



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

Processo nº 10830.007299/2004-46
Recurso nº 165.086 Voluntário
Acórdão nº **1402-00.310 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de novembro de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente HOSPITAL SANTA EDWIGES S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1999, 2000

Nulidade - Erro de Identificação do Sujeito Passivo - Responsabilidade Pessoal dos Diretores Gerentes ou Representantes das Pessoas Jurídicas - Art. 135 do CTN - Não-Cabimento.

A responsabilidade pessoal instituída pelo art. 135 do CTN não configura hipótese de sujeição passiva tributária, mas de responsabilidade patrimonial pelo crédito tributário, decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Tendo em conta a natureza não-tributária da discussão acerca da atuação de diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica com excesso de poderes, a questão não deve ser definitivamente dirimida na esfera administrativa, com a exclusão do contribuinte do pólo passivo, sendo apenas possível, na execução fiscal, em sede de embargos do devedor.

Admitir a exclusão de responsabilidade da pessoa jurídica pelos atos praticados por seus dirigentes, em seu nome, mas com excesso de poderes, implicaria afronta às disposições do art. 123 do CTN, na medida em que a violação de um contrato particular entre as partes - *in casu*, o estatuto da sociedade a regular a competência de atuação dos dirigentes - poderia vir a alterar a definição de sujeito passivo da obrigação tributária.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/1999, 31/12/2000

Auto de Infração - Glosa de Despesas Por Falta de Comprovação - Imprestabilidade da Escrituração Alegada em Defesa - Não Cabimento

Cumprido ao contribuinte comprovar as despesas operacionais declaradas em DIPJ, quando intimado em regular procedimento de fiscalização. O fato de não ter logrado êxito em fazê-lo não implica, por si só, a imprestabilidade de sua escrituração.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/1999, 31/12/2000

Apreciação de Ilegalidade de Leis - Multa de Ofício e Juros de Mora - Impossibilidade - Falta de Competência dos órgãos Administrativos

Nos termos do art. 102 e art. 103 da CF, o controle da constitucionalidade de leis é matéria reservada ao conhecimento e pronunciamento do Poder Judiciário, não podendo Administração Pública imiscuir-se em campo de competência reservado a outro Poder da República, sob pena de ofensa à cláusula pétrea do princípio da separação dos poderes (art. 60, §4º, III, da CF).

Lançamento Reflexo - CSLL

O entendimento adotado no respectivo lançamento acompanha o decidido acerca da exigência matriz, em virtude da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, e no mérito, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Ausente momentaneamente o Conselheiro Antônio José Praga de Souza.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente.

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.

EDITADO EM: 30/12/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Albertina Silva Santos de Lima (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Antonio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Frederico Augusto Gomes de Alencar.

Relatório

Hospital Santa Edwiges S.A. recorre a este Conselho contra decisão de primeira instância proferida pela 2ª Turma da DRJ Campinas/SP, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Por pertinente, transcrevo o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“Trata-se de autos de infração à legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, que constituíram o crédito tributário no montante de R\$ 1.587.156,46, incluídos a multa de ofício e os juros de mora devidos até a data da lavratura, tendo em conta a apuração das irregularidades assim descritas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 06/09:

“1-) Trata-se de empresa constituída sob a forma de sociedade anônima de capital fechado, inscrita no CNPJ da Secretaria da Receita Federal no código CNAE-Fiscal nº '85.11-1/00 – Atividades de Atendimento Hospitalar’, com endereço à Av. São José dos Campos, 256 – Jardim Nova Europa-CEP 13.041-721 – Campinas – SP, em cuja sociedade figura a Cooperativa Médica de Campinas – Coopermecca, CNPJ 45.098.787/0001-04, com participação majoritária.

2-) O início dos trabalhos de fiscalização ocorreu em 23.03.2004, com a entrega do competente MPF – Mandado de procedimento Fiscal nº 0810.400-2004-00135-5 e Termo de Início de Ação Fiscal, através do qual o contribuinte foi intimado a apresentar os elementos lá elencados para verificação da correta apuração dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, devidos nos anos de 1999, 2000, 2001 e 2002.

3-) Com o intuito de verificar a correta contabilização e a devida comprovação através de documentos hábeis e idôneos, a fiscalizada foi intimada, já no Termo de Início, em seus itens 003 e 004, a decompor, de acordo com o plano de contas contábil, os valores de Despesas Operacionais, constantes nas fichas 06-A das DIPJs – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica dos anos-calendário de 1999 e 2000, bem como apresentar toda a documentação comprobatória que serviu de base para a escrituração das mesmas, cujos totais das despesas a serem comprovadas, constantes no Termo de Início de Ação Fiscal, atingiram a somatória de R\$ 1.737.935,87 para o ano-calendário de 1999 e R\$ 2.956.151,21 para o ano de 2000.

4-) Em 14.04.2004 referida empresa solicitou prorrogação por mais 30 (trinta) dias para atendimento das solicitações contidas no Termo de Início, com concordância deste Auditor-Fiscal da Receita Federal, através do Termo de Prorrogação de Prazo, lavrado em 05.05.2004.

5-) Passados mais de 60 (sessenta) dias da primeira intimação, e depois de esgotado o prazo suplementar, concedido através do Termo de Prorrogação de Prazo, a empresa foi reintimada, em 26.05.2004 a apresentar todos os elementos solicitados no Termo de Início de Ação Fiscal.

6-) Em 05.07.2004 este Auditor-Fiscal efetuou a retenção dos livros Diários e Razão dos anos de 1999 e 2000, bem como de uma planilha de decomposição das despesas do ano de 2000, solicitada no Termo de Início, a qual encontrava-se incompleta. Nessa ocasião também não foram apresentados os documentos comprobatórios das despesas mencionadas no Termo de Início da Ação Fiscal de 23.03.2004, sob a alegação de que os mesmos não se encontravam na sede da empresa; talvez estivessem no antigo escritório de contabilidade.

7-) Com o intuito de exemplificar e agilizar o trabalho da empresa na coleta dos documentos comprobatórios das despesas mencionadas na intimação de 23.03.2004, este Auditor-Fiscal da Receita Federal apresentou à fiscalizada novo Termo de Intimação, em 16.09.2004, onde foram elencadas algumas contas de despesas, as quais fazem parte dos totais de R\$ 1.737.935,87 e R\$ 2.956.151,21, constantes do Termo de Início de Ação Fiscal e deduzidas das receitas para fins de

apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dos anos de 1999 e 2000, respectivamente. Utilizando a mesma numeração contábil e nomenclatura adotada em sua escrituração, a empresa foi novamente intimada a apresentar a documentação de suporte.

8-) Através da correspondência datada de 01.10.2004, assinada por seus representantes legais, a empresa sob ação fiscal declara que 'não detém os documentos contábeis solicitados', pois a administração anterior a junho de 2001 estava a cargo de outras pessoas, 'que sua contabilidade estava a cargo, naquela época, de escritório especializado diverso do atual não tendo sido os documentos em referência fornecidos'.

9-) Menciona, ainda, a fiscalizada em sua correspondência, que 'desde meados de junho/01 vem sendo administrada por diretoria diversa daquelas formadas nos períodos anteriores à referida data' e que 'o fato informado é relevante, na medida em que a requerente foi extremamente prejudicada em termos administrativos, pois que as gestões anteriores não zelaram pelo cumprimento de suas obrigações, seja relativamente às questões ligadas aos seus funcionários, aos seus fornecedores e, finalmente, às questões fiscais' (grifo nosso).

10-) As explicações sobre os fatos ocorridos, a mudança de diretoria e outras não podem se sobrepor às obrigações legais e tributárias, a cargo da Pessoa Jurídica, a respeito o artigo 207 do RIR/99, dispõe sobre a responsabilidade em sucessões, na Pessoa Jurídica, ademais, no caso em tela, sequer há que se falar em sucessão, pois a empresa permanece a mesma, mudando-se apenas a composição de seu quadro dirigente, sendo, portanto, totalmente impertinente a pretensão de se eximir das obrigações tributárias, inclusive quanto à boa guarda e exibição dos documentos contábeis quando solicitados pela fiscalização tributária.

11-) Tendo em vista que o contribuinte, regularmente intimado, e com prazo mais que suficiente, afirma textualmente que não detém os documentos comprobatórios das despesas mencionadas no Termo de Início de Ação Fiscal de 23.03.2004, e considerando que tais documentos são imprescindíveis à verificação da correta apuração dos resultados, devendo ser conservados e apresentados à fiscalização, quando solicitados, conforme determina o Art. 264 do RIR/99, esse Auditor-Fiscal da Receita Federal irá proceder a glosa das despesas mencionadas no Termo de Início de Ação Fiscal e nas fichas 06-A das DIPJs – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica dos anos-calendário de 1999 e 2000 nos montantes de R\$ 1.737.935,87 e R\$ 2.956.151,21, respectivamente, cujo lançamento de ofício do IRPJ e CSLL devidos, serão efetuados através de Auto de Infração, em conformidade com os artigos 249, inciso I, 299 e 300 do RIR/99. Os prejuízos apurados pela empresa nos valores de R\$ 929.020,56 e R\$ 1.822.283,28 para os anos de 1999 e 2000, respectivamente, serão considerados por esta fiscalização federal, a reduzir os valores de base para o lançamento.

(...)"

Cientificada dos autos de infração, em 14/12/2004, a contribuinte, por intermédio de seus advogados e bastante procuradores (Instrumento de Mandato de fls. 165), protocolizou impugnação (fls. 139/164), em 13/01/2005, oferecendo, em sua defesa, as seguintes razões de fato e de direito.

Afirma a boa-fé da Impugnante ao tentar explicar a situação da empresa que vem atravessando problemas administrativos, basicamente de gestão, não considerados pela fiscalização que procedeu à glosa das despesas não comprovadas e à constituição do crédito tributário.

Contra os lançamentos, defende: (i) que os ilícitos deveriam ser atribuídos, exclusivamente, aos administradores da Impugnante durante o período objeto de autuação; e (ii) que estaria fundamentado em dados contábeis equivocados.

Refere-se à conturbada transição de sua Diretoria Executiva, esclarecendo que, no período de 1996 a 2001, a Impugnante teria sido administrada pelos Drs. Sílvio Brocchi, José Roberto Franchi Amade e Alexandre Contadores Bierrembach de Castro, pessoas que, valendo-se de seus cargos, teriam desrespeitado cânones legais e estatutários pelo emprego de práticas contrárias à confiança que lhes foi depositada em decorrência de suas funções, e que teriam extrapolado o poder de administração e gerência que lhes foi delegado. Como consequência dá má gestão perpetrada por esses administradores, a pessoa jurídica teria deixado de pagar tributos, obrigações trabalhistas e fornecedores, assim como teriam sido constatadas, *a posteriori*, irregularidades na administração dos planos de saúde, efetivação de pagamentos, na sua maioria, sem qualquer amparo documental, aquisição de produtos superfaturados, dentre outras. Nas palavras da defesa:

“(…) tudo isso mitigado pela apresentação de balancetes anuais supostamente corretos, mas que, na verdade, escondiam uma escrituração fiscal e contábil baseada em imprestáveis amontoados de documentos, livros mal escriturados, registros falhos e dados confusos, com o único escopo de impossibilitar a plena compreensão dos cooperados e sócios acerca da temerária, para não dizer enganosa, gestão que promoveram”.

Afirma que as práticas adotadas pelos ex-diretores teriam sido extremamente maléficas, tendo culminado na ausência de recolhimento de praticamente todos os tributos, desacompanhada da adoção de qualquer medida tendente a assegurar o mínimo amparo à cooperativa, caracterizando assim o total descaso por parte dos ex-gestores que, em proveito pessoal, teriam deixado de zelar pela manutenção da ordem e pelo cumprimento das obrigações fiscais devidas.

Faz remissão à ação judicial de indenização por danos materiais e morais, nº 3.131/2003, em trâmite na 6ª Vara Cível de Campinas, objetivando o reconhecimento da responsabilidade dos ex-gestores pelos atos por eles praticados, para minimizar os prejuízos da Impugnante; assim como, aos inquéritos policiais nº 110/2002, do 5º Distrito Policial de Campinas e nº 9-0640/2003, da Polícia Federal de Campinas, visando à apuração dos atos fraudulentos praticados pelos ex-diretores.

Pretende assim, a Impugnante, afirmar também ter sido vítima da atuação desonesta e irresponsável dos gestores, concluindo a partir daí a indevida atribuição de responsabilidade tributária à cooperativa.

Apesar das disposições do art. 20 do Novo Código Civil, a referendar a separação entre a pessoa jurídica da Impugnante e a pessoa física dos cooperados e administradores e, conseqüentemente, a autonomia patrimonial, defende haver situações em que restaria caracterizada a prática de atos pelos sócios ou administradores contrários à Lei ou ao objeto social da sociedade, denotando a utilização de pessoa jurídica para fins eminentemente ilícitos, a configurar hipóteses de má-fé. Nestes casos, estariam contempladas no ordenamento jurídico normas que afastariam a responsabilidade da pessoa jurídica para atribuí-la, de forma exclusiva, às pessoas físicas agentes dos atos dolosos.

Nesse contexto, destaca as disposições do art. 135 do CTN a contemplar hipóteses de responsabilidade pessoal, de maneira que “(...) sendo caracterizada *conduta dolosa* – é dizer, revestida de má-fé – por parte do sócio ou administrador

da sociedade, a esta pessoa física deve ser atribuída a responsabilidade pela constituição, bem assim pelo adimplemento da obrigação tributária, uma vez que devidamente comprovada sua concorrência para a prática do fato jurídico – de forma ilícita, frise-se – que inaugurou esta mesma obrigação (tributária)”. Transcreve doutrina com o objetivo de defender a tese de que a responsabilidade atribuída pelo art. 135 é pessoal e exclusiva das pessoas ali indicadas, não sendo subsidiária ou solidária.

No seu entendimento a responsabilidade pessoal seria subjetiva, impondo que as condutas típicas e antijurídicas dos sócios ou administradores fossem praticadas com dolo. E continua:

“Assim pela análise dos termos constantes da exordial do processo retro referido, aliada à ampla documentação acostada, resta certa e inafastável a conclusão de que **houve efetivamente, prática de atos delituosos por parte dos Srs. Sílvio, José Roberto e Alexandre, responsáveis pela gestão e administração da Impugnante no lapso temporal compreendido no presente Auto de Infração, porquanto a responsabilidade pelo adimplemento de TODAS as obrigações – inclusive tributárias – contraídas nesse interregno haverão que lhes ser atribuídas de forma ampla e irrestrita, dentre as quais o débito a título de IRPJ ora exigido**” [destaques do original].

Enfatiza que, sob o manto de estarem agindo em nome e em favor da cooperativa, os ex-dirigentes teriam feito uso de seu poder de gerência para: (i) a criação de empresas fictícias para a prestação de serviços de ‘gerenciamento administrativo’, em contraprestação ao pagamento de absurdas “taxas de administração”; (ii) a criação de empresas administradoras de planos de saúde para a captação da clientela do plano da cooperativa Impugnante; (iii) a promoção de copiosas e reiteradas fraudes na escrituração contábil e fiscal da autuada, que culminou na necessidade de contratação de serviços de auditoria independente para refazimento da contabilidade, procedimento esse ainda não concluído, mas que já possibilitou a apuração de diversas irregularidades, como: (i) acertos sem comprovação documental; (ii) emissão de cheques sem os comprovantes de quitação; (iii) débitos junto aos cooperados e aos prestadores de serviços; (iv) repasses médicos sem os devidos comprovantes de quitação; (v) emissão de recibos genéricos; (vi) efetivação de pagamentos de despesas próprias e depósitos bancários na conta corrente particular do Dr. Sílvio Brocchi Neto; (vii) ausência de cumprimento de obrigações fiscais, tributárias, trabalhistas e previdenciárias.

Afirma que todas essas irregularidades teriam gerado prejuízos incalculáveis à autuada, fato que restaria comprovado no processo judicial em tramitação na 6ª Vara Cível da Comarca de Campinas.

Requer a nulidade da autuação, uma vez que não caberia imputação de qualquer responsabilidade à Impugnante, por estar comprovada a atuação dolosa dos ex-dirigentes, que deveriam responder *exclusiva e irrestritamente* pelas obrigações decorrentes de seus atos, inclusive pelo débito a título de IRPJ.

No mérito, questiona a formalização da exigência do crédito tributário, nos seguintes termos:

“No que toca, especificamente, à questão central em debate na autuação ora impugnada – qual seja, a ausência de comprovação de despesas operacionais, que culminou com o alargamento do lucro líquido da Impugnante e, conseqüentemente, com o incremento do valor do IRPJ a recolher – resta indubitável que os ex-gestores da Impugnante – e somente eles – devem ser responsabilizados, na medida em que como bem

detalhado no processo judicial acima referenciado, tais pessoas, podem, efetivamente, ter promovido saídas de valores desacompanhadas dos respectivos comprovantes documentais.
[destaques do original].

Afirma que estaria atestado no processo judicial que os ex-gestores teriam praticado diversos atos em proveito próprio, entre os quais se incluíam as indigitadas despesas não comprovadas e objeto da glosa ora sob apreciação. Reitera que a atual administração viria se esforçando por regularizar a situação da empresa, prestando explicações e esclarecimentos sobre fatos que não teria dado causa e sobre os quais não teria responsabilidade.

Requer a nulidade da autuação, posto que comprovada a conduta dolosa de seus ex-gestores, que deveriam responder, exclusiva e irrestritamente, pelas obrigações tributárias decorrentes dos atos praticados.

Prossegue, agora, no sentido de que os dados contábeis declarados nas DIPJ 1999 e 2000 e os registros dos livros Diário e Razão não seriam condizentes com a realidade e, assim, não poderiam suportar a imputação fiscal. Defende que a contabilidade teria inúmeras inconsistências que não teriam sido detectadas pelos demais acionistas. Somente com a eleição da nova Diretoria e com a determinação de uma auditoria externa no balanço, conforme se infere do item 3 da Ata da Assembléia Geral Extraordinária, ocorrida em 24/08/2001, é que teriam sido apuradas as irregularidades. Ressalta que os resultados contábeis apurados à época dos fatos teriam sido desqualificados pela empresa de auditoria. Transcreve excerto do relatório de seguinte teor:

“CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em todos os assuntos relatados neste relatório, ficou evidente a falta de critério e organização administrativa, com alto nível de:

- Desorganização;
- Ineficiência;
- Desencontros de informações;
- Procedimentos errôneos; e
- Desconhecimento contábil, fiscal e tributário das normas, regulamentação e disposição legais mínimas.

Todos estes fatos simultâneos contribuíram para equívocos, erros e distorções nos resultados contábeis apurados, pois os números finais apresentados foram moldados a livre vontade e arbitramento de seus dirigentes, resultando em uma mera exposição de números sem qualquer possibilidade de utilização como demonstração contábil.

É oportuno mencionar que esta situação só foi possível com a adição freqüente e permanente de procedimentos vulneráveis, frágeis e inconsistentes sob a orientação de seus dirigentes e da subordinação passiva dos funcionários.

(...)

É importante que todos os procedimentos internos sejam revistos para adequar as situações a verdade dos fatos” [grifos do original].

Conclui daí, a Impugnante, que a glosa das despesas operacionais que teria originado o crédito tributário em discussão não se sustentaria, de vez que apurada com base em resultados contábeis desqualificados pelo procedimento de auditoria interna.

Questiona não ter a fiscalização considerado a informação prestada pela contribuinte de que a escrituração contábil estaria sendo refeita pela auditoria, e afirma que todos os documentos que teriam servido de base ao procedimento estariam à disposição do Fisco. Ressalta a grande divergência entre os valores apurados na antiga e na nova escrituração efetuada pela empresa de auditoria, conforme planilhas anexas, mas reafirma que apenas esta última refletiria a situação contábil e fiscal da empresa.

Observa que antes da auditoria na escrituração original, que teria servido de base à autuação, o valor total das despesas, nos anos-calendário de 1999 e 2000, era de R\$ 3.039.585,12 e R\$ 4.806.455,94, respectivamente. Após a reescrituração, o valor total das despesas resultou em R\$ 779.209,29 e R\$ 826.016,30, também respectivamente.

Conclui assim que comprovada a imprestabilidade da contabilidade original da Impugnante, não habilitada a refletir seus efetivos resultados, não poderia subsistir a autuação nela fundamentada.

Requer a nulidade da autuação, por ofensa ao princípio da verdade material.

Finalmente, aduz que nos anos-calendário de 1999 e 2000, após a reescrituração efetuada pela empresa de auditoria, a empresa teria apurado prejuízo fiscal, não havendo que se falar em acréscimo patrimonial tributável.

Contesta a legalidade das penalidades aplicadas, haja vista que na ausência de tributos devidos não seriam cabíveis as exigências de multa e de juros moratórios, como também questiona a validade e eficácia da cobrança da taxa Selic, como juros de mora, sem que tenha sido instituída em Lei e contra as disposições do art. 161 do CTN. Refere-se à decisão do STJ no RE nº 215.881.”

A decisão de primeira instância, representada no Acórdão da DRJ nº 05-19.486 (fls. 1.935-1.947) de 13/09/2007, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento nos termos a seguir ementados:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999, 2000

Nulidade - Erro de Identificação do Sujeito Passivo - Responsabilidade Pessoal dos Diretores Gerentes ou Representantes das Pessoas Jurídicas - Art. 135 do CTN - Não-Cabimento.

A responsabilidade pessoal instituída pelo art. 135 do CTN não configura hipótese de sujeição passiva tributária, mas de responsabilidade patrimonial pelo crédito tributário, decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Tendo em conta a natureza não-tributária da discussão acerca da atuação de diretores, gerentes e representantes da pessoa

jurídica com excesso de poderes, a questão não deve ser definitivamente dirimida na esfera administrativa, com a exclusão do contribuinte do pólo passivo, sendo apenas possível, na execução fiscal, em sede de embargos do devedor.

Admitir a exclusão de responsabilidade da pessoa jurídica pelos atos praticados por seus dirigentes, em seu nome, mas com excesso de poderes, implicaria afronta às disposições do art. 123 do CTN, na medida em que a violação de um contrato particular entre as partes - in casu, o estatuto da sociedade a regular a competência de atuação dos dirigentes - poderia vir a alterar a definição de sujeito passivo da obrigação tributária.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/1999, 31/12/2000

Auto de Infração - Glosa de Despesas Por Falta de Comprovação - Imprestabilidade da Escrituração Alegada em Defesa - Não Cabimento

Cumpra ao contribuinte comprovar as despesas operacionais declaradas em DIPJ, quando intimado em regular procedimento de fiscalização. O fato de não ter logrado êxito em fazê-lo não implica, por si só, a imprestabilidade de sua escrituração.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/12/1999, 31/12/2000

Apreciação de Ilegalidade de Leis - Multa de Ofício e Juros de Mora - Impossibilidade - Falta de Competência dos órgãos Administrativos

Nos termos do art. 102 e art. 103 da CF, o controle da constitucionalidade de leis é matéria reservada ao conhecimento e pronunciamento do Poder Judiciário, não podendo Administração Pública imiscuir-se em campo de competência reservado a outro Poder da República, sob pena de ofensa à cláusula pétrea do princípio da separação dos poderes (art. 60, §4º, III, da CF).

Lançamento Reflexo - CSLL

O entendimento adotado no respectivo lançamento acompanha o decidido acerca da exigência matriz, em virtude da íntima relação de causa e efeito que os vincula.”

Contra a aludida decisão, da qual foi cientificada em 19/11/2007 (A.R. de fl. 1.953), a interessada interpôs recurso voluntário em 19/12/2007 (fls. 1.954/1.981) onde reafirma seus argumentos trazidos na impugnação, enfatizando discordar da posição no aresto recorrido de que o artigo 135 do CTN não configuraria hipótese de sujeição passiva tributária, mas de responsabilidade patrimonial pelo crédito tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Frederico Augusto Gomes de Alencar.

O recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Dele, portanto, tomo conhecimento.

De se ressaltar, de início, que a empresa, em sua peça recursal, simplesmente reafirma os argumentos trazidos em sua impugnação. Por entender que a matéria foi adequadamente enfrentada na decisão de 1ª instância, que não merece reparos, pede-se vênia para adotar seus fundamentos, a seguir transcritos:

“(…)

A impugnação é tempestiva e dotada dos pressupostos de admissibilidade, pelo que dela se conhece.

Nas preliminares, a respeito da oportunidade de instrução probatória dos autos, ressalte-se que nos termos da legislação em vigor a impugnação da exigência, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, instaura a fase litigiosa do procedimento, devendo ser apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência (arts. 14 e 15 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972).

O art. 16 do mesmo diploma legal, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, é ainda mais explícito ao consignar que a impugnação deve mencionar não apenas os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões, mas também as provas que possuir.

Infere-se, daí, que a oportunidade para a apresentação de provas se dá no prazo de impugnação, somente sendo admitida a juntada extemporânea, nos casos previstos nos §§ 4º e 5º do mesmo dispositivo (parágrafo incluído pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997), que ora transcritos:

“Art. 16. (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.”

Ainda nas preliminares, cumpre analisar a invocada nulidade das autuações, por erro na identificação do sujeito passivo, tendo em conta a previsão do art. 135 do CTN de responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos correspondentes a obrigações

tributárias, resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Nas lições de Bernardo Ribeiro de Moraes, adotadas por Sérgio André Rocha Gomes da Silva (*In* “Responsabilidade Pessoal dos Sócios por Dívidas Fiscais da Pessoa Jurídica”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 76. Janeiro de 2002, págs. 119/130), o legislador, ao determinar o aspecto subjetivo da hipótese de incidência da obrigação tributária, *especifica para o caso pessoa que se acha ligada de forma direta e pessoal com o fato gerador*.

Entretanto, com vistas a ampliar o rol de sujeitos submetidos ao adimplemento da obrigação tributária, aumentando o âmbito subjetivo da arrecadação dos tributos, o legislador estabelece situações em que pessoas sem vínculo pessoal e direto com a hipótese de incidência tributária podem ser demandadas pelo recolhimento do tributo. Nesses casos *o Estado, por conveniência e oportunidade, amplia o número de devedores do tributo, alcançando também, como sujeito passivo, pessoa diferente do contribuinte* [grifos do original].

O Código Tributário Nacional (CTN) em seu capítulo V, trata da responsabilidade tributária, deixando consignado no art. 128 que, *sem prejuízo do disposto nesse capítulo, a Lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação* [grifos do original].

Entre as situações em que se verifica a ocorrência de responsabilidade tributária, encontra-se previsto o dever dos *diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado* recolherem aos cofres públicos os *créditos tributários 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 - grifos do original).

Ao contextualizar a responsabilidade tributária como um tema ligado à eficácia das normas de direito tributário material e, conseqüentemente, à ampliação de possibilidades de realização do crédito tributário, cumpre esclarecer a defesa que, em regra, **o ato administrativo de lançamento para constituição do crédito tributário efetuado contra o próprio contribuinte** – aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, Parágrafo único, I) –, **apenas, em alguns casos, de morte da pessoa física ou de extinção da pessoa jurídica**, poderia ter decretada a sua invalidade, por erro na identificação do sujeito passivo.

Na questão da responsabilidade tributária, cumpre distinguir as hipóteses de *sujeição passiva*, que diz respeito ao pólo passivo da relação jurídica tributária, e as de *responsabilidade patrimonial* pelo adimplemento do crédito tributário.

Não se pode dizer, propriamente, que a responsabilidade instituída pelo art. 135 do CTN tenha estabelecido uma hipótese de *sujeição passiva tributária*, principalmente porque a atribuição da responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, ali definida, depende de produção probatória da ocorrência dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Em verdade, o art. 135, III, do CTN teria possibilitado que a pessoa jurídica de direito privado, lesada pela conduta ilícita de seus diretores, gerentes e representantes, pudesse vir a ser exonerada, total ou parcialmente, da *responsabilidade patrimonial pelo crédito tributário, contra ela originariamente constituído*, tendo em conta a prova de subsunção dos fatos à hipótese legal ali prevista. Configura-se, assim, a definição da responsabilidade patrimonial pelo crédito tributário, um problema a ser dirimido na execução fiscal, em sede de embargos do devedor.

No esteio da melhor doutrina e jurisprudência, pode-se dizer que a legitimidade das partes na ação de execução fiscal define-se, em princípio, em função dos partícipes da relação jurídica tributária constituída. Tendo em conta que a pessoa jurídica goza de personalidade própria e autonomia patrimonial, não se confundindo com a pessoa e o patrimônio de seus sócios ou diretores, gerentes e representantes, não seriam estes últimos, em regra, partes legítimas para figurar no pólo passivo da execução fiscal.

Nas lições do Min. José Delgado, no voto proferido no REsp nº 100.739/SP, DJ 28/02/2000, “(a) quem está obrigada a recolher os tributos devidos pela empresa é a pessoa jurídica; e, não obstante ela atuar por intermédio de seu órgão, o sócio-gerente (ou diretor), a obrigação tributária é daquela, e não deste; (b) sempre que a empresa deixa de recolher o tributo na data do respectivo vencimento, a impontualidade ou a inadimplência é da pessoa jurídica, não do sócio-gerente (ou diretor); (c) **o sócio-gerente (ou diretor) só responde pelas dívidas da pessoa jurídica quando age com excesso de mandato ou infração à lei, contrato social ou estatutos, exatamente nos termos expressos pelo art. 135, III, do CTN**” [destaques acrescidos].

Diz-se **ordinária** a legitimidade do credor (sujeito ativo) e do devedor (sujeito passivo) figurantes no título – e anteriormente no lançamento –, porque são eles os sujeitos da relação jurídica substancial litigiosa e a eles diretamente interessa o resultado do processo de execução, a beneficiar ou não, o patrimônio de um deles em detrimento do patrimônio do outro.

Segundo Cândido Rangel Dinamarco (*In Execução Civil*, 6ª ed., São Paulo, Malheiros, 1998), ainda que o título executivo tenha a inegável utilidade de indicar as partes legítimas, sua verdadeira função institucional é fornecer o requisito da adequação da tutela executiva, sem o qual o exeqüente carece de ação por falta de interesse de agir e não por ilegitimidade *ad causam*.

Ademais, há outras hipóteses em que o título executivo não indica, de forma completa, quem tem a qualidade para figurar como parte no processo de execução: é o caso da **legitimidade extraordinária**. Diz-se **extraordinária** a legitimidade, quando se tratar de situações referentes a pessoas que não são sujeitos das relações jurídicas substanciais, mas cuja participação no contraditório o legislador admite.

Sob tais lições a responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes seria **extraordinária**, porque apesar de não integrar a relação jurídica de direito material, a legislação tributária e comercial, em circunstâncias determinadas, lhes atribui o papel de responsáveis pelo crédito tributário decorrente da atividade da pessoa jurídica. É necessário incluir os responsáveis tributários entre os legitimados porque deve ser parte quem vai sofrer diretamente os efeitos da atividade jurisdicional na execução.

Aqui, cumpre destacar as recentes e reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça – STJ, no sentido de ser possível o *redirecionamento da execução*, quando configurada a subsunção dos fatos à hipótese normativa prevista no art. 135, III, do CTN, mesmo que os diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica

não constem do título executivo (e, conseqüentemente, do lançamento previamente formalizado). Vide ementas abaixo, transcritas, *in verbis*:

RESP 525.741/RS - RECURSO ESPECIAL 2003/0038512-6 -
Relator(a) Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI - Órgão
Julgador PRIMEIRA TURMA - Data do Julgamento 14/12/2004
- Data da Publicação/Fonte DJ 09.02.2005 p. 184

“Ementa: TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO-GERENTE QUE FIGURA NA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA COMO CO-RESPONSÁVEL. POSSIBILIDADE. DISTINÇÃO ENTRE A RELAÇÃO DE DIREITO PROCESSUAL (PRESSUPOSTO PARA AJUIZAR A EXECUÇÃO) E A RELAÇÃO DE DIREITO MATERIAL (PRESSUPOSTO PARA A CONFIGURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA).

(...)

Não se pode confundir a relação processual com a relação de direito material objeto da ação executiva. Os requisitos para instalar a relação processual executiva são os previstos na Lei processual, a saber, o inadimplemento e o título executivo (CPC, artigos 580 e 583). Os pressupostos para configuração da responsabilidade tributária são os estabelecidos pelo direito material, nomeadamente pelo art. 135 do CTN.

A indicação, na Certidão de Dívida Ativa, do nome do responsável ou do co-responsável (Lei 6.830/80, art. 2º, § 5º, I; CTN, art. 202, I), confere ao indicado a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva (CPC, art. 568, I), mas não confirma, a não ser por presunção relativa (CTN, art. 204), a existência da responsabilidade tributária, matéria que, se for o caso, será decidida pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução.

É diferente a situação quando o nome do responsável tributário não figura na certidão de dívida ativa. Nesses casos, embora configurada a legitimidade passiva (CPC, art. 568, V), caberá à Fazenda exeqüente, ao promover a ação ou ao requerer o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das situações, previstas no direito material, como configuradoras da responsabilidade subsidiária.

No caso, havendo indicação do co-devedor no título executivo (Certidão de Dívida Ativa), é viável, contra ele, o pedido de redirecionamento da execução. Precedentes (REsp 272.236-SC, 1ª Turma, Min. Gomes de Barros; REsp 278.741, 2ª Turma, Min. Franciulli Netto).

Recurso especial a que se nega provimento”.

AgRg no RESP 434.491/RS - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2002/0053709-7 - Relator(a) Ministra DENISE ARRUDA - Órgão Julgador PRIMEIRA TURMA - Data do Julgamento 24/11/2004 - Data da Publicação/Fonte DJ 17.12.2004 p. 417

“Ementa AGRAVO REGIMENTAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. REGULARIDADE DA CDA. SÚMULA N.º 7. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO, EM FUNÇÃO DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. NÃO-CONFIGURADA A AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DA SENTENÇA. NÃO-OCORRÊNCIA DE PRESCRIÇÃO.

As razões que levaram o Tribunal a quo, revolvendo a matéria fática, a declarar a regularidade da CDA, impossibilita a esta Corte o seu reexame, em decorrência da vedação expressa conferida pela Súmula n.º 7/STJ.

Os patrimônios das pessoas jurídica e física, em regra, não se confundem. No entanto, incorrendo a administração em excesso de poderes e/ou infração de lei, ou havendo a extinção irregular da empresa, não há óbice quanto à extensão aos bens particulares da constrição judicial.

Apresentando o decisum outros argumentos bastantes à solução do conflito e sendo oportunizada à parte a correção da omissão por meio de embargos declaratórios, mantendo-se silente naquela ocasião, não cabe a alegação de nulidade da sentença em sede de recurso especial.

A Primeira Seção desta Corte Superior vem orientando-se no sentido de que o prazo prescricional, no caso de redirecionamento excepcional da execução contra os sócios da pessoa jurídica, inicia-se no momento da citação da pessoa jurídica e é de 5 (cinco) anos.

Agravo regimental improvido”.

AgRg no RESP 445.366/RS - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2002/0083656-7 - Relator(a) Ministra DENISE ARRUDA - Órgão Julgador PRIMEIRA TURMA - Data do Julgamento 18/11/2004 - Data da Publicação/Fonte DJ 17.12.2004 p. 418

“Ementa TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. APLICAÇÃO RETROATIVA DO ART. 13 DA LEI 8.620/93. IMPOSSIBILIDADE. ART. 135 DO CTN. IMPOSSIBILIDADE QUANDO O PEDIDO FUNDA-SE EM CAUSA QUE, NEM EM TESE, ACARRETA A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO TERCEIRO REQUERIDO.

O art. 13 da Lei 8.620/93, que estabelece a responsabilidade solidária dos sócios pela dívidas previdenciárias, não pode ser aplicado aos créditos constituídos antes da sua vigência.

Para viabilizar o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente da pessoa jurídica, basta que a Fazenda Pública, ao requerer tal redirecionamento, indique como causa do pedido alguma das hipóteses previstas em lei, pelas quais se admite esse procedimento.

A jurisprudência desta Corte, entretanto, não admite o redirecionamento da execução fiscal pelo simples inadimplemento de obrigação tributária, bem como nos casos em que não são encontrados bens suficientes em nome da empresa executada.

Agravo regimental a que se nega provimento”.

RESP 595.022/RS - RECURSO ESPECIAL 2003/0169142-8
Relator(a) Ministro LUIZ FUX - Órgão Julgador PRIMEIRA
TURMA - Data do Julgamento 21/10/2004 - Data da
Publicação/Fonte DJ 22.11.2004 p. 276

“Ementa: PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA O SÓCIO-GERENTE. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE. SÚMULA 07/STJ. CARÁTER PROTETIVO DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SUSPENSÃO DO PRAZO PARA INTERPOSIÇÃO DE OUTROS RECURSOS.

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

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que a responsabilidade do sócio pelas dívidas da sociedade depende da comprovação de que este agiu com infração à lei, ao regulamento ou com excesso de mandato, aí não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.

(...)

(...) Precedentes: RESP 469409/SP, Rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, DJ 23.06.2003; RESP 261596/PR, Rel. Min. Aldir Passarinho Júnior, DJ 19.02.2001. 5. Recurso Especial de Luiz Roglio provido. Recurso Especial do Estado do Rio Grande do Sul parcialmente conhecido, e, nesta parte, provido”.

Conforme se depreende dos julgados acima, é juridicamente possível o redirecionamento da execução contra a pessoa dos diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica, quando ficar provado que o crédito tributário constituído é resultante de atos por eles praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, **mesmo que tais pessoas não**

constem do título executivo e, conseqüentemente, do anterior lançamento de ofício.

A partir daí, impõe-se concluir que, não pode ser decretado nulo o lançamento efetuado contra o contribuinte do tributo, por erro de identificação do sujeito passivo, tendo em conta que o art. 135, III, do CTN não configura hipótese de sujeição passiva, mas de *responsabilidade patrimonial pessoal* pelo crédito tributário, que pode vir a ser configurada juridicamente apenas na fase de execução. É o que pode vir a ocorrer no presente caso.

Destaque-se, ainda, o julgado acima (Agravo Regimental no Recurso Especial nº 434.491/RS) que trata do problema da prescrição do redirecionamento da execução contra os sócios, e não da decadência, denotando a regularidade de constituição do crédito tributário contra o contribuinte.

Apesar das alegações da defesa e das providências administrativas (inquéritos) e judiciais (ação de indenização), tomadas pela pessoa jurídica contra os ex-dirigentes, não poderia o órgão administrativo competente para a constituição do crédito tributário, afastar a responsabilidade da pessoa jurídica e proceder ao lançamento contra as pessoas físicas dos ex-dirigentes porque a configuração jurídica da hipótese prevista no art. 135, III, do CTN, além de *in casu*, restringir a possibilidade de realização do crédito tributário, tendo em conta que a contribuinte é pessoa jurídica existente de fato e de direito, depende, ainda, de prévia e definitiva manifestação judicial nesse sentido.

Na elucidação da aplicação do art. 135, III, do CTN, Hugo de Brito Machado Segundo (*In “Responsabilidade de Sócios e Dirigentes de Pessoas Jurídicas e o Redirecionamento da Execução”. Problemas de Processo Judicial Tributário – 4º Volume*. São Paulo, Dialética, 2000, págs. 127/146) explica:

“Não se pode pretender que a pessoa jurídica somente pratique atos lícitos, excluindo de sua responsabilidade a violação de normas jurídicas, supostamente imputável apenas aos seus sócios ou dirigentes. Se o ato foi praticado pela pessoa jurídica, através de órgão seu, a responsabilidade é da pessoa jurídica, e não da pessoa física que validamente exercia a função de órgão. Ao revés, ‘se a pessoa ou as pessoas que compõem o órgão atuam fora dos limites da competência, o ato não é ato de órgão; portanto, não é ato da pessoa jurídica’.

Desta forma, os diretores e sócios-gerentes apenas podem ser responsabilizados, nos termos do artigo 135 do CTN, quando atuem fora dos limites de sua competência. Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com infração das normas que limitam essa competência, que são exatamente a Lei societária, o contrato social ou os estatutos.

Sendo assim, a violação da Lei societária pode ocorrer, dando azo à responsabilização do sócio-gerente ou diretor, em dois momentos distintos. O primeiro, 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. (...) O segundo, quando embora o fato gerador tenha sido realizado pela pessoa jurídica, a dívida tributária não for adimplida em virtude de ato contrário à Lei societária praticado pelo diretor ou sócio-gerente, como é o caso da

liquidação irregular da sociedade, do desvio de recursos desta para a pessoa natural do diretor, ou quaisquer outros atos que, no dizer de Misabel Abreu Machado Derzi, embora praticados em nome do contribuinte, são contrários aos seus interesses”. [grifos e destaques acrescidos].

Por oportuno, registre-se: para a perfeita configuração da atuação de diretores, gerentes e representantes com *excesso de poderes* é necessário provar que os atos praticados foram contrários aos interesses da pessoa jurídica, sob pena de não ser possível a imputação da responsabilidade patrimonial aos dirigentes, tendo em conta as expressas disposições do art. 124, I, do CTN, *in verbis*:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

.....”

[destaques acrescidos]

Nesse contexto, justamente pela natureza não tributária da lide acerca da constituição do fato de terem atuado os dirigentes com excesso de poderes e lesado patrimonialmente a pessoa jurídica, os órgãos administrativos, encarregados da administração dos tributos, falecem de competência para qualquer apreciação definitiva a respeito da subsunção dos fatos à hipótese normativa de responsabilidade patrimonial prevista no art. 135, III, do CTN, não devendo, por isso, proceder à exclusão do contribuinte do pólo passivo.

Acaso comprovada a subsunção dos fatos à hipótese normativa prevista no art. 135, III, do CTN, o órgão administrativo encarregado do lançamento do tributo deve providenciar a caracterização da responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes e representantes da pessoa jurídica, mantendo, todavia, o contribuinte no pólo passivo da relação jurídica tributária constituída no lançamento.

Numa outra linha de argumentação, Aurélio Pitanga Seixas Filho (*In “A Responsabilidade do Administrador e sua Defesa na Execução Fiscal por Encargo de Terceiro”*. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 6. Março de 1996, págs. 23/28), defende que a responsabilidade de terceiros pelo crédito tributário está prevista nos arts. 134 e 135 do CTN e compreende atos praticados pelo terceiro, em nome e por conta do contribuinte.

Nesse contexto, *a dívida tributária surge em nome do contribuinte em razão de atos praticados pelos terceiros*, sustentados por poderes outorgados pelo próprio contribuinte ou com base no cumprimento de deveres legais. Em suma: o fato gerador da dívida tributária é praticado pelo terceiro, porém agindo em nome e por conta do contribuinte. Quando uma pessoa (o terceiro) age em nome e por conta de outra pessoa (o contribuinte), obedecendo fielmente aos poderes que lhe foram outorgados, todas as consequências jurídicas dos atos praticados pelo terceiro irão recair sobre a pessoa por ele representada, não cabendo a este nenhuma responsabilidade jurídica pelos atos praticados.

E, posteriormente, destaca o Ilmo. Doutrinador que, mesmo que o terceiro tenha agido com excesso de poderes ou infringido a Lei, contrato social ou estatutos,

a **dívida tributária surgirá originariamente em nome do contribuinte**, sendo necessária a prova da conduta ilícita ou ilegal do terceiro.

Decorre dos pressupostos acima adotados, que a *responsabilidade patrimonial* prevista no art. 135 do CTN *não constitui hipótese de substituição tributária*. Limita-se a estabelecer a responsabilidade patrimonial pessoal dos dirigentes pelo crédito tributário, decorrente da prática de atos com excesso de poderes, mas não estabelece expressamente ser esta responsabilidade *exclusiva*.

Faz-se remissão aqui à posição adotada por Fernando Osório de Almeida Júnior e Simone Franco Di Ciero (In “É possível a exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica e a inclusão dos seus administradores em face da mera ausência de pagamento dos tributos? O que diz o Superior Tribunal de Justiça”. Revista Dialética de Direito Tributário nº 55. Abril de 2000, págs. 71/77):

“A sociedade-contribuinte não deixa de continuar obrigada ao pagamento do tributo, porquanto – e por outro lado – ainda que se possa dizer que tais atos realizados com excesso de poder pelos seus gerentes não constituam um ato desejado pela sociedade, a mesma responderá em face de terceiros pelo fato de assumir o risco pela nomeação dos seus administradores. E se nomeou mal, não pode se eximir da responsabilidade de pagar tributo perante a Fazenda Pública”.

Nesse contexto, transcreve as lições de Modesto Carvalhosa:

“A responsabilidade da companhia está baseada no princípio da segurança das relações jurídicas. Conseqüentemente, a prática de atos ilícitos pelos administradores não pode ser argüida à frente de terceiros de boa-fé, que tenham contratado com a companhia. Não pode a sociedade eximir-se das obrigações e responsabilidades que tenha contraído com terceiros, argüindo abuso de poder ou descumprimento de Lei ou do estatuto por parte de seus administradores. (...) Isto porque, em face do caráter orgânico da representação, todos os atos praticados pelo administrador são atos da companhia”.

E continuam os Doutrinadores:

“Ora, se o princípio da ‘segurança das relações jurídicas’ rege as relações de direito privado, com mais acerto ainda deve ser este aplicado nas relações da qual faça parte a Fazenda Pública, razão porque não parece tenha a Lei desejado eximir a pessoa jurídica da responsabilidade tributária, imputando-a exclusivamente à pessoa física que tem em geral menor condição econômica para suprir o encargo fiscal e que, por isso mesmo, tornará ainda mais difícil e inseguro o adimplemento da obrigação. Não nos parece, portanto, que tal idéia conceda privilégio ao crédito tributário, mas, antes, subestima-o”.

Admitir a exclusão de responsabilidade da pessoa jurídica pelos atos praticados por seus dirigentes, em seu nome, mas com excesso de poderes, implicaria afronta às disposições do art. 123 do CTN, na medida em que um contrato particular entre as partes – *in casu*, o estatuto da cooperativa a regular a competência de atuação dos dirigentes – poderia vir a alterar a definição de sujeito passivo da obrigação tributária. Repita-se: o art. 135 do CTN estabelece hipótese de responsabilidade patrimonial e não de sujeição passiva tributária.

Cumpramos ainda ressaltar que a exclusiva responsabilidade dos dirigentes pelos atos praticados com excesso de poderes beneficiaria indevidamente e, em detrimento do interesse público, a atuação, no mínimo, culposa da pessoa jurídica, culpa esta em seus diversos aspectos, tipos e definições estipulados pelo Direito Pátrio. A culpa *in elegendo*, já que os dirigentes da entidade, envolvidos em todos os ilícitos, foram designados nos termos do estatuto da cooperativa. Culpa *in vigilando*, caracterizada pela total negligência dos órgãos da administração que, apesar do dever expresso, deixaram de zelar pelo bom nome e bom funcionamento da entidade.

Superada, portanto, a preliminar de nulidade por erro de identificação do sujeito passivo.

Ainda, em sede preliminar, invoca a impugnante a nulidade do procedimento sob a alegação de que o lançamento está alicerçado em livros e documentos da empresa que, posteriormente, diante da constatação de inúmeras irregularidades praticadas por antigos administradores, teriam se mostrado imprestáveis a retratar o real resultado operacional da pessoa jurídica nos períodos objeto da fiscalização.

Tal alegação, no entanto, será apreciada como mérito do lançamento, posto que disso se trata.

Nesse contexto cabe ressaltar que a auditoria fiscal, em momento algum, detectou a imprestabilidade da escrituração contábil e fiscal da empresa. Pelo que se depreende dos autos o trabalho se desenvolveu normalmente tendo a autoridade fiscal, em cumprimento ao seu dever de ofício preconizado no art. 142 da Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional - procedido à análise, dentre outros, dos livros Diário e Razão da empresa, quando estes lhe foram apresentados, tendo comparado os dados neles consignados com aqueles informados nas DIPJ apresentadas nos exercícios de 2000 e 2001, referentes aos anos-calendário de 1999 e 2000.

Como resultado dessa checagem o agente fiscal, no âmbito dos critérios de conveniência e oportunidade, típicos do ato administrativo, houve por bem aprofundar a análise a determinado aspecto da escrituração, intimando a empresa a demonstrar e a comprovar a composição de suas despesas referentes aos anos de 1999 e 2000.

Com essa finalidade é que a impugnante foi intimada, em diferentes ocasiões, para apresentar outros livros fiscais e documentos comprobatórios de sua escrita.

A seu turno a contribuinte apresentou os elementos de que dispunha, solicitando prorrogações de prazo para, posteriormente, apresentar novos documentos. Ou seja, todo o trabalho de auditoria ocorreu em absoluta consonância com as orientações expedidas pelos órgãos internos responsáveis pela programação da ação fiscal, tendo a interessada se manifestado em todas as oportunidades em que foi instada a fazê-lo, apresentando, com normalidade, os documentos de sua escrituração.

O fato é que, tendo a auditoria procedido à análise da escrituração contábil e fiscal da contribuinte, intimando-a a comprovar a efetividade de algumas despesas declaradas, em que pese o fato de terem sido concedidas prorrogações de prazo, a interessada não obteve êxito em fazê-lo. No entanto, o fato de a contribuinte não ter tido sucesso em comprovar a composição e a efetividade de parte das despesas operacionais registradas em sua contabilidade, por si só, não seria suficiente desqualificar toda a escrituração do período analisado.

Registre-se que **até prova em contrário** a manutenção da escrituração com observância das leis comerciais e fiscais, faz testemunho a favor do contribuinte. E isso é relevante na medida em que **cabe à administração tributária** fazer prova robusta e suficiente a descaracterizar a veracidade das informações constantes da escrituração do sujeito passivo.

É o que dispõe o art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, base do Regulamento do Imposto de Renda:

“VERIFICAÇÃO PELA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA

Art. 9º. A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita à verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos de sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova, observado o disposto no art. 922 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º).

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

§ 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no § 1º.

.....”.

Importante ressaltar, também, que durante praticamente todo o período de desenvolvimento da ação fiscal, ou seja, por mais de seis meses a contar do Termo de Início –23/03/2004 - a impugnante **em momento algum informou** a situação, exaustivamente invocada em sua peça de defesa, de que a escrituração contábil e fiscal referente aos anos-calendário de 1999 e 2000 não se qualificava a retratar a realidade dos fatos.

Retornando-se à cronologia dos acontecimentos verifica-se que, já no Termo de Início de Ação Fiscal de fls. 23 a 25, cientificado em 23/03/2004, a contribuinte foi intimada, no item 003 – a apresentar planilha decompondo, de acordo com o plano de contas contábil adotado, os valores das Despesas Operacionais lançadas na ficha 06-A das DIPJs dos anos-calendário de 1999 e 2000, nas seguintes rubricas:

Linha	Descrição	Valor (R\$) 1999	Valor (R\$) 2000
03	Prest. Serv. Por PF s/ vinc. Empreg.	25.398,14	264.725,68
04	Prest. De Serv. Por P. Jurídica	838.135,60	265.083,14
16/17	Desp.c/veíc. E de Conserv. Bens	206.089,51	170.848,43
29/30	Outras despesas operacionais	668.312,62	2.255.493,96

E, no item 004 da mesma intimação a contribuinte foi instada a apresentar toda a documentação comprobatória que serviu de base para a escrituração do período.

Em 14/04/2004 a empresa solicitou prorrogação de 30 dias no prazo para atendimento da intimação inicial. No entanto, depois de esgotados os prazos concedidos (na intimação inicial e no pedido de prorrogação) e sem que tivesse sido oferecida qualquer justificativa, a auditoria fiscal lavrou novo Termo de Intimação Fiscal, em 26/05/2004 – fls. 30 - reintimando a contribuinte a apresentar os elementos solicitados no Termo de Início, concedendo-lhe mais 10 dias de prazo para atendimento.

Passados mais de 30 dias da reintimação, apenas em 05/07/2004, a auditoria fiscal recebeu os Livros Diário e Razão de 1999 e 2000. Nessa mesma data, em atendimento parcial às solicitações efetuadas, a impugnante apresentou planilha com a decomposição das despesas operacionais declaradas na DIPJ do ano-calendário de 2000.

De posse dos elementos coletados em 05/07/2004, a fiscalização elaborou intimação, cientificada à contribuinte em 16/09/2004, solicitando a apresentação de documentos que respaldassem os lançamentos de valores das contas contábeis ali relacionadas, cujos registros foram extraídos dos livros Diário e Razão dos anos-calendário de 1999 e 2000.

Somente em 04/10/2004, ou seja, passados mais de 6 (seis) meses do início da ação fiscal, é que a impugnante, informou que não possuía a documentação solicitada, fazendo consignar em petição que **naquele instrumento estava atendendo conjuntamente a todos os termos de intimação até então lavrados** pela auditoria fiscal.

Apenas naquele momento relatou que desde meados de junho de 2001 vinha sendo administrada por diretoria diversa daquelas formadas nos períodos anteriores à referida data e que, *“sua contabilidade estava a cargo, naquela época, de escritório especializado diverso do atual não tendo sido os documentos em referência fornecidos”*. Se referia *“às exigências relacionadas no item 3 (ano calendário 1999), do Termo de Fiscalização Inicial”* e *“exigências relacionadas no item 1 (ano calendário de 1.999 e 2.000 do Termo de Intimação de 16/09/2004”*, conforme consignado nas folhas 36 e 37.

Atente-se aos argumentos oferecidos pela recorrente quando respondeu, em 04/10/2004, à intimação da auditoria fiscal: apenas alegou que a documentação solicitada não estava em seu poder, uma vez que à época dos fatos, a contabilidade estava a cargo de um outro escritório especializado.

Verifica-se, assim, que não teria a fiscalização qualquer motivação para declarar a imprestabilidade da escrituração da contribuinte. Nada ocorreu que pudesse levar o agente fiscal a envergar por tal caminho.

Relevante destacar, também, que o auditor fiscal considerou como não comprovada, apenas parte das despesas escrituradas e declaradas pela recorrente, o que leva a concluir que os demais valores foram considerados devidamente comprovados reforçando o fato de a escrituração apresentada ter se mostrado hábil e suficiente nesse aspecto.

Oportuno observar, ainda, que qualquer agente fiscal, no curso de um trabalho de auditoria, ainda que se depare com a imprestabilidade da escrituração do sujeito passivo, tem, por dever de ofício, fornecer prazo razoável para que este a refaça e a apresente, já refeita, à fiscalização. Ou seja, somente em **casos extremos**, quando

não se dispõe de nenhum outro elemento, é que o auditor fiscal deve declarar a imprestabilidade da escrituração do sujeito passivo.

Não se pode deixar de registrar, também, que, não obstante o fato de a administração da sociedade ter sido exercida, à época dos fatos, pelos três membros nomeados na Assembléia Geral Extraordinária de 24 de julho de 1996 (conforme Ata às folhas 166 a 179) e reeleitos pela Assembléia Geral Ordinária de 20 de maio de 1999 (conforme Ata às folhas 180 e 181), cujas práticas foram colocadas sob suspeita pela impugnante, todas as resoluções societárias, inclusive **a aprovação das contas da diretoria**, conforme consta dos artigos 17 e 20 da Ata de Constituição de fls. 166 a 179, eram tomadas por maioria absoluta de votos:

“Art. 17 – A assembléia geral dos acionistas reunir-se-á por convocação, de acordo com a lei:

a) ordinariamente nos quatro primeiros meses depois de findo o exercício social para:

I – tomar as contas da Diretoria, discutir e votar as demonstrações financeiras.

...

Art. 20 – As resoluções da assembléia geral serão tomadas por maioria absoluta de votos, não se computando, no cálculo, os votos em brancos, ressalvados os casos que a lei exija ‘quorum’ qualificado de aprovação.”(destaquei).

Ademais, cumpre registrar que, na mesma Ata de constituição da sociedade que elegeu a diretoria, foi eleito o Conselho Fiscal, com três membros efetivos e mais três membros suplentes, num total de 6 (seis) outros membros, a quem competia vigiar os atos da diretoria administrativa. Com efeito, o artigo 36 da mencionada Ata determina que **“O Conselho Fiscal exercerá as funções e poderes atribuídos por lei”**.

Nesse contexto a Lei nº 6.404, de 1976, prescrevia, à época dos fatos, as seguintes atribuições ao Conselho Fiscal das companhias:

Art. 163. Compete ao conselho fiscal:

I – fiscalizar os atos dos administradores e verificar o cumprimento dos seus deveres legais e estatutários;

II - opinar sobre o relatório anual da administração, fazendo constar do seu parecer as informações complementares que julgar necessárias ou úteis à deliberação da assembléia geral;

III - opinar sobre as propostas dos órgãos da administração, a serem submetidas à assembléia geral, relativas a modificação do capital social, emissão de debêntures ou bônus de subscrição, planos de investimento ou orçamentos de capital, distribuição de dividendos, transformação, incorporação, fusão ou cisão;

IV – denunciar aos órgãos de administração e, se estes não tomarem as providências necessárias para a proteção dos interesses da companhia, à assembléia geral, os erros, fraudes ou crimes que descobrirem, e sugerir providências úteis à companhia.

V - convocar a assembléia geral ordinária, se os órgãos da administração retardarem por mais de 1 (um) mês essa convocação, e a extraordinária, sempre que ocorrerem motivos graves ou urgentes, incluindo na agenda das assembléias as matérias que considerarem necessárias;

VI - analisar, ao menos trimestralmente, o balancete e demais demonstrações financeiras elaboradas periodicamente pela companhia;

VII - examinar as demonstrações financeiras do exercício social e sobre elas opinar;

VIII - exercer essas atribuições, durante a liquidação, tendo em vista as disposições especiais que a regulam.

§ 1º - Os órgãos de administração são obrigados, através de comunicação por escrito, a colocar à disposição dos membros em exercício do Conselho Fiscal, dentro de 10 (dez) dias, cópias das atas de suas reuniões e, dentro de 15 (quinze) dias do seu recebimento, cópias dos balancetes e demais demonstrações financeiras elaboradas periodicamente quando houver, dos relatórios de execução de orçamentos.

§ 2º O conselho fiscal, a pedido de qualquer dos seus membros, solicitará aos órgãos de administração esclarecimentos ou informações, assim como a elaboração de demonstrações financeiras ou contábeis especiais.

§ 3º - Os membros do conselho fiscal assistirão às reuniões do conselho de administração, se houver, ou da diretoria, em que se deliberar sobre os assuntos em que devam opinar (nºs II, III e VII).

§ 4º Se a companhia tiver auditores independentes, o conselho fiscal, a pedido de qualquer de seus membros, poderá solicitar-lhes esclarecimentos ou informações, e a apuração de fatos específicos.

§ 5º - se a companhia não tiver auditores independentes, o conselho fiscal poderá, para melhor desempenho das suas funções, escolher contador ou firma de auditoria e fixar-lhes os honorários, dentro de níveis razoáveis, vigentes na praça e compatíveis com a dimensão econômica da companhia, os quais serão pagos por esta.

§ 6º - O conselho fiscal deverá fornecer ao acionista, ou grupo de acionistas que representem, no mínimo 5% (cinco por cento) do capital social, sempre que solicitadas, informações sobre matérias de sua competência.

§ 7º - As atribuições e poderes conferidos pela lei ao conselho fiscal não podem ser outorgados a outro órgão da companhia.

§ 8º O conselho fiscal poderá, para apurar fato cujo esclarecimento seja necessário ao desempenho de suas funções, formular, com justificativa, questões a serem

respondidas por perito e solicitar à diretoria que indique, para esse fim, no prazo máximo de trinta dias, três peritos, que podem ser pessoas físicas ou jurídicas, de notório conhecimento na área em questão, entre os quais o conselho fiscal escolherá um, cujos honorários serão pagos pela companhia.

(Os destaques não são do original)

Como se verifica, os atos praticados pela diretoria administrativa, principalmente aqueles relacionados à apuração dos resultados fiscais obtidos por meio do levantamento das demonstrações financeiras, foram fiscalizados e validados pelo Conselho Fiscal, já que esta era sua atribuição. E se foram validados, é porque se mostraram perfeitamente hábeis a esse fim.

Importante lembrar que as razões de defesa apresentadas na peça impugnatória centralizam-se nessa única questão: a alegada imprestabilidade da escrituração contábil e fiscal relativa aos anos-calendário de 1999 e 2000, em consequência da má gestão da administração da empresa naqueles períodos. E agora, em sede de impugnação, vem a recorrente alegar não ter a fiscalização considerado a informação prestada no sentido de que a escrituração contábil estaria sendo refeita por auditoria externa, afirmando que todos os documentos que teriam servido de base ao procedimento estariam à disposição do Fisco.

No que respeita à auditoria externa contratada pela impugnante, cumpre observar, por oportuno, que, por mais minucioso que seja, um trabalho de auditoria externa não pode se sobrepor ao trabalho da auditoria fiscal uma vez que o objetivo daquele difere por completo deste.

A auditoria externa tem por objetivo final orientar os dirigentes de uma empresa a quanto aos adequados controles contábeis para a determinação dos resultados da atividade empresarial de forma a atender o público externo e aos interesses societários. O trabalho de auditoria fiscal tem por objetivo verificar se os procedimentos adotados pela empresa para a determinação da base de cálculo dos tributos devidos.

Ademais, segundo afirmado pela própria defendente, até a data de protocolo da impugnação – 13/01/2005 – a auditoria externa contratada desde agosto de 2001, “*não teria chegado ao verdadeiro resultado operacional da empresa daqueles períodos*”. Nesse sentido extraímos, da impugnação, às folhas 152 e 153, os seguintes trechos:

*“Dessa forma, consoante já explicitado, apenas com a eleição de uma nova Diretoria é que esses fatos vieram à tona, tendo sido, então, determinada a **auditoria fiscal do balanço da Impugnante**, conforme se infere do item 3 da Ata da Assembléia Geral Extraordinária, ocorrida em 24.08.2004(*), na qual foi formalizada a assunção dessa nova Diretoria (doc. 02)”*.(grifos do original).

(...)

*“Considerando-se, no entanto, a absoluta “ininteligibilidade” das informações anteriores, bem como a complexidade do trabalho de auditoria desenvolvido, sua conclusão demorou a ser alcançada, cabendo ressaltar, inclusive, que **até o presente momento sequer se pode afirmar a constatação de um resultado definitivo**, uma vez que ainda estão sendo levantados os resultados das práticas da ex-*

Diretoria, até mesmo por intermédio dos procedimentos cíveis e criminais em curso.”(destaquei).

(*) Apesar de constar na peça impugnatória a data de 24/08/2004, Ata da Assembléia data de **24/08/2001**.

Além de inconclusiva—verifica-se que o resultado da auditoria externa contratada pela defendente seria também, no mínimo, parcial, na medida em que teria demonstrado haver considerável redução de suas despesas operacionais, nada mencionando a respeito das receitas porventura efetivamente auferidas nos mesmos períodos. A respeito transcreve-se o seguinte trecho da peça impugnatória:

“Contudo, deve ser reforçado que as divergências entre os dados contábeis apurados pela primeira contabilidade são por demais divergentes daqueles apurados na auditoria, que refletem, de fato, a situação contábil e fiscal da Impugnante, como bem se percebe pelas planilhas comparativas anexas (docs. 07/08)”.

E, mais adiante, compara os resultados:

Ano Base 1999 = Valor total das despesas

- Contabilidade original: R\$ 3.039.585,12 (...)

- Auditoria (Talentus) R\$ 779.209,29 (...)

Ano Base 2000 = Valor total das despesas

- Contabilidade original: R\$ 4.806.455,94

- Auditoria (Talentus): R\$ 826.016,30

Pelas circunstâncias que se apresentam quer nos parecer que, por traz das alegações insistentemente suscitadas pela recorrente, encontra-se uma simples estratégia de defesa, já que nada mais justificaria ter a recorrente invocado, à exaustão, a imprestabilidade de sua escrituração.

Sobre a questão, suscitada pela defendente, de que há ilegalidade na exigência de multa de ofício no patamar de 75% sobre os tributos constituídos, bem como ilegalidade na aplicação de juros de mora calculados com base na taxa Selic, é de se assinalar que os dispositivos legais que regem ambas as matérias levam a discussão para além das atribuições deste órgão julgador.

No âmbito do processo administrativo não cabe, à autoridade fiscal, emitir juízo de valor a respeito de legalidade ou constitucionalidade de normas legais que embasam o ato praticado, sob pena de responsabilidade funcional por desrespeito aos comandos legais legitimamente inseridos no ordenamento jurídico, em observância ao disposto no artigo 142, parágrafo único, do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único – A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A apreciação de questionamentos desse tipo é reservada ao Poder Judiciário. Logo, qualquer discussão quanto aos aspectos de validade das normas jurídicas deve ser submetida ao crivo desse poder.

Por fim, destaque-se a existência de Súmulas do Primeiro Conselho de Contribuintes, tanto a respeito da impossibilidade de apreciação de constitucionalidade de leis tributárias, quanto sobre a regular incidência dos juros de mora, cobrados com base na variação da taxa Selic, conforme abaixo:

“Súmula 1º CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

“Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais”.

Diante dos fatos não há como acatar a tese de defesa suscitada pela impugnante, pelo que fica mantido o lançamento.

A exigência relativa à CSLL é mera decorrência da exigência principal do IRPJ. Não tendo sido oferecida nenhuma alegação específica contra essa exigência e uma vez considerado procedente o lançamento do IRPJ, conforme consta do presente ato, igual sorte deve colher a exigência reflexa.

(...)”

Ex positis, voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 2010

(assinado digitalmente)

Frederico Augusto Gomes de Alencar - Relator.