



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10640.723217/2015-02
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.340 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de novembro de 2022
Recorrente IPEPPI - INSTITUTO DE PESQUISA E ELABORACAO DE PROJETOS E PLANOS INTEGRADOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PESSOAL. ART. 135, III, DO CTN. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE PESSOAS. CABIMENTO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator. O Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo votou pelas conclusões do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Flavio Machado Vilhena Dias, Sávio Salomão de Almeida Nobrega, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado(a)), Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se, na origem, de Autos de Infração por meio dos quais foram constituídos créditos tributários de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 04/45), Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 46/73), Contribuição Social para o

Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 74/83) e de Contribuição para o PIS/PASEP (fls. 84/94), relativos ao ano-calendário de 2009, 2010 e 2011 e cujos débitos correlatos restaram formalizados no montante total de R\$ 24.900.483,65, incluindo-se aí a cobrança dos respectivos impostos e contribuições, a incidência de juros de mora e a aplicação de multa qualificada no percentual de 150%.

Com base no Relatório do Acórdão n.º 03-66.058 que foi elaborado pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília - DF, o qual estarei por adotá-lo, aqui, e transcrevê-lo, a seguir, no que diz com os pontos que aqui nos interessam, a autuação fiscal tal qual relatada no Relatório Fiscal de fls. 95/132 pode ser facilmente compreendida a partir dos elementos fático-jurídicos a seguir reproduzidos:

“Estes autos são decorrentes do processo 10640.720573/2014-85 de suspensão de imunidade/isenção.

O relatório fiscal inclusive já foi exposto nos autos do PAF acima referido. Dessa forma como decorrência daquele PAF a contribuinte acima identificada teve lavrado autos de infração de IRPJ, CSLL, Cofins e PIS, no valor total de R\$ 21.904.011,21.

Do relatório fiscal extrai-se:

No caso em pauta, conforme relatado no item 4, a escrituração do contribuinte registra um grande volume de erros e deficiências que a torna imprestável para apuração do Lucro Real, a saber:

- Grande percentual de pagamentos para empresas e pessoas do grupo econômico, conforme apurado na planilha DÉBITOS NA CONTA CORRENTE DO BRADESCO COM BENEFICIÁRIOS PERTENCENTES AO GRUPO ECONÔMICO;
- Falta de comprovação de pagamentos realizados para pessoas jurídicas e físicas, conforme intimado no TIF 02;
- Contabilização de diversas saídas de bancos com históricos bancários que as vinculam a depósito em outra conta, a débito de caixa, sem o registro dos correspondentes pagamentos efetuados pela conta;
- Contabilização como despesa/custo de valores transferidos para empresas do grupo econômico, sem comprovação da efetividade dos serviços prestados.

Face ao volume de inconsistências observadas, fica impossível apurar o Lucro Real do IPEPPI, que na verdade é uma empresa prestadora de serviços. Por este motivo, o lucro será apurado pelo regime do Lucro Arbitrado, com base nas notas fiscais emitidas e que foram obtidas em intimação à própria fiscalizada e informadas por Órgãos Públicos em atendimento aos Ofícios anexados ao presente processo, conforme planilha "NOTAS FISCAIS EMITIDAS 2009, 2010 e 2011", anexadas a este Relatório,

A fiscalização entendeu atribuir responsabilidade tributária à JOSEMAR DA SILVA e seu filho RAFAEL PINTO DA SILVA.

Do relatório fiscal extrai-se:

“Em face dos fatos descritos no item 1 deste Relatório, consideramos que restou comprovada a existência de um grupo econômico controlado por JOSEMAR DA SILVA, CPF 384.356.676-34. No comando dos negócios, JOSEMAR é auxiliado por algumas pessoas mais próximas, a exemplo de seu filho RAFAEL PINTO DA SILVA, CPF 070.174.636-90, mediante a utilização de procurações outorgadas pelos "laranjas", que são os sócios de direito das empresas do grupo.

Diversos documentos e fatos coletados no curso desta ação fiscal só vêm comprovar que o IPEPPI é parte do grupo econômico controlado por JOSEMAR DA SILVA e RAFAEL PINTO DA SILVA, tais como:

1. Procurações apresentadas pelo Banco do Brasil e Banco Bradesco em atendimento à solicitação efetuada nas respectivas Requisições de Informação sobre Movimentação Financeira - RMF, em que o presidente do IPEPPI outorga a RAFAEL PINTO DA SILVA plenos poderes para representar o Instituto (item 4);
2. Transferências bancárias para diversas empresas do grupo, sem comprovação da natureza da operação realizada, ou seja, a causa motivadora destes pagamentos (item4);
3. Transferência bancária para JOSEMAR DA SILVA, não contabilizada, evidenciando o vínculo dele com a empresa e a necessidade de se manter oculto (item 4) ;
4. Atividade da empresa realizada fora de seu domicílio fiscal, onde não existe pessoal e infra-estrutura física e tecnológica para exercê-la (Termo de Constatação);
5. Execução dos serviços inerentes à participação em licitações públicas e gerenciamento de pessoal realizada em local ignorado;
6. Múltiplos vínculos empregatícios e participações societárias dos presidentes do IPEPPI em empresas do grupo econômico, denotando sua estreita ligação com JOSEMAR (ver item 1.12 deste relatório).”

O Instituto de Pesquisa e Elaboração de Projetos e Planos Integrados – IPEPPI e os responsáveis tributários Josemar da Silva e Rafael Pinto da Silva foram devida e regularmente intimados da autuação fiscal, conforme se verifica do Despacho de fls. 7.025, mas apenas o responsável Rafael Pinto da Silva entendeu por apresentar Impugnação de fls. 7.027/7.029 em que suscitou, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Que a autoridade fiscal entendeu que sua responsabilidade adviria das procurações outorgadas pelos presidentes do Instituto, as quais lhes eram dados poderes para efetuar a movimentação financeira da pessoa jurídica, contudo tais as procurações outorgadas pelos presidentes do instituto não faziam prova de que o coobrigado figurava como sócio oculto da pessoa jurídica, não havendo que se cogitar, portanto, de sua responsabilidade solidária;
- (ii) Que a autoridade relatou que, de acordo com informações prestadas pelas instituições financeiras, foram outorgadas procurações pelo administrador do Instituto que lhe conferiam amplos e especiais poderes para assinar determinado número de cheques, sendo que tal atividade não era ilícita, de modo que, em momento algum, a autoridade mencionou a norma legal ou infra-legal que tenha sido infringida por conta da outorga de procurações e que, portanto, não havia nenhum mandamento que impedisse a pessoa jurídica a outorgar poderes para que outrem procedesse às suas movimentações financeiras, restando concluir que a autoridade não demonstrou o ilícito existente;
- (iii) Que o argumento de que a outorga de procurações faz prova de que o mandatário figuraria como sócio oculto da pessoa jurídica também não prospera, haja vista que tais procurações apenas conferia apenas poderes para efetuar pagamentos, os quais, aliás, eram realizados após a autorização dos presidentes do Instituto, que, na verdade, deveriam ser considerados como responsáveis da pessoa jurídica;

- (iv) Que a presunção trazida pela outorga de procurações é relativa e, portanto, admitiria prova em contrário, a qual afastaria a possibilidade de reconhecimento da coobrigação de ofício pela Receita Federal;
- (v) Que era mero prestador de serviços do Instituto e agira sob as ordens dos seus presidente, de modo que tal fato não poderia ser ignorado e, inclusive, poderia ser comprovado através de depoimentos testemunhais; e
- (vi) Que a sua inclusão como coobrigado sem que lhe fosse dado o direito de exercer o contraditório era desarrazoada, já que conseguiria comprovar sua situação como subordinado, de sorte que, não havendo a possibilidade de exercer o contraditório e ampla defesa, a sua inclusão como responsável da pessoa jurídica era inviável.

Com base em tais alegações, o responsável Rafael Pinto da Silva requereu que seu nome fosse excluído do papel de coobrigado da pessoa jurídica, haja vista que não figurava como sócio oculto e que, portanto, tal situação poderia ser comprovada caso pudesse exercer o contraditório e ampla defesa.

Os autos foram encaminhados à autoridade julgadora de 1ª instância para que a impugnação apresentada pelo Responsável Rafael Pinto da Silva fosse apreciada, conforme se verifica do Despacho de Encaminhamento de fls. 7.041. E, aí, em Acórdão de fls. 7.043/7.047, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília – DF entendeu por julgá-la improcedente, de modo que a responsabilidade do impugnante restou mantida. Ao final, o Acórdão recorrido n.º 03-66.058 restou ementado nos seguintes termos:

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

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

LANÇAMENTO. MATÉRIA NÃO CONTESTADA. PRECLUSÃO

O não questionamento pela contribuinte, quando da sua impugnação, de matéria, leva à consolidação administrativa desta parte.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social;

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

Na sequência, a autoridade fiscal procedeu com a notificação do Instituto e dos responsáveis Josemar da Silva e Rafael Pinto da Silva acerca do resultado do julgamento do Acórdão n.º 03-66.058, conforme se verifica das Intimações SACAT/2015 (fls. 7.048, 7.058 e 7.069). O Instituto tomou ciência do resultado da decisão proferida pela autoridade julgadora de piso através de sua Caixa Postal eletrônica – Módulo e-Cac em 17/04/2015, conforme se verifica do documento de fls. 7.081, enquanto que o responsável Rafael Pinto da Silva tomou ciência do teor do Acórdão n.º 03-66.058 em 10/04/2015, conforme se verifica do AR juntado às fls. 7.082. Já a intimação por via postal do responsável Josemar Silva restou infrutífera porque o AR foi devolvido com (fls. 7.082/7.083), de modo que autoridade entendeu por publicar, em

17/11/2015, o Edital Eletrônico n.º 001754048 cujo dia 02/12/2015 foi considerado como data da ciência (fls. 7.098).

No final, apenas o responsável Rafael Pinto da Silva apresentou Recurso Voluntário de fls. 7.085/7.094. E, aí, através do Despacho de Encaminhado de fls. 7.099, os autos foram encaminhados para este E. CARF para que presente Recurso seja analisado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

De início, devo analisar a admissibilidade do Recurso Voluntário interposto pelo responsável Rafael Pinto da Silva (fls. 7.085/7.094) para verificar se os pressupostos recursais intrínsecos e extrínsecos encontram-se presentes.

A começar pela análise do requisito extrínseco da tempestividade, verifico, de plano, que o responsável Rafael Pinto da Silva foi intimado do teor do Acórdão n.º 03-66.058 em 10/04/2015, conforme se observa tanto do AR de fls. 7.082 quanto do Despacho de Encaminhamento de fls. 7.099, e, no final, acabou protocolando seu Recurso no dia 08/05/2015.

Considerando, pois, que o Recurso Voluntário interposto pelo responsável Rafael Pinto da Silva é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade recursais, devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo e examinar as alegações tais quais formuladas acerca da responsabilidade tributária nos moldes do que determina o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

Por meio do seu Recurso Voluntário de fls. 7.085/7.094, o responsável Rafael Pinto da Silva sustenta, pois, as seguintes alegações:

- (i) Que a autoridade procedeu com diversas diligências e análises com o propósito de estabelecer um liame lógico-jurídico entre o Instituto e o citado grupo econômico para, então, inclui-lo no grupo, sendo que as respostas, no entanto, não conduziram ao vínculo pretendido, mas, ao contrário, constatou-se que todos os cheques que assinou não caracterizavam o ilícito ou, no mínimo, a fiscalização se furtou a apresentar e comprovar o ilícito ocorrido por decorrência desta autuação;
- (ii) Que agia sob ordens dos sócios, o que é corroborado pelas procurações outorgadas pelo presidente do Instituto, de modo que a outorga de procurações para representar o Instituto não ostenta a delegação dos poderes de gestão, e que, o que ocorre de fato, é que não promovia a gestão, já que agia sob ordens dos sócios;
- (iii) Que se trata de imputação excepcional da responsabilidade de terceiros na qual somente é permitida mediante a comprovação inequívoca da participação destes em relação à obrigação fiscal imputada, conforme se verifica a partir do entendimento que restou firmado no Acórdão n.º 1302-001.507, assim como do posicionamento da doutrina abalizada e do

precedentes do Superior Tribunal de Justiça – STJ firmados no AgRg no REsp n.º 809.640/DF e no AgRg no AG n.º 551.772/PR;

- (iv) Que, no caso, a autoridade fiscal deixou de realizar as demonstrações extadas para fundamentar suas alegações acerca do seu redirecionamento e responsabilização que, na verdade, sequer administrava a empresa e, portanto, não possuía poderes de gestão;
- (v) Que os autos de infração devem ser devidamente motivados e fundamentos de acordo com o que a doutrina defende no sentido de que a responsabilização deve ser demonstrada de forma inequívoca, sob pena de ofensa aos princípios e normas do ordenamento pátrio, bem assim que, segundo Luciano Amaro, para que haja a responsabilização do terceiro, é necessária que haja a prática de ato para o qual o terceiro não detinha poderes ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto da sociedade, de modo que, se existir esse ato irregular, não cabe a invocação do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional; e
- (vi) Que é dever da autoridade fazendária motivar seus próprios atos e agir dentro da estrita legalidade, atendendo aos requisitos descritos nos instrumentos normativos no que diz com a aplicação dos institutos tributários, de sorte que, no caso ventilado, verifica-se que não há uma caracterização inequívoca de que se enquadre na situação de responsabilização pessoal do tributo cobrado.

Com base em tais alegações, o recorrente Rafael Pinto da Silva pleiteia que este Colendo Conselho Administrativo possa declarar a sua ilegitimidade passiva para responder solidariamente pelas obrigações fiscais imputadas ao Instituto de Pesquisa e Elaboração de Projetos e Planos Integrados – IPEPPI.

Antes de examinar as alegações formuladas, destaque-se que o recorrente acabou não contestando a responsabilidade tributária pela perspectiva do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional e, portanto, acabou fazendo apenas pela perspectiva do artigo 135, inciso III do CTN, que trata da responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Dito isto, passemos, então, a analisar as alegações formuladas pelo responsável Rafael Pinto acerca da responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

1. Das alegações acerca da responsabilidade tributária prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional

Inicialmente, destaque-se que o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional faz referência à responsabilidade por créditos decorrentes de obrigações tributárias, o que significa dizer, de plano, que a responsabilidade aí é, por assim dizer, superior àquela limitada aos tributos, pois, aqui, os terceiros indicados como responsáveis passam a ter responsabilidade não apenas no que diz com os tributos, mas, também, em relação às penalidades porventura aplicáveis.

Para que possamos bem compreender o alcance da responsabilidade atribuída a terceiros prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, é importante verificar quais são as causas que ensejam esse tipo de responsabilidade. E diferentemente do que afirmam por aí, a responsabilidade restará configurada não apenas em razão do exercício do cargo de diretor, gerente ou administrador que o terceiro desempenha e ocupa dentro dos quadros da sociedade de direito privado. Evidentemente que os terceiros ali discriminados somente podem responder pelos créditos tributários que tenham sido gerados em decorrência dos seus próprios atos, os quais, a rigor, não de ser praticados com excesso de poderes, infração à lei ou contrato social ou estatuto¹, sem contar que caberá à autoridade fiscal, ainda, comprovar, em cada caso, os fatos sem os quais não poderá atribuir a responsabilidade àquelas pessoas.

Daí que a visualização da figura do responsável tributário não se faz possível apenas a partir do fato gerador, posto que tal fato não lhe diz respeito e não lhe impõe qualquer obrigação. O instituto da responsabilidade tributária é alicerçado, por assim dizer, em pressupostos de fatos próprios. Em outras palavras, a responsabilidade desenhada no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional apresenta, a par do fato gerador, outros pressupostos ou suportes fáticos específicos que são, à toda evidência, próprios da responsabilidade.

Confira-se, pois, o que dispõe o artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional:

“Lei nº 5.172/66

Seção III - Responsabilidade de Terceiros

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.”

Como se pode observar, o legislador fez referência *aos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, o que significa dizer que a responsabilidade tributária de terceiros diz respeito apenas aos créditos tributários que se originam a partir dos respectivos atos abusivos. Com efeito, se o diretor, o gerente ou o administrador da pessoa jurídica pratica atos que, segundo o contrato ou o estatuto, não poderia praticá-lo, e se, além disso, o ato ilegal ou abusivo resultar no surgimento de obrigações tributárias, aí o autor do ato deve assumir pessoalmente a responsabilidade pelos créditos tributários correlatos.

De toda sorte, é de se reconhecer que a interpretação do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional deve ser realizada por partes.

A primeira questão diz respeito à compressão dos atos praticados com excesso de poderes ou infração ou à lei ou contrato social ou estatutos por parte dos *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*. A dúvida, aqui, pode ser lançada nos seguintes termos: o sócio que não detém poderes de gestão pode ser pessoalmente

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 96 a 138.. vol. 2. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 585.

responsabilizado com fundamento no artigo 135, III do CTN? E a resposta, de logo, é de todo negativa.

Veja-se que a referência aos *diretores, gerentes e representantes* é realizada pelo legislador sem qualquer distinção, já que tais categorias são equiparadas com o único objetivo de, igualmente, que sejam responsabilizadas pessoalmente pelos débitos tributários da pessoa jurídica. Mas, decerto que essa equiparação tem apoio em um ponto em comum que existe entre essas três figuras. E qual é a semelhança que existe entre elas? É que elas agem em nome da pessoa jurídica e, ao fazê-lo, podem agir com excesso de poderes. Ora, a locução *excesso de poderes* se refere, exclusivamente, àquele que age além do que lhe seria dado fazer.

Um dos pressupostos de fato da norma de responsabilidade estatuída no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional é a prática de atos, por parte de quem detém os poderes de gestão da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que, no final, implique, senão o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. Apenas quem está na administração executiva, é diretor ou gerente ou representante de direito privado pode ser responsabilizado, o que significa dizer, portanto, que a responsabilidade pessoal, no caso, decorre de atos praticados ilicitamente por conta e risco do gestor, de modo que a mera condição de sócio é insuficiente para a caracterização da responsabilidade em evidência.

É justamente nesse sentido que a doutrina especializada tem se manifestado.

Segundo Leandro Paulsen², a mera condição de sócio é insuficiente para a caracterização pessoal da responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional:

“Conforme se vê das notas específicas adiante, entende-se que a responsabilização exige que as pessoas indicadas tenham praticado diretamente ou tolerado a prática do ato abusivo e ilegal quando em posição de influir para a sua não ocorrência. A mera condição de sócio é insuficiente, pois a condução da sociedade é que é relevante. Também por isso, não é possível responsabilizar pessoalmente o diretor ou o gerente por atos praticados em período anterior ou posterior a sua gestão.”

Em *Parecer* sobre a responsabilidade tributária do conselho de administração que não praticara atos de gestão – equipara-se, aqui, à figura do mero sócio –, Ives Gandra da Silva Martins³ afirma que a interpretação do artigo 135, III do Código Tributário Nacional deve levar em conta apenas a quem está na administração executiva, é diretor ou gerente ou representante de direito privado e, assim, pratica atos de gestão. É ver-se:

“Ora, o artigo 135 faz clara menção a “atos praticados com excesso de poderes ou em infração à lei, ao contrato social ou estatutos”, isto é, deixa livre de dúvidas o fato de que só a prática do ato é gerador da responsabilidade. Em outros termos, apenas quem está na administração executiva, é diretor ou gerente ou representante de direito privado, pode ser responsabilizado. Não os conselheiros que, como o próprio nome indica, podem dar Conselhos administrativos, mas não exercem a administração da empresa, esta exercida pelos diretores, gerentes ou procuradores.

² PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade Tributária - Conselho de Administração que não praticou Atos de Gestão - Inaplicabilidade do Artigo 135 à Hipótese - Outras Questões Processuais. RDDT 27, dez/1997, p. 143/147.

[...]

O que fica claro nas duas dicções é que a responsabilidade tributária é regida pelo artigo 135 do CTN e não pelo artigo 158 da lei das sociedades por ações, valendo aquele para o campo específico ao direito tributário e este para o direito mercantil.

Quem é conselheiro de administração e não pratica atos lesivos ao interesse do Erário, não pode ser responsabilizado com base no artigo 135 do CTN, por não ser gerente, diretor ou procurador e por não ter praticado atos de gestão.

[...]

Tenho para mim, portanto, que a interpretação do artigo 135 do CTN deve se conformar exclusivamente a seu discurso, vedada a incursão por normas próprias de outros ramos do direito para, por integração analógica, que é interdita pelo artigo 108 § 1º do CTN, aplicar-se princípio que no caso é de direito comercial, ao direito tributário.

Neste campo, portanto, somente diretores, gerentes ou procuradores que tenham praticado atos lesivos ao Erário, por excesso de poderes ou infringência à lei, contrato social ou estatutos, podem ser responsabilizados tributariamente.

[...]

Tenho para mim, de resto, à luz da jurisprudência do Pretório Excelso, que quem não praticou ato de gestão não é diretor, gerente ou procurador, também não é responsável nem pessoal, nem solidário por delitos de empresa (...).” (grifei).

Portanto, apenas aqueles que detém a condição de administradores ou gestores executivos da empresa é que podem ser pessoalmente responsabilizados e, ainda assim, apenas nas hipóteses em que praticam atos com excessos de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, o que significa afirmar, por óbvio, que a mera condição de sócio é insuficiente para a caracterização da responsabilidade prevista no artigo 135, III do Código Tributário Nacional.

A título de informação, registre-se que a jurisprudência deste Tribunal tem encampado essa linha de entendimento, conforme se verifica dos precedentes citados a seguir:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 135 DO CTN. SÓCIO NÃO GERENTE. AUSÊNCIA DE DOLO. INAPLICABILIDADE.

A responsabilidade tributária tipificada pelo CTN como pessoal, prevista no artigo 135, tem como requisitos básicos a necessidade de que o sujeito que pratique atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos haja com dolo e seja ou uma das pessoas elencadas no artigo 134 (inciso I), ou que atue como mandatário, preposto ou empregado (inciso II), ou, ainda, que seja diretor, gerente ou representante de pessoas jurídicas de direito privado (inciso III). Não sendo comprovados nenhum destes requisitos, não pode incidir a responsabilização tributária. Tampouco podem servir de motivo para a aplicação de tal responsabilidade fatores como o parentesco entre o suposto responsável e outro responsabilizado ou a capacidade econômica do suposto responsável.

(Processo n.º 10803.720109/2012-17. Acórdão n.º 1402-002.733. Sessão de 16/08/2017. Publicado em 06/11/2017).

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011

[...]

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO. ART. 135 DO CTN. MOTIVAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO DE CONDUTA DOLOSA. IMPROCEDÊNCIA.

A simples qualificação de sócio, por si só, é insuficiente para a aplicação do artigo 135 do CTN. Inexistindo motivação ou prova de que a pessoa praticou conduta dolosa que caracterize excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, não há que se falar em responsabilidade tributária pessoal.

[...]

(Processo nº 13971.724408/2014-49. Acórdão nº 1201-001.925. Sessão de 19/10/2017. Publicado em 24/11/2017).”

Continuando com a análise interpretativa do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional, chegamos no segundo ponto que merece atenção.

É que os *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado* somente devem ser considerados pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes dos atos praticados fora da esfera de atuação da própria pessoa jurídica. Os atos devem ser estranhos aos objetivos da sociedade ou, melhor, alheios aos seus interesses. Se o administrador, manifestamente, e visando seus próprios interesses, pratica atos que excedem os limites da sua função e que não estão abrangidos dentre as finalidades da empresa, aí, sim, responderá pessoalmente pelo crédito tributário na condição de substituto tributário. Agora, se o ato tiver sido praticado no interesse da empresa, a substituição não será levada a cabo, porque, do contrário, abrir-se-ia margem para autuação de má-fé por parte das empresas que se esquivariam de assumir responsabilidades por obrigações tributárias resultantes de operações realizadas no seu interesse, sob o argumento de que seus representantes teriam agido irregularmente⁴.

Por mais óbvio que seja, é um tanto relevante consignar que as pessoas jurídicas têm existência distinta da existência dos seus membros, o que significa dizer que as sociedades possuem deveres jurídicos diferentes dos deveres jurídicos dos seus administradores e gestores⁵. Juridicamente, as sociedades de direito privado são tão reais quanto as pessoas físicas. Expressam-se por órgãos e são capazes de todos os direitos, exceto aqueles que resultam de fatos jurídicos em cujo suporte fático há elemento que elas não podem satisfazer (e.g., ser parente para suceder legitimamente ou ter pretensão a alimentos).

Daí que não é relevante saber se houve *infração à lei* tributária, porque, como sabido, não se pode pretender que a pessoa jurídica apenas venha a praticar atos lícitos. Se o ato é praticado pela pessoa jurídica através de algum órgão seu, a responsabilidade será da própria pessoa jurídica, e não da pessoa física que validamente exerce ali a função de gestão ou de administração. Ao revés, se a pessoa que compõe a administração atua fora dos limites da sua competência, o ato não será de responsabilidade da pessoa jurídica.

Isso significa que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado somente podem ser responsabilizados com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional nas hipóteses em que atuam fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração às normas que limitam essa competência, ou seja, a lei societária, o contrato social ou o estatuto. Com efeito, a *lei* que o

⁴ SOUZA, Hamilton Dias/ FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. In: Revista Dialética de Direito Tributário nº 137, fev./2007, p. 56.

⁵ Cf. Lei nº 10.406/2002. Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

legislador faz referência não é qualquer lei e muito menos a lei tributária, mas, sim, a lei que é societária que, a rigor, é, por assim dizer, análoga ao contrato social.

A violação à lei societária pode ocorrer em dois momentos distintos. O primeiro momento ocorre quando o fato gerador é praticado pelo diretor ou sócio-gerente fora de suas funções, extrapolando os limites impostos pelos atos constitutivos ou pela lei societária. É o caso, por exemplo, do sócio-gerente que realiza operação mercantil vedada pelo contrato social. O segundo momento se dá quando, embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não é adimplida porque o ato praticado pelo diretor é contrário à lei societária, tal como ocorre nos casos de liquidação irregular da sociedade ou nos casos de desvios de recursos da sociedade para pessoa natural ou, ainda, em quaisquer outros casos que, embora tenham sido praticados em nome da pessoa jurídica, revelam-se contrários aos seus interesses.

É importante observar que não existe uma infração à lei para fins de responsabilidade tributária e, paralelamente, outra infração que enseja a responsabilidade civil ou outra infração de cunho comercial ou trabalhista. A *infração à lei* capaz de responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado é uma só e, portanto, corresponde àquela que configura a violação às disposições de direito comercial que regem o exercício da função do órgão que corporificam.

O outro pressuposto fático de aplicação do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional não é, pois, a violação à norma tributária impositiva, mas, sim, às outras leis, contratos sociais ou estatutos, sendo que a violação aí não é posterior ao surgimento da obrigação, mas prévia ou concomitante. Logo, é de se reconhecer que a responsabilidade pessoal do dirigente ocorre, então, em decorrência da infração à norma comercial ou civil e não em razão da suposta infração à norma tributária.

No entendimento de Misabel Abreu Machado Derzi⁶,

“(…) o ilícito é, assim, prévio ou concomitante ao surgimento da obrigação tributária (mas exterior à norma tributária) e não posterior, como seria o caso do não pagamento do tributo. A lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte. Daí se explica que, no pólo passivo, se mantenha apenas a figura do responsável, não mais a do contribuinte, que viu, em seu nome, surgir dívida não autorizada, quer pela lei, quer pelo contrato social ou estatuto.”

É também como Renato Lopes Becho⁷ tem sustentado ao dispor que

“Se entendermos que a referência à *lei* do art. 135 do CTN significa, para o administrador de empresa, *qualquer lei*, inclusive a tributária, ou a de trânsito, ou a dos títulos de crédito, o efeito será o fim da separação entre pessoa jurídica e pessoa física de seus sócios ou administradores.

[...]

E infração de lei? É qualquer conduta contrária a qualquer norma? Queremos crer que não. É infração à legislação societária, na mesma linha dos outros elementos do artigo. Um caso sempre lembrado de infração de lei é o da dissolução irregular da sociedade,

⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed., Forense, 1999, p. 756.

⁷ BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 106-108.

ou o funcionamento de sociedade de fato (não registrada nos órgãos competentes). Um tipo de infringência à lei (CTN, art. 135) pode estar, por exemplo, na não observância das determinações da Lei n. 5.764/71 (Lei das Cooperativas), ou aquelas presentes no Código Civil, art. 1.093.”

A mera infração à lei tributária não é causa jurídica suficiente para responsabilizar pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, porque, do contrário, qualquer infração à lei tributária seria capaz de ensejar a responsabilidade do administrador, do que resultaria o fim da própria personalidade jurídica da empresa. Essa linha de pensamento é de todo superficial e, como visto, não se sustenta diante de uma análise mais técnica e apurada.

De modo não menos importante, atente-se, ainda, para um último ponto que merece atenção. É que a demonstração e a comprovação da ocorrência dos *atos praticados com excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto* constitui elemento essencial para a caracterização da responsabilidade nos moldes do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional. Ora, se é certo que a responsabilidade depende da prática dos respectivos atos que a caracterizam, também é certo que a autoridade lançadora é quem deve comprovar a apuração de tais atos, nos termos do que dispõe artigo 142 do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência deste Tribunal é uníssona no sentido de considerar que cabe à autoridade fiscal comprovar que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado praticaram atos com excesso de poderes e infração à lei, contrato social ou estatutos, conforme se verifica dos precedente listados adiante:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no *caput*, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

III - A caracterização de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos demandam a demonstração de ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma construção artificial para se amoldar a uma hipótese de

incidência tributária. Provado que os diretores da pessoa jurídica praticaram atos de gestão amparados no que lhes conferia o contrato da sociedade para criação de despesas fictícias mediante constituição de sociedade inexistente de fato para prestação de serviços, deve ser restabelecida a responsabilidade tributária que lhes foi imputada.

[...]

(Processo nº 10530.723584/2013-83. Acórdão nº 9101-004.755. Sessão de 03/11/2021. Acórdão publicado em 04/10/2021).”

Por todo o exposto, note-se que a responsabilidade de terceiro com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional pressupõe, portanto, a caracterização do seguintes elementos: (i) que terceiro – no caso, o sócio – detenha poderes de gestão tal qual acontece com os diretores, gerentes e administradores, por exemplo; (ii) que os diretores, gerentes ou administradores tenham praticado *atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto*; e, além disso, (iii) que a prática dos atos ilegais ou abusivos resultem, senão o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. No final, frise-se que todos esses elementos precisam ser demonstrados e, sobretudo, comprovados por parte da autoridade fiscal.

Fixadas essas premissas, observe-se que a autoridade fiscal atribuiu a responsabilidade tributária ao Sr. Rafael Pinto da Silva com base nos fatos que restaram expostos no item 6 – Responsabilidade tributária do Relatório Fiscal (fls. 129/130), a seguir expostos:

“Responsabilidade Solidária

Constatamos a existência de interposição de pessoas na representação da empresa fiscalizada. Por todas as provas apresentadas nos itens 1 e 4 deste Relatório, formamos convicção de que a identidade dos reais administradores da empresa está encoberta pela figura de ‘laranjas’, visando prejudicar a realização de um crédito tributário porventura constituído em ação fiscal, poupando, dessa forma, os verdadeiros proprietários da pessoa jurídica.

Os ‘laranjas’ não são verdadeiros beneficiários econômicos da atividade empresarial e nem têm capacidade econômico-financeira para satisfazer possíveis compromissos que não forem saldados pela empresa.

Em face dos fatos descritos no item 1 deste Relatório, consideramos que restou comprovada a existência de um grupo econômico controlado por JOSEMAR DA SILVA, CPF 384.356.676-90, mediante a utilização de procurações outorgadas pelos ‘laranjas’, que são os sócios de direito das empresas do grupo.

Diversos documentos e fatos coletados no curso desta ação fiscal só vêm comprovar que o IPEPPI é parte do grupo econômico controlado por JOSEMAR DA SILVA e RAFAEL PINTO DA SILVA, tais como:

1. Procurações apresentadas pelo Banco do Brasil e Banco Bradesco em atendimento à solicitação efetuada nas respectivas Requisições de Informação sobre Movimentação Financeira – RMF, em que o presidente do IPEPPI outorga a RAFAEL PINTO DA SILVA plenos poderes para representar o Instituto (item 4);
2. Transferências bancárias para diversas empresas do grupo, sem comprovação da natureza da operação, realizada, ou seja, a causa motivadora destes pagamentos (item 4);

3. Transferência bancária para JOSEMAR DA SILVA, não contabilizada, evidenciando o vínculo dele com a empresa e a necessidade de se manter oculto (item 4);
4. Atividade da empresa realizada fora de seu domicílio fiscal, onde não existe pessoal e infra-estrutura física e tecnológica para exercê-la (Termo de Constatação);
5. Execução de serviços inerentes à participação em licitações públicas e gerenciamento de pessoal realizada em local ignorado;
6. Múltiplos vínculos empregatícios e participações societárias dos presidentes do IPEPPI em empresas do grupo econômico, denotando sua estreita ligação com Josemar (ver item 1.12 deste relatório).

Por todo o exposto, o conjunto de elementos apresentados até aqui comprovam a interposição de pessoas em benefício de JOSEMAR DA SILVA e seu filho RAFAEL PINTO DA SILVA na gestão da pessoa jurídica sob fiscalização. São estes últimos sócios de fato da pessoa jurídica, verdadeira sociedade empresária, com claro interesse e gerência sobre seus negócios.

O CTN (Leli 5.172/66) dispõe que:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

...

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.

Já o Parecer/PGFN/CRJ/CAT/ N.º 55/2009 esclarece:

a) A responsabilidade do dito 'sócio-gerente', de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, decorre de sua condição de 'gerente (administrador), e não da sua condição de sócio;

...

c) Para efeito de aplicação do art. 135, III, do CTN, responde também a pessoa que, de fato, administra a pessoa jurídica, ainda que não constem seus poderes expressamente do estatuto ou contrato social;

....

Portanto, tendo restado caracterizada a sujeição passiva solidária, nos termos do artigo 124 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional), na autuação efetuada na empresa IPEPPI, JOSEMAR DA SILVA e seu filho RAFAEL PINTO DA SILVA constarão como sujeitos passivos solidários."

Pelo que se pode observar, a autoridade fiscal constatou a existência de grupo econômico e, portanto, para corroborar essa conclusão, trouxe aos autos inúmeras provas de transferências bancárias realizadas para diversas empresas do grupo sem a comprovação da natureza das respectivas operações que, a rigor, foram realizadas sem causa. Além do mais, a

autoridade também comprovou que o Instituto realizava atividade fora de seu domicílio fiscal onde sequer existia estrutural pessoal e infraestrutura física e tecnológica para tanto, sem contar, ainda, que restou constatada a existência de interposição de pessoas na representação do Instituto.

O conjunto de elementos levantados pela autoridade fiscal é um tanto robusto. As provas apresentadas nos itens 1 e 4 do Relatório Fiscal de fls. 95/132 bem comprovam que a identidade dos reais administradores da pessoa jurídica está encoberta pela figura de “laranjas” com vistas a prejudicar a constituição de supostos créditos tributários, de modo que a figura dos verdadeiros proprietários e dirigentes do Instituto restavam poupados. De fato, os “laranjas” não eram os verdadeiros beneficiários econômicos da atividade empresarial exercida pelo Instituto, já que não apresentavam capacidade econômico-financeira para satisfazer possíveis compromissos que não eram saldados pelo próprio Instituto.

Tendo sido comprovada a existência de um grupo econômico controlado por Josemar da Silva mediante a utilização de procurações outorgadas pelos “laranjas” que eram os sócios de direito das empresas do grupo e que o IPEPPI era parte do grupo econômico controlado por Josemar da Silva e Rafael Pinto da Silva, decerto que, no caso, houve o uso fraudulento de pessoas jurídicas mediante a interposição de pessoas o qual, a rigor, enseja a atribuição da responsabilidade daqueles que ostentavam a condição de administradores de fato da pessoa jurídica.

A título de informação, observe-se que a jurisprudência deste Tribunal tem sustentado que o uso fraudulento de pessoas jurídicas mediante interposição de pessoas leva à responsabilização com fundamento no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional. Confira-se:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2003, 2004

[...]

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

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO CONCORRENTE DOS ARTS. 124, I, E 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE. Não se vislumbra qualquer óbice à imputação de responsabilidade tributária aplicando-se, de forma concorrente os arts. 124, I, e 135, III, do CTN.

[...]

(Processo nº 10680.015517/2008-19. Acórdão nº 9101-002.349 . Sessão de 14/06/2016. Acórdão publicado em 01/07/2016.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

[...]

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

Os mandatários e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. (CTN, art. 135, II e III).

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

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

(Processo n.º 19515.001263/2009-19. Acórdão n.º 9101-002.954. Sessão de 03/07/2017. Acórdão publicado em 21/08/2017)”.
Acórdão publicado em 21/08/2017)”.

Portanto, conclua-se que a responsabilidade atribuída ao responsável Rafael Pinto da Silva com fundamento nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional deve ser mantida de acordo com as razões expostas.

2. Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do presente Recurso Voluntário apresentado pelo responsável Rafael Pinto da Silva e entendo por negar-lhe provimento, de modo que a responsabilidade que lhe foi atribuída deve restar mantida *in totum*.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega