



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

Processo nº 19515.000198/2010-30
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.430 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de agosto de 2013
Matéria IRPJ e Reflexos
Recorrente MILGRAUS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA,
coobrigados: MARLENE DE SOUZA SHIGERU e PEDRO DANTAS
SIMÕES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. APLICAÇÃO DA DECISÃO DO STJ, EM RECURSO REPETITIVO. ARTIGO 62-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL NA FORMA DO ART. 150, § 4º DO CTN. MARCO INICIAL DO PRAZO NA DATA DO FATO GERADOR.

Havendo pagamento antecipado parcial nem prévia declaração do débito por parte do contribuinte, nos termos da decisão do STJ, (Resp. nº 973.733SC) deve incidir, para a contagem do prazo decadencial, o artigo 150, § 4º, do CTN, que tem como marco inicial do prazo decadencial a data do fato gerador.

Efetivado o lançamento em 8/2/2010, diante da existência de pagamento antecipado, há que se reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 7/2/2005.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NORMA DE INCIDÊNCIA SOBRE O FATO GERADOR E NORMA DE INCIDÊNCIA SOBRE A CONDUTA ILÍCITA PRATICADA POR TERCEIRO NÃO INTEGRANTE DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA.

Na exigência do crédito tributário há elementos do fato gerador da obrigação tributária principal e elementos que caracterizam a responsabilidade de terceiros por atos ilícitos, cada qual com pressupostos de fato e sujeitos distintos. Assim, não se pode confundir os fatos que desencadeiam a

aplicação da regra-matriz de incidência tributária, resultando na obrigação de pagar tributo pelo sujeito passivo indicado no artigo 121, I e II, do CTN, com os fatos que desencadeiam a incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária de terceiro por atos ilícitos, indicados nos artigos 135 e 137 do CTN. São duas normas distintas com pressupostos de fato e sujeitos próprios.

RESPONSABILIDADE DE TERCEIRO POR ATO ILÍCITO. PRESSUPOSTOS, LIMITES E REQUISITOS.

A responsabilidade tributária de terceiro pela prática de ato ilícito não decorre do simples inadimplemento do tributo, mas sim de conduta ilícita que deve ser devidamente descrita, com identificação de seu agente e do nexo causal entre a conduta ilícita e o não pagamento do tributo pelo contribuinte direto.

Não subsiste a responsabilidade tributária imputada a terceiro, por ato ilícito, sem que seja descrita a infração praticada, identificado o seu agente e o nexo da conduta com o não adimplemento dos tributos.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Recurso Voluntário Improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a arguição de decadência em relação ao mês de janeiro de 2005 e, no mérito: i) excluir de ofício a sujeição passiva dos coobrigados; e ii) negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Carlos Pelá, Carlos Mozart Barreto Vianna, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração (fl. 534), lavrado em face optante pelo SIMPLES, acompanhado do termo de verificação fiscal de fls. 508 e seguintes, notificado à parte recorrente em 08/02/2010 (fl. 533), indicando as infrações abaixo relacionadas:

001 - Omissão de receita. Pagamentos efetuados com recursos estranhos à escrituração.

Fato gerador:	Valor tributável ou imposto:	Multa
em cada um dos meses do ano-calendário de 2005	conforme valores indicados à fl. 534	75%

002 - insuficiência de valor recolhido conforme termo de verificação fiscal e de responsabilidade tributária

Fato gerador:	Valor tributável ou imposto:	Multa
em cada um dos meses do ano-calendário de 2005	conforme valores indicados à fl. 535/536	75%

Do termo de verificação fiscal, para efeito de relatório, transcrevo o seguinte trecho:

"IV - Descrição do Fato Tributável

Examinando as receitas declaradas na "**Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica — SIMPLES**" relativo ao ano-calendário 2005 e os pagamentos efetuados aos fornecedores, esclarecendo antes que estes foram intimados a informar as vendas efetuadas à Milgraus Comércio de Alimentos Ltda. — CNPJ 06.969.015/0001-49, elaboramos a planilha abaixo, que consta no Termo de Constatação e Intimação lavrado em 17/11/2009:

Quadro-Resumo

Mês	Informação dos Fornecedores	Declaração Simplificada da PJ – SIMPLES (Receitas)	Diferença Diferença Tributável
Jan/2005	495.377,63	13.351,85	482.025,78
Fev/2005	323.263,14	12.880,00	310.383,14
Mar/2005	663.106,51	12.815,00	650.291,51
Abr/2005	556.891,94	18.103,33	538.788,61
Mai/2005	944.757,47	14.530,70	930.226,77
Jun/2005	1.799.734,05	15.362,74	1.784.371,31
Jul/2005	1.403.194,92	17.541,74	1.385.653,18
Ago/2005	2.286.445,39	16.871,41	2.269.573,98
Set/2005	2.027.922,91	18.077,58	2.009.845,33
Out/2005	2.308.775,78	18.124,12	2.290.651,66
Nov/2005	2.536.883,05	18.147,31	2.518.735,74
Dez/2005	2.920.709,22	17.355,61	2.903.353,61
Total	18.267.062,01	193.161,39	18.073.900,62

Diante do quadro acima, isto é, do confronto da receita declarada com os valores utilizados para pagamento dos fornecedores, concluiu a autoridade fiscal que a diferença configura omissão de receita nos termos do artigo 24 da Lei nº 9.249, de 1995.

Por ter ultrapassado, no ano-calendário de 2005, o limite os limites estabelecidos em lei entendeu a autoridade fiscal que tal fato resulta em exclusão do SIMPLES a partir de 2006.

Quanto à responsabilidade tributária, a autoridade fiscal descreveu textualmente (fl. 510):

Os sócios Marlene de Souza Shigueru — CPF 201.036.348-51, e Pedro Dantas Simões CPF 703.116.258-00, são os responsáveis pela gestão dos negócios da empresa fiscalizada, à época dos fatos.

Portanto, ambos são pessoalmente responsáveis pelas infrações à Lei, cometidas na direção da empresa Milgraus Comércio de Alimentos Ltda., no decorrer do ano-calendário de 2005, segundo artigos 135, II e III, e 137, I, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), assim expostos:

(...).

Apesar do termo de verificação fiscal fazer referência aos sócios antes nominados como responsáveis tributários, estes não foram intimados e tampouco apresentaram impugnação.

O auto de infração foi recebido pelo contador da empresa Sr. Waldir de Freitas que juntou a procuração de fl. 505, sendo que na impugnação de fls. 588 e seguintes, destacando textualmente:

- a) decadência parcial em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/1/2007;
- b) nulidade do lançamento por meio do qual a fiscalização procedeu ao arbitramento da receita bruta omitida;

Processo nº 19515.000198/2010-30
Acórdão n.º 1402-001.430

S1-C4T2

Fl. 878

c) que sendo a escrita hábil para fornecer dados suficientes para apuração do faturamento é descabido o arbitramento;

d) necessidade de realização de prova pericial para constatação da validade do arbitramento;

e) ilegitimidade da recorrente para figurar como sujeito passivo do PIS e da COFINS referente à industrialização e comercialização de bebidas sujeitas à retenção monofásica.

Em relação ao ponto elencado no item anterior aponta que os artigos 49 e 50 da Lei nº 10.833, de 2003, instituíram a incidência monofásica das contribuições ao PIS e a Cofins na industrialização e comercialização de refrigerantes e cervejas.

Aponta, ainda, que nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei nº 10.147, de 2000, os produtos de higiene também estão sujeitos ao recolhimento do PIS e da Cofins monofásicos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA

O recurso é tempestivo, foi interposto por parte legítima que pretende ver a decisão da DRJ reformada e está devidamente fundamentado. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito.

Da decadência

Não subsiste a tese do acórdão recorrido de que nos casos de lançamento de ofício o marco inicial do prazo decadencial conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

Nos lançamentos por homologação em que existe pagamento antecipado, o prazo decadencial conta-se da data do fato gerador.

No caso concreto, sendo a empresa tributada com base no SIMPLES, tanto em relação ao PIS, Cofins, IRPJ e à CSLL, tem-se como critério temporal da exigência períodos mensais, o que aliás foi observado pela autoridade fiscal.

Como a existência de pagamento é fator que tem influência no marco do prazo inicial, identifiquei que em relação aos valores declarados, cujo diferencial de alíquota foi calculado no item 002 do auto de infração, houve pagamento conforme demonstrativo de fls. 529, 539, 549 e 559 feito pela autoridade fiscal. Assim, ao caso concreto, por força do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, aplica-se o entendimento consolidado no recurso repetitivo nº 973733 SC do STJ, cuja ementa segue transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN.

IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel.

Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

Em face do exposto, tendo o lançamento sido notificado em 8/2/2010 (fl. 533), reconheço a decadência em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/1/2005, inclusive.

Da apuração da receita

A autoridade fiscal intimou diversas empresas, dentre as quais cito a Casa di Conti Ltda (fl. 47); Korbach Vollet Alimentos Ltda (fl. 50), Alflash Distribuidora de Bebidas Ltda (fl. 53); Mineração Água Padre Manoel Ltda (fl. 56); Wow Indústria e Comércio Ltda (fl. 60) AMBEV (fl. 72) Wal Mart (fl. 132) e Spal Indústria Brasileira de Bebidas S.A, para que

relacionassem as notas fiscais, datas e valores dos produtos vendidos à empresa recorrente, bem como se os respectivos pagamentos foram realizados.

As empresas antes nominadas apresentaram os valores que foram consolidados na planilha de fls. 290/347 em relação à qual a recorrente foi intimada (fl. 288) para informar a origem dos recursos utilizados para os pagamentos de compras realizadas perante ditas empresas fornecedoras, sendo que à fl. 349 o contador da fiscalizada respondeu textualmente:

"Os referidos recursos para tal pagamento, se deu em função da revenda das mercadorias adquiridas de terceiros. Salientamos mais um vez que estes pagamento eram feitos em dinheiro, sendo pago as duplicatas na boca do caixa de diversos bancos."

Se os pagamentos aos fornecedores foram realizados, conforme afirmado pela empresa e pelos próprios fornecedores, e tendo a fiscalizada declarado receita de apenas R\$ 193.161,39, sem mencionar a existência de qualquer empréstimo para pagar os produtos adquiridos e tampouco comportando o capital social de R\$ 200.000,00 para pagar tal débito, a conclusão que se chega é que os produtos adquiridos foram feitos a partir de receita omitida.

Importante destacar que em nenhum momento se tem notícia de que a empresa tenha encerrado suas atividades, como efetivamente noticiou que encerrou, sem que tivesse vendido as mercadorias adquiridas.

Em outras palavras, no momento em que registrou receita de apenas R\$ 193.161,39 e realizou pagamentos de R\$ 18.267.062,01, caracterizado está a falta de escrituração dos pagamentos efetuados, aplicando-se ao caso, além dos fundamentos já citados no acórdão recorrido, o artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir transcrito:

Art. 40. A falta de escrituração de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica, assim como a manutenção, no passivo, de obrigações cuja exigibilidade não seja comprovada, caracterizam, também, omissão de receita.

Pelo que se verifica, no caso concreto, mais do que circunstância de arbitramento de receita, tem-se situação que caracteriza a nítida omissão na forma do artigo 40 da Lei nº 9.430, de 1996, **não subsistindo, assim, as alegações da recorrente, em especial quando afirma**: a) de nulidade do lançamento por meio do qual a fiscalização procedeu ao arbitramento da receita bruta omitida; b) que sendo a escrita hábil para fornecer dados suficientes para apuração do faturamento é descabido o arbitramento; c) necessidade de realização de prova pericial para constatação da validade do arbitramento.

Quanto ao argumento de que deveria ter sido considerado o livro de registro de saídas apresentado à fiscalização, faço a seguinte observação: O maior fornecedor da recorrente, conforme valores que indicou, era a AMBEV, que sabidamente comercializa bebidas. Não se trata de produtos perecíveis e igualmente não indicam grandes perdas em sua comercialização. Quem compra para revender precisa agregar margem para fazer frente às despesas e buscar lucro. Isto explica, por exemplo, que o Livro de Saídas de mercadorias indica, segundo constou do acórdão recorrido R\$ 33.091.809,89 (fl. 344/497). Tal fato está a

demonstrar que a omissão praticada pela recorrente superou em muito os R\$ 18.267.062,01, apurados pela autoridade fiscal.

Da questão relacionada ao PIS e a COFINS e a tributação monofásica

Segundo a recorrente, nos termos dos artigos 49 e 50 da Lei nº 10.833, de 2003, em relação ao PIS e a Cofins há exigência monofásica cobrada da Indústria, não lhe podendo ser exigido tais valores.

Na data do fato gerador assim dispunha os artigos citados que foram revogados pela Lei nº 11.727, de 2008:

"Art. 49. A contribuição para o PIS/PASEP e a Cofins devidas pelos importadores e pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nas posições 22.01, 22.02, 22.03 (cerveja de malte) e no código 2106.90.10 Ex 02 (preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebida refrigerante), todos da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, serão calculadas sobre a receita bruta decorrente da venda desses produtos, respectivamente, com a aplicação das alíquotas de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) e 11,9% (onze inteiros e nove décimos por cento). (Redação dada ao caput pela Lei nº 10.865, de 30.04.2004, DOU 30.04.2004 - Ed. Extra, com efeitos a partir de 01.05.2004)"

Art. 50. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS em relação às receitas auferidas na venda:"

"I - dos produtos relacionados no art. 49, por comerciantes atacadistas e varejistas, exceto as pessoas jurídicas a que se refere o art. 2º da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996;"

De forma expressa, o inciso I do artigo 50, se reportando ao artigo 49 da Lei nº 10.833, de 2003, vigente à época, excluía da tributação monofásica as empresas do SIMPLES, cujas alíquotas a serem aplicadas sobre a base de cálculo permaneceu sendo àquelas indicadas na Lei nº 10.833, de 2003, critério este que também foi observado no artigo 2º, parágrafo único, da Lei nº 10.147, de 2000, no que diz respeito aos produtos de higiene.

Destaco, por fim, que não houve recurso em relação à exclusão do SIMPLES, até porque, com o encerramento da empresa, conforme registrado à fl. 742, tem-se, neste ponto, perda de objeto.

Da responsabilidade atribuída aos sócios

Na proposta de voto que apresentei em sessão não tinha examinado a questão da responsabilidade atribuída aos sócios da empresa por estes não terem sido cientificados e, por consequência, a meu juízo, em relação a eles, não havia se instaurado o processo administrativo.

Apesar da minha posição, entendeu o colegiado que a matéria deveria ser enfrentada verificando se o termo que imputa responsabilidade a este preenche os pressupostos legais, procurando evitar, em tese, equívoco quando da execução do acórdão que poderia

resultar no entendimento de que fora mantida a imputação de responsabilidade aos sócios pela prática de atos ilícitos.

Não se pode confundir os fatos que desencadeiam a aplicação da regra-matriz de incidência tributária, resultando na obrigação de pagar tributo pelo sujeito passivo indicado no artigo 121, I e II, do CTN, com os fatos que desencadeiam a incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária de terceiro por atos ilícitos, indicados nos artigos 135 e 137 do CTN. São duas normas distintas com pressupostos de fato e sujeitos próprios.

Na regra-matriz de incidência tributária tem-se como suporte fático atos lícitos (por exemplo auferir renda que desencadeia a obrigação de pagar imposto de renda). Por sua vez, na regra-matriz de responsabilidade tributária de terceiro por violação do dever de conduta tem-se como suporte fático atos ilícitos, geralmente praticados em momento diverso do fato gerador, que acarretam o inadimplemento da obrigação tributária pelo devedor principal.

A regra-matriz de responsabilidade tributária de terceiro, fundada na prática de atos ilícitos, é composta dos seguintes elementos:

5.1. Critério material

Praticar atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias pelo contribuinte que integra a relação jurídico-tributária (sujeito passivo).

5.2. Critério espacial

Local da prática do ato irregular.

5.3. Critério temporal

Momento em que o ato foi praticado.

5.4. Critério pessoal

O agente que praticou o ato.

5.5. Critério quantitativo

O valor da importância que resultou inadimplida em face do ilícito praticado pelo terceiro.

Ao se imputar responsabilidade tributária a terceiro pela prática de ato ilícito a consequência resultante é de natureza sancionatória, daí a necessidade de identificar o infrator, descrever a conduta ilícita com dimensão *ad valor*, data, local e o nexo causal da conduta ilícita com o não pagamento dos tributos devidos¹, elementos estes que são essenciais ao exercício do direito de defesa, inclusive no que diz respeito aos limites da responsabilidade apurada, que não foram observados no termo de verificação fiscal, na parte que imputou responsabilidade às pessoas nele indicadas, sócios da autuada.

No Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, o STF assentou que *"o 'terceiro' só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios... e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte"* e que há necessidade de resguardo da *"pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter que responder pelo tributo devido pela sociedade"*. Assim, ao fazer referência a *"deveres próprios e pessoalidade entre o ilícito e a consequência"*, em se tratando as hipóteses previstas nos artigos 135 e 137 de sanção, ainda que de natureza tributária, esta não pode ir além da pessoa do infrator.

Desta forma, nos casos em que o contrato social prevê que a administração da empresa será exercida, de forma geral, por todos os sócios, há que se identificar o autor da conduta ilícita que acarretou no inadimplemento do crédito tributário, sob pena de se atribuir responsabilidade pelo simples fato da pessoa contar do contrato social, sem que tenha praticado qualquer infração. Sobre o tema já escrevi em voto que analisei a matéria:

"Como o ilícito não pode se desligar da pessoa de seu agente, nos casos em que o contrato social contenha cláusula genérica prevendo a gestão da empresa a todos os sócios, em caso de conduta ilícita faz-se necessário identificar o seu agente e os atos em que atuou. Dito de outra forma, a responsabilidade decorrente de norma sancionatória não pode se desprender e nem extrapolar os limites da conduta do agente infrator. A contrário senso seria punir todos, de forma objetiva, pela conduta de um ou de alguns. Não é por outra razão que o STF, no Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, indica a necessidade de resguardo da *"pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter que responder pelo tributo devido pela sociedade"*.

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

Quanto aos limites da responsabilidade imputada a terceiro pela prática de ato ilícito, dado o caráter sancionador desta imputação, como dito anteriormente, há que se identificar: a) a conduta ilícita; b) a dimensão da ilicitude; c) a data em que foi praticada; d) o nexa da conduta e da dimensão da ilicitude com o não pagamento dos tributos e e) o autor da conduta cuja consequência resultou no não pagamento pelo devedor principal.

O nexa causal entre o ilícito praticado e o tributo inadimplido decorre da necessidade de se pautar os limites da responsabilidade do terceiro que não pode ser chamado a pagar todos os tributos eventualmente devidos por uma empresa, mas sim aqueles cujo inadimplemento não foi satisfeito em virtude de sua conduta ilícita. No caso concreto, o termo de verificação fiscal, por não ter identificado e delimitado a extensão do ilícito, também não

identificou o nexos causal entre a conduta dos terceiros, a quem imputou co-obrigação, e o inadimplemento do tributo.

Questão a ser enfrentada é se a "responsabilidade pessoal" atribuída ao terceiro, de que trata o artigo 135, do CTN, exclui a responsabilidade do contribuinte direto.

No momento em que se reconhece a existência de um "contribuinte direto", sujeito passivo, tem que se admitir que sobre o ato praticado por este, mediante ação de seu gerente que agiu com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, houve incidência da regra-matriz tributária, pois do contrário não poderíamos falar em crédito tributário.

Nestas circunstâncias, é preciso distinguir quem praticou o ato característico do fato gerador e quem praticou o ato sobre o qual incide a regra-matriz de responsabilidade tributária de terceiro por ato ilícito. Se a empresa vendeu mercadoria ou prestou serviços e seu diretor desviou o produto destas transações, a responsabilidade atribuída a este não exclui a responsabilidade da pessoa jurídica de responder pelos tributos decorrentes da transação. Por outro lado, vamos imaginar a situação hipotética em que o preposto ou empregado furta mercadorias da empresa e vende a terceiros. Neste caso a pessoa jurídica não pratica a conduta correspondente ao fato gerador. Quem vendeu a mercadoria e auferiu renda foi quem furtou-a, não havendo o que se falar em responsabilidade da pessoa jurídica que nestas circunstâncias não se inclui na condição de sujeito passivo, quer sob a forma de contribuinte ou de responsável.

Na linha do que defendemos encontra-se a lição de Hugo de Brito Machado que ao comentar o artigo 135 do CTN destaca: "dizer que são pessoalmente responsáveis as pessoas que indica não quer dizer que a pessoa jurídica fica desobrigada. A presença do responsável, daquele a que é atribuída a responsabilidade tributária nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, não exclui a presença do contribuinte"².

Em oposição ao nosso entendimento encontra-se boa parte da melhor doutrina. Sobre o assunto, observa-se a lição de Paulo de Barros Carvalho:

"As situações acima relacionadas desencadeiam as implicações jurídicas estipuladas pelo art. 135 do Código Tributário Nacional, respondendo o administrador pessoalmente pelos débitos tributários a cujo surgimento deu causa. Ainda que, eventualmente a sociedade beneficie-se de tais atos, competirá ao administrador responder pessoalmente pela obrigação. A relação jurídica de responsabilidade tributária não se altera em função da sociedade ter-se beneficiado do ato ilícito, pois inexistente previsão legal neste sentido. Para os fins da relação existente entre o Fisco e o responsável, o benefício usufruído pela sociedade é irrelevante, não havendo solidariedade nem subsidiariedade, mas somente obrigação pessoal do administrador pelo pagamento do valor correspondente ao tributo e penalidades pecuniárias"³.

Maria Rita Ferragut, por sua vez, ao tratar da matéria, lança e responde a seguinte pergunta:

"Ser pessoalmente responsável significa que a responsabilidade é pessoal, solidária ou subsidiária?"

Não temos dúvida em afirmar que ela é pessoal. O terceiro responsável assume individualmente as consequências advindas do ato ilícito por ele praticado, ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica, realizadora do fato tributário de qualquer obrigação. O sujeito passivo que realizou o evento sequer chega a participar da relação jurídica tributária.

Assim, a responsabilidade é pessoal, e não é subsidiária ou solidária"⁴.

Na mesma linha, Andréa M. Darzé cita Aliomar Baleeiro⁵ e Alberto Xavier⁶, e assim se posiciona sobre o tema:

"Da prática de qualquer dos atos ilícitos discriminados no artigo 135, devidamente relatado pela linguagem das provas, a obrigação de pagar tributos passa a recair integral e exclusivamente sobre a pessoa do infrator, deixando de existir fundamento para a válida exigência do devedor original. Em contrapartida, caso já exista no ordenamento norma individual e concreta na qual o contribuinte figure como devedor, surge a necessidade de revogá-la."

"A exclusão do dever do realizador do fato jurídico tributário é justamente uma das consequências jurídicas da certificação do ato ilícito tendente a impedir ou dificultar, voluntariamente, a constituição do crédito contra o seu devedor originário. A outra, obviamente, é a imputação do débito ao infrator."

Em termos mais diretos, a aplicação da norma sancionatória implica na anulação do crédito já lançado contra o contribuinte ou impede o seu lançamento, por força da influência sintática que produz relativamente ao enunciado da sujeição passiva da regra-matriz em sentido amplo"⁷.

A posição da doutrina acima indicada não nos parece oferecer a melhor interpretação da norma. Não há como sustentar a posição de Rita Ferragut, por exemplo, quando afirma que "o sujeito passivo que realizou o evento sequer chega a participar da relação jurídica tributária."

Imaginemos, por exemplo, situação em 31 de dezembro em que a pessoa jurídica não apura imposto a pagar e, posteriormente, em procedimento de fiscalização, lavra-se contra ela auto de infração para exigir-lhe a quantia de R\$ 1.000.000,00 a título de IRPJ e CSLL, correspondente ao citado ano-calendário. Até a data em que foi lavrado o auto de infração as pessoas indicadas no artigo 135 do CTN não tinham praticado quaisquer atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Ato contínuo, apresentada impugnação pela empresa, instaura-se processo administrativo e oito anos depois é proferida decisão definitiva mantendo o lançamento, que atualizado chega a R\$ 2.000.000,00. Antevendo a inscrição em dívida ativa e execução judicial, um dos sócios, que sequer guardava tal condição na época da notificação do auto de infração, para evitar o pagamento, retira do caixa

⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro 2009. Noeses. 2ª p. 118-119.

⁵ BALEEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1995, p. 755.

⁶ XAVIER, Alberto. Contribuinte responsável no imposto de renda sobre juros pagos a residentes no exterior. Revista de Direito Tributário. São Paulo. Revista dos Tribunais, v. 15, nº 55, jan./mar. 1991, p. 93-94.

⁷ DARZÉ, Andréa M. Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo. Noeses 2010, p. 179.

da empresa exatamente o valor do débito, apropriando-se dos recursos, sem que a pessoa jurídica tenha condições de adimplir com o crédito tributário. Neste caso, não há como negar a existência de relação jurídico-tributária entre a empresa e Fisco. A norma tributária que incidiu sobre os fatos produziu efeitos, tanto assim o é que o crédito foi regularmente constituído. O desvio dos recursos oito anos mais tarde, cujo nexos causal resultou na impossibilidade da empresa de pagar os tributos lançados no passado, não faz desaparecer a relação jurídico-tributária existente entre a pessoa jurídica e o Fisco. O que surgiu com o comportamento do sócio que desviou os recursos foi uma nova relação jurídico-tributária de caráter sancionatório tendo como pressuposto de fato o desvio dos recursos, como sujeito passivo o sócio que desviou, como nexos causal a impossibilidade da empresa de pagar os tributos e como grandeza material o valor crédito inadimplido, até o limite dos recursos desviados.

Igualmente, não concordamos com a posição de Andréa Darzé quando afirma que em tais situações, "caso já exista no ordenamento norma individual e concreta na qual o contribuinte figure como devedor, surge a necessidade de revogá-la." A obrigação que decorre da norma individual e concreta entre o contribuinte e o Fisco, caracterizada pelo lançamento, permanece no sistema e se extinguirá juntamente com o crédito dela decorrente. A prosperar a tese da necessidade de revogação da norma individual e concreta entre o contribuinte e o Fisco, se o terceiro responsável não adimplir o crédito tributário, na hipótese da empresa, em momento posterior, vir a adquirir condições de suportar o débito para com o Fisco, resultaria na impossibilidade de exigência em relação a ela, pois a norma individual e concreta estaria revogada. O Direito, como ciência que é, não admite interpretações desprovidas de razoabilidade.

Em resumo, a responsabilidade tributária de terceiro pela prática de ato ilícito não decorre do simples inadimplemento do tributo, mas sim de conduta ilícita que dever ser devidamente descrita, com identificação de seu agente e do nexos causal entre a conduta ilícita e o não pagamento do tributo, circunstâncias que não foram verificadas no caso concreto.

ISSO POSTO, voto por acolher a preliminar de decadência em relação aos fatos ocorridos no mês de janeiro de 2005 e, no mérito, de ofício, excluir a sujeição passiva dos coobrigados e negar provimento ao recurso do contribuinte.

assinado digitalmente
MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA