



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

Processo nº 10480.720699/2010-14
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.591 – 1ª Turma
Sessão de 09 de maio de 2018
Matéria RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ANTIQUORUM JÓIAS E ANTIGUIDADES LTDA E CORRESPONSÁVEIS
SÉRGIO ROZENBLIT E ADRIANA COELHO ROZENBLIT

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADMINISTRADOR. 135, III, CTN.

A atribuição de responsabilidade tributária ao administrador depende da comprovação da prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, na forma exigida pelo artigo 135, III, do CTN.

Os atos em infração à lei para atribuição de responsabilidade tributária, referidos pelo artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, não se confundem com os atos praticados pela pessoa jurídica.

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 negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo (relator), Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cristiane Silva Costa. Ausente, momentaneamente, a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa – Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rafael Vidal de Araújo, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro André Mendes Moura.

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 imputação de responsabilidade solidária a terceiros.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1402-001.652, de 10/04/2014, por meio do qual a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, decidiu excluir a responsabilização dos coobrigados.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

OMISSÃO DE RENDIMENTOS CARACTERIZADA POR DEPÓSITO BANCÁRIO. LANÇAMENTO POR PRESUNÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PROVA EM CONTRÁRIO. RECURSO IMPROVIDO.

À Luz do artigo 42 da Lei nº 9.430, de 1996, presume-se caracterizada omissão de receita ou de rendimentos os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto à instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações.

No caso concreto, a autuada não comprovou a origem dos valores creditados em suas contas bancárias, limitando-se a alegações sem apresentar provas.

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. ENTREGA DIPJ INDICANDO QUE A EMPRESA ESTAVA INATIVA. MULTA QUALIFICADA.

Em regra, da presunção de omissão de receita caracterizada por depósito bancário não se pode extrair outra presunção para justificar a qualificação da multa. Contudo, a entrega de declaração indicando empresa sem movimento e/ou inativa é circunstância sobre a qual incide o disposto no artigo 71, da Lei nº 4.502, de 1964, ensejando a qualificadora da multa.

REGIMENTO INTERNO CARF - DECISÃO DEFINITIVA STF E STJ -
ARTIGO 62-A DO ANEXO II DO RICARF.

Segundo o artigo 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.

IRPJ E REFLEXOS. DECADÊNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de Recurso Representativo de Controvérsia, pacificou o entendimento segundo o qual para os casos em que se constata pagamento parcial do tributo, deve-se aplicar o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional; de outra parte, para os casos em que não se verifica o pagamento, deve ser aplicado o artigo 173, inciso I, também do Código Tributário Nacional. No caso dos autos, não existindo pagamento antecipado, aplica-se o disposto no artigo 173, I, do CTN. Alegação de decadência rejeitada.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DO CONTRIBUINTE E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIRO. EXISTÊNCIA DE DUAS REGRAS AUTÔNOMAS. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A REGRA-MATRIZ DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NECESSIDADE DE IDENTIFICAR QUANDO O SÓCIO PRATICA ATO EM NOME DA SOCIEDADE E QUANDO AGE DE FORMA CONTRÁRIA AO CONTRATO SOCIAL, RESULTANDO DESTA CONDUTA O INADIMPLEMENTO DOS TRIBUTOS.

O sócio torna-se corresponsável pelo pagamento do tributo não por ser sócio ou por constar do contrato social que exerce a gerência, mas sim por praticar atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos, dos quais decorram os créditos tributários exigidos (Inteligência do artigo 135, “caput” e inciso III, do CTN. Precedente STF. Recurso Extraordinário Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, julgado em 03/11/2010. Relatora Ministra Ellen Graice).

Deve se distinguir as situações que caracterizam a imputação de multa qualificada das situações que resultam imputação de responsabilidade a terceiro. Na multa qualificada se está diante de conduta da empresa. Por sua vez, na imputação de responsabilidade tributária a conduta é do terceiro, sócio ou não, mas sempre divorciada do agir e da vontade jurídica da empresa.

Assim, a entrega de DIPJ não indicando a efetiva receita ou mencionado que a contribuinte encontra-se inativa é ato que se atribui à empresa e não a seus sócios para lhes imputar corresponsabilidade.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por maioria de votos: i) dar provimento parcial ao recurso para excluir a responsabilização dos coobrigados. Vencidos os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Carlos Mozart Barreto Vianna; e, ii) manter a multa de ofício nos moldes aplicados. Vencido o Conselheiro Paulo Roberto Cortez, que reduzia a multa ao percentual de 75%.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, relativamente ao tema da responsabilidade tributária.

Para o processamento do recurso, ela desenvolve os seguintes argumentos:

DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

- o entendimento jurisprudencial que fundamenta o presente recurso diverge do adotado pela e. Câmara *a quo*, e está representado em acórdão, cuja ementa está abaixo reproduzida na forma do art. 67, §9º do RICARF:

Acórdão nº 1102-001.017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PREJUÍZO À DEFESA. INEXISTÊNCIA. Não é nula a decisão de primeira instância que apreciou devidamente todos os argumentos das impugnações apresentadas. O fato de não se ter feito referência direta à última impugnação não trouxe prejuízos à defesa, uma vez que ela apenas repetia as alegações do primeiro recurso.

REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO. NULIDADE POR NÃO CONSTAR DO PROCESSO. INEXISTÊNCIA. O relatório circunstanciado, previsto no art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001, é um instrumento de cunho informativo destinado a subsidiar a decisão daquele que é responsável pela expedição da RMF, não acarretando a sua ausência dos autos cerceamento do direito de defesa do contribuinte ou qualquer outra nulidade, uma vez que a expedição da RMF presume a indispensabilidade das informações requisitadas.

SIGILO BANCÁRIO. JUSTIFICATIVA PARA NÃO APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES. IMPOSSIBILIDADE. O art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, permite que as autoridades fiscais tributárias da União tenham acesso às informações financeiras dos contribuinte, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis, devendo as informações ser conservadas

em sigilo. Assim, o sigilo bancário não pode ser oposto ao Fisco como justificativa para a não prestação de informações sobre movimentação financeira. Tanto isso é verdade que a lei garante à Administração Tributária os mecanismos para obtenção das informações negadas diretamente junto às instituições que as detêm. No caso em análise, como a empresa se negou injustificadamente a demonstrar os valores recebidos mensalmente das operadoras de cartões, configurado está o embaraço à fiscalização previsto no inciso I do art. 33 da Lei nº 9.430, de 1996, causa suficiente para a emissão das RMFs, nos termos do inciso V do art. 3º do Decreto nº 3.724, de 2001.

MPF. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. Os Mandados de Procedimento Fiscal MPFs deste processo foram emitidos de acordo com as determinações da legislação de regência, inexistindo qualquer nulidade deles decorrentes. Ademais, o MPF constitui mero instrumento de controle administrativo, de sorte que eventuais incorreções nesse documento, ou até mesmo a sua inexistência, não caracterizam vícios insanáveis.

NULIDADE. LANÇAMENTO. DATA DO PROTOCOLO DO PROCESSO. INEXISTÊNCIA. A data de protocolização do processo administrativo não guarda relação com a data de lavratura do auto de infração ou da Representação Fiscal para Fins Penais. Após o protocolo, surge um número de processo e um suporte físico ou digital para se acrescentar documentos. O auto de infração e a Representação Fiscal para Fins Penais só surgem na data em que lavrados e assinados pela autoridade fiscal.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. INCOMPETÊNCIA DO CARF. O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. SÚMULA CARF nº 28.

OMISSÃO DE RECEITAS. VALORES RECEBIDOS DE OPERADORAS DE CARTÕES. EXISTÊNCIA DE RECEITAS DECLARADAS. COMPROVAÇÃO DE TRIBUTAÇÃO DE PARTE DOS RENDIMENTOS. ÔNUS DA PROVA.

Comprovado o recebimento de receitas por intermédio de operadoras de cartões em valores muito acima dos rendimentos declarados, e sendo impossível se identificar, na escrituração contábil e nos documentos apresentados, se parte dessas receitas já haviam sido tributadas, correto se considerar a totalidade dos valores recebidos por meio de cartões como omitidos, em especial quando o contribuinte foi por diversas vezes intimado a colaborar, mas se recusou expressamente a fazê-lo.

MULTA QUALIFICADA. PRÁTICA REITERADA. DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS EM VALORES MUITO MENORES AOS EFETIVAMENTE AUFERIDOS. SONEGAÇÃO. Caracteriza-se sonegação, nos termos do art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502, de 1964, a prática reiterada de declarar ao Fisco rendimentos em valores muito abaixo daqueles efetivamente auferidos, o que enseja a qualificação da multa de ofício para o percentual de 150%.

RESPONSABILIDADE DO ADMINISTRADOR. ART. 135, INCISO III, DO CTN. ALCANCE. 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 (art. 135, inciso III, do CTN). Essa responsabilidade é solidária com o contribuinte da obrigação tributária, consistindo em garantia adicional ao crédito tributário. A responsabilidade do administrador é subjetiva e decorre de prática de ato ilícito, que deve ser provado pelo Fisco. No caso, a acusação fiscal comprovou de forma suficiente a ação dolosa do sócio **no sentido de suprimir tributos.**

LANÇAMENTO REFLEXO DE PIS, COFINS E CSLL. MESMA MATÉRIA FÁTICA. Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o Programa de Integração Social PIS, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL o decidido em relação ao lançamento do tributo principal, por decorrerem da mesma matéria fática.

Preliminares Rejeitadas. Recurso Voluntário Negado. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. (Destaque nosso)

- a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF excluiu a corresponsabilidade de Sérgio Rozenblit e Adriana Coelho Rozenblit, sustentando que a autoridade fiscal não distinguiu a conduta da empresa e a de seus sócios e, tampouco, descreveu qualquer ato praticado por estes em infração à lei ou ao contrato social.

- vejamos trecho da fundamentação do acórdão recorrido: [...];

- no paradigma, a Fiscalização atribuiu ao sócio-administrador da empresa, responsabilidade solidária pelo crédito tributário constituído de ofício, em decorrência de atos praticados com infração da lei (prática reiterada e contumaz de apresentar as declarações fiscais inexatas da empresa, com receitas sabidamente menores que as efetivamente auferidas), de acordo com o art. 135, inciso III, do CTN;

- no acórdão paradigma, o contribuinte responsabilizado pelo crédito tributário alegou que não agiu com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, pois quem apresentou as declarações à Receita Federal foi a pessoa jurídica autuada e não a pessoa física do sócio. No entanto, a 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF não o excluiu da responsabilidade solidária porque ficou demonstrada nos autos, a sonegação fiscal;

- assim no paradigma, prevaleceu o entendimento de que as omissões de valores surgidas a partir da conduta dos sócios se enquadram, sim, como caracterizadoras da responsabilidade solidária desses;

- nesse mesmo sentido, segue outro paradigma:

Acórdão nº 1302-00.458

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

MULTA QUALIFICADA. INCONSTITUCIONALIDADE.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ESCRITURAÇÃO COMERCIAL. DEFICIÊNCIAS. LUCRO ARBITRADO.

A apresentação de escrituração incompleta, impedindo a devida apuração dos tributos por parte da Fiscalização, enseja o arbitramento dos lucros auferidos pela pessoa jurídica.

LUCRO ARBITRADO. ESCRITURAÇÃO APRESENTADA POSTERIORMENTE.

Tendo em vista a não existência de arbitramento condicional, o ato administrativo do lançamento não é modificável pela apresentação posterior da escrituração, cuja inexistência ou não apresentação foi a causa do arbitramento.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOCIEDADE EMPRESÁRIA. SÓCIO-ADMINISTRADOR. SOLIDARIEDADE.

I - Condutas do sócio-administrador, desde a não escrituração das operações contábeis, passando pelo não envio declarações obrigatórias de pessoa jurídica, consubstanciaram uma série de atos ordenados, um por um, visando ocultar as receitas auferidas que deveriam ter sido oferecidas à tributação. Tais ações e omissões, além de infringirem a legislação comercial e tributária vigente, caracterizaram o dolo, restando demonstrada subsunção ao inciso III, art. 135 do CTN.

II – O termo “pessoalmente responsáveis”, do artigo 135 do CTN, trata de responsabilidade surgida direta e pessoalmente, o que não quer dizer, contudo, que a pessoa jurídica fique desobrigada, até porque, caso o fosse, deveria haver uma menção expressa de exclusão de responsabilidade.

CSLL. PIS. COFINS. LANÇAMENTOS REFLEXOS.

O decidido em relação à matéria principal estende-se aos lançamentos decorrentes, formalizados a partir de idêntica motivação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. (Destaque nosso)

- dessa forma, demonstrada a divergência jurisprudencial, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial;

DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO R. ACÓRDÃO.

- a Fazenda Nacional adota como razões a elucidativa fundamentação apresentada no Acórdão nº 11-042.297 (decisão de primeira instância administrativa):

“6. Depois de tecer graves considerações sobre a Teoria da desconsideração da personalidade jurídica, da solidariedade prevista no art. 124 e da responsabilidade do 135 do CTN, a defesa rematou afirmando as imputações de sujeição passiva consubstanciadas no Termo de Sujeição Passiva por Responsabilidade Solidária seriam descabidas, uma vez que não teria havido prova de que os sócios com poder de gestão teriam praticado atos com infração de lei, contrato social ou estatutos.

7. Não lhe assiste razão. Antes de mais nada, baldada a copiosa, didática e usual explanação acerca da desconsideração da personalidade jurídica, pois que não tem o condão de suprimir o comando do art. 135 do CTN (o dispositivo com efeito encerra típica hipótese de desconsideração da personalidade jurídica).

8. Por meio da Nota GT Responsabilidade Tributária nº 1, de 17 de dezembro de 2010, o grupo de trabalho criado pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 8/2010, assim se posicionou: [...];

9. O Procurador da fazenda Nacional Aldemário Araujo Castro, também segue essa mesma linha de entendimento: [...];

10. De toda sorte, os sócios com poder de gestão, ao não escriturarem os livros fiscais e contábeis e não manterem controle efetivo das operações da empresa, adrede agiram com o intuito de impedir o conhecimento por parte do fisco da ocorrência de fato de gerador (aspecto material da hipótese de incidência tributária), o que vai de encontro ao art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964 (sonegação); caracterizando desse modo infração à lei, nos termos previstos no art. 135 do CTN.

11. Nesse passo, escoreita a caracterização da sujeição passiva solidária, com suporte nos art. 124 e 135 do CTN.

12. Assim, ante o exposto, voto por considerar correta a imputação da sujeição passiva por responsabilidade solidária”.

- para ratificar o exposto, segue a jurisprudência do CARF: [...];

DO PEDIDO.

- em face do exposto, requer a União (Fazenda Nacional) o conhecimento e o provimento do presente recurso para que seja reformado, nesse ponto, o acórdão recorrido.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 29/04/2016, deu seguimento ao recurso especial, fazendo as seguintes considerações sobre a divergência suscitada:

[...]

A Recorrente diverge da Turma julgadora quanto ao ponto em que ficou decidido pelo afastamento da corresponsabilidade dos Srs. Sérgio Rozenblit e Adriana Coelho Rozenblit, por se entender que a autoridade

fiscal não teria distinguido a conduta da empresa e a de seus sócios, não tendo descrito qualquer ato praticado por eles em infração à lei ou ao contrato social.

Aponta como primeiro paradigma o Acórdão nº 1102-001.017, no qual prevaleceu o entendimento de que as omissões de valores decorrentes da conduta dos sócios se configuram como caracterizadoras da responsabilidade solidária.

O acórdão foi assim ementado: [...];

Nesse julgado, o entendimento prevalente foi o de que omissões de valores derivadas da conduta dos sócios são caracterizadoras da responsabilidade solidária destes. Posição, essa, defendida pela Fazenda Nacional.

Como segundo paradigma foi trazido o Acórdão nº 1302-00.458, que recebeu a ementa a seguir: [...];

Nesse paradigma foi mantida a responsabilidade solidária dos sócios, em decorrência do não pagamento de tributos e da não apresentação de DIPJ, do não reconhecimento de débitos em DCTF e da ausência de registro desses fatos na contabilidade. O contribuinte responsabilizado alegou não ter agido contrariamente à lei, ao estatuto ou ao contrato social, nem ter agido com excesso de poderes. Argumentou que quem teria apresentado as Declarações fiscais inexatas seria a empresa, pessoa jurídica, e não ele, pessoa física. Não obteve êxito ante o Colegiado.

De outro modo, na decisão recorrida, foi excluída a responsabilização dos coobrigados, sócios com poder de gestão, ante situações semelhantes às encontradas nos paradigmas, tais como: falta de escrituração de livros fiscais e contábeis, e outras ações que objetivavam impedir o conhecimento por parte do Fisco da ocorrência dos fatos geradores. Entendeu a Turma Julgadora que as condutas da empresa e as de seus sócios teriam que ter sido distinguidas pela autoridade fiscal. Afastou-se, por essa razão, a responsabilidade solidária por omissão de receitas e pela conseqüente sonegação fiscal.

Assim, constata-se que, ante fatos semelhantes, os paradigmas decidiram de forma diversa à do julgado combatido, revelando a diversidade de entendimentos entre os colegiados.

Pelo exposto, considero comprovada a divergência.

DOU SEGUIMENTO À MATÉRIA.

Em 04/07/2016, Sérgio Rozenblit e Adriana Coelho Rozenblit (ambos na condição de responsáveis pelos créditos tributários constituídos contra a empresa Antiquorum Jóias e Antiguidades Ltda.) foram intimados do Acórdão nº 1402-001.652, do recurso especial da PGFN, e do despacho que admitiu esse recurso.

Tempestivamente, em 19/07/2016, eles apresentaram contrarrazões ao recurso da PGFN, com os argumentos descritos a seguir:

DO NÃO CABIMENTO DO PRESENTE RECURSO ESPECIAL.

- Recorre a União Federal a este Colendo Conselho com o fundamento de que há divergência jurisprudencial quanto ao fundamento do acórdão recorrido, alegando que as omissões de valores surgidas a partir da conduta dos sócios se enquadram como caracterizadoras da responsabilidade solidária destes;

- ora Ilustre Julgador, o presente Recurso Especial interposto, sobre o qual se apresentam as presentes contrarrazões, versa sobre matéria já decidida por este Colendo Conselho, cujo assunto se encontra pacificado nos Tribunais Superiores, devidamente fundamentado na legislação que rege a matéria, consoante restou consignado no respeitável acórdão de fls. 794/808, que não merece reparo quanto a essa questão;

- nesta linha, tendo em vista que os sócios administradores da sociedade limitada Recorrida somente respondem civilmente pelas obrigações por ela contraídas, quando reste comprovada a intenção de prejudicar terceiro, e desde que ajam com excesso de poderes, infração à lei, estatuto ou contrato social, deve ser o recurso julgado improcedente;

MÉRITO: DA AUSÊNCIA DA CONDIÇÃO "SINE QUA NON" PARA IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS ADMINISTRADORES NA FORMA DO ART. 135, III, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

- para a realização de seus objetivos, em decorrência da complexidade da vida civil, o homem que já não mais consegue desempenhar individualmente suas atividades, vê-se forçado a se agrupar e a reconhecer a existência do ente coletivo por ele criado, distinguindo-o da pessoa dos associados, atribuindo a ele personalidade, considerando-se como uma pessoa, porém, numa realidade técnica, Pessoa jurídica, neste sentido, é uma junção de pessoas naturais ou de patrimônios, tendo por escopo a consecução de certos objetivos, sendo reconhecida pela ordem jurídica como sujeito apto a adquirir e exercer direitos e contrair obrigações;

- assim como as pessoas naturais, os entes coletivos possuem personalidade jurídica, ou seja, aptidão para adquirir direito, exercê-lo e contrair obrigação. As sociedades empresárias adquirem sua personalidade com a devida inscrição dos seus atos constitutivos no registro próprio (art. 985 do Código Civil de 2002);

- é oportuno lembrar que o Código Civil de 1916, em seu art. 20, fez expressa distinção entre a pessoa jurídica de seus associados, ao passo que o Código Civil de 2002 traz essa norma de maneira implícita e espalhada por todo o diploma legal;

- a exemplo disso, o art. 50 do novo diploma civil prevê a confusão patrimonial como prática contrária à sistemática disciplinada na relação sócio — sociedade. Tanto é verdade que, por esse motivo, as obrigações contraídas na tentativa de fraudar credores, para efeito deste dispositivo, poderão ser estendidas ao patrimônio de seus sócios, a fim de que elas sejam cumpridas. Podemos também extrair da leitura do art. 47 do mesmo diploma legal, a indicação de que os atos praticados pelos administradores obrigam a pessoa jurídica, apenas quando exercidos nos limites dos poderes que lhes foram conferidos pelo ato constitutivo;

- analisando a norma por outro prisma, veremos que, se os sócios administradores agirem com excesso de poder em relação ao estatuto ou ao contrato social, a sociedade não responderá pelas obrigações que decorram desses atos, sendo a responsabilidade pelo cumprimento delas transferida para os sócios com poderes de gestão;

- a personalidade jurídica das pessoas jurídicas é a aptidão para adquirir e exercer direito e contrair obrigações. Conforme Waldo Fazzio Júnior, da personalidade jurídica resultam a capacidade e a titularidade jurídica, negocial e processual. Dessa forma, encontramos de um lado as pessoas naturais, que se unem para melhor desempenhar suas atividades, e, de outro, a sociedade enquanto pessoa numa realidade imposta pela lei;

- por ser um atributo concedido pelo Direito, a personalidade das empresas, ou mesmo das pessoas jurídicas de direito privado como um todo, pode ser suprimida em certas ocasiões, mesmo que sejam regularmente registradas, a fim de que sejam tratadas como sociedades não personificadas;

- a teoria da desconsideração da personalidade jurídica foi desenvolvida nos tribunais norte-americanos, para quem é denominada de *disregard of legal entity*. Essa doutrina não tem por objetivo questionar, ou mesmo, por abaixo o princípio da separação da personalidade entre o sócio e a sociedade. Não obstante haja uma interpenetração com o afastamento das características inerentes às sociedades, de tal sorte que venha atingir os bens dos associados, essa doutrina procura se desenvolver como um reforço ao instituto da pessoa jurídica, a fim de coibir atos abusivos e de evitar que ela seja utilizada com finalidades contrárias àquelas que as formaram, de modo a promover uma justiça, principalmente quando essa personalidade está sendo utilizada como mecanismo para evitar ou descumprir obrigações legais e fraudar a lei;

- Eliana Calmon, em acórdão proferido enquanto Ministra do Superior Tribunal de Justiça — STJ, afirmou no Recurso Especial — Resp. n.º 436012/RS, que o CTN foi o primeiro diploma do direito pátrio a consagrar a teoria da desconsideração da pessoa jurídica. Da mesma forma entendeu o Ministro do STJ Peçanha Martins, no Resp. n.º 8711/RS, que tratava de Execução Fiscal sobre os patrimônios dos sócios que a época assumiram a administração da sociedade, que atenta para a utilização da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, de modo a prevalecer o princípio da responsabilidade subjetiva, na forma do art. 135, III, CTN;

- o legislador tributário, na tentativa de identificar o sujeito passivo da relação tributária principal, conceituou o responsável ora como aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa de lei (art. 121, II), ora como uma terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, a quem a lei poderá atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário (128, caput);

- o responsável definido no art. 121, II, além de não possuir qualquer relação com o fato gerador da obrigação principal, não é uma figura criada pela Teoria Geral do Direito;

- conforme a Teoria Geral do Direito, a responsabilidade é a expressão de um fato cuja sanção foi dirigida a alguém, podendo ser a mesma pessoa que cometera o ilícito ou um terceiro. No primeiro caso, o agente do fato antijurídico responde por ilícito seu. No segundo, responde por fato antijurídico provocado por outra pessoa;

- desta forma, a pessoa referida no art. 121, II do CTN não é responsável, já que não está submetida à sanção por uma conduta oposta do contribuinte, ao modal deontico que pré-define uma obrigação, mas sim substituto legal tributário, pois, a bem da verdade, a conduta antijurídica é praticada pelo próprio substituto, e não pelo contribuinte. Neste caso

específico, o sujeito passivo da relação tributária não possui qualquer vínculo com o fato gerador da obrigação principal;

- então, essa terceira pessoa alheia ao fato gerador do tributo descrito na norma tributária como responsável não responde por débito de terceiro, mas por débito seu. A obrigação, diferentemente do que ocorre na responsabilidade tributária, já nasce para o substituto legal;

- se o administrador da sociedade atua regularmente para a consecução das atividades da sociedade, não responde pelas obrigações por ela contraídas. A pessoa jurídica, diga-se, sociedade limitada, quando constituída, possui titularidade jurídica negocial, contratando e praticando negócios em seu nome; titularidade jurídica processual, tendo capacidade para ser parte na lide; e titularidade jurídica patrimonial, pois, seu patrimônio é distinto do patrimônio dos sócios, caso em que estes não respondem, em via de regra, pelos débitos da sociedade;

- os sócios administradores da sociedade limitada somente respondem civilmente pelas obrigações por ela contraídas, quando reste comprovada a intenção de prejudicar terceiro, e desde que ajam com excesso de poderes, infração à lei, estatuto ou contrato social. Desse modo, para não causar instabilidade nas relações interpessoais à revelia da segurança jurídica, os sócios não podem responder, no caso das sociedades limitadas, em regra geral, por dívidas contraídas pela sociedade a que fazem parte, quando praticam atos regulares, ou seja, dentro das atribuições e competências que lhes foram conferidas pelo contrato social ou estatuto;

- firmada a idéia de que existe uma separação patrimonial, processual e negocial das sociedades empresárias para com as pessoas que as compõem, o CTN erigiu normas, a fim de evitar sua utilização como mecanismo de descumprimento das obrigações tributárias impostas a elas, e em benefício dos sócios ou seus administradores;

- o CTN, para garantir do Crédito Tributário ao Sujeito Ativo da relação tributária, erigiu casos de responsabilidade de terceiros (arts. 134 e 135), sendo esta uma espécie do gênero responsabilidade tributária (art. 128 a 138). Pela sistemática desse diploma legal, a responsabilidade tributária pode ser dos sucessores, por infração ou de terceiros. Nesta, imputou aos diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, a responsabilidade pessoal, pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135, III);

- como podemos observar outrora, para a teoria geral do direito o conceito de responsabilidade possui relação com o conceito de dever jurídico. A responsabilidade é atribuída à pessoa que, por uma conduta oposta à norma, lhe é dirigida uma sanção. Há casos em que o sujeito a quem a sanção foi dirigida coincide com o sujeito do dever jurídico. Por sua vez, pode ocorrer de a sanção ser direcionada a um terceiro, por ato antijurídico praticado pelo sujeito do dever;

- podemos extrair desse preceito que o responsável é aquela pessoa que está sujeita a uma sanção em decorrência de uma conduta oposta à norma. Neste caso, a responsabilidade pode ser atribuída a quem praticou a conduta antijurídica, caso em que haverá uma identificação entre a pessoa da conduta oposta e o responsável, ou mesmo, a um terceiro

que irá ser responsável por uma conduta oposta à norma praticada pelo sujeito do dever jurídico;

- a pessoa jurídica, como sabemos, possui titularidades distintas dos membros que a compõe, sendo sua vontade expressada através dos atos praticados por eles. Nessa condição, quando praticados atos que se coadunam com o interesse da sociedade, a titularidade para responder patrimonial, negocial e processualmente é da sociedade. Por outro lado, se seus associados, notadamente os sócios com poderes de gestão, praticam atos que venham a prejudicar terceiros e em oposição à lei, ao contrato social ou estatuto por eles aceito, responderão, não em nome da sociedade, mas em nome próprio, porque agiram em interesse próprio, pondo em segundo plano os interesses firmados em convenção social;

- com a ocorrência do fato gerador, nasce para o contribuinte, ou seja, a pessoa que tem relação direta e pessoal com a situação descrita na norma tributária, a obrigação de pagar tributo ou penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, ou ainda, as penalidades pecuniárias advindas da inobservância das obrigações acessórias;

- assim, quando da ocorrência do fato gerador, a sociedade limitada deve adimplir a obrigação principal e cumprir as obrigações acessórias. diga-se, as prestações positivas e negativas previstas na legislação tributária. A conduta oposta ao que determinam estas obrigações gerará uma sanção. Nesta ocasião, pode haver uma coincidência entre o responsável e o sujeito do dever jurídico não cumprido, isto é, a sociedade/contribuinte. Ou pode ocorrer dos sócios ou administradores da sociedade serem identificados como responsáveis nos casos em que haja impossibilidade por parte da Fazenda Pública de exigir do contribuinte (sociedade) o cumprimento da obrigação principal (CTN, art. 134, VII), o que não é o caso;

- assim sendo, o substituto tributário não tem o dever de adimplir débito de terceiros decorrente do descumprimento do fato gerador da obrigação principal ou acessória, mas tão somente, por débito seu, cujo inadimplemento se deu por meio de atos praticados com infração à lei, contrário ao estatuto, contrato social ou exercidos com excesso de poderes;

- conforme amplamente demonstrado o Crédito Tributário não está sendo cobrado dos administradores pela impossibilidade de a Fazenda Pública exigir do contribuinte o cumprimento da obrigação tributária, e sim, por que os sócios com poderes de gestão agiram com infração à lei;

- em matéria de substituição tributária (CTN, art. 135, III), não existe solidariedade entre a sociedade e os administradores, tão pouca há subsidiariedade entre eles, pois não comporta benefício de ordem. A rigor, a obrigação já nasce para o administrador que age com excesso de poder, infração à lei, estatuto ou contrato social, excluindo da relação a pessoa jurídica, posto que o legislador já fez a sua escolha. Também, quando constituído o crédito tributário, inclui-se, para efeito da substituição, além das penalidades pecuniárias decorrentes do inadimplemento da obrigação principal, as que por ventura venha a surgir em razão da inobservância das obrigações acessórias;

- existem três limites a fim de identificar não apenas o substituto legal tributário, mas também, determinar e fixar parâmetros para configurar a substituição tributária. Por meio das informações doutrinárias e jurisprudenciais detectamos três limitações que se adequam à substituição tributária, são elas: limitação pessoal, limitação temporal e limitação material, respondendo as respectivas indagações: quem pode ser substituto tributário, a fim de

satisfazer o crédito? Qual o lapso temporal da sujeição passiva, para efeito de substituição tributária? E, porque uma determinada pessoa responderá pessoalmente por crédito tributário cujo fato gerador foi realizado por outra pessoa?

- limitação é o "ato ou efeito de limitar (-se)". Limite é o "ponto que não se deve ou não se pode ultrapassar". Então, para a configuração da sujeição passiva do substituto tributário, não devem a Fazenda Pública ou seus agentes, bem como os órgãos do Poder Judiciário ultrapassarem certos parâmetros sob pena de identificar de forma errônea o sujeito do dever jurídico que infringi à lei, atua com abuso de poder, e o que é pior, age com injustiça, ferindo de morte o bem maior perseguido pelo Estado: a justiça;

- a sociedade limitada possui personalidade própria, decorrendo dela sua titularidade patrimonial, processual e negocial que distingue da dos membros que a compõem. Quando do exercício regular das atividades societárias, os sócios com poderes de gestão não respondem por débitos contraídos pela sociedade, e com maior razão, não respondem os sócios cujos poderes não lhes foram conferidos;

- os sócios com poderes de gestão são diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado (art. 135, III, do CTN) e, conforme o Código Civil de 2002, administradores (art. 1.010). Estas pessoas, quando agem, em função do cargo que ocupam na sociedade empresária, com excesso de poder, infração à lei, estatuto ou contrato social, respondem pessoalmente pelo crédito tributário decorrente dessas condutas;

- o substituto tributário, conforme informamos, tem como fundamento o art. 121, II, do CTN, pois a sua inclusão na sujeição passiva tributária, a fim de satisfazer o crédito, não guarda qualquer vínculo ou relação com o fato gerador da obrigação principal. Essa "responsabilidade" decorre exclusivamente da lei. Já o responsável tributário disposto no artigo 128 do mesmo diploma legal tem, por sua vez, vinculação com o fato gerador;

- a limitação pessoal, de toda sorte, deve preencher os seguintes questionamentos: quem pode ser substituto tributário, a fim de satisfazer o crédito? Qualquer sócio? Somente os sócios administradores? Na falta de patrimônio do sócio gerente, podem ser atingidos os bens de sócios que não tenha competência para gerir a sociedade?

- pela simples leitura do Código Tributário Nacional, percebemos que são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, os dirigentes, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (art. 135, III);

- dessa forma, dirigente é a pessoa a quem lhe foi atribuído o poder das decisões mais importantes da empresa, gerente é aquele que gere os negócios, bens ou serviços, ou os administra, e representante é a pessoa que recebeu poderes para agir em nome de outrem ou da própria sociedade empresária. Apesar de haver distinção precisa para cada uma dessas pessoas dentro da sociedade, para efeito do art. 135, III, do CTN, estas designações gerentes, dirigentes e representantes possuem o mesmo significado, ou seja, são pessoas que possuem poderes para agir em nome da empresa;

- o CTN só qualifica como pessoalmente responsáveis os sócios que exerçam poderes de gestão. Pelo entendimento do STJ "é impossível a penhora dos bens dos sócios que jamais exerceram a gerência, a diretoria ou mesmo representasse a empresa executada";

- ser sócio, nesta ocasião, não é pressuposto para que haja substituição tributária. O Código Civil de 2002, a exemplo disto, criou a figura do administrador não sócio (art. 1.061, caput). De fato, pode ocorrer também de uma empresa fazer parte do quadro de sócio da sociedade e nesta ocasião ser a administradora dela. Numa sociedade não é composta apenas de pessoas físicas;

- somente as pessoas com poderes de gestão ou de representação da sociedade, sejam elas físicas ou jurídicas, sócios ou não sócios, podem responder pelo crédito na condição de substituto legal tributário, e desde que tenham agido com excesso de poder ou infração à lei, estatuto ou contrato social, nos exatos termos do art. 135, III, do CTN;

- no caso sob exame, não restou demonstrado qualquer ato praticado com excesso de poderes ou infração à lei, estatuto ou contrato social por parte dos administradores da sociedade empresarial. Desse modo, resta desconfigurada a possibilidade de se atrelar diretamente a estes sócios administradores, a responsabilidade pelo Crédito Tributário;

- para que o sócio administrador responda pessoalmente pelo crédito tributário não basta apenas ter o poder de gestão, sendo dirigente, gerente ou representante da pessoa jurídica ou que haja o inadimplemento da obrigação principal, é necessário que pratique atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto (135, caput);

- essa responsabilidade não comporta o caráter objetivo. Então, por determinação legal, a regra é o dirigente não responder pessoalmente pelo crédito tributário, podendo ser apenas quebrada de maneira válida, em situações que deixem claras as evidências de culpa subjetiva, por exemplo, infração à lei, estatuto, contrato social ou excesso de poder;

- a Lei que se infringe, diz Misabel Derzi, não é a lei tributária, mas sim a lei civil ou comercial, dessa forma agindo o administrador com interesse contrário ao do contribuinte, isto é, a lei que rege a relação entre o contribuinte e o terceiro responsável. Da mesma forma, para Fernando Almeida e Simone Franco, a expressão infração à lei "contida no caput do art. 135 do CTN deve ser entendida não como compreensiva de toda e qualquer hipótese de infração a uma norma legal, mas sim no sentido de infração às normas de conduta exigidas aos gerentes, administradores e representantes das pessoas jurídicas na condução dos negócios";

- apesar de não podermos precisar cada caso em que possa ocorrer a substituição por infração à lei, existem princípios que devem sempre ser levados em consideração, sendo o mais importante deles o da separação jurídica existente entre a sociedade enquanto pessoa jurídica e detentora de personalidade própria e os membros que a compõe;

- nessa condição, os atos praticados pelos sócios no comando da sociedade espelham os anseios dela, e não de cada sócio em particular. Assim, quando descumprida uma obrigação, ou mesmo infringida uma lei, não significa dizer que foi o sócio ou administrador que assim o fez, mas sim a sociedade, e por isso deve ela responder pelo ato, e não o administrador pessoalmente;

- se todo descumprimento de obrigação for considerado infração à lei e resultar para os sócios que gerirem a empresa uma substituição, cairia por terra o princípio da segurança jurídica e desconfigurada estaria o princípio basilar que distingue a personalidade da empresa e de seus membros;

- de toda sorte, a obrigação de pagar o tributo (obrigação principal) não é do sócio, mas sim da sociedade, bem como o dever de emitir nota fiscal, escriturar livros fiscais e contábeis, etc (obrigações acessórias). Estas, quando descumpridas, deve a sociedade, com o seu patrimônio, saldar a dívida com a Fazenda Pública, não os administradores. A lei a que se refere o art. 135, caput, deve ser infringida pelo administrador, não pela sociedade. Por isso, o Superior Tribunal de Justiça - STJ tem entendido que o mero inadimplemento da obrigação principal não dá razão para substituição tributária, impossibilitando o pagamento do crédito tributário pelo sócio dirigente, gerente ou administrador;

- se não há infração à lei quanto a sociedade deixa de recolher aos Cofres Públicos o tributo devido (obrigação principal), também não existirá, caso a sociedade deixe de prestar quaisquer informações ao Fisco ou as preste de forma errônea (obrigação acessória);

- em decisão proferida no AgRg no Resp 1082881/PB, da lavra do Ministro do Superior Tribunal de Justiça Herman Benjamin, da Segunda turma, datado de 27 de agosto de 2009, restou confirmada a tese acima sustentada, *in verbis*:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SOLIDARIEDADE. ART. 13 DA LEI 8.620/1993. APLICAÇÃO CONJUNTA COM O ART. 135 DO CTN. SIMPLES INADIMPLEMENTO DE DÉBITO. INEXISTÊNCIA DE INFRAÇÃO À LEI. 1. O redirecionamento com base no art. 13 da Lei 8.620/1993 exige a presença das hipóteses listadas no art. 135 do CTN. Precedentes do STJ. 2. In casu. o Tribuna de origem consignou que a Execução fiscal originou-se de descumprimento de obrigação acessória, culminando no simples inadimplemento do débito. Desse modo, não está configurada a prática de atos com infração à lei ou ao estatuto social".

- o inadimplemento da obrigação principal, mesmo que de modo contumaz, não dá razão à substituição tributária do sócio administrador, mesmo que conjuntamente ao descumprimento das obrigações acessórias, pois a obrigação de pagar o tributo é da sociedade e não dos sócios. Neste caso, quem age com infração à lei é a sociedade e não o administrador ou os sócios;

- da violação do contrato social, desde que isto venha a interferir no recolhimento do tributo devido pela sociedade, responderá pessoalmente pelo crédito o dirigente, o gerente ou o representante da pessoa jurídica de direito privado, o que não é o caso;

- não há que se falar, no presente caso, em responsabilidade tributária ou mesmo substituição tributária, na forma do art. 135, III, do Código Tributário Nacional, posto que para que reste configurado os pressupostos deste instituto, não basta que reste comprovada a falta de obrigação acessória. Deve-se de toda sorte, demonstrar que houve infração à Lei comercial, o que não foi feito pelo fiscal, até mesmo porque, todas as operações bancárias realizadas se deram com a finalidade de cumprir com o objeto social da empresa Antiquorum Jóias e Antiguidades Ltda.;

- assim, os argumentos da UNIÃO FEDERAL não prosperam em razão de que a norma de incidência da qual resulta a responsabilidade de terceiro em nada se confunde com a norma de incidência da qual resulta a obrigação de pagar tributo. A obrigação de pagar tributo incide sobre atos jurídico-tributários, ao passo que a responsabilidade tributária de terceiro, nas hipóteses previstas no artigo 135, III, do CTN, decorrem de atos ilícitos dos

agentes em relação aos quais se imputa tal responsabilidade, conforme já amplamente demonstrado no curso do processo e devidamente fundamentadas no acórdão recorrido;

- ante a pacífica jurisprudência dos Tribunais Superiores, caem por terra os argumentos que sustentam o recurso ora contrariado, de modo que não pode prevalecer ou prosperar, sob pena de flagrante injustiça;

- por tais razões, o acórdão recorrido encontra-se em franca harmonia com o entendimento pretoriano sobre a matéria, não podendo jamais prosperar os pífios argumentos trazidos à baila pela Recorrente na vã tentativa de induzir este E. Conselho em erro, que restou totalmente exaurida no voto do Ilustre Relator Moises Giacomelli Nunes da Silva, não merecendo qualquer reforma;

DOS PEDIDOS

- diante do exposto, requer a improcedência do Recurso Especial interposto pela União Federal (Fazenda Nacional), para manter o respeitável acórdão recorrido, que deve, de toda sorte, ser mantido, para excluir a responsabilização dos coobrigados, ora Recorridos.

Em 09/01/2017, a empresa Antiquorum Jóias e Antiguidades Ltda. (na condição de contribuinte) também foi intimada do Acórdão nº 1402-001.652, do recurso especial da PGFN, e do despacho que admitiu esse recurso.

E tempestivamente, em 24/01/2017, ela também apresentou contrarrazões ao recurso da PGFN, com conteúdo idêntico das contrarrazões apresentadas pelos responsáveis tributários, conforme acima descrito.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

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

O presente processo tem por objeto lançamento para a constituição de crédito tributário a título de IRPJ e tributos reflexos (CSLL, PIS e COFINS) sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2005.

A autuação fiscal decorreu de omissão de receita, caracterizada pela não comprovação da origem de depósitos bancários.

O lançamento de IRPJ e CSLL foi feito pelo lucro arbitrado.

Foi aplicada a multa qualificada de 150%, e também foram lavrados Termos de Sujeição Passiva por Responsabilidade Solidária contra os Srs. Sérgio Rozenblit e Adriana Coelho Rozenblit (sócios-administradores da empresa).

Tanto as exigências fiscais (com a multa qualificada), quanto o vínculo de responsabilidade tributária foram mantidos na primeira instância administrativa.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), por sua vez, decidiu excluir a responsabilização dos referidos coobrigados.

Nessa fase de recurso especial, a PGFN pretende ver restabelecido o vínculo de responsabilidade tributária.

Em sede de contrarrazões, tanto a pessoa jurídica, quanto os coobrigados, apresentaram tópico intitulado "do não cabimento do presente recurso especial". Entretanto, eles não suscitaram efetivamente nenhuma preliminar de não conhecimento do recurso.

O que eles alegam é que o recurso versa sobre matéria já decidida por este Colendo Conselho, cujo assunto se encontra pacificado nos Tribunais Superiores; que o acórdão recorrido não merece reparo quanto à referida matéria; e que o recurso deve ser julgado improcedente.

Portanto, não há nenhuma preliminar de não conhecimento a ser apreciada.

Em relação ao mérito da questão sobre a responsabilidade tributária dos sócios-administradores, o acórdão recorrido registra que a autoridade fiscal destacou os seguintes aspectos no termo de sujeição passiva solidária, à fl. 469:

a) O quadro social era formado por Sérgio Rozenblit e Adriana Coelho Rozenblit, sendo que pelo contrato social cabia a ambos a administração da empresa;

b) a empresa auferiu receita decorrente de depósitos bancários cuja origem não comprova, não escriturou, não apresentou escrituração contábil e não efetuou o pagamento do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. Apresentou declaração de inatividade mencionando que permaneceu durante todo o ano de 2005 sem efetuar qualquer atividade operacional (fl. 470);

c) Tendo os sócios agidos com infração à lei, incidiram as hipóteses de responsabilidade tributária solidária dos sócios contidas no artigo 210, VI, do RIR. arts. 124, I e II, 128 e 135, do CTN;

d) Após citar tais artigos a autoridade fiscal transcreve o conteúdo dos mesmos e aponta decisões de DRJ e do CARF destacando que "respondem pelos créditos tributários os administradores que tenham praticados atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (fl. 471).

O acórdão recorrido, embora tenha mantido a multa qualificada, decidiu excluir a responsabilização dos coobrigados entendendo: que é necessário distinguir as situações que caracterizam a imputação de multa qualificada das situações que resultam imputação de responsabilidade a terceiro; que na multa qualificada se está diante de conduta da empresa, e que na imputação de responsabilidade tributária a conduta é do terceiro, sócio ou não, mas sempre divorciada do agir e da vontade jurídica da empresa; e que a entrega de DIPJ não indicando a efetiva receita ou mencionando que a contribuinte encontra-se inativa é ato que se atribui à empresa e não a seus sócios para lhes imputar corresponsabilidade.

Na mesma linha de raciocínio, os coobrigados, e também a própria pessoa jurídica, em sede de contrarrazões, procuram distinguir os atos da empresa dos atos dos administradores, no sentido de demonstrar que a obrigação de pagar tributo (obrigação principal), bem como o dever de emitir nota fiscal, escriturar livros fiscais e contábeis, etc. (obrigações acessórias), são obrigações/deveres da sociedade e não das pessoas físicas que a compõem.

E para fins dessa distinção, defendem ainda que a lei mencionada pelo art. 135, III, do CTN, não é a lei tributária, mas sim a lei civil ou comercial, nas situações em que o administrador age com interesse contrário ao da pessoa jurídica, isto é, quando a lei violada é aquela que rege a relação entre o contribuinte e o terceiro responsável, e não entre o contribuinte e o Fisco.

Penso que o acórdão recorrido foi bastante contraditório, quando manteve a multa qualificada e ao mesmo tempo afastou o vínculo de responsabilidade dos sócios administradores.

Não acompanho o entendimento de que a situação motivadora da multa qualificada nada tem a ver com a responsabilização de administradores; de que as questões envolvendo obrigações tributárias (principais e acessórias) dizem respeito apenas à pessoa jurídica e não às pessoas que a administram; que a lei mencionada pelo art. 135, III, do CTN, não é a lei tributária, mas sim a lei civil ou comercial, nas situações em que o administrador age contra o interesse da pessoa jurídica, etc.

É ponto pacífico que as pessoas arroladas no art. 135, III, do CTN, respondem por fato próprio (atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei,

contrato social ou estatutos), e que a ilicitude prevista no referido dispositivo não diz respeito à simples ausência de recolhimento de tributo, ou seja, à mera inadimplência.

Mas isso não permite concluir que a conduta dos administradores de pessoa jurídica encontra limites apenas nos atos de fundação da sociedade (contrato social/estatuto) e nas leis comerciais, e que somente a violação destas normas, e não de qualquer outra, é que poderia ensejar a responsabilização dos administradores.

Penso que o mesmo contexto que justificou a manutenção da multa qualificada pode perfeitamente ensejar também a responsabilização tributária dos sócios-administradores da pessoa jurídica.

É interessante registrar que o Código Civil de 2002 apresenta as seguintes normas acerca da responsabilização de sócios e administradores das sociedades limitadas:

“Art. 1.080. As deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos (sócios) que expressamente as aprovaram.”

“Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.” (aplicado por força do art. 1.053)

Por sua vez, a Lei nº 6.404, de 15/12/1976, que rege as sociedades por ações, traz ainda outras normas a esse mesmo respeito:

“Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.”

(...)

“Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:

I – dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;

II – com violação da lei ou do estatuto.

§ 1º. O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, ao Conselho Fiscal, se em funcionamento, ou à assembléia geral.

§ 2º. Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não-cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles.”

Não é difícil perceber que a legislação comercial/societária deixa margem para as mesmas questões que emergem do texto do art. 135, III, do Código Tributário Nacional:

“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 -

II -

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

Afinal, qual é a "lei" que não pode ser violada ou infringida, e cuja transgressão acarreta a responsabilização dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado?

Na busca dessa resposta, vale lembrar que uma sociedade está inserida num contexto amplo, envolvida num complexo de normas, que é o próprio ordenamento jurídico. O que se pretende dizer com isso é que a sociedade não se relaciona juridicamente apenas com seus fornecedores e clientes, mas também com a administração pública em geral; com seus empregados; com pessoas diversas, realizando contratos civis; com o sistema financeiro; com a coletividade, nos termos da legislação ambiental, do direito econômico; etc.

E, como não poderia deixar de ser, a sociedade exercita todas estas relações por meio de seus administradores.

Portanto, conceber que o administrador deve pautar a sua conduta exclusivamente pelas normas comerciais/societárias, é não ter a dimensão exata do alcance de seus atos.

Com efeito, a legislação societária não se esgota nela mesma. Os deveres do administrador para com a sociedade visam também as diversas relações que esta desenvolve com terceiros.

Portanto, o correto é entender que o Direito abarca a sociedade em todo o contexto jurídico que ela está inserida, responsabilizando o administrador não apenas quando este prejudica a sociedade (violando regras do contrato social ou estatuto), mas também quando a sociedade, em certas circunstâncias, atua prejudicando terceiros.

Focando a questão na matéria aqui tratada, pode-se dizer que os diretores, gerentes e representantes não estão pessoalmente obrigados ao pagamento dos tributos devidos pela pessoa jurídica que administram, uma vez que a dívida tributária não é deles, mas daquela.

Contudo, serão responsabilizados se, no papel de administradores, adotarem deliberadamente conduta incompatível com o Direito. É assim em relação ao Direito do Trabalho, ao Código de Defesa do Consumidor, ao Direito Ambiental, ao Direito Econômico, ao Direito de Falências, ao Direito Civil, e também ao Direito Tributário

Sabemos que as pessoas jurídicas tem plena capacidade para contratar, e há que se reconhecer aí um ato de vontade, mas uma vontade condicionada ao fim da organização,

que deve ser sempre conforme a lei. Já a prática deliberada de ato ilícito, a conduta dolosa, é ato da pessoa física que administra o ente abstrato.

Trazendo o debate para o campo do Direito Tributário, temos que é a pessoa jurídica quem realiza o negócio ou o estado jurídico (ser proprietário de um bem, p/ex), fazendo surgir para si a obrigação tributária. O administrador, por sua vez, pode agir com dolo de violar a legislação do tributo, inserindo elementos inexatos nos livros fiscais e nas declarações apresentadas ao Fisco, falsificando documentos fiscais, utilizando documentos falsos, etc. E é esse ato doloso do administrador que faz surgir para ele o vínculo de responsabilidade

No caso em questão, está bem claro que a situação não é de mera inadimplência.

O Relatório de Fiscalização (e-fls. 467) descreve os seguintes fatos:

Sobre os valores dos tributos apurados incide a multa de 150% como disciplinam o art. 957, inciso II do Decreto nº 3.000/99, o art. 44, § 1º da Lei nº 9.430/96 e o art. 71, inciso I da Lei nº 4.502/64. Isto se deve ao fato de a empresa ter auferido receitas tributáveis no valor de R\$8.074.105,18 (oito milhões, setenta e quatro mil, cento e cinco reais e dezoito centavos) sem tributá-las com o IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, ter apresentado Declaração de Inatividade referente ao ano de 2005, não ter apresentado as Declarações de Débitos e Créditos de Tributos Federais (DCTF) correspondente a tal ano e não ter recolhido esses tributos. Com estas condutas, o contribuinte impediu ou retardou, total ou parcialmente, que a Fazenda Nacional tomasse conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, como prescrito no art. 71, inciso I da Lei nº 4.502/64.

O Termo de Sujeição Passiva (e-fls. 470), por sua vez, faz a imputação de responsabilidade solidária aos sócios administradores nos seguintes termos:

03 - Em relação a 2005, a empresa auferiu receita decorrente de depósitos bancários efetuados em diversas contas cuja origem não foi comprovada, não escriturou a referida movimentação financeira, não apresentou escrituração contábil e fiscal, não efetuou o pagamento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, não apresentou DIPJs, DCTFs e DACONs,. Apresentou Declaração de Inatividade mencionando que permaneceu durante todo o ano de 2005 sem efetuar qualquer atividade operacional, não operacional, financeira ou patrimonial de forma a impedir ou retardar o conhecimento da Fazenda Nacional da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, infringindo todos aqueles dispositivos citados nos enquadramentos legais dos autos de infração e no RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO.

04 - Tendo os sócios agidos com infração de lei, incidiram as hipóteses de responsabilidade tributária solidária dos sócios contidas no art. 210, VI do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda -RIR/99); arts. 124, I e II, 128 e 135, III do Código Tributário Nacional - CTN. Por consequência, subsiste a responsabilidade solidária dos sócios com poderes de administração pelos débitos tributários da empresa.

O voto que orientou o acórdão recorrido explicitou bem qual era a controvérsia em torno da multa qualificada: "discute-se se nos casos de apresentação da DIPJ como inativa se tal fato, por si só, caracteriza omissão dolosa com o intuito de retardar o conhecimento por parte da autoridade fiscal do fato gerador", e nesse passo destacou "que a jurisprudência majoritária do colegiado, ainda que não se possa dizer que esteja plenamente consolidada, vem trilhando na linha de que a entrega de declaração indicando empresa sem movimentos e/ou inativa, é circunstância sobre a qual incide o disposto no artigo 71, da Lei nº 4.502, de 1964, ensejando a qualificadora da multa."

Diante dessas considerações, o acórdão recorrido manteve a multa qualificada.

Vê-se, então, que não foram apresentados aos Auditores da Receita Federal os livros contábeis e fiscais; também não tinham sido apresentadas declarações obrigatórias (DCTF e DACON); e não tinham sido realizados pagamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS para o período fiscalizado. O que havia era a apresentação de uma declaração de inatividade para empresa que operava normalmente, com grande movimentação financeira em suas contas bancárias (valores acima de oito milhões de reais).

Diante desse tipo de situação, não é possível entender que as pessoas físicas que compõem e ao mesmo tempo administram a pessoa jurídica não têm nenhuma responsabilidade sobre os débitos da empresa; dizer que as obrigações tributárias devem ser exigidas exclusivamente da pessoa jurídica; etc.

É papel dos sócios-administradores zelar pela boa gestão, e cuidar para que a pessoa jurídica cumpra com suas obrigações legais. E não é papel deles omitir informações do Fisco, tentando impedir ou retardar o conhecimento da Fazenda Nacional sobre a ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, e muito menos apresentar declarações com informações falsas.

Realmente, não vejo como excluir a responsabilidade dos coobrigados.

Penso que também é bastante inadequado defender a ideia de que o administrador só deve responder pelas obrigações tributárias quando age contra os interesses da pessoa jurídica.

As empresas visam o lucro, e os tributos representam custo/despesa. Assim, o que normalmente ocorre é uma composição de interesses, voltada para a supressão de tributo. Ganha a pessoa jurídica (com o aumento de seu patrimônio), e também ganha o sócio-administrador (que é o titular daquela). Quem perde é o Estado, e toda a coletividade.

Essa composição de interesses fica bastante evidenciada quando a pessoa jurídica e os sócios administradores apresentam contrarrazões com idêntico conteúdo, procurando afastar o vínculo dos coobrigados, conforme ocorreu nos presentes autos. Cabe indagar: porque a pessoa jurídica vem defendendo em todas as fases processuais (impugnação, recurso voluntário e contrarrazões) o entendimento de que deve responder sozinha pelas obrigações tributárias? esse interesse é dela mesmo, ou é dos sócios-administradores?

Portanto, também não há como excluir a responsabilidade dos coobrigados com esse argumento de que eles apenas praticaram atos de gestão, que não agiram contra os interesses da pessoa jurídica, etc.

Apesar de a pessoa jurídica e os coobrigados defenderem o tempo todo o entendimento de que, no contexto dos presentes autos, a exigência tributária deveria recair apenas na pessoa jurídica, há uma observação nas contrarrazões desses sujeitos passivo de que (e-fls. 876 e 904):

Em matéria de substituição tributária (CTN, art. 135, III), não existe solidariedade entre a sociedade e os administradores, tão pouca há subsidiariedade entre eles, pois não comporta benefício de ordem. A rigor, a obrigação já nasce para o administrador que age com excesso de poder, infração à lei, estatuto ou contrato social, excluindo da relação a pessoa jurídica, posto que o legislador já fez a sua escolha. Também, quando constituído o crédito tributário, inclui-se, para efeito da substituição, além das penalidades pecuniárias decorrentes do inadimplemento da obrigação principal, as que por ventura venha a surgir em razão da inobservância das obrigações acessórias.

Em resumo, o que está dito nesse parágrafo é que, se fosse o caso de aplicação do art. 135, III, do CTN, não haveria nem solidariedade entre a sociedade e os administradores, e nem subsidiariedade entre eles. A exigência deveria recair apenas nos administradores, excluindo-se o vínculo da pessoa jurídica.

Há um parecer da PGFN que aborda muito bem essa questão. Segue abaixo a transcrição de seu conteúdo, na parte em que ele trata dos aspectos doutrinários e jurisprudenciais que mais interessam aqui:

PARECER PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009

[...]

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 hermeneuta, 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”*¹ (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 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

¹ *Teoria Generale del Diritto*, Torino, Giappichelli, 1993, p. 234.

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”² (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 ‘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’ (...)”³. A citação encaixa-se perfeitamente em nosso caso. Se o STJ admite a execução contra o administrador, diretamente e não por

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

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

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 ⁴.

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”* ⁵. 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 (REsp 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 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.

⁴ 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.

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

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 ⁶.

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 no caput do art. 135 do CTN. A hipótese normativa de nascimento duma obrigação é fato lícito; a outra, 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.

⁶ 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.

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 Santos⁷, 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 Lacerda⁸. F.C. Pontes de Miranda⁹, 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 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

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

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

⁹ Tratado de Direito Privado, t. XXII, 1ª ed., Campinas, Bookseller, 2000, p. 402.

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, ressaltamos 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, "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."

"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."

O Direito Tributário se preocupa com o fato econômico da circulação de riqueza, e "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."

Se as normas de responsabilidade tributária representam "garantia" especial do 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."

"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."

"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."

Realmente, a responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN está caracterizada pelo vínculo de solidariedade existente entre os administradores que cometeram ato ilícito no exercício da gerência da empresa e a pessoa jurídica.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN para restabelecer a responsabilidade tributária dos sócios-administradores Sérgio Rozenblit e Adriana Coelho Rozenblit pelos tributos constituídos contra a empresa Antiquorum Jóias e Antiguidades Ltda.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora Designada.

Com a devida vênia ao entendimento do Relator, apresento o presente voto, diante da divergência com o Conselheiro Relator a respeito da responsabilidade tributária.

As causas para a responsabilização constam do Relatório de Fiscalização que acompanha o lançamento tributário (fls. 460):

A empresa auferiu receitas materializadas mediante depósitos bancários em suas contas-correntes e apesar disso apresentou declaração de inatividade, não efetuou pagamento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, retardando ou impedindo que a Fazenda

Nacional tomasse conhecimento da ocorrência dos fatos geradores, infringindo, desta forma, os dispositivos mencionados nos enquadramentos legais dos autos de infração, os mencionados neste RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO e aqueles mencionados no Termo de Sujeição Passiva por Responsabilidade Solidária, pois com essas condutas caracterizada está a infração de lei a que se referem os arts. 121, 124 e 135, III do Código Tributário Nacional.

Logo, a contribuinte é empresa porque foi ela quem realizou os fatos geradores das obrigações tributárias principais e acessórias, quem concretizou a hipótese de incidência das normas tributárias, mas, seus sócios são responsáveis solidários (co-responsáveis) por terem agido com infração de lei ao omitir as receitas auferidas entregando a Declaração de Inatividade.

O Termo de Sujeição Passiva por Responsabilidade Solidária reproduz tais razões ao mencionar (fls. 469/470):

03 - Em relação a 2005, a empresa auferiu receita decorrente de depósitos bancários efetuados em diversas contas cuja origem não foi comprova, não escriturou a referida movimentação financeira, não apresentou escrituração contábil e fiscal, não efetuou o pagamento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, não apresentou DIPJ, DCTFs e DACONs. Apresentou Declaração de Inatividade mencionando que permaneceu durante todo o ano de 2005 sem efetuar qualquer atividade operacional, não operacional, financeira ou patrimonial de forma a impedir ou retardar o conhecimento da Fazenda Nacional da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, infringindo todos aqueles dispositivos citados nos enquadramentos legais dos autos de infração e no RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO.

04 - Tendo os sócios agido com infração de lei, incidiram as hipóteses de responsabilidade tributária solidária dos sócios contidas no art. 210, VI do Decreto nº 3.000/99 (REgulamento do Imposto de Renda - RIR/99); arts. 124, I e II, 128 e 135, III do Código Tributário Nacional - CTN. Por consequencia, subsiste a responsabilidade tributária solidária dos sócios com poderes de administração dos débitos tributários da empresa.

A Turma *a quo* afastou a responsabilidade tributária dos administradores, sob os seguintes fundamentos contidos no voto condutor:

Questiona-se se nas situações em que a empresa entrega DIPJ como inativa o sem movimento tal situação é suficiente para se imputar responsabilidade tributária a seus sócios. A resposta é não. Aqui se está diante de ato praticado pela pessoa jurídica, relacionado ao cumprimento de obrigação acessória. Igualmente, há que se distinguir as situações que caracterizam a imputação de multa qualificada das situações que resultam imputação de responsabilidade a terceiro. Na multa qualificada se está diante de conduta da empresa. Por sua vez, na imputação de responsabilidade tributária a conduta é do terceiro, sócio ou não, mas sempre divorciada do agir e da vontade jurídica da

empresa. A entrega de DIPJ não indicando a efetiva receita ou ainda mencionado que a empresa encontra-se inativa é ato que se atribui à empresa e não a seus sócios.

Ademais, dentre as obrigações acessórias está a de entregar, anualmente, a DIPJ. Do não cumprimento de tal obrigação, ou o cumprimento com atraso, resulta a exigência de multa. Contudo, se esta obrigação acessória for satisfeita de modo a ocultar a ocorrência de fato gerador, tem-se motivos para qualificar a multa e não para imputar-se responsabilidade tributária aos sócios da empresa. (...)

Pelo que se extrai das acusações contidas no termo de responsabilidade, a autoridade fiscal não distingue a conduta da empresa e a de seus sócios e, tampouco, descreve qualquer ato praticado por estes em infração à lei ou ao contrato social. Aqui, à toda evidência, está se imputando responsabilidade aos sócios pelo simples fato destes serem sócios e da empresa ficar devendo tributos. Ora, a norma de incidência da qual resulta a responsabilidade de terceiro em nada se confunde com a norma de incidência da qual resulta a obrigação de pagar tributo. Cada uma destas normas são regras jurídicas autônomas com suporte fático e sujeitos distintos. A obrigação de pagar tributo incide sobre atos jurídicos-tributários, ao passo que a responsabilidade tributária de terceiro, nas hipóteses previstas no artigo 135, III, decorrem de atos ilícitos dos agentes em relação aos quais se imputa tal responsabilidade.

No caso dos autos, a autoridade fiscal descreve condutas da empresa, ainda que praticada por seus agentes. Todavia, não descreve uma única conduta dos sócios, indicando quando, onde, como e o qual ato praticado que ensejou suas respectivas responsabilidades.

A Procuradoria interpôs recurso especial sustentando, em síntese, que "os sócios com poder de gestão, ao não escriturarem os livros fiscais e contábeis e não manterem controle efetivo das operações da empresa, **adrede agiram com o intuito de impedir o conhecimento** por parte do fisco da ocorrência de fato de gerador (aspecto material da hipótese de incidência tributária), o que vai de encontro ao art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964 (sonegação); caracterizando desse modo **infração à lei**, nos termos previstos no art. 135 do CTN. " (trecho do recurso especial, fls. 7)

O acórdão recorrido, no entanto, merece manutenção.

Com efeito, o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, estabelece a responsabilidade dos administradores por infração à lei da forma seguinte:

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.

A infração à lei tratada pelo artigo 135 é aquela relacionada aos deveres do administrador relativamente à pessoa jurídica. Nesse sentido, o caput do artigo 135 é expresso em tratar dos atos praticados com *excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos*.

A respeito da responsabilidade tratada pelo artigo 135, III, são precisas as considerações de Paulo de Barros Carvalho, relacionando-a ao cumprimento do dever legal de administração da pessoa jurídica:

O sócio administrador deve sempre agir com cuidado, diligência e probidade. Deve zelar pelos interesses e pela finalidade da sociedade, o que faz mediante o cumprimento de seu objetivo social, definido no estatuto ou no contrato social. Quando o administrador pratica qualquer ato dentro dos limites estabelecidos, o faz em nome da pessoa jurídica e não como ato particular seu. Mas quando o administrador, investido dos poderes de gestão de sociedade, pratica algo que extrapole os limites contidos nos contratos sociais, comete ato com excesso de poderes.

Tem-se infração à lei quando se verifica o descumprimento de prescrição relativa ao exercício da Administração. A infração do contrato social ou do estatuto consiste no desrespeito a disposição expressa constante desses instrumentos societários, que tem por consequência o nascimento da relação jurídica tributária.

(Derivação e Positivação no Direito Tributário, Volume III, Noeses, 2016, p. 49)

Maria Rita Ferragut faz pertinente interpretação do termo "infração à lei" referida no artigo 135, *caput*, identificando a infração à lei **comercial, civil e financeira** e, além disso, relacionada ao fato que origine a obrigação tributária:

Infração à lei, numa é primeira interpretação, é qualquer conduta contrária à norma (...). Assim, responderiam os administradores por todo e qualquer ato contrário à legislação.

Essa interpretação não nos parece a mais adequada, pois se incompatibiliza com a separação da personalidade jurídica e da personalidade das pessoas físicas que lhe são sócias. (...)

Teríamos, então, o fim da separação e da autonomia da personalidade jurídica, desprezando o fato de que a sociedade há que se responsabilizar por seus atos. (...)

Mas então, qual a lei não poderia ser violada, para fins do artigo 135 do CTN? Entendemos ser toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração, cujo desrespeito implique a ocorrência dos fatos jurídicos tributários.

Nesse sentido, é a lei que rege as ações da pessoa jurídica e que, de alguma forma, interaja com o ilícito praticado. Poderá ser a lei comercial, civil, financeira, desde que se relacione a uma conduta passível de ser praticada pelo administrador, conduta

essa que, por sua vez, há de se relacionar com o fato que implicará a obrigação tributária.

(Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002, p. 1290/130).

Com efeito, os atos em infração à lei para atribuição de responsabilidade tributária, referidos pelo artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, não se confundem com os atos praticados pela pessoa jurídica, nem mesmo quando a hipótese é de qualificação da multa de ofício.

No caso dos autos, como acima explicitado, não há específico dolo do administrador, pois as condutas descritas no lançamento tributário e Termo de Responsabilidade (em síntese, a omissão de receita, com entrega de Declaração de Inatividade) referem-se à pessoa jurídica, tendo sido a causa para a qualificação da multa quanto à empresa. Não há, assim, ato do administrador, em infração à lei comercial, civil ou financeira que pudesse justificar a sua responsabilidade na forma do artigo 135, III, do CTN.

O acórdão recorrido, assim, merece ser mantido, ao consignar que: *"a autoridade fiscal descreve condutas da empresa, ainda que praticada por seus agentes. Todavia, não descreve uma única conduta dos sócios, indicando quando, onde, como e o qual ato praticado que ensejou suas respectivas responsabilidades."*

Por tais razões, **voto por negar provimento** ao recurso especial da Procuradoria,

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa