluída como sócia da empresa;*
- 4) *Que reconhece como suas as assinaturas nas alterações contratuais apresentadas pela fiscalização à ela;*

5) *Que nunca recebeu valor algum como contrapartida pelas assinaturas nos documentos;*

6) *Que as transferências das cotas da sociedade, para o seu nome, da qual ela tomou conhecimento naquele momento, ocorreu sem que a mesma dispusesse qualquer recurso;*

7) *Que atualmente vivia com o Sr. [REDACTED], que presenciou a declaração e do qual dependia economicamente.*

Analisando as cópias do Contrato Social e alterações apresentadas pela contribuinte e também solicitadas à Junta Comercial do Estado de Santa Catarina (fls. 008 a 029), verificamos que os "sócios" [REDACTED]

[REDACTED] possuem o seguinte histórico na composição societária da fiscalizada:

- Em 04/09/2002, através da 1ª Alteração Contratual, [REDACTED] foi incluída como "sócia" em substituição à [REDACTED];

- Em 29/10/2002, através da 2ª Alteração contratual, [REDACTED] foi incluído como "sócio" em substituição à [REDACTED];

- Em 22/04/2004, através da 4ª Alteração Contratual, [REDACTED] é excluído como "sócio" e substituído por **Elen Fabrini Costa Gomes**, CPF 054.524.589/30, **filha de Eládio Gonçalves Gomes;**

- Em 03/11/2004, através da 5ª Alteração Contratual, [REDACTED] é excluída como "sócia" e substituída por [REDACTED];

- Em 01/03/2005, através da 6ª Alteração Contratual, [REDACTED] é novamente incluído como "sócio" em substituição à [REDACTED];

- Em 31/05/2005, através da 7ª Alteração Contratual, [REDACTED] é novamente incluída como "sócia" em substituição filha do Sr. Eládio Gonçalves Gomes, Elen Fabrini Costa Gomes;

Além da procuração apresentada no início dos procedimentos fiscais (fl.007) e dos Termos de Declaração acima destacados (fls. 147 e 148), a utilização de interpostas pessoas, por Eládio Gonçalves Gomes e seus familiares, fica comprovada também pelos fatos abaixo destacados:

a) 4 (quatro) procurações apresentadas pelo Bradesco S. A, (fls. 111 114), em que Eládio Gonçalves Gomes detém poderes para executar todas as operações relacionadas A. vida financeira da fiscalizada. A primeira procuração, datada de 24/07/2002, dois meses após a constituição da empresa;

b) Os registros frequentes (quase diários) de depósitos bancários feitos por Eládio Gonçalves Gomes ou transferências para contas correntes do mesmo (fls. 103, 145, 150, 153, 248, 249, 251, 252, 253, 258, 261, 263, 265, 266, 267, 268, 269, 270, 271, 272, 273, 274, 275, 277, 283, 284, 286, do Anexo I);

c) Transferências frequentes de valores para contas correntes de Elen Fabrini Costa Gomes (fls. 122, 136, 272, 273, 274, 276, 277, 278, 279, 281, 284, 289, 291, 294, 295, 297, 298, 299 do Anexo I), inclusive em período anterior à inclusão da mesma como sócia;

d) Transferências de valores para contas correntes de Elison Fabiano Costa Gomes (fls. 123, 146, 147, 148, 150, 151, 152, 271, 272, 273, 290 do Anexo I);

e) Transferências de valores para contas correntes de Elcio Fabricio Costa Gomes, CPF 904.962.649-15, também filho de Eládio Gonçalves Gomes. (fls. 134, 259, 264, 269, 279, 280, 283, 288, 290 do Anexo I)

f) Transferência para [REDACTED] (esposa de Eládio e mãe de Elen, Elison e Elcio) de R\$15.000,00 (fl. 151)

Ressalte-se que os extratos do Unibanco e do Bradesco S.A., por identificarem parte dos depositantes e beneficiários de transferências, foram as instituições que possibilitaram as verificações acima citadas.

É relevante ressaltar que no mesmo local onde consta a sede da fiscalizada (Rodovia BR 101 — Km 437, n.º 501) encontram-se cadastradas outras empresas que tem como sócio o contribuinte **Eládio Gonçalves Gomes** (ABASTECEDORA GOMES COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA, CNPJ 75.487.975/0001-95, e IRMÃOS GOMES LTDA., CNPJ 82.547.985/0001-34) conforme consultas no cadastro da SRFB às fls. 149 e 150.

No mesmo endereço encontram-se cadastradas também as empresas: REG TRANSPORTES LTDA., CNPJ 06.864.028/0001-53, que tem como sócio o contribuinte **Elison Fabiano Costa Gomes**; e AUTO POSTO G. M. LTDA., CNPJ 02.497.091/0001-48, que tem como sócio o contribuinte **Elcio Fabricio Costa Gomes**, conforme consultas no cadastro da SRFB às fls. 151 e 152, respectivamente.

Na mesma base cadastral também consta, com o mesmo endereço, as empresas LAGOA TRANSPORTES E COMERCIO LTDA., CNPJ 05.635.771/0001-79 e N.B. TRANSPORTES E COMÉRCIO DE CEREAIS LTDA., CNPJ 07.437.286/0001-16, que tem como sócios [REDACTED] e [REDACTED], respectivamente (fls. 154 e 155).

Estes últimos contribuintes ([REDACTED]), que encontram-se relacionados com as alterações fraudulentas do Contrato Social da fiscalizada, não foram localizados no endereço supra citado e nas suas proximidades. Desta forma não é possível afirmar se os mesmos compõem o grupo de mentores e beneficiários da fraude tributária, ora narrada, ou se enquadram na condição de ingênuos "laranjas" manipulados durante o processo. Vale destacar, no entanto, que [REDACTED] consta, à fl. 095, como auxiliar de escritório da fiscalizada entre entre 26/07/2004 e 31/08/2006.

A autoridade lançadora concluiu que *os Termos de Declaração dos "laranjas", as procurações e as transferências de valores, das contas correntes da fiscalizada para as contas correntes do contribuinte Eládio Gonçalves Gomes e dos seus filhos (Elen, Elison e Elcio), comprovam a fraude contida nas alterações contratuais apresentadas* e afirma cabível que eles figurem no pólo passivo da exigência *conforme previsto nos artigos 124 e 133 da Lei n.º 5.172/66*. O lançamento, assim, foi formalizado com multa qualificada *por tratar-se de empresa que, comprovadamente, utilizou interpostas pessoas na sua composição societária e omitiu receitas tributáveis, sendo inquestionável o evidente intuito de fraude*.

Os *Termos para Ciência de Sujeição Passiva Solidária* lavrados em face de cada um dos responsáveis tributários (e-fls. 176/183) trazem, em acréscimo, que:

[...] No curso das verificações implementadas foram constatados fatos que têm implicações na responsabilidade fiscal sobre o débito tributário apurado na empresa "Nova Brasília Transportes e Comércio de Cereais Ltda".

Como descrito no Termo de Verificação e Encerramento da Ação Fiscal, parte integrante do Auto de Infração IRPJ e reflexos, ora juntados em cópias, precisamente no item 4 - "DA SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDARIA", os fatos que justificam o registro deste Termo são, em síntese, os que se seguem:

a) Na tentativa de iludir a administração tributária, o contribuinte ELADIO GONÇALVES GOMES, CPF 018.383.349/04, juntamente com seus filhos ELEN FABRINI COSTA GOMES, CPF 054.524.589/30, ELISON FABIANO COSTA GOMES, CPF 005.095.559/42 e ELCIO FABRÍCIO COSTA GOMES, CPF 904.962.649/15, utilizaram interpostas pessoas ("laranjas") na composição societária da empresa Nova Brasília Transportes e Comércio de Cereais Ltda. Praticaram, desta forma, simulação jurídica;

b) O sócio ELÁDIO GONÇALVES GOMES é responsável pela gestão comercial da citada empresa, utilizando, para tanto, de procurações que lhe concedem amplos poderes. Os extratos bancários da fiscalizada apresentam transferências bancárias frequentes (quase diárias) para contas correntes do contribuinte;

- c) A sócia ELEN FABRINI COSTA GOMES, que chegou a constar como sócia na 5ª e 6ª Alterações Contratuais, é beneficiária de transferências bancárias frequentes, inclusive em período anterior à inclusão da mesma na sociedade;
- d) O sócio ELISON FABIANO COSTA GOMES, além de constar como gerente da fiscalizada no período auditado, é beneficiário de transferências bancárias frequentes;
- e) O sócio ELCIO FABRICIO COSTA GOMES é beneficiário de transferências bancárias frequentes;
- f) Termos de Declaração das interpostas pessoas utilizadas comprovam documentalmente a prática dos atos ilícitos.

Ante o exposto, caracteriza-se a sujeição passiva solidária dos contribuintes ELÁDIO GONÇALVES GOMES, ELEN FABRINI COSTA GOMES, ELISON FABIANO COSTA GOMES e ELCIO FABRICIO COSTA GOMES, nas atuações levadas a termo na empresa Nova Brasília Transportes e Comércio de Cereais Ltda, nos termos dos artigos 167, § 1º, incisos I e II do Código Civil vigente e dos artigos 124, inciso I, c/c 129 e 132, todos da Lei nº 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional), tudo minuciosamente explicitado no Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal anexo.

Fica, por conseguinte, o sujeito passivo solidário supra mencionado **CIENTIFICADO** da exigência tributária de que tratam os Autos de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social — COFINS e Contribuição para o Programa de Integração Social — PIS, cujas exigências foram formalizadas no processo administrativo nº 11516.002627/2007-96, recebendo cópia dos referidos Autos, Termo de Verificação e Encerramento e Demonstrativos que os compõem. O processo mencionado encontra-se disponível para consulta e extração de cópias na Agência da Receita Federal do Brasil em Araranguá/SC.

Apreciando a impugnação apresentada por todos os responsáveis, a autoridade julgadora de 1ª instância afirmou *devidamente comprovada* a interposição de pessoas, inclusive porque o único ato praticado pelo sócio de direito foi *a outorga de procuração para que Eládio Gonçalves Gomes gerisse os rumos do empreendimento*. Quanto à fundamentação legal da imputação, consignou que:

Como se percebe, o artigo 124 do CTN alberga duas hipóteses distintas de solidariedade: uma factual, posta no inciso I, e outra de direito, posta no inciso II. No caso da primeira hipótese, importa a demonstração de que ha entes que, apesar de normalmente desvinculados da situação que constitua o fato gerador, tinham interesse comum nessa situação.

A noção de interesse, por óbvio, não é desmesurada, mas limitada, pela doutrina dominante, ao interesse dos que se favorecem com os resultados da situação jurídica respectiva, sem o que correr-se-ia o risco de trazer para o alcance da solidariedade entes que, apesar de terem interesse na situação jurídica, o tem porque são desfavorecidos pelos efeitos da mesma. Assim, aqueles que têm interesse na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, porque se favorecem com isso, devem compor o rol dos responsáveis solidários pelo crédito tributário.

Nestes termos, no há como no atribuir As quatro pessoas físicas arroladas como responsáveis pela autoridade fiscal, tal condição. Comum a todas elas é o fato de que se favoreceram da pessoa jurídica, recebendo dela várias transferências bancárias dirigidas As suas contas correntes pessoais, sem que qualquer razão comercial documentalmente firmada as justificasse. Muito embora tenham os impugnantes tentado, em sua impugnação, minimizar a frequência e os valores destas transferências, verdade é que, como consta do relatório fiscal, às folhas 164 e 165, tais transferências de deram as dezenas, e grande parte delas por valores nada desprezíveis (grande parte entre R\$

2.000,00 e R\$ 5.000,00, mas muitas com valores superiores a R\$ 10.000,00 - ver indicação das folhas dos extratos bancários no relatório fiscal, à folha 164).

Além desta circunstância comum aos quatro entes co-responsabilizados, há outras, individuais, que referendam a responsabilização tributária formalizada.

Quanto a Eládio Gonçalves Gomes, além de sua incontestada condição de administrador do empreendimento, era ele quem detinha todos os poderes de gestão, atribuídos que lhes foram, por procuração de plenos poderes (outorgada logo depois da constituição da empresa), pelo pretense sócio de direito, [REDACTED]. Nessa condição, era o próprio Eládio Gonçalves Gomes quem promovia as transferências bancárias, quase diárias, das quais era um dos principais beneficiários.

No que se refere a Elen Fabrini Costa Gomes, além de ter recebido várias transferências bancárias oriundas da pessoa jurídica, chegou a constar como sócia nas 5ª e 6ª alterações contratuais.

Em relação a Elison Fabiano Costa Gomes, além de também ter recebido várias transferências bancárias oriundas da pessoa jurídica, era gerente da empresa no período auditado.

Já com relação a Elcio Fabricio Costa Gomes, muito embora não exista evidências de que tenha atuado junto à empresa, certo é que foi igualmente favorecido por transferências bancárias sem propósito negocial identificável.

Em suma, há um quadro geral de favorecimento irregular de pessoas físicas, em detrimento da integridade e da entidade da pessoa jurídica, que autoriza a conclusão de que todas as quatro pessoas físicas aqui mencionadas devem, mesmo, figurar na condição de responsáveis solidárias pelo crédito tributário lançado.

Já o Colegiado *a quo* discordou da fundamentação legal da imputação de responsabilidade, afastando-a em relação aos quatro recorrentes, com base nas seguintes razões:

A responsabilidade solidária transforma os responsáveis em sujeitos passivos da obrigação tributária. Portanto, podem se defender das imputações que lhe cabem, além de poder defender, pelo princípio da verdade material, em que cabe a qualquer sujeito passivo questionar a ocorrência do fato gerador, o lançamento feito inclusive contra o sujeito passivo original. Conheço, portanto os recursos apresentados pelos responsáveis solidários.

Em relação a Eládio Gonçalves Gomes, apesar de assumirem sua condição de administrador da pessoa jurídica, afirmam que não pode ele ser responsabilizado pelo crédito tributário, porque não houve uso de sócios "laranjas", sendo que [REDACTED] seriam, mesmo, os reais sócios do empreendimento.

Afirmam que o fato dessas pessoas negarem a condição de sócios nada comprova; ademais, "não há qualquer indício dos sócios terem sido forçados a constituir a empresa ou dar a administração do negócio a ELADIO, até porque não existiu qualquer coação" (folha 226).

Quanto a Elison Fabiano Costa Gomes, afirmam que A época dos fatos que importam ao presente processo, era ele mero empregado da pessoa jurídica, não se podendo afirmar, a partir desta circunstância, sua responsabilidade tributária. Alegam que a razão das transferências bancárias para a conta dessa pessoa física se devem ao fato de que ele, como empregado, respondia por compras efetuadas pela pessoa jurídica, e para tal se utilizava de sua conta pessoal.

Argumentam, ainda, em relação a Elen Fabrini Costa Gomes, Elison Fabiano Costa Gomes e Elcio Fabricio Costa Gomes, que estes "não possuíam qualquer ingerência nos negócios da empresa Nova Brasília, não sendo possível a sujeição passiva na obrigação tributária por terem recebido em transferências, em algumas oportunidades, pequenos valores da empresa Nova Brasília ou do administrador ELADIO GONÇALVES GOMES" (folha 225).

Pleiteiam, assim, a declaração de ilegitimidade passiva quanto às quatro pessoas físicas arroladas como responsáveis solidárias pelo crédito tributário.

As diligências efetuadas pela autoridade fiscal comprovam o uso de interpostas pessoas.

No mesmo endereço onde se localiza a empresa Nova Brasília estão localizadas outras empresas que tem como sócios, ora uns, ora outros, as pessoas físicas arroladas como responsáveis solidários neste processo.

Houve retiradas comprovadas em nome das pessoas físicas arroladas.

Elen Fabrini Costa Gomes chegou a figurar como sócia, sendo substituída por pessoa não vinculada à empresa.

Indícios indicam que as pessoas físicas são sócias da empresa.

Todavia, houve erro de enquadramento em relação à responsabilidade tributária.

O artigo 124, I, não possibilita a inclusão de pessoas físicas como responsáveis tributários, pois não têm interesse comum na situação que se configura fato gerador. Esta hipótese se aplica quando há dois ou mais agentes no pólo da relação jurídica que é escolhida como o fato gerador da obrigação (ex; co-propriedade para fins de IPTU). Os artigos 129 e 132 não se aplicam a esta situação, pois em nenhum momento autoriza a cobrança de impostos dos sócios. O próprio relatório da fiscalização deixa claro o erro de enquadramento:

[...]

Este Colegiado já se manifestou reiteradas vezes em favor da responsabilização de sócios de fato que se ocultam sob a interposição de pessoas no quadro social da pessoa jurídica, conforme ementas de julgados a seguir transcritas:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, I, DO CTN. INTERESSE COMUM. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da autuada, como estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação negocial conjunta.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO. Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados ostentavam a condição de administradores de fato da autuada, bem como que houve interposição fraudulenta de pessoa em seu quadro societário.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO CONCORRENTE DOS ARTS. 124, I, E 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE. Não se vislumbra qualquer óbice à imputação de responsabilidade tributária aplicando-se, de forma concorrente os arts. 124, I, e 135, III, do CTN. (*Acórdão nº 9101-002.349 - Sessão de 14 de junho de 2016*).

SOCIEDADE QUE SE COMPORTA COMO SOCIEDADE DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E ILIMITADA PARA OS SÓCIOS DE FATO.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (CTN, art. 124, I). Em condições normais, o sistema jurídico prevê apartação patrimonial entre a pessoa jurídica e as pessoas que compõem o seu quadro societário (sócios de direito). Mas a utilização fraudulenta de pessoa jurídica afasta essa apartação patrimonial, e os sócios de fato respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações surgidas de sua empresa (negócio/ empreendimento). A sonegação de tributo perpetrada via utilização fraudulenta da pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas, faz com que a pessoa jurídica seja tratada de modo semelhante a uma sociedade de fato (porque se comporta

como tal), situação em que as pessoas envolvidas, por se encontrarem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, respondem solidária e ilimitadamente pelos débitos surgidos do negócio.

PROCURADOR/ADMINISTRADOR DE SOCIEDADE EMPRESARIAL. PRÁTICA DE ILÍCITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Os mandatários e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado 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. (CTN, art. 135, II e III).

CTN, ART. 124, I, E ART. 135, II E III. INCIDÊNCIA CONJUNTA. POSSIBILIDADE.

No caso destes autos, as referidas regras de responsabilização tributária não são excludentes, elas coexistem. A mesma ilicitude (uso fraudulento de pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas) leva à responsabilização tributária. O vínculo obrigacional por uma regra surge em decorrência da condição de sócio de fato, enquanto pela outra, da condição de procurador/ administrador da empresa. (*Acórdão nº 9101-002.954 - Sessão de 3 de julho de 2017*).

SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA. CARACTERIZAÇÃO.

Havendo a utilização de interposta pessoa para acobertar as operações e o efetivo auferimento de receitas, deve ser considerado como sujeito passivo o efetivo proprietário e administrador da empresa pelos débitos tributários desta. (*Acórdão nº 9101-003.592 - Sessão de 9 de maio de 2018*).

Este entendimento deve ser reproduzido no presente julgado, no que se refere à responsabilização de Eládio Gonçalves Gomes por todos os créditos tributários constituídos nos períodos de apuração de 2003 e 2004.

É certo que o Código Civil confere personalidade jurídica às sociedades mediante as quais empreendedores exploram atividades econômicas, personalidade esta distinta de seus sócios, de modo que seus patrimônios e obrigações não se confundem, ainda que constituídos por intermédio de seus administradores:

Art. 1.022. A sociedade adquire direitos, assume obrigações e procede judicialmente, por meio de administradores com poderes especiais, ou, não os havendo, por intermédio de qualquer administrador.

Especificamente no que se refere às sociedades limitadas, espécie à qual pertence a Contribuinte, a responsabilidade dos sócios em relação às dívidas da sociedade está assim regulada no Código Civil:

Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

Disto resulta a segregação do patrimônio dos sócios em relação ao patrimônio da sociedade. Apenas a parcela do patrimônio de cada sócio conferido ao capital social presta-se como garantia de terceiros ao contratar com a sociedade, e assim se sujeita ao risco do empreendimento. Em consequência, se os sócios empregam regularmente os recursos da sociedade, sem desvios, eles não podem ser chamados a responder por dívidas da sociedade.

Todavia, como demonstrado, a Contribuinte autuada tinha como sócios interpostas pessoas, que desconheciam suas atividades e nunca participaram de sua administração. De fato, para além dos contratos sociais, o sócio de direito [REDACTED] assinou em 23/05/2006 a procuração às e-fls. 9/10, conferida pela Contribuinte a Eládio Gonçalves Gomes, mas que nada prova acerca da atuação daquele sócio de direito na

sociedade, dadas suas declarações de que assinara documentos desconhecendo seu conteúdo, bem como de que exercera apenas atividade de mecânico na empresa antes de restar incapacitado para o trabalho por um “derrame cerebral”. O mesmo se diga em relação às procurações assinadas por sua esposa em 24/07/2003 e por outra sócia de direito em 24/07/2002, todas em favor de Eládio Gonçalves Gomes, apresentadas pelo Banco Bradesco S/A (fls. 113/117).

A autoridade lançadora, de outro lado, reuniu evidências suficientes de que Eládio Gonçalves Gomes tinha plenos poderes de gestão da sociedade, inclusive destinando seus recursos financeiros a fins particulares. Some-se, ainda, a constatação fiscal de a escrituração fiscal e contábil da Contribuinte ser imprestável, sujeitando-a ao arbitramento dos lucros.

Em tais circunstâncias, a autoridade fiscal tem competência para, na forma do art. 142 do CTN, constituir o crédito tributário pelo lançamento, identificando o sujeito passivo, conceito no qual está incluído não só o contribuinte, como também, nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso II, *o responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

E, neste sentido, o CTN traz preceitos expressos acerca responsabilidade solidária pelo crédito tributário das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II – (...)

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

(...)

Impróprio afirmar que referido dispositivo não trata de responsabilidade de terceiro ou de inclusão de terceiro no pólo passivo, referindo-se apenas à graduação de responsabilidade nos casos de pluralidade de sujeitos passivos. Apesar de localizado entre as normas gerais do capítulo de sujeição passiva, o citado dispositivo é uma espécie de responsabilidade tributária a ser compatibilizada com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Neste sentido são as lições de Marcos Vinícius Neder, no artigo *Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito* (in FERRAGUT, Maria Rita e NEDER, Marcos Vinícius (coords.). *Responsabilidade Tributária, Dialética*, São Paulo: 2007, p. 32-33):

Cumpra observar, nesse passo, que a norma de solidariedade albergada pelo artigo 124 do CTN é uma espécie de responsabilidade tributária, apesar de o dispositivo legal estar localizado topograficamente entre as normas gerais previstas no capítulo de Sujeição Passiva e, por conseguinte, fora do capítulo específico que regula a responsabilidade tributária. Decerto a organização dos dispositivos acerca de responsabilidade no Código segue uma orientação lógica, mas as reflexões sobre tal conjunto normativo devem considerar princípios constitucionais que atuam, especificamente, sobre o tema, como o da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

O artigo 145 da Constituição Federal estabelece que os impostos devam ser graduados segundo a manifestação de riqueza do fato jurídico, e o art. 150 veda utilizar tributo com efeito de confisco. O texto constitucional prescreve, assim, que os fatos colhidos no mundo social para construção da hipótese de incidência tributária evidenciem capacidade econômica, evitando-se, assim, uma tributação excessiva que comprometa a subsistência dos contribuintes e avance sobre o patrimônio privado além do estritamente necessário à manutenção das atividades estatais. Esses valores informam todo o sistema

jurídico e, por conseguinte, não há interpretar o art. 124 sem compatibilizar a norma de responsabilidade tributária com tais limitações constitucionais ao poder de tributar.

Para tornar mais transparente a correlação entre esses princípios e a exequibilidade da imposição de responsabilidade por solidariedade, vale o recurso a um exemplo hipotético, porém esclarecedor. Se determinada propriedade pertencer a quatro irmãos em condição de igualdade, um dos co-proprietários pode ser chamado a responder por todo o débito anual do Imposto Territorial Rural sem guardar a proporcionalidade com sua fração ideal (25%). Assim, embora manifeste riqueza apenas por sua participação no bem imóvel (25%), poderá ser exigido pelo pagamento integral do tributo relativo à propriedade (100%). Consente a ordem jurídica essa imposição de responsabilidade tributária de forma desproporcional à capacidade contributiva em função da previsão legal de reembolso da quantia excedente paga em lugar dos demais devedores. De fato, cada co-proprietário se qualifica como contribuinte em relação ao tributo correspondente ao seu quinhão de interesse na propriedade e como responsável pelo pagamento do tributo excedente em relação ao que lhe cabe.

Ao contrário do que assevera o responsável Eládio Gonçalves Gomes, referido dispositivo legal pode ser, sim, utilizado como forma de incluir um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas desde que presente prova de sua atuação ao lado da pessoa jurídica, e fora de seu quadro social, com interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Neste sentido também, depois de abordar a hipótese de interposição de pessoas na prática de fatos jurídicos tributários, e ressaltar que a simulação dos atos constitutivos impõe o afastamento do sujeito passivo aparente para alcançar os reais titulares da renda, observa Marcos Vinícius Neder (*Op. cit.*, p. 46):

Outra situação completamente distinta é quando o ilícito é promovido por pessoa jurídica ativa e operacional, que, comprovadamente, tenha ocultado ou registrado indevidamente negócios jurídicos realizados em parcela com terceiros (sócios ocultos) para benefício comum. Nessa hipótese, não há falar em fictícia interposição de pessoas, mas em sociedade comum de fato, pois não é possível distinguir a sociedade de fato de seus integrantes (pessoas físicas e jurídicas). Diante dessas condições, é perfeitamente possível evidenciar solidariedade entre as pessoas que compõem a sociedade de fato, eis que, além do patrimônio comum amealhado em razão do ilícito, há interesse comum nos negócios jurídicos realizados em benefício dos envolvidos.

Logo, o art. 124 do CTN, em seu inciso I, permite classificar como responsável solidário pelo crédito tributário aquele que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador. E esta condição pode ser imputada aos sócios de fato, que não figuram no quadro social da pessoa jurídica, e assim não desfrutam da proteção que a lei confere ao patrimônio pessoal daqueles que regularmente compõem uma sociedade. Significa dizer que tais agentes, cuja ação nas atividades da pessoa jurídica se dá sob mandato conferido pessoas interpostas no contrato social, figuram no pólo passivo da obrigação tributária ao lado da pessoa jurídica, praticando conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sem benefício de ordem, e destituídos de qualquer garantia que somente o vínculo societário formal lhes conferiria.

Neste contexto, a responsabilidade solidária pelo crédito tributário, atribuída ao real administrador do empreendimento e principal beneficiário dos recursos obtidos com a atividade desenvolvida em nome da empresa, mostra-se perfeitamente compatível com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

No mesmo sentido são as ponderações da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.349, decidido à unanimidade em desfavor dos responsáveis tributários, com voto pelas conclusões dos Conselheiros Luiz Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum, Nathália Correia Pompeu, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Maria Teresa Martinez Lopez:

Em relação ao art. 124, I, do CTN, que estabelece a imposição de responsabilidade tributária solidária àqueles que "tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal", estou convencida de que os elementos fáticos colhidos pela Fiscalização são suficientes para demonstrar a ocorrência da situação descrita na norma.

Embora entenda que a expressão "interesse comum" estampada nesse dispositivo não pode denotar o mero interesse econômico que todo o sócio tem nos resultados da empresa, sendo necessária uma relação de interesse mais direta com os fatos que deram ensejo à autuação fiscal, considero que a evidência de que os Recorrentes não apenas eram sócios de fato da Nutrilínea, mas estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação negocial conjunta (LAÇO e SPASSO faziam a comercialização e armazenagem dos produtos da Nutrilínea), bem caracteriza a situação prevista na norma. O Sr Cláudio, representando a Spasso assinou um contrato de locação de 17 caminhões para a Nutrilínea; os próprios empréstimos bancários à Nutrilínea, que totalizavam mais de R\$ 12 milhões, e que assinaram como devedores solidários também corrobora, enfim há um conjunto probatório robusto a reforçar o interesse comum.

Discordo do entendimento trazido pelos sujeitos passivos ora recorrentes de que o art. 124, inciso I, só se aplica a contribuintes, pois o CTN não faz tal distinção. O que jurisprudência do STJ assinala é quanto à necessidade de ambos os solidários estarem no mesmo pólo de uma situação jurídica que tenha impacto na exação tributária (neste sentido, por exemplo, o REsp 884.845/SC, de 5/2/2009).

No caso em comento, os recorrentes solidários, ao assinarem contratos, ao participarem como devedores solidários e fiéis depositários dos negócios da Nutrilínea, somando-se isso a todo o conjunto probatório, demonstram, sim, estarem no mesmo pólo jurídico da contribuinte, daí porque vislumbro a solidariedade por interesse comum.

Também corroboram o entendimento aqui firmado as razões do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo expostas no Acórdão nº 9101-002.954 para, por maioria de votos, com a divergência dos Conselheiros Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra (ausente o Conselheiro Luís Flávio Neto), restabelecer a responsabilidade do sócio de fato apontado na acusação fiscal:

Via de regra, a solidariedade previstas no art. 124, I, do CTN, não deve mesmo ser aplicada para imputar responsabilidade tributária aos sócios/administradores de empresa (pessoa jurídica) pelos débitos devidos por esta.

Isto porque, em condições normais, o sistema jurídico prevê apartação patrimonial entre a pessoa jurídica e as pessoas que compõem o seu quadro societário (sócios de direito), assim como entre a pessoa jurídica e seus administradores.

Conforme o acórdão recorrido, a regra do art. 124, I, do CTN é realmente mais adequada para estabelecer solidariedade tributária, por exemplo, entre os coproprietários de um mesmo imóvel sobre o qual incide o IPTU, situação em que os solidários estão na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, em que eles co-realizam o fato gerador.

Ocorre que a sonegação de tributo perpetrada via utilização fraudulenta da pessoa jurídica, mediante interposição de pessoas, modifica o quadro jurídico traçado acima, fazendo com que a pessoa jurídica seja tratada de modo semelhante a uma sociedade de fato (porque se comporta como tal), situação em que as pessoas envolvidas, por se encontrarem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, respondem solidária e ilimitadamente pelos débitos surgidos do negócio.

Na utilização fraudulenta de pessoa jurídica não há a mencionada apartação patrimonial, e os sócios de fato respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações surgidas de sua empresa (negócio/empreendimento).

É esse contexto que justifica perfeitamente a aplicação do art. 124, I, do CTN ao caso sob exame.

Além disso, restou caracterizado que Alberto Mucciolo podia dispor e administrar sozinho os recursos da empresa, que ele movimentava as contas bancárias, que assinava cheques e autorizações de transações bancárias, que tinha procuração para tanto, e que, desse modo, era quem administrava de fato a empresa, o que, dada a forma e o conteúdo de sua atuação como procurador/administrador, também enseja a aplicação do art. 135, II e III, do CTN.

Do que se disse até aqui, já é possível verificar que as referidas regras não são excludentes. O vínculo obrigacional por uma regra surge em decorrência da condição de sócio de fato, enquanto pela outra, da condição de procurador/administrador.

Quando uma pessoa participa de uma sociedade que se comporta como uma sociedade de fato, ela responde solidária e ilimitadamente pelos tributos decorrentes da atividade empresarial (art. 124, I, do CTN).

Já com referência ao responsável Elison Fabiano Costa Gomes, a autoridade fiscal indicou que ele acompanhou o pai, Eládio Gonçalves Gomes, nas ocasiões em que este atendeu à Fiscalização, e constava da Relação de Empregados como Gerente da Fiscalizada. Porém, observa-se em tal documento que a “admissão” nesta função teria ocorrido em 01/09/2006 (e-fl. 97), ao passo que os fatos geradores autuados ocorreram nos anos-calendário 2003 e 2004. Para além disso, somente foi indicado que ele teria sido beneficiário de *transferências bancárias frequentes* e seria sócio da empresa REG TRANSPORTES LTDA, cadastrada no mesmo endereço da autuada.

Quanto a Élcio Fabrício Costa Gomes, a autoridade fiscal limitou-se a apontar que ele foi *beneficiário de transferências bancárias frequentes*. No Termo de Verificação Fiscal também consignou que ele era sócio de Auto Posto G. M. Ltda, pessoa jurídica cadastrada no mesmo endereço da pessoa jurídica autuada.

Todavia, como acima demonstrado, o interesse comum deve ser caracterizado na situação que constitua o fato gerador, do que decorre a necessária participação nas atividades exercidas pela pessoa jurídica, não bastando que o acusado dela aufera benefício financeiro. Assim, apenas o favorecimento mediante *transferências bancárias sem propósito negocial identificável*, ainda que em cifras relevantes, como destacado pela autoridade julgadora de 1ª instância, não é suficiente para situar estes responsáveis como sócios de fato da pessoa jurídica autuada, mormente tendo em conta serem eles filhos do responsável Eládio Gonçalves Gomes, vínculo do qual podem decorrer os pagamentos feitos em seu favor.

Quanto a Elen Fabrini Costa Gomes, importa observar que, para além de também ser ela *beneficiária de transferências bancárias frequentes*, a autoridade fiscal acrescentou que ela *chegou a constar como sócia na 5ª e na 6ª Alterações Contratuais*. De fato, ela assim figurou entre 22/04/2004 e 31/05/2005 e não só como sócia, mas como administradora da sociedade. Ocorre que, como se vê às e-fls. 117/118, há procuração por ela conferida a seu pai, Eládio Gonçalves Gomes, para administração da pessoa jurídica autuada. Diante deste cenário, considerando que o lançamento em questão se reporta aos períodos de janeiro/2003 a dezembro/2004, verifica-se que no período de 01/01/2003 a 21/04/2004, a situação desta responsável se assemelha às de Élcio Fabrício Costa Gomes e Elison Fabiano Costa Gomes, não se justificando a imputação feita com base no art. 124, inciso I, do CTN. Já com referência ao período de 22/04/2004 a 31/12/2004, a condição de sócia-gerente da pessoa jurídica autuada também impede tal responsabilização, dada a proteção que o vínculo societário lhe confere, na forma antes exposta. A responsabilidade tributária, assim, somente poderia subsistir se imputada com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN, mormente tendo em conta a acusação de fraude na falta de recolhimento dos tributos exigidos no lançamento formalizado em face da pessoa jurídica.

Sob esta ótica, passa a ter relevo a segunda divergência suscitada pela PGFN, contrária à invalidade da imputação por falta de indicação do dispositivo legal correto para responsabilização solidária das pessoas físicas.

A recorrente, porém, parte das premissas de que a responsabilidade solidária *restou exaustivamente comprovada pela análise minuciosa de cada ação perpetrada por cada uma das pessoas arroladas como solidárias*, bem como que *os responsabilizados pelo débito demonstraram pleno entendimento das afirmações feitas pela fiscalização, combatendo inclusive as situações fáticas descritas no Termo de Verificação Fiscal com o fito de elidir a responsabilidade solidária pelo tributo devido*.

Neste contexto, suscita divergência em face do paradigma CSRF/02-02.301, cuja ementa traz consignado que *a mera falta de lançamento do imposto nas notas fiscais respectivas, é suporte fático suficiente para a aplicação da multa de lançamento de ofício, mesmo nos casos em que o período de apuração apresente saldo credor na escrita fiscal*, bem como em razão de o paradigma CRF/01-04.780 afastar a nulidade porque, *tendo a peça impositiva procedido à perfeita descrição dos fatos, possibilita ao contribuinte seu amplo direito de defesa, ainda mais que ele foi exercido em sua plenitude. A capitulação legal, cuja precisão foi prejudicada pela generalidade, mas com perfeito enquadramento do tipo fiscal, não conduzindo à efetiva confusão nos argumentos de defesa, não é suficiente para provocar a nulidade do lançamento*.

Todavia, a responsabilidade pessoal de administradores prevista no art. 135 do CTN demanda o apontamento de circunstâncias fáticas distintas daquelas relacionadas na acusação fiscal, sendo certo que a autoridade lançadora apenas consignou que Elen Fabrini Costa Gomes figuraria como sócia na 5ª e 6ª Alterações do Contrato Social da pessoa jurídica autuada, sem sequer destacar que a administração da sociedade lhe fora atribuída contratualmente naquele período, e especialmente sem reunir evidências do exercício desta administração, aspecto que resta fragilizado frente à procuração às e-fls. 117/118. Logo, não se trata de mero equívoco na indicação do enquadramento legal da acusação fiscal, mas sim de imputação sob outro dispositivo legal fundado em condições fáticas diferenciadas, o que impede seu aperfeiçoamento no contencioso administrativo sem prejuízo à defesa da interessada.

Já com referência a Élcio Fabrício Costa Gomes e Elison Fabiano Costa Gomes, além de não reunidas evidências suficientes para situá-los na condição de sócios de fato, a única menção que poderia atribuir a um deles – Elison Fabiano Costa Gomes – a condição de administrador tem marco temporal posterior à ocorrência dos fatos geradores autuados. Logo, também nestes casos, não se trata de mero equívoco no enquadramento legal da imputação feita pela autoridade lançadora.

Por tais razões, deve ser **DADO PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso especial da PGFN para restabelecer a responsabilidade tributária, apenas, de Eládio Gonçalves Gomes.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

Com a devida vênia, utilizo esta Declaração de Voto para registrar minha discordância quanto ao voto condutor no tocante à responsabilidade tributária.

Fundamento.

Pois bem, em relação à "responsabilidade" decorrente do artigo 124 do CTN, mais referida como sendo a solidariedade por "interesse comum", temos que:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Nesse ponto, é fundamental entender que a solidariedade não é um mecanismo de eleição de responsável tributário. Em outras palavras, não tem o condão de incluir um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, mas apenas de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já o compõem.

Tanto é assim, que o dispositivo em comento sequer integra o capítulo do CTN que trata da responsabilidade tributária.

Assim, a definição da sujeição passiva deve ocorrer em momento anterior ao estabelecimento da solidariedade. Ainda que tal assertiva tenha características de obviedade, seu escopo dirige-se à ressalva da fragilidade do inciso I, do mencionado art. 124, do CTN, muitas vezes utilizado de forma equivocada para estabelecer uma espécie de sujeição passiva de forma indireta.

Em regra, deve-se buscar a responsabilidade tributária enquadrando-se o fato sob exame em alguma das situações previstas nos arts. 128 ao 137 do CTN. Já a solidariedade obrigacional dos devedores prevista no inciso I, do art. 124 é definida pelo interesse comum ainda que a lei seja omissa, pois trata-se de norma geral.

Numa relação de acionista e sociedade, por exemplo, há um interesse coincidente, mas não "comum" - sob o aspecto do CTN. Para que o interesse se constitua como comum é necessária a participação direta dos interessados na concretização/prática do fato gerador.

Sobre esse tema, aliás, a Receita Federal do Brasil, no PN COSIT nº 04/18, afirma que:

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

A RFB usa três autores para fundamentar sua premissa, obviamente com pensamentos convergentes. Um deles chega a dizer que o artigo 124 deve ser considerado como hipótese de responsabilidade – mesmo estando fora do capítulo destinado à responsabilidade,

“topograficamente”, como diz – pois, caso contrário, haveria ofensa à constituição, quanto aos princípios da Capacidade Contributiva e ao Não Confisco.

Ora, uma leitura rasa a Pontes de Miranda já revelaria o equívoco de tal afirmação.

Na relação tributária estática¹, contida no texto constitucional, os princípios dirigem-se ao legislador para criar tributos, e não ao aplicador. Além de inapropriado, parece contraditório a RFB valer-se de princípios constitucionais quando ela mesma está vedada, mormente no âmbito do processo administrativo tributário (DRJ), de reconhecer inconstitucionalidades, vis a vis o artigo 26-A do Decreto 70.235/72.

Em seguida, socorre-se de Rubens Gomes de Sousa, na sua clássica classificação da responsabilidade (como sendo por transferência e por substituição) para dizer que ele próprio incluiu o artigo 124 como hipótese de responsabilidade por transferência, sem maiores digressões.

Abre-se um parêntese, para lembrar que o CTN cuidou apenas das hipóteses de responsabilidade por transferência, posto que a outra espécie (por substituição) é tratada diretamente na lei que cria o tributo, ao estabelecer quem são os sujeitos passivos da respectiva obrigação².

Incorre mais uma vez em erro de premissa o Parecer, pois o autor, em seu Compêndio, esclarece que a “transferência” da responsabilidade aqui surge no momento em que um dos devedores solidários quita a obrigação em relação aos demais, e não quando o fisco escolhe quem deve cobrar.

Veja-se o trecho completo da citação doutrinária, não transcrita no referido parecer:

“(…) No caso de condomínio (imóvel com mais de um proprietário) o Município pode cobrar o imposto predial de qualquer dos proprietários, à sua escolha, é claro que aquele que pagou o imposto total terá pago a sua parte e mais as dos condôminos; quanto a estas, a obrigação tributária transferiu-se para um dos devedores solidários, que fica com o direito (chamado regressivo) de recuperá-la dos outros.”³

(grifei)

Em outras palavras, a lei do IPTU não precisa dizer que o condômino é solidário em relação ao sujeito passivo eleito, para que o fisco possa cobrar o tributo daqueles.

Numa relação de acionista/cotista e sociedade, há um interesse coincidente, mas não "comum" - sob o aspecto do CTN. Para que o interesse se constitua como comum é necessária a participação direta dos interessados na concretização/prática do fato gerador.

¹ A teoria clássica da relação jurídica obrigacional subdivide-a em estática, dinâmica e crítica. As duas últimas referem-se ao procedimento de fiscalização e ao processo tributário, respectivamente, enquanto ao primeira, ocorre no âmbito meramente abstrato e geral da norma, ou seja, sua prescrição normativa. Em outras palavras, os princípios constitucionais tributários referem-se apenas a esta relação.

² Veja-se, inclusive, que para algumas categorias de responsável substituto, o fundamento de validade encontra-se diretamente previsto na Constituição Federal: Art. 150, § 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (grifei)

³ RODAPEditora Resenha Tributária: São Paulo, 1982, p. 92-93.

Constata-se, portanto, que o interesse além de comum, deve ser jurídico.⁴

A partir daqui, caminha bem o parecer da RFB. Muitas autuações fiscais, como admitem o próprio Parecer, têm interpretado o artigo 124 por meio do mero interesse econômico.

Mas como mencionado, admitir que o interesse deve ser jurídico, não resolve o erro de premissa. O “interesse jurídico” aqui, revela-se na lei que impõe a solidariedade na Regra Matriz do tributo e não na Regra Matriz da responsabilidade.

Se do regime jurídico relacionado à lei que institui o tributo decorrer o interesse comum, ótimo. Estaremos diante de autêntico caso de solidariedade. Mas se da lei não decorrer automaticamente essa conclusão, não é possível impor essa solidariedade *a posteriori*.

Neste sentido, Mizabel Derzi, atualizando obra de Aliomar Baleeiro, afirma:

“A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como afirmam alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao capítulo V, referente a responsabilidade.

É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no polo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não etc.

A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõe o polo passivo”⁵

É bem verdade que os Tribunais Judiciais têm oscilado em relação à extensão dos efeitos da responsabilidade do CTN.

Refiro-me ao artigo 135 do CTN. Veja-se o texto legal:

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:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Até mesmo o título dado no artigo 135 (Responsabilidade Pessoal) já dispensaria elucubrações a respeito de seus efeitos. Parece óbvio (e é mesmo) que a responsabilidade tratada aqui é *ultravires*, ou seja, caso o preposto (*lato sensu*) venha a agir de forma intencionalmente

⁴ Novamente se está diante de dificuldade conceitual, que De Plácido e Silva diferencia com propriedade. Para ele há três tipos de “interesses comuns” possíveis: o econômico, o moral e o jurídico:

“O (interesse) moral decorre dos direitos à vida, à liberdade, ao sossego, ao bem-estar, à honra, à fama.

O econômico estrutura-se toda vez que a coisa ou o fato, calçado em um bem material, ou mesmo em um direito ou bem intelectual, possa ser convertido ou transformado em valor pecuniário.

E se diz jurídico quando, um ou outro, se apresentam legítimos, de modo a autorizar a pessoa a defendê-los, segundo as regras do Direito. Nesta razão, o interesse jurídico é o interesse juridicamente ou legalmente protegido, porque se exhibe legítimo, positivo, certo, atual e inequívoco.” (Dicionário Jurídico, 1987, v. 2, p. 497)

⁵ Direito Tributário Brasileiro. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 729. Neste mesmo sentido, a doutrina (autores já mencionados) que exclui o artigo 124 que o excluí das hipóteses de responsabilidade tributária por transferência é, sem medo de errar, *supra majoritária*.

contrária à lei ou à estatutos da empresa, ele deve assumir sozinho a responsabilidade pelos seus atos maléficos.

Este artigo é uma proteção da empresa, não do fisco. A empresa não pode ser responsabilizada por alguém que comprovadamente, dolosamente, age fora dos limites legais e estatutários permitidos a este alguém.

Infelizmente, porém, os Tribunais judiciais e administrativos⁶ vêm entendendo que este alguém deve ser responsabilizado “solidariamente” com a empresa. Esta jurisprudência, data *maxima venia*, é *contra legem*⁷, além de injusta com a empresa. Aqui, evidencia-se a prevalência dos interesses da arrecadação, pois sabemos que as pessoas físicas em geral não têm condições financeiras de arcar sozinhas com o dano causado por elas – individualmente e sem autorização da empresa – ao Erário.

Isto acontece, pois as autuações fiscais costumam referir-se à fatos geradores ocorridos num período de 05 anos. Numa empresa de médio ou grande porte isto significa facilmente, dezenas, centenas de milhões de reais, incompatível com o patrimônio da grande maioria das pessoas físicas em nosso país.

Vale aqui citar decisão do Supremo Tribunal Federal, de 10/02/2011⁸, que ao tratar do tema previdenciário, delineou a responsabilidade do art. 124 e 135 do CTN de forma pontual:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

1. (...)

2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Person*e, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária,

⁶ Súmula CARF n. 130: A atribuição de responsabilidade a terceiros com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN não exclui a pessoa jurídica do polo passivo da obrigação tributária.

⁷ É de se destacar a Súmula 430 do STJ (“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”), mesmo afastando a responsabilidade neste específico caso, reconhece a premissa de que o sócio-gerente tem responsabilidade solidária, inovando o texto do art 135 do CTN.

⁸ RE 562276 / PR - Relator(a): Min. ELLEN GRACIE. Julgamento: 03/11/2010.

inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

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

(...)”

Mais uma vez ressalto o erro de premissa do Parecer da RFB. O art. 124 do CTN não integra a Regra Matriz da Responsabilidade, mas apenas a Regra Matriz do Tributo (aspecto pessoal do consequente).

Mas surge aqui outro questionamento: qual a importância de analisar o artigo 135, III do CTN, se a discussão aqui é sobre o artigo 124?

Explico:

O único caso⁹ em que os sócios podem assumir a responsabilidade tributária da empresa – e aqui vou abstrair o fato de ser essa responsabilidade pessoal ou solidária – é por meio da aplicação do artigo 135 do CTN¹⁰.

Esta afirmação decorre da premissa inafastável de que o artigo 124 não é hipótese de responsabilidade por transferência a ser aplicada pelo fisco, para atribuir sujeição passiva ao diretor da empresa.

Mas, por outro lado, isso não significa que terceiros não-formalmente “sócios-diretores/gerentes” não possam ser responsabilizados tributariamente.

Em situações limite, como aliás tenho decidido em processos que relatei e/ou julguei no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), podemos atribuir a responsabilidade fora desses artigos mencionados no capítulo da responsabilidade. É o caso dos chamados operadores “laranja”, que atuam como verdadeiros “sócios ocultos”. Aqui, é preciso considerar o artigo 126 do CTN, que prevê:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

O disposto no artigo 126 trata justamente daquelas sociedades de fato que, mesmo não devidamente registradas nos órgãos de comércio, atraem para si as obrigações tributárias de

⁹ Não me filio ao entendimento, por exemplo, de que Lei Ordinária pode estabelecer hipóteses de responsabilidade por transferência (CTN), mas apenas por substituição (por meio da Lei criadora do tributo, em regra, ordinária, as vezes Complementar).

¹⁰ Há exceção – mesmo que impertinente para o presente estudo - em relação a responsabilidade do sócio na extinção da sociedade de pessoas do artigo 134.

uma pessoa jurídica regular e, conseqüentemente, surte o mesmo efeito para os sócios dessas mesmas sociedades.

Assim, no caso dos operadores ocultos, o fato de não serem formalmente registrados no contrato social ou estatutos, não os afasta de eventual responsabilidade, pois o artigo 124 (interesse comum) associado ao art. 126, III (sociedades de fato) confere a eles inexoravelmente a condição de prepostos, num sentido mais amplo, suficientes aí sim para a aplicação do artigo 135, III, do CTN, sem maiores dificuldades.

Em outras palavras:

A responsabilidade nesses casos, decorre sempre e unicamente da aplicação do artigo 135 do CTN, mas para que a pessoa em questão seja enquadrada no dispositivo, é preciso prova robusta de que a mesma é sócio oculto, ou integrante de uma sociedade de fato e age como seu gerente ou diretor, de fato.

E agora sim é possível falarmos em nexos causal para a atribuição da responsabilidade. O nexo mencionado é exatamente aquele apurado para a aplicação da responsabilidade do artigo 135, III, isto é, deve haver comprovação de atuação da pessoa física do diretor da empresa em excesso de poderes, infração à lei ou estatutos (ato ilícito), cujos critérios têm se consolidado a cada dia na jurisprudência e doutrina, mediante comprovação do agir consciente dessas mesmas pessoas (dolo).

A diretriz decorre da teoria geral das obrigações. Clayton Reis¹¹ nos ensina sobre o tema que, para configurar a responsabilidade civil, são necessários três requisitos indispensáveis, a saber: o dano, a culpa e o nexo de causalidade. Nessa linha, menciona Carlos Roberto Gonçalves, pontificando que, “a responsabilidade civil se assenta, segundo a teoria clássica, em três pressupostos: um dano, a culpa do autor do dano e a relação de causalidade entre o fato culposos e o mesmo dano”. Portanto, a conjugação desses três elementos essenciais é que serão geradores do dever de indenizar e que deverão ser devidamente demonstrado no curso do processo indenizatório.

O mesmo, *mutatis mutandis*, deve ocorrer na responsabilização tributária, com o detalhe de que não basta culpa: exige-se o dolo.

A única diferença em relação ao artigo 124, portanto, é que, antes de apurar o nexo causal entre diretor e ato ilícito, o fisco deve identificar e demonstrar a existência de relação de fato (artigo 126) entre o operador oculto e a empresa, qualificando-o como diretor de fato, para então perquirir sua atuação ilícita, na forma do artigo 135 do CTN.

De todo modo, não é o que ocorre nesses autos. É incontroverso que o Sr. Eládio atuou ocultamente, como um "laranja". Suas condutas demonstram que ele é sócio de fato (e de direito, em decorrência do art. 126 do CTN). Sendo assim, sua responsabilidade só pode decorrer diretamente do artigo 135, que não foi objeto da atuação, razão pela qual entendo descabida a atuação.

É a declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

¹¹ Dano Moral. 5 ed. Forense: Rio de Janeiro, 2010.

