



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10410.724905/2015-95
ACÓRDÃO	9101-007.242 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	4 de dezembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	VAGNER DA SILVA (RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO DE BARRA BEBIDAS LTDA)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2011

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. NATUREZA E CARACTERIZAÇÃO.

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 os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Esta responsabilidade não se limita às hipóteses de infração à lei societária, mas abrange também infrações às leis tributárias, e atinge não só o administrador de direito, mas também o administrador de fato do contribuinte, mormente no caso em que as infrações foram apenadas com a multa qualificada de 150% que se aplica somente em casos de sonegação, fraude ou conluio.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento, os Conselheiros Edeli Pereira Bessa e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, e, quanto ao mérito, os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior.

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1402-003.856 (15/04/2019), cuja ementa, e respectivo dispositivo restaram assim redigidos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2011

RESPONSABILIDADE. BENEFICIÁRIO E GESTOR DE FATO. PERÍODO EM QUE NÃO CONSTAVA DO INSTRUMENTO SOCIETÁRIO. ART. 135 INCISO III DO CTN. INADEQUAÇÃO.

Se em determinado período em que ocorreu parte dos *atos geradores* colhidos pela Fiscalização o antigo titular e gestor da companhia não mais figurava em seus Instrumentos societários, sendo apenas o beneficiário e administrador de fato, mostra-se inadequada a norma do artigo 135, inciso III, do CTN para fundamentar a sua responsabilidade solidária pelos débitos correspondentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a imputação de responsabilidade tributária com base no art. 135, III do CTN a partir de 24/01/2011, vencida a Relatora acompanhada pelo Conselheiro Evandro Correa Dias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

O relatório da decisão de piso esclarece muito bem os contornos da lide, tendo sido adotado também pela decisão recorrida:

2. Conforme descrições dos fatos nos Autos de Infração, fls. 09 e 29, em relação aos lançamentos de **IRPJ** e **CSLL** (Lucro Arbitrado) houve:

“0001 ARBITRAMENTO DE OFÍCIO QUANDO A RECEITA BRUTA NÃO É CONHECIDA. ARBITRAMENTO COM BASE NO VALOR DAS COMPRAS - EMPRESAS COMERCIAIS. O valor do Lucro Arbitrado foi calculado pela soma, nos meses do período de apuração, de quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês, pois a receita bruta do contribuinte não é conhecida, conforme relatório fiscal em anexo”. Períodos do ano-calendário 2011, com multa agravada e qualificada (225%);

3. Consta ainda, nas fls. 04 a 08 e 24 a 28 dos Autos, descrição denominada “Demonstrativo de Responsáveis Tributários”, com identificação do Sr. Wagner da Silva, CPF 067.651.244-54, como responsável solidário de fato, sendo ali descrito que:

3.1. o Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF - lavrado em 05/03/2014 foi encaminhado por via postal ao sujeito passivo mediante AR, o qual não foi entregue pela ECT alegando-se “ENDEREÇO NÃO PROCURADO”, conforme carimbo de 03/04/2014 no envelope;

3.2. diante disto, foram elaboradas diligências para tentar ciência pessoal do TIPF no endereço cadastral do sujeito passivo, o que se revelou infrutífero, pois a empresa efetivamente não se encontrava nesse endereço, conforme Termo de Constatação e Diligência Fiscal lavrado em 01/04/2014;

3.3. constatou-se, em nova diligência em 02/04/2014 nos endereços constantes nas Notas Fiscais de Compras, que a empresa utiliza como “*endereço para os fornecedores o nome de DISTRIBUIDORA DE AVES E FRIOS LTDA, na Rua Presidente Prudente de Moraes, nº 82, bairro Levada, em Maceió, nesse endereço funciona desde dezembro/2013 a empresa E CRISTOVÃO DOS SANTOS – EPP, CNPJ 19.333.134/0001-52*”, confirmado no sistema CNPJ;

3.4. assim a contribuinte foi intimada por edital afixado no Quadro de Avisos da DRF Maceió em 03/04/2014 e desafixado em 18/04/2014, quando ocorreu a ciência para efeitos legais;

3.5. “*Concomitantemente também foi comunicado os sócios MOARK DA SILVA SANTOS, CPF 101.233.964-50 e JEFFERSON JOSE DA SILVA, CPF 105.946.164-17, por via postal através do Termo de Intimação Fiscal nº 01 e 02 respectivamente, ambos de 03.04.2014, cuja ciência deu-se por via postal em 08.04.2014*”;

3.6. Em 03.06.2014, houve ciência também por Edital do Termo de Intimação nº 03, cujos termos também foram cientificados aos sócios mencionados no item 04 acima, através dos Termos de Intimação nº 04 e 05 ambos datados de 19.05.2014 e encaminhados por via postal mediante Aviso de Recebimento;

3.7. “O sócio MOARK DA SILVA SANTOS recebeu normalmente em 22.05.2014, mas o sócio JEFFERSON JOSE DA SILVA não o recebeu tendo sido devolvido a DRF Maceió alegando o motivo “MUDOU-SE”, o que é estranho pois em 08.04.2014 tinha recebido o Termo de Intimação nº 02”;

3.8. o Termo de Intimação Fiscal nº 06 foi encaminhado ao sócio MOARK DA SILVA SANTOS por via postal mediante aviso de recebimento – AR, cujo recebimento deu-se em 02.07.2014, e na mesma data, às 15:25, o mesmo Sr. Moark compareceu ante o Chefe de Equipe de Fiscalização da DRF/Maceió e de livre e espontânea vontade prestou declaração ao mesmo, tendo como testemunha a auditora-fiscal que cita;

3.9. o Sr. Moark, em tal declaração, esclareceu que:

- a) nunca foi sócio da empresa BARRA BEBIDAS LTDA;
- b) seu vínculo com a empresa era de empregado por 4 anos, sendo registrado sem vínculo em Carteira de Trabalho;
- c) conhecia o outro sócio, o Sr. Jefferson José da Silva, que também era empregado;
- d) possivelmente o verdadeiro dono da empresa é o Sr. Vagner da Silva;
- e) não conhece o ex-sócio José Benedito de Araújo;
- f) conhece o ex-sócio Edson de Lima Júnior, que também era empregado da empresa BARRA BEBIDAS LTDA;
- g) o sócio JEFFERSON JOSE DA SILVA lhe informou que estavam constando como sócios da BARRA BEBIDAS LTDA;
- h) não tem certeza sobre a lavratura de procuração de terceiros para movimentarem as contas correntes ou abrir empresas;
- i) reconheceu que a assinatura no seu nome nos contratos sociais era a dele mesmo;
- j) a empresa ainda existe e funciona atualmente com o nome de MEGA FRIOS, localizada na Rua Cirilo de Castro, nº 285, bairro Levada, em Maceió;
- k) *“Informou sem ser perguntado que o Sr. VAGNER DA SILVA queria fechar a empresa e lhe explicou que teria que ter o nome de duas pessoas para proceder o fechamento, no caso o seu e do Sr. JEFFERSON JOSE DA SILVA e forneceu uma ajuda de custo no valor de R\$ 1.000,00 (hum mil reais) para cada um em mercadorias, nada em espécie, quando ambos foram encaminhados para o escritório de uma contadora chamada CARMEM, localizado próximo a Praça da Faculdade, assinar uma série de papéis da empresa e disse não saber que papéis eram esses, mas assinou em confiança ao Sr. VAGNER, pelo tempo que trabalhou com ele, que segundo o mesmo era apenas para manter a empresa fechada”;*

3.10. da análise dos contratos sociais da empresa constatou-se que:

- a) *“A empresa foi inicialmente constituída em 05.09.2008 com a razão social DISTRIBUIDORA DE AVES E FRIOS LTDA, cujo endereço era Travessa 16 de setembro, s/nº, bairro Centro, cidade de Rio Largo/MA e os sócios eram VAGNER DA SILVA, CPF 067.651.244-54 e JOSE BENEDITO DE ARAUJO, CPF 280.222.974-53”;*
- b) *“Em alteração contratual de 07.10.2008 foi alterado o endereço para Rua Presidente Prudente de Moraes, nº 82 – Levada, Maceió/AL”;*
- c) *“Em alteração contratual de 24.01.2011 o sócio VAGNER DA SILVA se retira da sociedade vendendo suas cotas de participação para o Sr. EDSON DE LIMA JUNIOR, CPF nº 049.531.984-84 que entra na sociedade e para o outro sócio remanescente o Sr. JOSE BENEDITO DE ARAUJO”;*

d) na Alteração contratual de 08/11/2012 houve alteração do endereço para Avenida Múcio Amorim, nº 302, Povoado Barra Nova, Siriba – Marechal Deodoro/AL, o sócio JOSE BENEDITO DE ARAUJO se retira da sociedade vendendo suas cotas de participação para o Sr. MOARK DA SILVA SANTOS, CPF 101.233.964-50 que entra na sociedade e para o outro sócio remanescente o Sr. EDSON DE LIMA JUNIOR, e altera a razão social para BARRA BEBIDAS LTDA;

e) *“Em alteração contratual de 06.05.2013 o sócio EDSON DE LIMA JUNIOR se retira da sociedade vendendo suas cotas de participação para o Sr. JEFFERSON JOSE DA SILVA, CPF 105.946.164-17 e para o outro sócio remanescente o Sr. MOARK DA SILVA SANTOS”;*

3.11. o Sr. Vagner da Silva, CPF 067.651.224-54, desde 24/01/2011, não era mais sócio da empresa, não podendo exercer mais quaisquer atos em seu nome, como movimentar as contas correntes da empresa e atuar como representante junto a fornecedores;

3.12. *“Outros indícios, além da declaração do sócio MOARK DA SILVA SANTOS, resumida no item 10 acima, apontam para uma possível interposição fraudulenta de pessoas, tendo como beneficiário o Sr. VAGNER DA SILVA, quais sejam:*

- *A constante mudança de endereços, sendo grave apontar que o endereço hoje constante nos Sistemas Cadastrais da RFB não aparece em nenhuma alteração contratual;*

- *A saída dos sócios originais os Srs. VAGNER DA SILVA e JOSE BENEDITO DE ARAUJO para entrada de supostos empregados dos mesmos: os Srs. MOARK DA SILVA SANTO, JOSE BENEDITO DE ARAUJO e EDSON DE LIMA JUNIOR, conforme declaração resumida no item 10 acima prestada pelo sócio atual MOARK DA SILVA SANTOS, os quais não possuem capacidade econômica para se responsabilizar pelos eventuais débitos tributários”;*

3.13. ante os indícios foram aprofundadas as investigações, circularizando-se os 10 maiores fornecedores do sujeito passivo com base nas Notas Fiscais eletrônicas disponibilizadas pelo SPED NOTA FISCAL, intimando-os a apresentar o nome da pessoa que representava o sujeito passivo nas negociações de compras com os mesmos no AC de 2011 assim como indicasse o endereço apontado nas Notas Fiscais, também sendo solicitados através de RMF aos Bancos detentores de suas contas que apresentassem as informações cadastrais e eventuais instrumentos de procuração concedendo poderes a terceiros movimentarem as contas bancárias;

3.14. Da circularização 06 (seis) empresas responderam, das quais 04 (quatro) confirmaram o nome do Sr. VAGNER DA SILVA como o representante da empresa nas compras junto as mesmas, as outras 02 (duas) apontaram representantes comerciais. As empresas que o apontaram são todas de grande porte e uma conhecida nacionalmente, sendo elas: JBS S/A, nome fantasia FRIBOI, CNPJ 02.916.265/0001-60, NUTRICHARQUE COMERCIAL LTDA, CNPJ 03.417.693/0001-

00, COOPERATIVA DOS SUINOCULTORES DE ENCANTADO LTDA – CONSUEL, CNPJ 89.305.239/0001-83, COOPERATIVA LANGUIRU LTDA, CNPJ 89.774.160/0005-25;

3.15. no tocante aos dados cadastrais, apenas o Itaú não atendeu, mas os outros bancos detentores das suas contas, Banco do Brasil, CEF e Bradesco responderam que não existiam procurações e mandaram os dados cadastrais, compreendendo-se pela sua leitura o porquê da inexistência de procurações;

3.16. *“Na realidade os sócios originais VAGNER DA SILVA e JOSE BENEDITO DE ARAUJO nunca alteraram os cadastros nos bancos acima citados, permanece ainda a razão social original DISTRIBUIDORA DE AVES E FRIOS e os mesmos como sócios, logo podendo movimentar com plenos poderes as contas bancárias”;*

3.17. *“E para confirmar definitivamente o fato, emiti nova RMF aos bancos citados no item 16 acima, solicitando as cópias dos cheques emitidos pelo sujeito passivo em 2011 acima de R\$ 2.000,00 (dois mil reais) e ao chegarem confirmei o que as informações cadastrais apontavam, praticamente todos os cheques de JANEIRO a DEZEMBRO/2011 estão assinados pelo Sr. VAGNER DA SILVA, sempre lembrando que o mesmo estava fora da sociedade desde 24.01.2011”;*

3.18. *“Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos dos artigos 124 e 135 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), pois comprovado está que o Sr. VAGNER DA SILVA apesar de ter saído da sociedade, continuou a geri-la, confirmando os seguintes indícios de interposição de pessoas:*

- *Entrada na sociedade de novos sócios de baixa capacidade econômica, incapacitando a Fazenda Nacional em garantir os créditos tributários por inexistência de bens”;*
- Gestão da empresa como representante da empresa ante os fornecedores da mesma;
- Movimentação das contas bancárias da empresa, ainda na condição de sócio pois nunca foram realizadas as devidas alterações cadastrais antes as alterações societárias e como comprova a assinatura de praticamente todos os cheques da empresa no ano calendário de 2011;

3.19. ficando o sujeito passivo solidário supra mencionado (Sr. Vagner da Silva) CIENTIFICADO da exigência tributária de que trata o Auto de Infração de IRPJ e reflexo no valor de R\$ 9.290.337,65.

4. No Relatório Fiscal, fls. 40 a 51, é informado que:

4.1. a empresa BARRA BEBIDAS LTDA atua “Comércio varejista de carnes e açougues”, de acordo com o CNAE 47.22-9/01 cadastrado nos sistemas RFB, sendo optante do regime Lucro Presumido, optante do Livro Caixa como forma de escrituração, tendo sido detectada a declaração do IRPJ e CSLL em DCTF do 4º trimestre/2011;

4.2. a ação fiscal teve como parâmetro inicial indício de omissão de compras, o que se presume como omissão de receitas de acordo com o art. 281, inciso II, do RIR/99;

4.3. pelo SPED Notas Fiscais levantou-se a aquisição de R\$ 19.434.260,30, mas a contribuinte apresentou DIPJ AC 2011 totalmente zerada;

4.4. a fiscalização se iniciou em 18/04/2014, com ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal – TIFP - por Edital, pois o Termo enviado pelos Correios foi devolvido com o carimbo de NÃO PROCURADO/RECUSADO em 03/04/2014;

4.4.1. no TIFP, solicitava-se, conforme fl. 43, Livros Diário, Razão, Caixa, Registro de Apuração do ICMS da Matriz e filiais, Registro de Saídas matriz e filiais, arquivos digitais da contabilidade – Sinco Contábil, nos formatos exigidos pela legislação, findando-se o prazo sem que fosse entregue a documentação nem dada explicação, sendo reiterada a solicitação do Termo de Início à empresa e aos seus sócios através dos Termos de Intimação nº 03, 04, 05;

4.5. foi lavrado Termo de Constatação e Diligência de 01/04/2014 para ciência por via postal no endereço cadastrado na RFB, não sendo localizada naquele endereço e novo Termo de Constatação e Diligência de 02/04/2014 visando à localização de fato da contribuinte com base em Notas Fiscais, novamente revelando-se infrutífera a tentativa, constatando-se existir nesse endereço a empresa E CRISTOVÃO DOS SANTOS – EPP, CNPJ 19.333.134/0001-52;

4.6. o Termo de Intimação nº 01 foi recebido no endereço do sócio MAORK DA SILVA SANTOS, CPF nº 101.233.964-50 em 08/04/2014, dando-lhe ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal, assim como o Termo de Intimação nº 02 foi recebido na mesma data no endereço do sócio JEFFERSON JOSÉ DA SILVA SANTOS, CPF nº 105.946.164-17, também dando-lhe ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal;

4.7. foi dada ciência do Termo de Intimação Fiscal nº 03 por Edital em 03/06/2014, assim como foi dada ciência postal deste Termo de Intimação Fiscal nº 03 ao sócio MAORK DA SILVA SANTOS, em 22/05/2014, através dos Termos de Intimação Fiscal nº 04, mas o Termos de Intimação Fiscal nº 05 destinado ao sócio JEFFERSON JOSÉ DA SILVA SANTOS, com a mesma finalidade, retornou em 22/06/2014 com o motivo MUDOU-SE;

4.8. foi dada ciência à empresa pelo Edital em 11.07.2014 do Termo de Ciência e de Continuação do Procedimento Fiscal nº 01, de 26.06.2014, e ao sócio MOARK DA SILVA SANTOS, através do Termo de Intimação Fiscal nº 95m em 02.07.2014, conforme Aviso de Recebimento (A.R.);

4.9. semelhantemente ocorreu com os Termos de Ciência e de Continuação do Procedimento Fiscal nº 02, 03 e 04 e o Termo de Intimação Fiscal nº 07, com ciências por Edital à empresa em 06/09/2014, 31/10/2014, 30/10/2014 e 13/02/2015, respectivamente, com cópias recebidas, por via postal, pelo sócio MOARK DA SILVA SANTOS, em 23/10/2014 e 22/12/2014 e 09/02/2015;

4.10. em 04/02/2015 foi dada ciência por via postal ao sujeito passivo solidário, Sr. Vagner da Silva, CPF 067.651.244-54, do Termo de Intimação Fiscal nº 07, de 28/01/201;

4.11. em 02/07/2014 o sócio MOARK DA SILVA SANTOS, apresentou-se ao chefe da equipe de fiscalização da DRF Maceió e de livre e espontânea vontade, na presença do chefe de fiscalização e da auditora fiscal Helena Márcia Bento Vincentini esclareceu conforme consta do item 3.9 deste Relatório;

4.12. após a primeira diligência, em 01/04/2014, constatou-se, conforme TERMO DE CONSTATAÇÃO E DILIGÊNCIA FISCAL, que a empresa não mais existia no endereço cadastral;

4.13. na nova diligência, em 02/04/2014, no endereço constante das Notas Fiscais baixadas do SPED Notas Fiscais de aquisição de mercadorias, onde a contribuinte fosse destinatária, constatou-se ser o endereço Rua Presidente Prudente de Moraes, nº 82, bairro Levada, CEP 57.017-017, Maceió/AL, local onde funciona a empresa E CRISTOVÃO DOS SANTOS – EPP, CNPJ 19.333.134/0001-52, e não esta contribuinte;

4.14. as notas fiscais de aquisição de mercadorias tinham como destinatário a razão social antiga desta contribuinte até 08/12/2012, que era DISTRIBUIDORA DE AVES E FRIOS LTDA, de modo que, ante tal fato, passou-se a intimar a contribuinte (BARRA BEBIDAS LTDA) por edital e a dar ciência dessas intimações aos sócios atuais, o Sr. MAORK DA SILVA SANTOS e JEFFERSON JOSÉ DA SILVA SANTOS;

4.15. *“Em 14.05.2014 foi emitida Representação a Chefia de Equipe sugerindo a alteração do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF para incluir o parâmetro de Movimentação Financeira Incompatível com os rendimentos declarados considerando o valor dos valores movimentados em contas bancários e o indício de interposição fraudulenta de pessoas”;*

4.16. ante a declaração do sócio MAORK DA SILVA SANTOS, ficou forte o indício de que tanto ele como o sócio JEFFERSON JOSÉ DA SILVA SANTOS, foram usados de maneira fraudulenta para serem ‘laranjas’ do ex-sócio VAGNER DA SILVA, CPF 067.651.244-54, faltando buscar mais elementos concretos que corroborassem a declaração;

4.17. pelos contratos sociais e suas alterações, a empresa foi constituída em 05/09/2008 com razão social DISTRIBUIDORA DE AVES E FRIOS LTDA, com endereço Travessa 16 de setembro, s/nº, Centro, Rio Largo/AL e os sócios eram VAGNER DA SILVA, CPF 067.651.244-54 e JOSÉ BENEDITO DE ARAÚJO, CPF 280.222.974-53;

4.17.1. em Alteração contratual de 07/10/2008 foi alterado o endereço para Rua Presidente de Moraes, nº 82, Levada, Maceió/AL, e na Alteração contratual de 24/01/2011 o sócio VAGNER DA SILVA se retira da sociedade vendendo suas cotas de participação para o Sr. EDSON DE LIMA JÚNIOR, CPF 049.531.984-84, que entra

na sociedade, e para o outro sócio remanescente, o Sr. JOSÉ BENEDITO DE ARAÚJO;

4.17.2. em Alteração contratual de 08/11/2012, o endereço foi alterado para Avenida Múcio Amorim, nº 302, Povoado Barra Nova, Siriba – Marechal Deodoro/AL, o sócio JOSÉ BENEDITO DE ARAÚJO se retira da sociedade, vendendo suas cotas de participação para o Sr. MAORK DA SILVA SANTOS, CPF 101.233.964-50, que entra na sociedade e para o outro sócio remanescente, o Sr. EDSON DE LIMA JÚNIOR, além do que foi alterada a razão social para BARRA BEBIDAS LTDA;

4.17.3. em Alteração contratual de 06/05/2013, o sócio EDSON DE LIMA JÚNIOR se retira da sociedade vendendo suas cotas de participação para o Sr. JEFFERSON JOSÉ DA SILVA, CPF 105.946.164-17 e para o outro sócio remanescente, o Sr. MAORK DA SILVA SANTOS;

4.18. o Sr. VAGNER DA SILVA, CPF 067.651.244-54, desde 24/01/2011 não era mais sócio da empresa, portanto, não podia mais exercer qualquer ato em seu nome, como movimentar contas correntes da empresa e atuar como representante junto a fornecedores;

4.19. além da declaração do sócio MAORK DA SILVA SANTOS, também apontam para uma possível interposição fraudulenta de pessoas tendo como beneficiário o Sr. VAGNER DA SILVA:

4.19.1 a constante mudança de endereços, sendo grave que o endereço hoje constante nos sistemas cadastrais da RFB não aparece em nenhuma alteração cadastral;

4.19.2. a saída dos sócios originais, Srs. VAGNER DA SILVA e JOSÉ BENEDITO DE ARAÚJO para entrada de supostos empregados dos mesmos: os Srs. MOARK DA SILVA SANTO, JOSÉ BENEDITO DE ARAÚJO e EDSON DE LIMA JÚNIOR, os quais não possuem capacidade econômica para se responsabilizar pelos eventuais débitos tributários;

4.20. tendo em vista esses indícios foram aprofundadas as investigações, conforme descrito igualmente nos Demonstrativos de Responsáveis Tributários, o que consta dos itens 3.13 a 3.17 deste Relatório;

4.21. *“Na realidade os sócios originais VAGNER DA SILVA e JOSE BENEDITO DE ARAUJO nunca alteraram os cadastros nos bancos acima citados, permanece ainda a razão social original DISTRIBUIDORA DE AVES E FRIOS e os mesmos como sócios, logo podendo movimentar com plenos poderes as contas bancárias”;*

4.22. *“Foram localizados considerável número de cheques cujo beneficiário é o próprio emitente, supostamente para pagamento de duplicatas da empresa, o que soa estranho pois nessa situação os cheques deveriam ser emitidos em nome dos emissores dessas duplicatas”;*

4.23. *“Foi localizado um cheque do Banco do Brasil S/A, no valor de R\$ 11.500,00(onze mil e quinhentos reais), emitido em 06.07.2011, cujo histórico no*

verso está discriminada como “PAGAMENTO DE TÍTULOS DO PRÓPRIO”, caracterizando o benefício dos recursos da empresa”;

4.24. *“Ante o exposto, restou caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos dos artigos 124 e 135 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) pois comprovado está que o Sr. VAGNER DA SILVA apesar de ter saído da sociedade, continuou a geri-la”,* confirmando os indícios de interposição de pessoas, conforme descrito no item 3.18 deste Relatório e ainda pelo fato de fortes evidências de beneficiar-se de recursos da empresa;

4.25. como a empresa não atendeu a nenhuma das intimações para apresentação dos livros contábeis e fiscais específicos do Lucro Presumido, não restou alternativa que efetuar o lançamento com base no Lucro Arbitrado, devido a não apresentação da escrituração fiscal, conforme art. 530, inciso III, alínea b, do RIR;

4.26. diante da total ausência de valores conhecidos para a Receita Bruta, o arbitramento foi efetuado com base de cálculo na Receita Bruta não conhecida apoiada nas Notas Fiscais de Compras constantes no SPED Notas fiscais, no valor de R\$ 19.434.260,30, com base no inciso V do art. 535 do RIR/99 (*“Art. 535 – O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Lei nº 8.981/95, artigo 51): (...) Vquatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês”*);

4.27. assim, foi efetuado o arbitramento com base no valor das compras, conforme Notas Fiscais de Compras, extraídas do SPED Notas Fiscais, cuja consolidação por mês está contida na Planilha NOTAS FISCAIS DE COMPRAS. Os valores lançados refletem na CSLL por apuração reflexa, por força do art. 6o, parágrafo único, da Lei 7.689/88 e art. 2o da Lei 9.249/95;

4.28. a multa de ofício foi de 225%, considerando-se:

- a qualificação de 150% em caso de sonegação, fraude e conluio, conforme art. 44 da Lei 9.430/96 e 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, e que no caso ficou configurada a interposição fraudulenta de pessoas, considerando-se que o sócio VAGNER DA SILVA, CPF 067.651.244-54, retirou-se em 24/01/2011, mas continuou a gerir a empresa e isto configura fraude à Fazenda Nacional, nos termos do art. 72 da Lei 4.502/64, motivo pelo qual foi qualificada a multa;
- e o agravamento da multa qualificada em 50%, uma vez que a contribuinte não atendeu a nenhuma das intimações da fiscalização para apresentação das documentações requeridas, com base no art. 44, II, alínea b, §2o, da Lei 9.430/96;

5. Cientificada do Auto de Infração em 27/03/2015, através do Edital Eletrônico 001075783, conforme fl. 1930, a empresa autuada não apresentou impugnação.

6. O responsável solidário, Sr. Vagner da Silva, cientificado 19/03/2015, conforme fls. 1931 a 1933, do Auto de Infração e de sua responsabilidade solidária sobre os tributos exigidos, apresentou a impugnação de fls. 1937 a 1939, em 20/04/2015, na qual argumenta e defende que:

6.1. o termo de sujeição passiva tem como objetivo imputar determinado valor à pessoa responsável pela empresa que no passado fez parte da mesma, e é fruto de palavras de determinada pessoa que imputou certas condutas à sua pessoa;

6.2. é comerciante e no início da carreira fez parte do contrato social da atual Barra Bebidas, contudo desde 2011 não participa dessa empresa, da qual se desfez e averbou na Junta Comercial a sua retirada da sociedade;

6.3. tem informação de que a empresa continuou suas atividades normalmente com os sócios sucessores, causando estranheza a manutenção de seu nome perante alguns fornecedores, como JBS, Nutricharque, Cooperativa Languiru e Cooperativa dos Suinocultores de Encantado, mesmo após a sua saída;

6.4. não sabe o que aconteceu, não autorizou ninguém tratar em seu nome, tendo encerrado os laços com a referida empresa com a sua retirada, tendo o seu nome sido utilizado sem a sua autorização, por conta da credibilidade que tem no mercado, não vendo outro motivo;

6.5. *“Ao elaborar um pedido por telefone, como saber quem está do outro lado da linha. A mesma lógica pode ser empregada na situação dos e-mails”*;

6.6. não há elementos para lhe incluir como sujeito passivo, pois não é partícipe de nenhuma prática comercial após o dia 24/01/2011;

6.7. o fato de nos bancos do Brasil, Bradesco e Itaú constar seu nome é a mesma situação de quem compra um carro e deixa no nome do antigo proprietário, inércia do novo proprietário. Aduz que não tem dúvidas de que a verdade sempre prevalece;

6.8. *“É prática comum quando o sócio se retira da sociedade deixar todos os documentos assinados, para evitar o vai e vem: assine aqui, receba esse documento...”*, de modo que se tem cheque assinado por ele até dezembro de 2011, o fez de boa-fé, não cogitando se prejudicar, pois com a averbação de sua saída da sociedade, assinou todas as folhas de cheque que haviam em sua posse, o que *“foi um grande erro”*;

6.9. lembra que assinou outros documentos também, todavia, pelo decurso de tempo não se recorda quais e nem sabe de quem recebeu as cotas da sociedade;

6.10. não se pode falar na sua sujeição, pois não tem responsabilidades para com a empresa no período citado, nestes termos requer a retirada do seu nome do pólo passivo do processo administrativo.

Em 31 de julho de 2015, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife (PE), negou provimento à Impugnação em decisão cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

LANÇAMENTOS DE IRPJ E CSLL. MATÉRIAS NÃO CONTESTADAS.

Não se instaura o contencioso sobre as matérias não contestadas.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2011

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.

O sócio de fato, que se oculta com a utilização de interpostas pessoas, com o intuito de se afastar do pólo passivo da obrigação tributária, nessa conduta demonstra o seu total interesse nas situações que constituam o fato gerador da obrigação tributária da empresa da qual é sócio, sendo responsável tributário solidário, sem benefício de ordem, pelos tributos decorrentes, conforme a regra da Norma Geral insculpida em Lei Complementar à Constituição Federal.

Essa mesma Lei Complementar também prevê que o sócio também é pessoalmente responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A empresa, conforme visto, não impugnou os lançamentos e o crédito tributário restou integralmente mantido, remanescendo somente a discussão relativa ao vínculo de responsabilidade do Sr. VAGNER DA SILVA, que, em sede de recurso voluntário, reiterou as alegações suscitadas na impugnação.

Nos termos da ementa e do dispositivo já transcritos no início deste relatório, o Acórdão nº 1402-003.856 deu provimento parcial ao recurso do responsável, para afastar a imputação de responsabilidade tributária com base no art. 135, III do CTN, a partir de 24/01/2011, data em que o Sr. VAGNER DA SILVA deixou de figurar nos instrumentos societários da fiscalizada.

Importante consignar que tanto o voto vencido do acórdão recorrido, quanto o voto vencedor, deixaram assente que, no caso presente, o Sr. VAGNER DA SILVA continuou a gerir os negócios da empresa após a sua saída do quadro societário da fiscalizada, sendo tais fatos, portanto, incontestes.

Os seguintes excertos do voto vencedor deixam este ponto bem evidenciado:

Posto isso, ainda que no presente Julgamento tenha restado certa a sua participação nos atos e condutas que deram margem à infração, a responsabilização tributária dos sócios gestores se arrima em hipótese legal própria e especial, juridicamente delineada e delimitada, no art. 135, inciso III, do CTN.

[...]

Ainda que tenha se verificado que, mesmo depois sua *saída* da Companhia, este continuou a ser seu *beneficiário* e *administrador* de fato, tal regra geral específica de responsabilidade mostra-se inadequada para a estabelecer a relação de sujeição passiva com o crédito tributário surgido nesse período.

Cientificada, a PGFN recorre à CSRF ingressando com Recurso Especial (fls. 115-134) em que suscita divergência entre o acórdão recorrido e decisões de outras Turmas em relação à matéria assim identificada no despacho de admissibilidade: **Art. 135, III, do CTN. Responsabilidade tributária do administrador de fato**, apresentando como paradigmas os **Acórdãos nº 1201-002.509 e nº 108-08.467**, assim ementados nas partes destacadas pela recorrente no recurso, e/ou relevantes ao caso:

Acórdão nº 1201-002.509:

RESPONSABILIDADE PESSOAL TRIBUTÁRIA. REQUISITOS.

São pessoalmente responsáveis apenas os dirigentes que comprovadamente praticaram atos com excesso de poderes ou infração a lei na administração da sociedade, conforme dispõe o artigo 135, III, do CTN. O elemento doloso deve ser demonstrado pela autoridade fiscal.

Acórdão nº 108-08.467:

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.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 137-142 deu seguimento ao Apelo da PGFN, nos seguintes termos:

Pois bem, pelo cotejo entre os acima transcritos trechos do acórdão recorrido e dos 2 (dois) acórdão paradigmas é possível verificar com clareza que **a recorrente demonstrou a divergência interpretativa** por ela suscitada.

De fato, (i) enquanto no acórdão recorrido entendeu-se incabível a imputação de responsabilidade tributária com base no art. 135, III, do CTN à pessoa que, à época em que ocorreram os fatos geradores, não era formalmente diretor, gerente ou representante da autuada, mesmo havendo prova de que essa pessoa exercia, de fato, uma dessas funções, (ii) nos acórdãos paradigmas interpretou-se o referido dispositivo legal no sentido de que, sim, nessas circunstâncias é possível a atribuição da responsabilidade tributária.

Por fim, é de se dizer que os demais pressupostos para admissibilidade do especial encontram-se presentes, senão vejamos:

[...]

De acordo. Com base nas razões expostas, **DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial da Fazenda Nacional, admitindo a rediscussão da seguinte matéria:

Art. 135, III, do CTN. Responsabilidade tributária do administrador de fato.

Cientificado do teor do despacho de admissibilidade em 20/02/2021 (fl. 146), o contribuinte não se manifestou.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Fernando Brasil de Oliveira Pinto**, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo e o Contribuinte não se opôs ao conhecimento do Apelo.

De toda forma, manifesto minha concordância quanto ao que foi disposto no Despacho de Admissibilidade de fls. 137-142, no sentido de que foi demonstrada pela Fazenda Nacional a existência de divergência jurisprudencial entre a decisão recorrida e os paradigmas a respeito da matéria art. 135, III, do CTN – Responsabilidade tributária do administrador de fato. (nº 1201-002.509 e nº 108-08.467).

Considerando presentes os pressupostos recursais, adoto as razões do despacho de admissibilidade para conhecer do Recurso Especial interposto no presente caso.

2 MÉRITO

Os fatos, conforme relatado, estão devidamente assentados no acórdão recorrido, sendo incontestes, portanto, que o Sr. VAGNER DA SILVA continuou a gerir os negócios da empresa após a sua saída do quadro societário da fiscalizada.

De todo modo, para perfeito conhecimento, transcrevo os excertos do voto vencido que bem situam o contexto fático em que essa conclusão foi alcançada pelo Fisco e pelas decisões precedentes:

- a) não deixou de ser o responsável pelas compras da sociedade perante clientes de grande porte (observando-se que as compras totais em 2011 somaram R\$ 19.434.260,30, conforme Notas Fiscais de Compras constantes no SPED Notas fiscais), durante todo o ano de 2011;

- b) nas contas bancárias movimentadas pela empresa, o mesmo constava como titular das contas, não precisando sequer de procuração para movimentar as contas da empresa com totais poderes;
- c) foi emissor de grande parte dos cheques da empresa, tendo deixado cheques assinados, conforme depoimento do sócio formal MAORK DA SILVA SANTOS, CPF 101.233.96450;
- d) alguns dos cheques tinham o próprio como beneficiário;
- e) se utilizou de sócios sem capacidade econômica, conforme descrito no procedimento fiscal, os quais faziam papel de empregados, conforme ainda comparecimento e depoimento de livre e espontânea vontade de um daqueles sócios à Fiscalização, prestado na frente de dois Auditores Fiscais da Receita Federal, o que caracterizou a utilização pelo responsável solidário de interposição fraudulenta de pessoas;
- f) se contradiz quando diz (na fl. 93), por um lado, que não autorizou ninguém tratar em seu nome e que teria encerrado os laços com a empresa e que seu nome teria sido utilizado sem sua autorização, não vendo outro motivo para isso que não seja por conta da credibilidade que dispõe no mercado, mas, ao mesmo tempo, por outro lado, admite no item 15 da peça recursal (fls 93) que ***“Se **tem** cheque assinado por mim até dezembro de 2011, fiz isso de boa-fé, nem cogitei me prejudicar, pois com a averbação de sua saída da sociedade, assinei todas as folhas de cheque que haviam em minha posse: foi um grande erro”.***

Resta claro, portanto, pelas provas colhidas ao longo do trabalho fiscal, que a empresa continuou a ser gerida pelo sócio que apenas formalmente dela se retirou, tendo havido a interposição de pessoas no quadro societário, e que este administrador de fato foi responsável pela prática dos atos que ensejaram o lançamento de ofício com multa agravada e qualificada (225%), evidenciando a sua atuação em desconformidade com a lei.

O acórdão recorrido, contudo, mesmo diante deste cenário, decidiu pelo afastamento da responsabilidade do Sr. VAGNER DA SILVA, apenas por compreender que o art. 135, III, do CTN, *não seria um dispositivo apto a ensejar a responsabilidade dos sócios gestores de fato, mas tão somente a dos sócios gestores legalmente constituídos pelos atos societários.*

Discordo desse entendimento, bem como daqueles que limitam a aplicação do art. 135 do CTN às hipóteses de cometimento de infração à lei societária, excluindo infrações às leis tributárias.

O termo responsabilidade, em sentido amplo, possui estreita ligação com o direito civil, em especial com o direito das obrigações. Karl Larenz aduz que a possibilidade de o devedor

responder, em regra, com seu patrimônio perante o credor surgiu de longa evolução do direito de obrigações e do direito de execução.¹

A obrigação, em sentido técnico, tem origem em uma relação jurídica entre duas ou mais partes, na qual o polo ativo (credor) passa a ter o direito de exigir do polo passivo (devedor) uma prestação, ou, de modo contrário, o devedor passa a ter obrigação de determinado comportamento ou conduta para com o credor.²

No bojo dessa relação jurídica obrigacional, tem-se como elemento necessário o denominado vínculo. Este pode se originar de inúmeras fontes e obriga o devedor a cumprir determinada prestação para com o credor. Subdivide-se em débito (prestação a ser cumprida conforme pactuado) e responsabilidade (o direito de o credor exigir o cumprimento da obrigação quando não satisfeita a prestação, podendo esta exigência incidir, inclusive, sobre os bens do devedor).

Segundo Gonçalves

A responsabilidade é, assim, a consequência jurídica patrimonial do descumprimento da relação obrigacional. Pode-se, pois, afirmar que a relação obrigacional tem por fim precípua a prestação devida e, secundariamente, a sujeição do patrimônio do devedor que não a satisfaz.³

No âmbito da responsabilidade civil e tributária, a sujeição tem como limite o patrimônio do responsável, ainda que não seja este, necessariamente, o infrator da norma de conduta desrespeitada.

Já o termo responsabilidade tributária, em sentido ainda amplo, é entendido como a sujeição do patrimônio de uma pessoa, física ou jurídica, ao cumprimento de obrigação tributária inadimplida por outrem. Assim, pode-se afirmar que “responsabilidade tributária” possui conceito próximo a “sujeição passiva tributária”, porém, ressalte-se que há diferenças entre estes conceitos: enquanto a sujeição tributária nasce a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, a responsabilidade exsurge somente se a pretensão tributária tornar-se exigível, ou nas palavras de Luciano Amaro, “a presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte”.⁴

É importante distinguir a responsabilidade tributária da responsabilidade civil. Esta advém da prática de ato ilícito *lato sensu* causador de dano a terceiro, sobrevivendo a obrigação de

¹ LARENZ, 1958, *apud* GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

² GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 22.

³ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral das Obrigações**. Vol. II. 6. ed. rev. – São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.

indenizar, enquanto aquela, em que pesem algumas hipóteses de surgimento a partir de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137 do CTN), possui também como propulsor atos lícitos.⁵

Assim discorre Maria Rita Ferragut sobre a responsabilidade:

É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.⁶

Ao ponderar sobre a matéria, Marcos Vinícius Neder anota que a responsabilidade tributária tem respaldo no CTN, o qual consagra normas gerais sobre sujeição passiva de tal forma a redirecionar a responsabilidade pela dívida tributária do contribuinte para um terceiro, facilitando e tornando mais efetivo o trabalho dos órgãos da administração tributária⁷, e afirma que a “lei tributária autoriza ao Fisco incluir terceira pessoa, distinta da que pratica o fato jurídico tributário, no polo passivo da obrigação tributária como responsável pelo pagamento do crédito tributário”.⁸

O CTN contempla em seus artigos 128 a 138 os casos de responsabilidade tributária, assim distribuídos:

- Disposição geral (art. 128);
- Responsabilidade dos sucessores (arts. 129 a 133);
- Responsabilidade de terceiros (art. 134 e 135) e
- Responsabilidade por infrações (arts. 136 a 138).

O que nos interessa, no momento, é a análise da responsabilidade dos diretores, gerentes ou representantes de empresas a que se refere o art. 135, III, do CTN, *verbis*:

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:

[...]

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

ELEMENTOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DE EMPRESAS

Para a caracterização da responsabilidade a que alude o art. 135, III, do CTN, faz-se necessário a presença dois elementos:

⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 11.

⁷ NEDER, MARCOS Vinícius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

⁸ NEDER, MARCOS Vinícius. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 28.

- Elemento pessoal: diz respeito ao sujeito que deu azo à ocorrência da infração, ou seja, o executor, partícipe ou mandante da infração. Trata-se, na realidade, do administrador da sociedade, independentemente de ser ou não sócio. Assim sendo, não poderão ser incluídos como responsáveis quaisquer sujeitos que não possuam poder de decisão;
- Elemento fático: necessidade de conduta que implique excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.⁹

Desse modo, “não basta ser sócio da empresa (pessoa jurídica), é indispensável que exerça função de administração no período contemporâneo aos fatos geradores”.¹⁰

Conforme já salientado, o art. 135, III, do CTN possibilita responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado desde que sejam os responsáveis pela ocorrência do elemento fático que ensejou o nascimento da obrigação tributária.

O conceito de diretor é dado pelo art. 144 da Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas: o sócio ou administrador de uma organização é o que possui poderes para representá-la, inclusive em juízo, bem como para praticar todos os atos necessários ao seu regular funcionamento.¹¹

Já a definição de gerente é trazida pelo Código Civil (art. 1.172 e seguintes): considera-se gerente o preposto permanente no exercício da empresa, na sede desta, ou em sucursal, filial ou agência. Note-se que na hipótese de lei não determinar poderes especiais, considera-se o gerente autorizado a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados.¹²

Maria Rita Ferragut assim conceitua representante:

é a pessoa física ou jurídica que, em função de um contrato mercantil, obriga-se a obter pedidos de compra e venda de mercadorias fabricadas ou comercializadas pelo representado, não tendo poderes para concluir a negociação em nome do representado. Não possui vínculo empregatício, e sua subordinação tem caráter empresarial, cingindo-se à organização do exercício da atividade econômica.¹³

Percebe-se que, para a caracterização da responsabilidade de que trata o dispositivo legal em questão, faz-se necessária a coexistência de dois elementos essenciais em relação a um fato: que seja praticado por uma pessoa que efetivamente administre a empresa, com poder decisório, e que esta pessoa pratique atos que denotem excesso de poder ou infração à lei ou atos constitutivos da pessoa jurídica.

⁹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 124.

¹⁰ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. 5. reimp. Curitiba: Juruá, 2010, p. 99.

¹¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 125.

¹² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

¹³ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126.

No que diz respeito à *infração à lei*, não desconheço da jurisprudência do STJ que pode ser resumida com a transcrição do Enunciado nº 430 da Súmula do STJ:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Posteriormente, julgou-se a matéria sob a égide do disposto no art. 543-C do CPC/1973 (“recurso repetitivo”), sendo que a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, de Relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, consolidou entendimento segundo o qual “*a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa*”.

Saliento que o *simples* inadimplemento da obrigação não pode gerar, de per si, a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica. Ao assim dispor, por outro lado, o STJ deixou transparecer que em hipóteses de um inadimplemento, digamos, “qualificado”, pode-se sim atribuir a responsabilidade de que trata o art. 135 do CTN.

Com efeito, não comungo, portanto, do entendimento daqueles que limitam a aplicação do *caput* do art. 135 do CTN às hipóteses de cometimento de infração à lei societária, excluindo infrações às leis tributárias. Não me parece ser crível que, em se tratando de uma norma tributária, exclua-se do rol de infrações, aptas a ensejar a corresponsabilidade, justamente as próprias leis aplicáveis aos tributos.

E no que diz respeito ao aspecto pessoal (daquele que administre a empresa, com poder decisório), não vejo espaço para afastar, desse conceito, os administradores de fato da pessoa jurídica. Não me parece ser crível que, em se tratando de ato doloso e contrário à lei, praticado por administrador em nome da sociedade por ele representada, a responsabilidade deste administrador seja afastada justamente por ter ele, de forma fraudulenta, se retirado formalmente do quadro societário, e feito nele incluir interpostas pessoas para legalmente representarem a pessoa jurídica. Isto corresponderia a conceder, ao gestor fraudulento, o direito de beneficiar-se da própria torpeza de seus atos, para evadir-se da responsabilidade que lhe é devida pelos atos fraudulentos e com infração à lei por ele praticados.

No caso concreto, conforme visto, não se trata de um simples inadimplemento de tributo, mas sim de inadimplemento doloso, penalizado administrativamente com multa de 150% que se aplica somente em casos de sonegação, fraude ou conluio (art. 44, inciso I, c/c § 1º, da Lei nº 9.430/96 e arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64) — não se encontrando mais sequer em litígio este ponto, ressalte-se.

Doutrina, ainda em que franca minoria, e farta jurisprudência, endossam o entendimento aqui exposto.

O Juiz Federal, Zenildo Bodnar, assim se manifestou a respeito do inadimplemento tributário:

*Uma vez definido com precisão o que vem a ser “atos práticos com infração à lei”, é fácil concluir que **o simples inadimplemento tributário da pessoa jurídica não autoriza a responsabilização do sócio-gerente ou administrador, salvo, evidentemente, quando acompanhado de condutas dolosas ou culposas, a exemplo da sonegação fiscal e outras fraudes.***¹⁴ [grifos nossos]

No mesmo sentido, Emanuel Carlos Dantas de Assis dispôs:

A diferenciação entre os arts. 134 e 135 do CTN pode ser resumida assim:

- Art. 134: exigência de culpa, restrição da responsabilidade à obrigação tributária principal e limitação do montante ao valor do tributo, acrescido de juros de multa de mora;
- Art. 135: exigência de dolo, abrangência da responsabilidade para abarcar as penalidades por descumprimento de obrigação acessória e ampliar o montante, com inclusão da multa de ofício.

Como a culpa ou o dolo deve ser comprovado, carece uma interpretação casuística. A solução vai depender de cada situação em concreto. Assim, se por um lado é certo que o simples inadimplemento de tributo se constitui em infração de lei, somente a análise dos fatos e circunstâncias irá demonstrar se o sócio tinha razões ou não para deixar de efetuar o pagamento.

O que não pode é a responsabilidade ser atribuída à pessoa física com supedâneo no art. 134 ou 135, sem qualquer investigação sobre a existência de culpa ou dolo. Permitir que assim aconteça é substituir a responsabilidade subjetiva por outra, objetiva, sem guarida no ordenamento jurídico.

Na caracterização do dolo reside a maior dificuldade para as administrações tributárias, na tentativa de responsabilizar os administradores e sócios de sociedades empresárias, por débitos tributários destas. Como demonstrar, afinal, a intenção da pessoa física?

O dolo necessário à responsabilidade estatuída no art. 135 é o presente não só nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/1990, no contrabando e descaminho (art. 334 do Código Penal, alterado pela Lei nº 4.729/1965), ou nas infrações tributárias dolosas como sonegação, fraude e conluio (Lei nº 4.502/1964, arts. 71 a 73, respectivamente). [...]¹⁵ [grifos nossos]

Também em pronunciamentos da PGFN e da Receita Federal pode-se extrair a mesma exegese de tal dispositivo legal:

- PARECER/PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009

[...]

¹⁴ BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. Curitiba: Juruá, 2010, p. 128.

¹⁵ DANTAS DE ASSIS, Emanuel Carlos. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Tributárias da pessoa Jurídica. In.: NEDER, Marcos Vinicius; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 158-159.

60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

- a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;
- b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;
- c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;
- d) **O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;** [grifos nossos]

- NOTA GT RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA nº 1, de 17 de dezembro de 2010 (Ato conjunto entre Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Secretaria da Receita Federal do Brasil. Grupo de Trabalho constituído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 8 / 2010)

55. Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:

- a) *Infração ao contrato social ou estatuto – deve ser uma infração a texto expresso do contrato ou estatuto. Ex.: Desenvolver atividade expressamente proibida nos atos constitutivos e alterações.*
- b) *Excesso de poder – não precisa haver vedação. Basta não ter previsão no contrato. Ex. Sócio age como gerente, sem ser (a hipótese do art. 135 abrange inclusive o sócio de fato).*
- c) **Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém, deve ter consequências tributárias.**

56. **Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador.** [grifos nossos]

E a jurisprudência também caminho nesse mesmo sentido. Vejamos:

- Tribunal Regional Federal da 3ª Região:
EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OCORRÊNCIA DE OMISSÃO. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. ENCERRAMENTO DA FALÊNCIA DA EMPRESA EXECUTADA. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE. DECRETO-LEI Nº 1.736/79. POSSIBILIDADE. RECURSO PROVIDO PARA DAR PROVIMENTO À APELAÇÃO DA UNIÃO E JULGAR PREJUDICADA A APELAÇÃO INTERPOSTA PELO EXECUTADO.

1. Os embargos declaratórios somente podem ser utilizados quando houver no acórdão obscuridade, contradição ou omissão acerca de ponto sobre o qual deveria pronunciar-se o Tribunal e não o fez, isso nos exatos termos do artigo 535 do Código de Processo Civil.

2. Assiste razão à embargante, pois efetivamente o acórdão embargado não apreciou detidamente a questão referente a aplicação do artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 20/12/1979, sendo omissa nesta parte.

3. Os débitos em execução referem-se a IRPJ-Fonte, devendo ser aplicado o Artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736/79, porque está autorizado pelo artigo 124, II, do Código Tributário Nacional (são solidariamente obrigadas... as pessoas expressamente designadas por lei... A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem).

4. É correto fixar a responsabilidade dos sócios-gerentes ou administradores nos casos de IPI e imposto de renda retido na fonte, pois nesses casos o não-pagamento revela mais que inadimplemento, mas também o descumprimento do dever jurídico de repassar ao erário valores recebidos de outrem ou descontados de terceiros, **tratando-se de delito de sonegação fiscal previsto na Lei nº 8.137/90, o que atrai a responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional (infração a lei).**

5. Recurso provido para dar provimento à apelação da União e julgar prejudicada a apelação interposta pelo executado. (Embargos de Declaração em Apelação Cível Nº 0509878- 53.1997.4.03.6182/SP, Relator Desembargador Federal JOHONSOM DI SALVO, Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, sessão de 24/10/2013) [grifos nossos]

- Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. REDIRECIONAMENTO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA.

1. A jurisprudência da 1ª Seção desta Corte firmou-se, em consonância com entendimento atual da 1ª e da 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que **o redirecionamento contra o sócio-gerente somente tem lugar com início de prova de que o sócio agiu com excesso de mandato ou infringência à lei ou estatuto, não decorrendo da simples inadimplência no recolhimento de tributos.** **2.** Nos casos em que a empresa deixa de recolher aos cofres públicos as contribuições previdenciárias descontadas dos segurados empregados, **é possível a responsabilização solidária dos sócios, pois configura infração expressa à lei, não em razão do mero inadimplemento, mas em virtude da prática, em tese, de infração penal** (apropriação indébita de contribuições previdenciárias - 168-A do CP). (EMBARGOS INFRINGENTES Nº 2006.70.99.002075-0/PR, Relatora Juíza VÂNIA HACK DE ALMEIDA, 1ª Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, decisão unânime, sessão de 04 de junho de 2009) [grifos nossos]

- Superior Tribunal de Justiça – STJ – Primeira Turma:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. NOVO PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN. POSSIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE SENTENÇA CONDENATÓRIA EM CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. CONFIRMADO.

1. Os efeitos da decisão, já transitada em julgado, que indeferiu anterior pedido de redirecionamento, não irradia efeitos de coisa julgada apta a impedir novo pedido de redirecionamento na mesma execução fiscal em face da existência de sentença condenatória em crime de sonegação fiscal, confirmada pelo Tribunal de 2º grau e com Habeas Corpus pendente de julgamento no STJ, porquanto aquele pleito inicial está fulcrado apenas em mero inadimplemento fiscal.

2. O redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa. A condenação em crime de sonegação fiscal é prova irrefutável de infração à lei.

3. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 935839/RS, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, decisão unânime, sessão de 05 de março de 2009) [grifos nossos]

Também a jurisprudência desta Casa reverbera o entendimento aqui exposto, conforme se comprova nos seguintes precedentes:

Acórdão nº 108-08.467:

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.

Acórdão nº 1401-002.022:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO.

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

Acórdão nº 1402-002.210:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. NATUREZA E CARACTERIZAÇÃO.

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 os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Esta responsabilidade pessoal não é exclusiva, ou seja, não desonera o contribuinte de sua obrigação. Esses responsáveis tributários respondem solidariamente com o contribuinte pelas obrigações tributárias. Ressalve-se que o art. 135, III do CTN, pode ser aplicado para responsabilizar não só o administrador de direito, mas também o administrador de fato do contribuinte.

Acórdão nº 1301-002.750:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, DO CTN. ADMINISTRADOR DE FATO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE PESSOAS. CABIMENTO.

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

3 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto CONHECER Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, por DAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto