



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 19515.001263/2009-19  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-002.954 – 1ª Turma  
**Sessão de** 03 de julho de 2017  
**Matéria** Responsabilidade Tributária  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** DENWA - VÍDEO, FOTO, SOM, COMÉRCIO IMPORTAÇÃO LTDA.  
(Responsável Tributário: ALBERTO MUCCIOLO)

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2004, 2005

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 separação 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 separação 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Ausente, momentaneamente, o conselheiro Luís Flávio Neto.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial relativamente à anulação de Termo de Sujeição Passiva que atribuía responsabilidade tributária pelos débitos apurados junto à empresa acima identificada.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1101-00.736, de 08/05/2012, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, entre outras questões, decidiu por maioria de votos anular o Termo de Sujeição Passiva lavrado contra Alberto Mucciolo, para o qual foi imputada responsabilidade solidária relativamente aos débitos apurados junto à empresa Denwa - Vídeo, Foto, Som, Comércio e Importação Ltda.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ

Exercício: 2004, 2005.

OMISSÃO DE RECEITA. EXTRATOS BANCÁRIOS. HISTÓRICOS. PROVA.

Históricos de créditos nas contas correntes, indicando que se trata de pagamento de operações mercantis, são elemento de prova de que os ingressos correspondem a receitas da empresa.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Exercício: 2004, 2005.

OMISSÃO DE RECEITA. ELEMENTOS DE PROVA. EXTRATOS BANCÁRIOS.

Extratos bancários que revelam, nos históricos dos lançamentos à crédito nas contas correntes, tratarem-se de pagamento de venda são provas diretas das receitas auferidas pela empresa, ainda mais quando associados a circularização que confirma as operações mercantis.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2006, 2007

RECURSO VOLUNTÁRIO. CONTESTAÇÃO DOS FATOS. AUSÊNCIA.

Se o contribuinte não contesta os fatos sustentados na autuação, não cabe ao julgador fazê-lo.

SONEGAÇÃO. ELEMENTOS DE PROVA.

Restando demonstrado que o contribuinte deixou de registrar expressivas compras e respectivos pagamentos, resta demonstrada a sonegação de fatos tributáveis ao Fisco, cabendo a aplicação da multa de 150%.

CONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

Não é possível analisar a constitucionalidade de leis, ou adequação das leis ao CTN, em processo administrativo. As leis têm presunção de constitucionalidade e devem ser aplicadas pela Administração, salvo determinação em contrário da Justiça.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 135 DO CTN.

A responsabilidade prevista no art. 135 do CTN é subsidiária, de sorte que apenas surge quando demonstrada a impossibilidade de cobrança da dívida do devedor.

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. ART. 124 DO CTN.

A responsabilidade prevista no art. 124 do CTN não se aplica a tributos como IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, nos quais o pólo passivo é constituído unicamente pelo contribuinte. Só é possível haver a incidência do art. 124 do CTN se as pessoas estiverem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador.

## TERMOS DE SUJEIÇÃO PASSIVA. NULIDADE.

É nulo o termo de sujeição passiva lavrado sem amparo na legislação.

## ARTIGO 124 DO CTN.

O art. 124 ao mencionar "interesse comum" diz interesse idêntico e isso significa que para serem solidários as pessoas precisam co-realizar o fato gerador.

## ARTIGO 135 DO CTN.

Uma das possibilidades de responsabilização de gerentes, com base no art. 135 do CTN, é que o débito tributário decorra de sonegação, que o gerente tenha estado na administração da empresa no momento em que ocorreu a sonegação, e que não seja possível cobrar da empresa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício; 2) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário de Denwa Vídeo Foto, Som, Comércio e Importação; 3) por maioria de votos ANULAR o termo de sujeição passiva, divergindo os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e João Carlos de Figueiredo Neto, que negavam provimento ao recurso voluntário de Alberto Mucciolo; 4) por unanimidade de votos, NÃO CONHECER da petição de Yoshe Sugahara Ishii. Fará declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto à anulação do Termo de Sujeição Passiva que atribuía responsabilidade tributária a Alberto Mucciolo pelos débitos apurados junto à empresa Denwa - Vídeo, Foto, Som, Comércio e Importação Ltda.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

- o acórdão recorrido merece reforma por adotar interpretação divergente daquela adotada, em casos semelhantes, por outras Turmas e Câmaras do CARF;

DAS DIVERGÊNCIAS QUANTO À INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 124, I DO CTN (PRIMEIRA DIVERGÊNCIA); DOS ARTIGOS 11, 59 E 60, DO DECRETO Nº 70.235/72 (SEGUNDA DIVERGÊNCIA) E DO ARTIGO 135, II E III DO CTN (TERCEIRA DIVERGÊNCIA).

- primeiramente divergiu a Câmara julgadora do entendimento esboçado pela 3ª C do 2º CC e da 8ª C do 1º CC ao entender que os Termos de Sujeição Passiva seriam nulos por erro no enquadramento legal ao indicar como fundamento o art. 124, I, do CTN:

Acórdão nº 203-11329

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA. 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.

[...]

Acórdão nº 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.

- os acórdãos paradigmas, ao contrário do entendimento esposado pela Câmara Julgadora, entenderam que demonstrada a interposição de pessoas na constituição da pessoa jurídica, cabível a inclusão dos sócios de fato na sujeição passiva do crédito tributário com fundamento no art. 124, I do CTN, como ocorreu no caso em debate. Portanto, correto o lançamento, não havendo que se falar em erro no enquadramento legal;

- entretanto, ainda que se entenda que a indicação do art. 124, I, do CTN como fundamento para a validade dos termos de sujeição passiva poderia ser complementada ou mesmo estava equivocada, errou a Câmara julgadora ao anular o Auto;

- ao assim decidir, também divergiu o acórdão recorrido da E. CSRF a qual esboçou entendimento no sentido de que, ainda que se verifique que a capitulação errônea ou insuficiente/imprecisa do auto de infração, ou ate mesmo a ausência de enquadramento legal, tais irregularidades não são suficientes para provocar a 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;

- eis as ementas dos referidos julgados:

Acórdão CSRF/02-02.301

Ementa: 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. [...]

Acórdão CSRF/01-04.780

Ementa: 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.

- os acórdãos paradigmas deixam claro que, ainda que reste configurada a generalidade da capitulação legal indicada, ou até mesmo a ausência desta, não há que se falar em nulidade se o contribuinte compreendeu a acusação fiscal e dela se defendeu, como ocorreu nos autos no caso dos responsáveis solidários;

- posição contrária foi acolhida pelo acórdão recorrido, que anulou o lançamento quanto aos responsáveis legais, sem comprovar o prejuízo sofrido por estes em seu direito de defesa, por suposto erro no enquadramento legal da infração;

- por fim, o acórdão recorrido também divergiu do acórdão n. 108-08467 e do acórdão n. 101-96145 em relação à natureza da responsabilidade prevista no art. 135, II e III, do CTN, ao afirmar categoricamente que se trata de uma responsabilidade subsidiária, a depender da impossibilidade de pagamento da dívida por parte da empresa. Com efeito, o acórdão recorrido entendeu que "a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN é subsidiária, de sorte que apenas surge quando demonstrada a impossibilidade de cobrança da dívida do devedor" e que "não seja possível cobrar da empresa";

- em sentido contrário, o Acórdão nº 108-08467 aduz que "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." O acórdão paradigma encontra-se alinhado com a jurisprudência do C. STJ, firmada em sede de recursos repetitivos, segundo a qual é solidária (e não subsidiária) a responsabilidade dos administradores em caso de encerramento irregular da atividade empresarial e violação à lei (art. 135, III, do CTN);

- também em sentido contrário ao acórdão recorrido encontra-se o Acórdão paradigma n. 101-96145, segundo o qual "são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. A dissolução irregular da empresa acarreta a responsabilidade pessoal de que trata o art. 135 do CTN. Respondem pelo crédito tributário os verdadeiros sócios da pessoa jurídica, pessoas físicas, acobertados por terceiras pessoas ("laranjas") que apenas emprestavam o nome para que eles realizassem operações em nome da pessoa jurídica, da qual tinham ampla procuração para gerir seus negócios e suas contas-correntes bancárias";

- a fiscalização concluiu, no caso em apreço, pela ocorrência de fraude e pela incidência de multa qualificada de 150%, especialmente em virtude da violação à lei por parte do Sr. Alberto Mucciolo, que era quem de fato operava a empresa autuada. Concluiu a

fiscalização, ainda, que a empresa já não era mais encontrada em seu domicílio fiscal. A Súmula 435 do STJ é esclarecedora nesse ponto (encerramento irregular):

"Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente".

- além disso, ao contrário do que afirma o r. acórdão ora embargado, o art. 135 trata de uma responsabilidade solidária. O elemento subjetivo é o dolo gênero, logo, envolve dolo ou culpa. Em relação ao fato gerador, este pode ser anterior à infração à lei. Se o lançamento de ofício é feito com multa qualificada, ocorre a responsabilidade solidária de que trata o art. 135, em relação aos sócios administradores à época do fato gerador. Se a pessoa jurídica foi constituída por meio de interpostas pessoas, o lançamento deve ser com multa qualificada e os reais administradores respondem solidariamente com a pessoa jurídica. A dissolução irregular também configura hipótese de que trata o art. 135. Configura-se dissolução irregular a baixa nos órgãos de registro, quando são apurados débitos posteriormente, pois houve infração à lei societária;

- observa-se, portanto, que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. Se a pessoa jurídica foi constituída por interpostas pessoas, o lançamento das infrações apuradas deve ser com multa qualificada, pois foram alteradas características do fato gerador (sujeito passivo). Nesse caso, os reais administradores também respondem solidariamente com a pessoa jurídica;

- uma vez evidenciada a divergência jurisprudencial apontada, afiguram-se presentes os requisitos de admissibilidade do Recurso Especial por divergência devendo o presente recurso ser conhecido e processado;

- passa-se a demonstrar doravante as razões pelas quais merece ser adotado o entendimento exarado nos paradigmas, reformando-se o julgado hostilizado;

#### DOS FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO. DA INCIDÊNCIA NA HIPÓTESE DO ART. 124, I, DO CTN E DA AUSÊNCIA DE NULIDADE QUANTO AO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO

- a fundamentação da responsabilidade no art. 124, I, do CTN não está equivocada e, ainda que a Câmara julgadora considerasse recomendável a citação de algum outro dispositivo legal, temos a presença de todos os elementos essenciais à validade do Auto de Infração;

- comprovou-se no caso o que se denomina de "solidariedade de fato" em virtude do interesse comum que as pessoas arroladas tem nos fatos geradores apurados pela fiscalização;

- como bem demonstrado pela fiscalização, o responsável tributário agia por meio de testas-de-ferro ou laranjas (os sócios formais da empresa em questão), sendo inquestionável, portanto, seu interesse na situação em tela;

- neste sentido, cita-se:

Acórdão CSRF/01-05.543

[...]

SOCIEDADE DE FATO — evidenciada a existência de vários beneficiários do ilícito, organizados sobre a gerência do principal interessado, configura-se a sociedade de fato e a imputação de responsabilidade tributária por força do interesse comum (art. 124, I, do CTN). [...]

- assim, patente a correção do enquadramento legal adotado pela fiscalização;

- note-se, ainda, que a necessidade de responsabilização solidária da pessoa física enumerada restou exaustivamente comprovada pela análise minuciosa de cada ação perpetrada, conforme a contundente Declaração de Voto da Eminente Conselheira Edeli Pereira Bessa (transcrição contida no recurso);

- nas sociedades em comum — configurada a situação de uma sociedade de fato, isto é, existente de fato, mas não constituída formalmente, aplica-se o art. 990 do Código Civil, combinado com o art. 124, inciso I, do CTN. Na hipótese de extinção de sociedade regular que continua a exercer suas atividades por meio dos sócios, pode ser caracterizada uma sociedade em comum, o que, por força do art. 1.036 do Código Civil, combinado com o art. 124, inciso I, do CTN, permite atribuir responsabilidade solidária e ilimitada aos sócios;

- contudo, ainda que se admita a necessidade de indicação de outro dispositivo legal, temos que mesmo assim o lançamento não poderia ser considerado nulo, pois segundo resulta da disciplina dos arts. 59 c/c 60 do Decreto n. 70.235/72, a notificação e demais termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos nas situações lá previstas;

- sobre a matéria, a jurisprudência desta CSRF, de longa data, firmou orientação no sentido de que "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" (Acórdão: CSRF/02-02.301);

- o art. 11 do Decreto 70.235/72 estabelece os requisitos obrigatórios da notificação de lançamento fiscal;

- o voto condutor do acórdão guerreado decidiu por anular o AI quanto ao termo de atribuição de responsabilidade tributária sob o argumento de que houve erro no enquadramento legal da infração, pois o art. 124, I, do CTN não permite a inclusão de pessoas físicas como responsáveis solidários;

- sucede que da leitura detida do Termo de Verificação Fiscal e dos Termos de atribuição de responsabilidade tributária, conclui-se, indubitavelmente, que tudo está em plena conformidade com o que estabelece o Decreto nº 70.235/72;

- a descrição dos fatos, bem assim a metodologia utilizada para cálculo e constituição do crédito tributário encontram-se satisfatoriamente postas nos autos. Do mesmo modo, os fundamentos legais que sustentam a constituição da exação estão precisamente explicitados;

- ressalte-se que o responsabilizado pelo débito demonstrou pleno entendimento das afirmações feitas pela fiscalização, combatendo inclusive as situações fáticas descritas no Termo de Verificação Fiscal como o fito de elidir a responsabilidade solidária pelo

tributo devido. Desta forma, tendo o responsável solidário se defendido nos autos do processo administrativo demonstrando conhecer todas as acusações que lhe foram feitas não há que se falar em nulidade;

- não se vislumbra a ocorrência de prejuízo à defesa da contribuinte neste processo, pelo que a decretação da nulidade representa a desnecessária movimentação da máquina pública, com o dispêndio de recursos do erário, para a repetição de atos administrativos válidos, perfeitos e eficazes;

- ressalte-se ainda que se vício houve, este deve ser considerado de natureza formal, uma vez que ocorreu na exteriorização do ato e não na ocorrência do fato gerador nem na situação de fato que levou à responsabilidade das pessoas físicas arroladas;

DA INCIDÊNCIA DO ART. 135, II E III DO CTN. DA JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STJ, FIRMADA EM SEDE DE RECURSOS REPETITIVOS, ACERCA DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA (E NÃO SUBSIDIÁRIA) DOS ADMINISTRADORES EM CASO DE ENCERRAMENTO IRREGULAR DA ATIVIDADE EMPRESARIAL E DE VIOLAÇÃO À LEI (ART. 135, III, DO CTN). DO PARECER PGFN/CRJ/CAT/Nº55/2009, QUE ESGOTA A DISCUSSÃO DA MATÉRIA.

- cumpre à Fazenda Nacional, primeiramente, transcrever as seguintes conclusões da fiscalização:

Restando para a fiscalização apenas a alternativa de considerar como interposição de pessoa, responsabilizando solidariamente o citado procurador, qualificando-o como sócio de fato da empresa, levando-se em conta que o mesmo usou os poderes que lhe foram outorgados com visível infração à lei, promovendo vultosas transações comerciais, com suposto embasamento no registro social e nos documento fiscais da autuada, as quais foram omitidas das declarações de rendimentos da empresa, de forma a não permitir que fossem, tais transações, alcançadas pela tributação dos tributos federais, portanto com dolo.

- confira-se, ainda, a afirmação da sócia formal da empresa (laranja), Sra. Yoshie Sugahara Ishii, na petição de fls. 1945/1946, apresentada em 05/01/2010:

No dia 15/12/2009, compareci na sede da Receita Federal/DERAT-SPO/DICAT/EQCOB à Rua Luiz Coelho, 197 — São Paulo/SP, e lá na presença do atendente, tomei CIÊNCIA de fato do processo.

Informou ao atendente que, não podia ser responsabilizada pelos débitos constante no processo, pelo motivo de não ser sócia da empresa, o verdadeiro sócio responsável é o Sr. ALBERTO MUCCILO. Comentei ao atendente, que eu nunca assinei nenhum documento perante a RECEITA FEDERAL, nem outras repartições públicas.

O fato é que conheço o Sr. Alberto Mucciolo, há mais de trinta anos. Ele me visitou, e alegando problema de saúde, me pediu um favor. Pediu se eu poderia entrar na sociedade por um período de dois meses. Disse também, que não me prejudicaria em nada. Pela amizade aceitei, logo em seguida, saí da sociedade."

- além das conclusões acima transcritas, que demonstram cabalmente a violação à lei, hipótese de responsabilização prevista no art. 135, III, do CTN, vale lembrar que a empresa autuada declarou-se inativa, mas continuou exercendo sua atividade por meio do sócio de fato, implicando naturalmente o encerramento irregular da atividade empresarial. O C. STJ, a seu turno, já pacificou o entendimento, em sede de recursos repetitivos, no sentido de que configura hipótese de que trata o art. 135, a dissolução irregular. A Súmula 435 do STJ pacificou o entendimento no tocante à pessoa jurídica não localizada caracterizar dissolução irregular:

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

- acrescente-se, ainda, que a fiscalização concluiu, no caso em apreço, pela ocorrência de fraude e pela incidência de multa qualificada de 150%, especialmente em virtude da violação à lei por parte do Sr. Alberto Mucciolo, que era quem de fato operava a empresa autuada. Concluiu a fiscalização, ainda, que a empresa já não era mais encontrada em seu domicílio fiscal, configurando nítido encerramento irregular das atividades;

- além disso, ao contrário do que afirma o r. acórdão ora embargado, o art. 135 trata de uma responsabilidade solidária. O elemento subjetivo e o dolo gênero, logo, envolve dolo ou culpa. Em relação ao fato gerador, este pode ser anterior à infração à lei. Se o lançamento de ofício é feito com multa qualificada, ocorre a responsabilidade solidária de que trata o art. 135, em relação aos sócios administradores à época do fato gerador. Se a pessoa jurídica foi constituída por meio de interpostas pessoas, o lançamento deve ser com multa qualificada e os reais administradores respondem solidariamente com a pessoa jurídica. A dissolução irregular também configura hipótese de que trata o art. 135;

- observa-se, portanto, que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador. Se a pessoa jurídica foi constituída por interpostas pessoas, o lançamento das infrações apuradas deve ser com multa qualificada, pois foram alteradas características do fato gerador (sujeito passivo). Nesse caso, os reais administradores também respondem solidariamente com a pessoa jurídica;

- como já decidido pelo CARF, a infração à lei, a que se refere o art. 135 do CTN, não se resume à mera inadimplência, mas a todo um conjunto de procedimentos fraudulentos comprovados nos autos, desde a retirada meramente formal do quadro societário com introdução de interpostas pessoas, a mudança de endereço para lugar onde nunca veio a funcionar a empresa, culminando com a utilização das contas-correntes da sociedade para a movimentação de vultosos recursos, ocultando-os do Fisco e sem o pagamento dos tributos devidos;

- a jurisprudência administrativa tem admitido a sujeição passiva dos administradores como responsáveis, quando demonstrado, como no presente caso, sua participação direta na prática das infrações (ementas transcritas);

- em relação à tese desenvolvida no acórdão recorrido, segundo a qual seria necessário demonstrar a impossibilidade de cobrança da dívida da empresa devedora (RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA), cumpre à Fazenda Nacional transcrever parte do

PARECER PGFN/CRJ/CAT/Nº55/2009, que analisou a questão com muita propriedade (transcrição contida no recurso);

- por todo o exposto, requer a União o provimento do presente recurso, para restabelecer em sua integralidade o lançamento, uma vez que não se verifica no caso qualquer hipótese legal para declaração de nulidade do Termo de Sujeição passiva lavrado;

- em caráter subsidiário, ainda que se entenda pela ocorrência de vício no lançamento, requer a Fazenda Nacional que este seja declarado de natureza formal.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial** da PGFN, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 08/07/2015, admitiu o recurso especial com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

Aludido Recurso Especial, interposto tempestivamente pela Fazenda Nacional, está manejado em relação às matérias “responsabilidade tributária (art. 124, inciso I, do CTN)”, “erro de enquadramento legal” e “responsabilidade tributária (art. 135 do CTN)”, assim ementadas e decididas no Acórdão recorrido:

[...]

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente logrou êxito em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial.

Com relação à primeira matéria, “responsabilidade tributária (art. 124, inciso I, do CTN)”, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

O acórdão recorrido considerou que, para o “sócio de fato”, não caberia a aplicação do art. 124 do CTN; já um dos acórdãos paradigmas (Acórdão nº 108-08.467, de 2005), de modo diametralmente oposto, entendeu que é possível dita aplicação, juntamente com o art. 135, inciso III, do CTN (este último artigo também constou do acórdão recorrido).

No que se refere à segunda matéria, “erro de enquadramento legal”, como se subordina ao eventual não acolhimento da primeira matéria, e tendo sido esta acolhida, deixa-se de considerá-la. Fosse o caso, porém, de analisá-la, não seria acolhida, uma vez que, no acórdão recorrido, a anulação do termo de sujeição passiva se deu pela suposto não atendimento às condições pretensamente exigidas pelos arts. 124 (“as pessoas estarem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador”) e 135 (“estar demonstrada a impossibilidade de cobrança da dívida do devedor”) do CTN, e não por “erro de enquadramento legal”.

Por fim, no tocante à terceira matéria, “responsabilidade tributária (art. 135 do CTN)”, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Processo nº 19515.001263/2009-19  
Acórdão n.º **9101-002.954**

**CSRF-T1**  
Fl. 13

---

O acórdão recorrido considerou que a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN é subsidiária, devendo ficar demonstrada a impossibilidade de cobrança da dívida do devedor; já um dos acórdãos paradigmas (Acórdão nº 108-08.467, de 2005), de modo diametralmente oposto, entendeu que dita responsabilidade é solidária.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização das divergências de interpretação suscitadas.

Em 12/11/2015 e 13/11/2015, respectivamente, a contribuinte (pessoa jurídica) e o responsável tributário foram intimados do Acórdão nº 1101-00.736, do recurso especial da PGFN, e do despacho que admitiu esse recurso, mas nenhum deles apresentou contrarrazões e nem recurso especial.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) sobre fatos geradores ocorridos nos anos calendário de 2004 e 2005.

A controvérsia que chega a essa fase de recurso especial diz respeito à divergência jurisprudencial em relação à anulação do Termo de Sujeição Passiva que atribuía responsabilidade tributária a Alberto Mucciolo pelos débitos apurados junto à empresa Denwa - Vídeo, Foto, Som, Comércio e Importação Ltda.

O acórdão recorrido, entre outras questões, decidiu por maioria de votos anular o referido Termo de Sujeição Passiva, com o entendimento de que a responsabilidade tributária, nesse caso, não encontraria amparo nem no art. 124, I, do CTN, e nem no art. 135, II e III, do mesmo diploma legal.

A aplicação dos referidos dispositivos foi afastada com o argumento de que a incidência do art. 124 do CTN só ocorre se as pessoas estiverem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, se elas co-realizam o fato gerador; e de que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN é subsidiária, de sorte que apenas surge quando demonstrada a impossibilidade de cobrança da dívida do devedor (no caso, da pessoa jurídica).

A PGFN pretende reverter essa decisão, para fins de restabelecer a responsabilidade tributária de Alberto Mucciolo.

O relatório constante do acórdão recorrido explicita bem o contexto em que se deu a autuação fiscal, bem como a imputação de responsabilidade tributária solidária à referida pessoa:

[...] Conforme relatório, o contribuinte apresentou declaração pelo Simples para o ano de 2003 e declaração de inatividade para os anos de 2004 e 2005. Mas, foi constatada vultosa movimentação financeira e expressivas vendas. A fiscalização diz que o contribuinte só apresentou os extratos bancários, não apresentando os demais documentos e livros, nem prestando esclarecimentos. Consigna que foi lavrada autuação referente ao ano de 2003, dentro da sistemática do Simples, com base nos extratos bancários. Informa que para os anos de 2004 e 2005 o lançamento adotará a sistemática do lucro arbitrado, pois a empresa não apresentou os livros e documentos, razão pela qual solicita autorização para o arbitramento.

Adiciona que a empresa não é encontrada no seu domicilio fiscal e seus sócios não foram localizados. Explica que um advogado se apresentou para representar os sócios com base em uma procuração de uma das sócias da empresa, sendo este advogado que apresentou os extratos. Informa estes extratos permitiram quantificar as receitas omitidas e

permitiram identificar procurador que movimentava as contas bancárias, nas quais ingressaram R\$ 125 milhões nos 3 anos, enquanto a empresa declarou apenas ínfimos valores relativos a 2003 e se declarou sem atividade em 2004 e 2005.

Em 14/04/2009, é lavrado termo de verificação, descrevendo os fatos (proc. fls. 1268 a 1281).

No termo, a fiscalização diz que foi ao local da sede da empresa, conforme domicílio fiscal cadastrado, e encontrou a empresa "Jacarezinho Escola de Educação Infantil", que funcionava no local desde dezembro de 2006, conforme explicou a sócia Magda Aparecida Bersani Nunes. Informa que a empresa autuada consta como inapta nos sistemas da Receita. Explica que intimou sócios (Yoshie Sugahara Ishii, Hermelinda Alves da Silva Demenciana) e o representante da empresa (José Chaves Sobrinho), não logrando encontrar no domicílio fiscal outra sócia (Francisleide Eugenia Eloia) e o ex-sócio (Nilson Soares da Silva). Frente ao não atendimento, diz que essas pessoas foram reintimadas, mas continuaram sem atender.

Informa que, em 12/06/2008, o advogado Carlos Eduardo de Oliveira Pereira compareceu na repartição fiscal munido de procuração de Alberto Mucciolo, que por sua vez representava Yoshie Sugahara Ishii, conforme procuração pública lavrada em 29/08/2002, mas vencida em 28/09/2003. Explica que o mesmo advogado compareceu em 20/06/2008, desta vez munido de procuração da sócia administradora Yoshie Sugahara Ishii, o que permitiu considerar intimada a empresa, na pessoa de sua sócia administradora, sendo exigido a apresentação de livros e documentos. Informa que o advogado apresentou apenas extratos bancários de 3 contas no Bradesco.

Diz que os extratos foram analisados e (depois de excluídos ingressos que correspondessem a transferência entre contas, estornos, cheques devolvidos, etc) foram feitas planilhas, parte integrante do presente termo, localizadas nas folhas 394 a 466. Conforme a fiscalização, essas planilhas mostram ingressos de R\$ 58.741.209,62 e R\$ 53.964.611,22, respectivamente, em 2005 e 2006, enquanto o contribuinte apresentou declaração de inatividade para estes anos.

Esclarece que a análise dos históricos demonstra que "os valores creditados referem-se a recebimentos de empresas especializadas no comércio varejista, na forma de transferências bancárias e depósitos identificados, bem como liquidação de cobranças, que evidenciam serem, os valores recebidos pelo contribuinte fiscalizado, oriundos de transações comerciais, cujos valores não foram informados nas Declarações de Inatividade de Pessoa Jurídica, referentes aos anos base de 2004 e 2005".

Explica que a análise detalhada dos extratos bancários mostra que os ingressos decorrem de vendas, com as seguintes palavras:

A análise detalhada dos extratos bancários permitiu verificar que os valores creditados nas contas correntes estão associados a operações de vendas de produtos, cujos valores foram recebidos com históricos dos extratos como "LIQUIDAÇÃO DE COBRANÇA", por intermédio do Banco Bradesco S/A., em alguns casos, em outros por pagamento por transferência bancária, com históricos como "DOC CREDITO AUTOMATICO",

"RECEB POR 1 FORNECIMENTO" e "TED TRANSF ELETR DISPON", de clientes como AMERICANAS COM S/A COM ELETR; TV SKY SHOP; SIGLA SIST GL GRAV A VISA LTDA; SUBMARINO SA; MOBILITA COM IND E REPRES LTDA; WAL MART BRASIL LTDA; PANASHOP COML LTDA; LOJAS AMERICANAS SA; CARREFOUR COME IND LTDA; SONAE DISTRIBUICAO B S.A; BLACKBIRD MUSIC SHOP LTDA ME; FNAC BRASIL LTDA; LIV EI PAPELARIA SARAIVA S/A; KELLERS RECORDS; MUCAFA MUSIC; entre outras operações de vendas (fls. 108 a 393)

Conforme o relatório, para confirmar que os ingressos nas contas bancárias correspondiam à comercialização de produtos, foi feita circularização aos clientes identificados nos históricos dos extratos. Explica que foram selecionados os 5 maiores cliente e eles foram intimados a apresentar seus livros e as 20 notas fiscais mais expressivas. Informa que a resposta das empresas intimadas confirma que os créditos bancários correspondem a vendas, pois esses documentos demonstram expressivas vendas, e os valores correspondem aos ingressos nas contas correntes (proc. fls. 825 a 1170).

Conclui que "dessa forma, a movimentação financeira incompatível, que já indicava omissão de receitas e se constituía em objeto de presunção legal dessa infração, converte-se em omissão de receita com prova direta da realização de transações comerciais geradoras de receitas omitidas da escrituração e por completo das declarações apresentadas ao fisco".

Explica que, frente à falta de apresentação de livros, só cabe aplicação da sistemática do lucro arbitrado. Enfatiza que a empresa procurou esconder os fatos tributáveis, pois declarou como inativa nos anos de 2005 e 2006 e que esta circunstância implica na aplicação da multa de 150%.

O Fisco diz que tentou solicitar à empresa, por meio de intimação a seus sócios e seu procurador, explicação dos fatos acima relatados, mas não obteve retorno. Informa que a única manifestação da empresa foi de que os livros e documentos estavam extraviados e que, por isso, não era possível atender à intimação. Destaca que a empresa se calou sobre as perguntas que independiam de livros ou documentos e que indagavam das transações e origem das mercadorias comercializadas.

A fiscalização explica que constatou, por amostragem, que cheques e autorizações de transações bancárias da empresa foram assinados por Alberto Mucciolo em 2004 e 2005. Diz que tal fato seria de se supor, frente à procuração vencida que foi inicialmente apresentada. Sustenta que isso caracteriza a responsabilidade desta pessoa, já que ela podia dispor e administrar sozinha os recursos da empresa.

O relatório também sustenta que Alberto Mucciolo movimentou as contas bancárias da empresa e assinou os documentos de transações financeiras. Diz que foi comprovado que ele tinha procuração passada por Yoshie Sugahara Ishii, de 29/08/2002 até 28/08/2003, bem como assinou documentos bancários em 2004 e 2005. Argumenta que os sócios formais não tem patrimônio compatível com a movimentação financeira e que não tinham autonomia para movimentar as contas bancárias. Responsabiliza solidariamente Alberto Mucciolo, nos termos do art. 124, inciso I, e do art.

135, incisos II e II, ambos do CTN. Indica a base de cálculo dos tributos lançados de ofício como sendo a soma dos ingressos nas contas bancárias.

Em 30/04/2009, o contribuinte é cientificado dos autos de infrações (proc. fls. 1282 a 1316). Na mesma data, Alberto Mucciolo é notificado dos créditos exigidos, como responsável solidário (proc. fls. 1318 e 1319), por meio de seu procurador Carlos Eduardo de Oliveira Pereira (proc. fls. 1320).

[...]

A decisão de primeira instância administrativa cancelou parte do lançamento referente ao PIS e à COFINS, porque os autos de infração dessas contribuições acumularam as bases de cálculo por trimestre.

Como as referidas contribuições tem apuração mensal, foram mantidas as exigências referentes às receitas mensais de março, junho, setembro e dezembro de 2004 e 2005 (meses que estavam expressamente indicados nos autos de infração).

Os valores a título de IRPJ e CSLL foram integralmente mantidos. Também foi mantida a multa qualificada de 150%, assim como a responsabilidade tributária de Alberto Mucciolo.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido) modificou a decisão anterior, mas apenas para fins de cancelar o Termo de Sujeição Passiva que imputava responsabilidade tributária solidária a Alberto Mucciolo.

E isso é justamente o que a PGFN pretende reverter com seu recurso especial.

A responsabilidade tributária em questão foi imputada com base nos artigos 124 e 135 do CTN.

O acórdão recorrido afastou a aplicação do art. 124 do CTN, com o argumento de que a incidência desse dispositivo só ocorre se as pessoas estiverem na mesma posição jurídica em relação ao fato gerador, se elas co-realizam o fato gerador, situação que não seria verificada em tributos como IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Também afastou a aplicação do art. 135 do CTN, por entender que a responsabilidade tributária lá prevista tem caráter subsidiário, de sorte que apenas surge quando demonstrada a impossibilidade de cobrança da dívida do devedor (no caso, da pessoa jurídica), requisito que não estaria atendido nos presentes autos.

O acórdão recorrido concluiu, portanto, que não havia base legal para a imputação de responsabilidade tributária a Alberto Mucciolo.

É importante registrar que o acórdão recorrido manteve os valores exigidos que remanesceram da fase processual anterior, inclusive com a multa qualificada de 150%.

Especificamente em relação à multa qualificada, as conclusões do acórdão recorrido foram assim manifestadas:

Quanto à alegação do contribuinte de que não é aplicável a multa de 150%, o contribuinte também não tem razão.

Em primeiro lugar, cabe afastar os argumentos de cunho constitucional, já que tais juízos não são possíveis no julgamento administrativo. Em segundo lugar, ficou claramente demonstrado que o contribuinte sonegou tributos, declarando não ter atividade, quando negociava expressivos valores. Ainda, a caracterização da interposição de pessoas demonstrada nos autos, corrobora a certeza de fraude. Por isso, é correta a aplicação da multa de 150%.

Vê-se que o acórdão recorrido, embora tenha reconhecido a ocorrência de sonegação, agravada ainda pela interposição fraudulenta de pessoas, afastou a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN, porque não estaria demonstrada nos autos a impossibilidade de cobrança da dívida do devedor principal (no caso, da pessoa jurídica), requisito que seria necessário quando se trata de imputação de responsabilidade subsidiária.

Entendo incorretas as duas linhas de argumentação desenvolvidas no voto que orientou o acórdão recorrido.

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 co-proprietários 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).

E quando uma pessoa representa e administra uma sociedade/empresa praticando atos ilícitos, sonegando tributos dolosamente, mediante artifícios fraudulentos, ela também responde solidária e ilimitadamente pelos tributos decorrentes da atividade empresarial (art. 135, II e III, do CTN).

No caso dos autos, essas duas realidades coexistem, são inseparáveis, de modo que a aplicação de uma regra não exclui a outra. No âmbito externo, para fora dos muros da empresa, para os fornecedores, clientes, instituições financeiras, órgãos públicas, etc., a entidade se apresenta como uma pessoa jurídica normal, regular. No seu ambiente interno, entretanto, ela se comporta como uma sociedade de fato, em que participam pessoas que não constam formalmente de seu quadro societário.

É bastante oportuno transcrever a Declaração de Voto da Eminente Conselheira Edeli Pereira Bessa, que ficou vencida no julgamento do recurso voluntário, relativamente à matéria ora examinada. Além do aprofundamento nos aspectos teóricos, essa declaração de voto traz relevantes informações sobre os fatos específicos que motivaram a responsabilização tributária de Alberto Mucciolo:

Dirijo do I. Relator quanto à anulação do Termo de Sujeição Passiva Solidária lavrado contra Alberto Mucciolo.

Vejo clara a hipótese o art. 124, inciso I do CTN, qual seja, a solidariedade daquela pessoa física em razão de seu interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da presente exigência. Demonstrou-se sua real atuação como responsável pela movimentação das contas bancárias nas quais foram creditados valores oriundos de evidentes operações comerciais não submetidas à tributação na pessoa jurídica, conjuntamente com a inexistência de escrituração comercial destas operações e indícios de atuação daquela pessoa física como sócio de fato da autuada.

De fato, constatou a Fiscalização que a sócia Yoshie Sugahara Ishii conferiu procuração a Alberto Mucciolo com plenos poderes para movimentação das contas bancárias nas quais foram promovidos os créditos de origem não comprovada, evidenciando inequívoca correlação entre pelos menos uma das sócias da empresa e a pessoa que efetuou a vultosa movimentação financeira em nome da autuada. É certo que a Fiscalização entendeu que estes fatos caracterizariam a solidariedade entre essa sócia e os demais sócios com o procurador, mas a responsabilidade pessoal dos sócios de direito da sociedade não está aqui em debate, na medida em que não houve recurso administrativo por eles submetido a este Colegiado.

É certo, também, que a procuração de fl. 101, conferida em 29/08/2002, tinha validade de apenas 1 (um) ano, mas, como noto às fls.

494/834, assinatura praticamente idêntica à de Alberto Mucciolo (fl. 100) está presente em vários cheques emitidos pela pessoa jurídica autuada, ou em documentos em nome dela firmados no período fiscalizado. Em verdade, a procuração para a prática destes autos apenas não veio aos autos porque embora a autoridade fiscal tenha intimado e re-intimado (fls. 1171 a 1174 e 1179 a 1182) o interessado a apresentar as demais procurações que constituíram Alberto Mucciolo como procurador no período de 28/08/2003 a 31/12/2005, não houve qualquer informação a este respeito.

É inverossímil a alegação, apresentada em recurso voluntário, de que os talões de cheque poderiam estar previamente assinados e antes do termo da validade da procuração recebida. Ofende o senso comum acreditar que uma pessoa jurídica manteria em sua posse cheques em branco assinados por um antigo procurador, os quais seriam pagos pela instituição financeira sem qualquer questionamento, depois de vencido o prazo de validade da procuração. Demais disso, como disse, há vários outros documentos emitidos pela empresa, datados de 2004 e 2005, contendo a mesma assinatura.

Acrescento a este cenário a conduta do responsável no curso do procedimento fiscal, que não deixa dúvidas acerca de seu poder na empresa autuada, como se vê, por exemplo, na correspondência por ele enviada ao Banco Bradesco em 07/10/2008, requerendo informações vinculadas a operações bancárias da pessoa jurídica (fls. 482).

Tais indícios conduzem à inevitável conclusão de que Alberto Mucciolo era a única pessoa física que agia em nome da empresa, e, especialmente, detinha o poder de destinar os valores creditados na conta bancária da pessoa jurídica, o que lhe permitia beneficiar-se, como sócio de fato, das operações comerciais cujos resultados foram subtraídos à tributação.

Em tais condições, a pessoa física não dispõe da proteção que a legislação civil concede aos sócios de direito da pessoa jurídica, e passa a figurar ao lado dela, no polo passivo da obrigação tributária, por ter auferido riqueza das operações comerciais sem qualquer legitimidade ou controle por meio da escrituração comercial. Daí a caracterização da solidariedade prevista no art. 124, inciso I do CTN.

Reforça tal conclusão a declaração de Yoshie Sugahara Ishii, na petição de fls. 1945/1946, apresentada em 05/01/2010:

*No dia 15/12/2009, compareci na sede da Receita Federal/DERAT-SPO/ DICAT/EQCOB à Rua Luiz Coelho, 197 - São Paulo/SP, e lá na presença do atendente, tomei CIÊNCIA de fato do processo.*

*Informei ao atendente que, não podia ser responsabilizada pelos débitos constante no processo, pelo motivo de não ser sócia da empresa, o verdadeiro sócio responsável é o Sr. ALBERTO MUCCILO. Comentei ao atendente, que eu nunca assinei nenhum documento perante a RECEITA FEDERAL, nem outras repartições públicas.*

*O fato é, que conheço o Sr. Alberto Mucciolo, há mais de trinta, anos. Ele me visitou, e alegando problemas de saúde, me pediu*

*um favor. Pediu se eu poderia entrar na sociedade por um período de dois meses. Disse também, que não me prejudicaria em nada. Pela amizade aceitei, logo em seguida, saí da sociedade.*

Friso, ainda, que a empresa não dispunha de escrituração comercial, inclusive declarando-se inativa nos anos-calendário 2004 e 2005, nos quais movimentou, em cada ano, mais de R\$ 50 milhões de créditos auferidos nas contas bancárias fiscalizadas. Ainda, as demais evidências reunidas pela autoridade lançadora deixaram patente o dolo na supressão dos tributos devidos, fatos suficientes para imputar a responsabilidade pelo crédito tributário lançado a Alberto Mucciolo, ainda que apenas na condição de procurador ou de gerente, consoante prevê o art. 135 do CTN, em seus inciso II e III.

*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.*

Diz o referido diploma legal que mandatários, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem com seu patrimônio pessoal pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias que resultem de atos praticados com infração de lei. E, pelo exposto, a conduta de Alberto Mucciolo pode ser assim minimamente caracterizada, ainda que não se admita que ele atuou como sócio de fato da pessoa jurídica autuada.

Ressalto que o art. 135 do CTN presta-se a ampliar as garantias do crédito tributário, permitindo a busca de sua satisfação no patrimônio pessoal daqueles que participaram da gestão da pessoa jurídica sem a necessária lisura, hábil a assegurar que não houve desvio da riqueza manifestada pelos fatos jurídicos tributáveis.

Assim, se tais pessoas se conduzem com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social, o Fisco tem o direito de também buscar a satisfação de seus créditos no patrimônio pessoal destes responsáveis, ainda que o representado detenha patrimônio suficiente para tanto, na medida em que esta situação patrimonial pode não decorrer necessariamente da riqueza tributável em debate e estar gravada por outras dívidas, além de estar sujeita a flutuações que podem, no futuro, prejudicar a liquidação da obrigação tributária. De toda sorte, como relatado, a empresa declarou-se inativa nos períodos fiscalizados, e também não apresentou escrituração comercial de modo a permitir a averiguação dos efeitos patrimoniais das operações questionadas e dar alguma garantia à satisfação do crédito tributário lançado.

Correta, portanto, a conclusão fiscal expressa no Termo de Verificação Fiscal à fl. 1277, que dá suporte à notificação fiscal que incluiu

Alberto Mucciolo como responsável solidário pelos créditos tributários aqui lançados com fundamento nos artigos 124, I e 135, II e III da Lei nº 5.172/66 (fls. 1318/1319):

*Restando para a fiscalização apenas a alternativa de considerar como interposição de pessoa, responsabilizando solidariamente o citado procurador, qualificando-o como sócio de fato da empresa, levando-se em conta que o mesmo usou os poderes que lhe foram outorgados com visível infração à lei, promovendo vultosas transações comerciais, com suposto embasamento no registro social e nos documentos fiscais da autuada, as quais foram omitidas das declarações de rendimentos da empresa, de forma a não permitir que fossem, tais transações, alcançadas pela tributação dos tributos federais, portanto com dolo.*

Por tais razões, entendo que deva ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário de Alberto Mucciolo.

É como voto

Finalmente, resta tratar ainda de uma matéria.

Já dissemos anteriormente que o acórdão recorrido reconheceu a ocorrência de sonegação, agravada ainda pela interposição fraudulenta de pessoas, e que, mesmo assim, afastou a responsabilidade tributária aplicada com base no art. 135 do CTN, porque não estaria demonstrada nos autos a impossibilidade de cobrança da dívida do devedor principal (no caso, da pessoa jurídica).

O entendimento consignado no voto que orientou o acórdão recorrido é que a responsabilidade, nesse caso, seria subsidiária, e não solidária.

A análise dessa questão aparentemente simples foi realizada com muita propriedade pelo PARECER PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009, trazido à baila pelo recurso especial, e que abaixo está transcrito, na parte que aborda os aspectos doutrinários e jurisprudenciais que mais interessam aqui:

[...]

#### A NATUREZA DA RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES

63. De início, achamos relevante rememorar as teses possíveis de serem adotadas no que tange à natureza da responsabilidade tributária decorrente da incidência do art. 135, III, do CTN (ver item III do parecer):

- i) Responsabilidade por substituição, exclusiva do administrador que incidiu numa das hipóteses legais;
- ii) Responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, do administrador e “responsabilidade” principal da sociedade;
- iii) Responsabilidade principal do administrador e subsidiária da sociedade;
- iv) Responsabilidade subsidiária, em sentido impróprio, do administrador;
- v) Responsabilidade solidária do administrador que responde com a sociedade igualmente e sem benefício de ordem.

64. A mera leitura dos acórdãos do Superior Tribunal de Justiça pode levar confusão mental ao estudioso do tema. Em muitos acórdãos, lê-se que a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN é por substituição (p. ex., AgRg no REsp 724.180/PR, REsp 670.174/RJ). Noutros julgados, está expresso que a responsabilidade acolhida nesse preceito legal é subsidiária (p. ex., REsp 833.621/RS, REsp 545.080/MG); logo, por transferência tributária. Noutros, menciona-se a responsabilidade solidária (p. ex., REsp 86.439/ES, AgRg no AG 748.254/RS). Chegamos a encontrar ementa de acórdão em que se refere, simultaneamente, à responsabilidade subsidiária e à responsabilidade por substituição (EDcl no REsp 724.077/SP).

65. A existência de julgados aparentemente contraditórios, porém, não exime o intérprete da lei e da jurisprudência de examiná-los procurando coerência. Ainda que a lei não seja coerente, nem o seja a prática judicial, deve sê-lo o hermenêuta, por imposição não só de técnica, mas também de justiça. É o que indica Norberto Bobbio: *“Là dove la coerenza non è condizione di validità, è però pur sempre condizione per la giustizia dell’ordinamento”*<sup>1</sup> (grifo do original).

66. Apesar da aparente dissonância, não cremos que exista verdadeira divergência jurisprudencial nesse ponto. Em verdade, o Superior Tribunal de Justiça simplesmente não acolhe a distinção feita doutrinariamente entre responsabilidade por substituição e por transferência. Assim, quando se lê que o sócio responde “por substituição”, não se quer desonerar a sociedade. Simplesmente, quer-se dizer que o sócio-gerente responde em lugar da (em substituição à) sociedade quando esta não adimple os créditos tributários e é caso de aplicação do art. 135, III, do CTN.

67. Na prática, em grande parte dos casos, a Fazenda Pública costuma buscar primeiro o patrimônio da sociedade para só então, em caso de insucesso, pesquisar bens pessoais dos administradores, o que é coerente com um sistema de responsabilidade subsidiária. Essa praxis é abonada pela jurisprudência, batizando-se essa operação de “redirecionamento da execução fiscal”. Neste, a ação de execução fiscal é ajuizada contra a sociedade e, não havendo satisfação do crédito, inclui-se o administrador no pólo passivo do processo executivo. Admite-se, ainda, que a ação de execução seja diretamente ajuizada contra sociedade e administrador, se o nome deste constar da Certidão da Dívida Ativa. Nessa hipótese, é incongruente afirmar que a responsabilidade do sócio-gerente é por substituição, visto que, no mesmo processo, está-se cobrando dele o crédito tributário sem “irresponsabilizar” a sociedade.

68. A análise da jurisprudência do STJ no que tange à responsabilidade derivada da aplicação do art. 135, III, do CTN deve se basear mais nos seus pressupostos e conclusões do que em atenção aos signos “substituição”, “pessoalmente”, “subsidiária” e “solidária” que comumente surgem qualificando a responsabilidade tributária do “sócio-gerente” que comete infração à lei. Assim, para se desvendar a natureza da responsabilidade acolhida, devemos partir, antes de tudo, da natureza dos atos que ensejam essa responsabilidade.

69. Como vimos no item anterior, o STJ, quando admite o chamamento do administrador à execução fiscal, parte da idéia de responsabilidade por

<sup>1</sup> *Teoria Generale del Diritto*, Torino, Giappichelli, 1993, p. 234.

ato ilícito. É a ilicitude que permite sua responsabilização, ilicitude esta que deve ter sido praticada durante o exercício da gerência. É irrelevante a condição de sócio; não é suficiente a condição de administrador; é necessária a prática de ato ilícito.

70. Pois bem. Se o elemento relevante para a caracterização da responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN fosse a condição de sócio, faria sentido a tese da responsabilidade subsidiária. Deveras, se o terceiro respondesse por ser sócio, seria plenamente razoável que demandasse o esgotamento do patrimônio da sociedade para que só então viesse a ser chamado a pagar o crédito tributário. Como, porém, não responde por ser sócio, mas porque, na condição de administrador, pratica ato ilícito, não faz o menor sentido que seja facultado a ele esquivar-se da responsabilidade exigindo que, primeiro, responda a sociedade para, só em caso de sua insolvabilidade, seja a ele imposta a sanção pela ilicitude.

71. A concepção de responsabilidade por ato ilícito exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no caput do art. 135 do CTN que são “pessoalmente responsáveis” os administradores infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio.

72. Dessa forma, ainda nos casos em que os julgados do STJ mencionam a “responsabilidade subsidiária”, só é razoável interpretá-los como referentes à responsabilidade subsidiária em sentido impróprio, tal qual já a conceituamos no início. Vale dizer, nesse caso, estariam os julgadores exigindo, para a responsabilização do administrador-infrator, três requisitos cumulativos: (a) a própria condição de administrador, (b) a prática de ato ilícito e (c) a ausência de pagamento do crédito tributário no prazo da lei ou do regulamento; não se deve exigir, porém, o esgotamento do patrimônio da pessoa jurídica.

73. O afastamento da tese da responsabilidade subsidiária ainda é corroborado por importante precedente da egrégia Primeira Seção. Trata-se dos Embargos de Divergência 702.232/RS (Rel. Min. Castro Meira, julgado em 14.9.2005 e publicado em 26.9.2005), o qual, apesar de ter por mira a presunção de certeza e liquidez da Certidão da Dívida Ativa, acabou por firmar que, estando o administrador (sócio-gerente) nela contemplado, pode ser a execução movida diretamente contra ele, ao lado da pessoa jurídica. Vejamos a ementa:

**“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. EXECUÇÃO FUNDADA EM CDA QUE INDICA O NOME DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. DISTINÇÃO.**

**1. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade ao sócio-gerente e, posteriormente, pretende voltar-se também contra o seu patrimônio, deverá demonstrar**

*infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade.*

*2. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80.*

*3. Caso a execução tenha sido proposta somente contra a pessoa jurídica e havendo indicação do nome do sócio-gerente na CDA como co-responsável tributário, não se trata de típico redirecionamento. Neste caso, o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.*

*4. Na hipótese, a execução foi proposta com base em CDA da qual constava o nome do sócio-gerente como co-responsável tributário, do que se conclui caber a ele o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN.*

*5. Embargos de divergência providos”*

74. Transcrevemos o trecho mais importante do voto do Min. Relator:

*“A questão dos autos (responsabilização tributária do sócio-gerente) aponta para três situações de fato distintas:*

*a) execução promovida exclusivamente contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, cujo nome não constava da CDA;*

***b) execução inicialmente proposta contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente e***

*c) execução promovida exclusivamente contra a pessoa jurídica, embora do título executivo constasse o nome do sócio-gerente como co-responsável.*

*Cada uma dessas hipóteses implica solução jurídica diferenciada.*

*No primeiro caso, correta a orientação adotada pela Primeira Turma. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN. Se da CDA consta apenas a pessoa jurídica como responsável tributária, decorre que a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade também ao sócio-gerente. Se, posteriormente, pretende voltar-se também contra o patrimônio do sócio, deverá demonstrar a infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade. Nesse sentido, há precedentes de ambas as Turmas:*

*(...)*

***Na segunda hipótese, encontra-se correta a tese esposada pela Segunda Turma. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a questão resolve-se com a inteligência do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80, segundo os quais a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção relativa de liquidez e certeza (admite prova em contrário, a cargo do responsável), tendo o efeito de prova pré-constituída.***

*Proposta a execução, simultaneamente, contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente, haverá inversão do ônus da prova, cabendo a este último demonstrar que não se faz presente qualquer das hipóteses autorizativas do art. 135 do CTN. Nesta senda, também não há discordância entre as Turmas:*

(...)

***Como se vê, as duas teses são perfeitamente conciliáveis, adotando-se uma ou outra a depender da situação fática subjacente à lide.***

*A terceira situação não difere substancialmente das duas anteriores. Se da CDA consta o nome do sócio-gerente, mas a execução é proposta somente contra a pessoa jurídica, é de se reconhecer que o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.*

*Em conclusão: no caso em que a CDA já indica a figura do sócio-gerente como co-responsável tributário, tendo sido a ação proposta somente contra a pessoa jurídica ou também contra o sócio, há presunção relativa de liquidez e certeza do título que embasa a execução, cabendo o ônus da prova ao sócio. Na hipótese típica de redirecionamento, há presunção também relativa de que não estavam presentes, na propositura da ação, os requisitos necessários à constrição patrimonial do sócio. Nessa circunstância, inverte-se o ônus da prova, que passará à Fazenda Pública exeqüente” (grifo nosso).*

75. De acordo com o voto do Min. Relator, há três situações admissíveis:

i) o nome do administrador não está na CDA e a execução é ajuizada contra a pessoa jurídica: trata-se de redirecionamento em sentido estrito;

ii) o nome do administrador está na CDA, mas a execução é ajuizada somente contra a pessoa jurídica: trata-se de redirecionamento em sentido impróprio, pois o responsável já consta do título executivo;

iii) o nome do administrador está na CDA e a execução é ajuizada diretamente contra o sócio, ao lado da pessoa jurídica: não se trata de redirecionamento.

76. Para efeito de análise da responsabilidade derivada do art. 135, III, do CTN, é útil analisar a hipótese iii, em que se admite o ajuizamento da execução fiscal diretamente contra o administrador (sócio-gerente), o que denota a existência, desde o início, de pretensão do Fisco diretamente

contra ele, em momento em que ainda não se procurou esgotar os bens do patrimônio da pessoa jurídica.

77. Deve-se notar que a admissão do responsável, desde o início, no pólo passivo do processo de execução não se resume à questão de legitimidade. Se se estivesse diante de processo de conhecimento, poder-se-ia estar diante de mera análise de legitimidade, pois uma pessoa pode participar desse tipo de processo ainda que não haja pretensão de direito material contra si, havendo o autor, mesmo no caso de improcedência, exercido seu direito de ação.

78. No processo de execução, as coisas se passam distintamente. Neste, não se admite o processamento da ação se o juízo não estiver convencido da existência da pretensão e da ação de direito material. É que a exigibilidade do crédito (ou, impropriamente, do “título executivo”) é pressuposto do processo de execução. É o que nos ensinam Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart:

*“O título executivo, judicial ou extrajudicial, deve conter obrigação certa, líquida e exigível. É o que prescreve claramente o art. 586 do CPC, em relação à execução de títulos extrajudiciais, e também o que decorre da leitura do contido nos arts. 475-I, § 2º, e 475-J do CPC.*

*Tais características eram comumente associadas ao título executivo, mas na verdade – como agora fazem questão de esclarecer as novas redações dos arts. 580 e 586 (introduzidas pela Lei 11.382/2006) – são atributos da obrigação a ser executada. Ou seja, é a obrigação que deve ser certa, líquida e exigível e não propriamente o título”<sup>2</sup> (grifo nosso).*

79. Dessa forma, se o STJ admite que, estando presumida a responsabilidade do sócio-gerente (mencionado na CDA), é possível que a execução seja ajuizada diretamente contra ele, está também admitindo que, nessa hipótese, a Fazenda Pública tem, desde o início, pretensão plenamente exigível contra esse administrador, pois não é possível impor a execução a alguém contra quem não se tem obrigação exigível. Ora, se a obrigação contra o responsável é desde já exigível, não dependendo de condição futura (como, p. ex., o esgotamento da busca do patrimônio da pessoa jurídica), é insustentável defender que essa responsabilidade seja subsidiária em sentido próprio.

80. Note-se bem a diferença: (a) no processo de conhecimento, o juiz pode permitir que figure no pólo passivo da demanda pessoa contra quem não tenha o autor ainda crédito exigível (por exemplo, obrigação com condição ou termo); (b) no processo de execução, o juiz não pode permitir que figure no pólo passivo da demanda pessoa contra quem não tenha o autor crédito exigível. Logo, se a jurisprudência permite que a execução seja proposta contra o terceiro – responsável –, está, conseqüentemente, admitindo que tem esta obrigação exigível para com a Fazenda Pública.

81. No processo de execução, o juiz, para admitir o processamento da ação, parte do direito material já atestado. Como diz Paulo Cesar Conrado: “(...) i) se, por meio do primeiro (processo de conhecimento), o Estado-juiz

<sup>2</sup> Curso de Processo Civil – Execução, v. 3, São Paulo, RT, 2007, p. 119.

*'diz o direito material tributário' (partindo dos fatos sociais que foram reconstruídos, no processo, por meio da linguagem das provas), ii) no processo de execução, o Estado-juiz parte do 'direito material tributário já dito', reconhecendo que a obrigação (tributário ou sua anversa) já se encontra 'dita' (...)'*<sup>3</sup>. A citação encaixa-se perfeitamente em nosso caso. Se o STJ admite a execução contra o administrador, diretamente e não por mero redirecionamento, é porque reconhece, por pressuposto, a exigibilidade da obrigação do responsável, o qual, nesse caso, não responde por mera subsidiariedade. Do contrário, estar-se-ia admitindo "denúnciação da lide realizada pelo autor em processo de execução", o que é inadmissível, ao menos no Brasil<sup>4</sup>.

82. Não existe ação de execução sem a presença de pretensão a uma prestação exigível. O processamento dessa ação depende da existência de pretensão a ser exercida. Assim, no processo executório, diferentemente do processo cognitivo, é válida a afirmação de F.C. Pontes de Miranda no sentido de *que "se se exerce a ação, exerce-se a pretensão de que faz parte"*<sup>5</sup>. Destarte, podemos assegurar que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ao admitir o ajuizamento da execução fiscal diretamente contra o sócio-gerente, ao lado da sociedade, está por admitir também que a pretensão contra este é desde já exigível, podendo o Fisco ingressar em seu patrimônio sem que seja necessário esgotar a busca de bens da empresa. Assim, deve-se excluir tanto a tese da responsabilidade subsidiária (em sentido próprio) do administrador quanto a tese da responsabilidade subsidiária da pessoa jurídica.

83. Por força do mesmo julgado (EREsp 702.232/RS), absolutamente seguido pelas Turmas que compõem a Primeira Seção daquela colenda Corte Superior, que admite que figurem como réus da execução tanto o administrador quanto a pessoa jurídica, não é possível acolher a tese da responsabilidade por substituição. Ora, se o administrador responde ao lado da pessoa jurídica, obviamente, sua responsabilidade não é exclusiva, não devendo ser desonerada a sociedade empresária.

84. Realmente, preocupando-se o Direito Tributário com o fato econômico da circulação de riqueza, se a pessoa jurídica promove esse fato econômico, surge para si a obrigação tributária, independentemente de haver ilicitude ou não por parte dos administradores. Não há o menor sentido em "desonerar" dos respectivos tributos a pessoa jurídica que "auferiu faturamento", "vendeu mercadorias", "prestou serviços". Portanto, deve ser excluída a tese da responsabilidade tributária exclusiva, por substituição propriamente dita.

85. Por tudo isso, cremos que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sustenta, em substância, a tese da responsabilidade solidária. Essa conclusão é confirmada por precedente em que a própria Fazenda Pública saiu derrotada. Trata-se do REsp 717.717/SP, em que a Primeira Seção do STJ, apesar de ter acatado tese desfavorável ao INSS, negando validade à interpretação do art. 13 da Lei 8.620/93 que permitia a responsabilização de sócios sem poderes de gerência, arrimou-se no art. 1.016 do atual Código

<sup>3</sup> *Tutela Jurisdicional Diferenciada (Cautelar e Satisfativa) em Matéria Tributária*, in *Processo Tributário Analítico*, São Paulo, Dialética, 2003, p. 130.

<sup>4</sup> A observação é do Dr. João Batista de Figueiredo, Procurador da Fazenda Nacional atuante perante o Superior Tribunal de Justiça, ex-responsável pelo acompanhamento especial da PGFN naquela Corte.

<sup>5</sup> *Tratado de Direito Privado*, t. VI, 1ª ed., Campinas, Bookseller, 2000, p. 105.

Civil, que determina a responsabilidade solidária dos administradores perante terceiros (inclusive o Fisco). A idéia principal desse acórdão é que, ainda em relação às contribuições para a Seguridade Social, os sócios-gerentes somente são “solidariamente” responsáveis quando cometerem um dos atos do art. 135 do CTN. Ora, assim, presumiu-se que a responsabilidade do art. 135 é solidária.

86. De fato, representando as normas de responsabilidade tributária “garantia” especial ao crédito tributário, não faz sentido algum interpretar o Código Tributário Nacional de modo a dotar essa espécie de crédito de menor garantia que os créditos comuns da empresa para com terceiros. Assim, se, por força do Código Civil, respondem os administradores solidariamente com a pessoa jurídica pelos atos ilícitos que cometerem, não é possível aceitar que, se o ato ilícito for cometido contra a Administração Tributária, a responsabilidade desse administrador fique condicionado à ausência de bens da sociedade, bem como não é correto defender que a pessoa jurídica fique desonerada<sup>6</sup>.

87. A tese da responsabilidade subsidiária – em sentido próprio – peca por ler implícito no art. 135 do CTN a condição de “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte” (pessoa jurídica), condição esta que só está expressa no art. 134 do CTN, que, de fato, instituiu responsabilidade subsidiária para as pessoas ali descritas. Demais disso, se a responsabilidade do art. 135 do CTN também fosse subsidiária, perderia sentido o inciso I desse mesmo art. 135. Qual é o sentido de responsabilizar subsidiariamente, pela prática de ato ilícito, quem já é responsável subsidiário? O único sentido possível do inciso I do art. 135 do CTN é o seguinte: os responsáveis subsidiários do art. 134, caso pratiquem ilicitude, passam a ter responsabilidade solidária, respondendo juntamente com a pessoa jurídica independentemente de haver “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal” por parte desta; nesse caso, a responsabilidade subsidiária cede para a responsabilidade solidária, que é mais rigorosa.

88. Por sua vez, a tese da responsabilidade por substituição, pessoal e exclusiva, peca por prever implícito no art. 135 do CTN a desoneração da pessoa jurídica contribuinte, coisa que não está dita nem insinuada nesse dispositivo legal. A desoneração do contribuinte não pode ocorrer por obra de mera interpretação extensiva; demanda, rigorosamente, norma expressa de desoneração. Logo, não havendo qualquer preceito que afaste o dever da pessoa jurídica de pagar o crédito tributário, continua ela com este dever, sem óbice para a exigência de pagamento também do terceiro responsável.

89. Em verdade, a responsabilidade tributária imposta ao administrador em decorrência da prática de ato ilícito é, no que tange ao nascimento, à natureza e à cobrança, autônoma da responsabilidade (em sentido amplo) da pessoa jurídica contribuinte pelo pagamento do crédito tributário. O dever desta decorre de ato lícito: o fato jurídico tributário propriamente dito (evento econômico – produção, circulação ou detenção de riqueza). Já a responsabilidade daquele decorre de ato ilícito: a “infração de lei” prevista

---

<sup>6</sup> A menção ao regramento do Código Civil, que também impõe a responsabilidade solidária dos administradores que infringirem a lei, é feita com maestria pelo eminente Procurador da Fazenda Nacional Dr. Marcus Abraham, em artigo científico ainda pendente de publicação. Também faz referência à responsabilidade solidária dos sócios-gerentes, em decorrência do Código Civil, José Eduardo SOARES E MELO: *Curso de Direito Tributário*, 4ª ed., São Paulo, Dialética, 2005, p. 211.

no caput do art. 135 do CTN. A hipótese normativa de nascimento duma obrigação é fato lícito; a doutra, fato ilícito. Em substância, as naturezas de ambas as obrigações são distintas. A obrigação do responsável é tributária tão-só mediatamente, pois a norma que a impõe remete seu prescritor à obrigação tributária *stricto sensu*. Em suma, trata-se de obrigações distintas, autônomas (nesses termos), atadas entre si simplesmente pelo nexo de adimplemento: o pagamento duma extingue a outra.

90. Assim, surgindo a responsabilidade do administrador-infrator, não temos uma obrigação solidária propriamente dita, senão obrigações solidárias. Explicamos. Não temos uma obrigação unitária com pluralidade de sujeitos passivos na relação jurídica. Temos, isto sim, duas ou mais obrigações, ligadas pelo vínculo da solidariedade. É o que a doutrina antiga chamava de solidariedade imprópria.

91. J.M. de Carvalho Santos<sup>7</sup>, citando a lição de Windscheid baseada no direito romano, diferenciava a solidariedade perfeita da solidariedade imperfeita. Na primeira, haveria unidade de obrigação e pluralidade de sujeitos. Na última, haveria pluralidade de obrigações e unidade de execução. Essa distinção também foi mencionada por Paulo de Lacerda<sup>8</sup>. F.C. Pontes de Miranda<sup>9</sup>, por sua vez, assim explica os conceitos de que estamos tratando:

*“Entre diferentes créditos do mesmo credor contra diferentes devedores, pode dar-se que um se libere se o outro solve a dívida. A causa seria a mesma, na solidariedade: na solidariedade imperfeita, há duas ou mais, conforme o número de devedores. Pode-se dizer que a solidariedade dita imperfeita não é solidariedade? Não. O que não se confunde com a solidariedade é a concorrência de pretensões sem solidariedade”.*

92. A utilidade do conceito de solidariedade imperfeita para a análise da responsabilidade do terceiro infrator está em observar que sua obrigação não se confunde com a obrigação do contribuinte. As referidas obrigações nascem em momentos distintos, têm natureza distinta uma da outra e podem ser declaradas pela autoridade competente em momentos distintos; nesse sentido, são autônomas. Sem embargo disso, há entre elas nexo de adimplemento, de modo que o pagamento duma obrigação extingue a outra, por isso podemos dizer que são obrigações solidárias (solidariedade imperfeita). Além disso, a responsabilidade em sentido estrito (do administrador que incorre no art. 135 do CTN) é subordinada à obrigação tributária do contribuinte, no sentido de que sua existência, validade e eficácia dependem de ser existente, válida e eficaz esta última. Isso demonstra que estamos diante de relação jurídica de garantia. Nesse sentido, a obrigação do responsável é subordinada (à existência, validade e eficácia da obrigação do contribuinte).

93. Enfim, tomando por base a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, cremos que devam ser descartadas as teses da responsabilidade substitutiva e subsidiária (em sentido próprio) do administrador que comete

<sup>7</sup> *Código Civil Brasileiro Interpretado*, v. 11, 12ª ed., Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1984, pp. 178-9.

<sup>8</sup> *Manual do Código Civil Brasileiro – Direito das Obrigações*, v. 10, Rio de Janeiro, Jacintho Ribeiro dos Santos, 1928, p. 225.

<sup>9</sup> *Tratado de Direito Privado*, t. XXII, 1ª ed., Campinas, Bookseller, 2000, p. 402.

ato ilícito e incorre no art. 135 do CTN. Assim, quando se lê nos julgados a menção de que respondem os “sócios-gerentes” “por substituição”, deve-se entender aí meramente a referência à responsabilidade em sentido amplo, em que o responsável responde “em lugar” do contribuinte. Por sua vez, nas ementas em que se observa a expressão “responsabilidade subsidiária”, somente podemos aí tomar a responsabilidade subsidiária em sentido impróprio, a qual exige, além da condição de administrador e da prática de ato ilícito, a ausência pagamento pontual do tributo (a antiga “insolvência comercial”), e não a insolvabilidade do contribuinte (pessoa jurídica). A responsabilidade subsidiária em sentido impróprio confunde-se, em seus efeitos práticos, com a responsabilidade solidária.

94. Assim, em conclusão, restando somente as teses da responsabilidade subsidiária em sentido impróprio e a da responsabilidade solidária, pensamos ser mais adequada a adoção desta última, seja em razão dos fundamentos encontrados nos mais diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça, seja em razão da interpretação sistemática da ordenação tributária. Logo, o terceiro que (a) for administrador e (b) cometer o ato ilícito no exercício da gerência da empresa responde solidariamente com a pessoa jurídica pelo pagamento do crédito tributário, sendo sua responsabilidade (do administrador-infrator) autônoma da obrigação do contribuinte quanto ao nascimento, à natureza e à cobrança, mas subordinada quanto à existência, validade e eficácia. Demais disso, as responsabilidades de cada responsável são autônomas entre si, quanto à existência, validade e eficácia, sendo atadas tão-somente pelo nexo de adimplemento.

95. Por fim, ressalvamos que o art. 135, III, do CTN pode ser aplicado para responsabilizar não só o administrador de direito, mas também o administrador de fato da empresa. Assim, ainda que o estatuto ou contrato social não confira poderes a um dos sócios para praticar atos de gerência, se este é o administrador de fato da pessoa jurídica, deve ser igualmente responsabilizado pela prática de atos ilícitos.

[...]

De acordo com o referido parecer, "se o terceiro respondesse por ser sócio, seria plenamente razoável que demandasse o esgotamento do patrimônio da sociedade para que só então viesse a ser chamado a pagar o crédito tributário. Como, porém, não responde por ser sócio, mas porque, na condição de administrador, pratica ato ilícito, não faz o menor sentido que seja facultado a ele esquivar-se da responsabilidade exigindo que, primeiro, responda a sociedade para, só em caso de sua insolvabilidade, seja a ele imposta a sanção pela ilicitude."

"A concepção de responsabilidade por ato ilícito exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica."

Além disso, sabe-se que o STJ admite que a execução seja ajuizada diretamente contra o sócio-gerente, e "se a obrigação contra o responsável é desde já exigível, não dependendo de condição futura (como, p. ex., o esgotamento da busca do patrimônio da pessoa jurídica), é insustentável defender que essa responsabilidade seja subsidiária em sentido próprio".

Se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça admite o ajuizamento da execução fiscal diretamente contra o sócio-gerente, ao lado da sociedade, "está por admitir também que a pretensão contra este é desde já exigível, podendo o Fisco ingressar em seu patrimônio sem que seja necessário esgotar a busca de bens da empresa. Assim, deve-se excluir tanto a tese da responsabilidade subsidiária (em sentido próprio) do administrador quanto a tese da responsabilidade subsidiária da pessoa jurídica."

E se as normas de responsabilidade tributária representam garantia especial ao crédito tributário, "não faz sentido algum interpretar o Código Tributário Nacional de modo a dotar essa espécie de crédito de menor garantia que os créditos comuns da empresa para com terceiros. Assim, se, por força do Código Civil, respondem os administradores solidariamente com a pessoa jurídica pelos atos ilícitos que cometerem, não é possível aceitar que, se o ato ilícito for cometido contra a Administração Tributária, a responsabilidade desse administrador fique condicionado à ausência de bens da sociedade, bem como não é correto defender que a pessoa jurídica fique desonerada."

Realmente, a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN é responsabilidade solidária.

Não foi correta a decisão contida no acórdão recorrido, que mesmo tendo reconhecido a ocorrência de sonegação, agravada ainda pela interposição fraudulenta de pessoas, afastou a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN, porque não estaria demonstrada nos autos a impossibilidade de cobrança da dívida do devedor principal (no caso, da pessoa jurídica).

Como fartamente demonstrado acima, o esgotamento do patrimônio da pessoa jurídica não é requisito para que se possa exigir os débitos do procurados/administrador que agiu com "excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos".

No contexto do art. 135 do CTN, a responsabilidade deste é solidária, seja com a pessoa jurídica, seja com eventuais outros procuradores/administradores que possam ter participado dos mesmos atos/conduas que ensejaram a responsabilização.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para fins de restabelecer o Termo de Sujeição Passiva que atribui responsabilidade tributária solidária a Alberto Mucciolo pelos débitos apurados junto à empresa Denwa - Vídeo, Foto, Som, Comércio e Importação Ltda.

Em síntese:

- conhecer do Recurso Especial e;
- no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Processo nº 19515.001263/2009-19  
Acórdão n.º **9101-002.954**

**CSRF-T1**  
Fl. 33

---