



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.727414/2016-29
ACÓRDÃO	2202-011.758 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SERRA DO SUDESTE RH, SERVICOS, COMERCIO E INDUSTRIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL; LR SERVIÇOS TERCEIRIZADOS LTDA ME (SOLIDÁRIO); DIONÍSIO HENGEMUHLE (RESPONSÁVEL); MÁRCIO COELHO GONÇALVES MEIRELLES (RESPONSÁVEL)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2012 a 30/11/2014

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE ADMINISTRADORES CO

I – CASO EM EXAME

1.1. Cuida-se do exame de recursos voluntários interpostos contra acórdão que manteve a exigência de contribuições previdenciárias, com multa de ofício qualificada de 225%, e imputação de responsabilidade tributária aos administradores, com fundamento nos arts. 124, I, e 135, III, do CTN.

1.2. O recurso da empresa autuada, SERRA DO SUDESTE RH, volta-se contra a multa qualificada. A empresa LR SERVIÇOS TERCEIRIZADOS LTDA ME questiona sua inclusão no polo passivo como solidária. Os responsáveis tributários DIONÍSIO HENGEMUHLE e MÁRCIO COELHO GONÇALVES MEIRELLES recorrem contra sua responsabilização pessoal.

II – QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2.1. Há três questões em discussão:

2.1.1. Verificar se o recurso de SERRA DO SUDESTE RH reúne condições de cognoscibilidade;

2.1.2. Verificar se o recurso de LR SERVIÇOS TERCEIRIZADOS reúne condições de cognoscibilidade;

2.1.3. Verificar se os recorrentes DIONÍSIO HENGEMUHLE e MÁRCIO COELHO GONÇALVES MEIRELLES podem ser responsabilizados pessoalmente com base no art. 135, III, do CTN.

III – RAZÕES DE DECIDIR

3.1. Quanto às empresas autuadas, os recursos voluntários não foram conhecidos. O RV de LR é intempestivo, enquanto o RV de Serra do Sudeste versa inconstitucionalidade (Súmula CARF 02) e matéria preclusa.

3.4. Em relação a DIONÍSIO HENGEMUHLE, as provas constantes dos autos, incluindo procurações com amplos poderes, comparecimento à fiscalização, atuação institucional e centralidade decisória, comprovam que exerceu a gestão de fato da empresa, o que autoriza sua responsabilização, nos termos do art. 135, III, do CTN.

3.5. Quanto a MÁRCIO COELHO GONÇALVES MEIRELLES, demonstrou-se que sua atuação extrapolou os limites da advocacia, abrangendo movimentações financeiras, ingerência operacional e atuação contínua na administração cotidiana da empresa, o que caracteriza o exercício de direção de fato.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em: não conhecer dos recursos interpostos por Serra do Sudeste RH, Serviços, Comércio e Indústria Ltda. ME e LR Serviços Terceirizados Ltda. ME; conhecer dos recursos interpostos pelos responsáveis Dionísio Hengemuhle e Márcio Coelho Gonçalves Meirelles, e negar-lhes provimento.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 5ª Turma da DRJ em Juiz de Fora (MG), de lavra da Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil Maria Isabel Steinherz Hippert (Acórdão nº 09-65.442):

Trata-se de autos de infração das contribuições abaixo discriminadas, no valor total consolidado de R\$ 5.769.499,24 (incluindo juros e multa), relativos ao período de 01/2012 a 11/2014:

contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de segurados contribuintes individuais, no valor consolidado de R\$ 154.733,11 (fls. 2/15);

contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, incluindo as contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), no valor consolidado de R\$ 4.484.018,35 (fls. 16/35);

contribuições sociais devidas a outras entidades e fundos (Salário-Educação, INCRA, SENAC, SESC, SEBRAE), no valor consolidado de R\$ 1.130.747,78 (fls. 36/69).

Com fundamento nos artigos 124, I, 128 e 135, III, todos do CTN, foram considerados como sujeitos passivos solidários de todo o crédito apurado:

LR SERVIÇOS TERCEIRIZADOS LTDA ME, CNPJ 14.508.093/0001-74, considerada empresa do mesmo grupo econômico;

DIONÍSIO HENGEMUHLE, CPF 466.146.560-15, procurador com amplos poderes para gerir e administrar a empresa;

JOÃO FRANCISCO MARTINS DA SILVA, CPF ***.497.***-**, sócio-gerente de 14/05/2010 a 13/06/2011 e supervisor administrativo de 01/11/2011 a 28/09/2012;

MÁRCIO COELHO GONÇALVES MEIRELLES, CPF ***.449.***-**, advogado e procurador com amplos poderes para gerir e administrar a empresa.

A empresa autuada presta serviços a órgãos públicos e tem por objeto "limpeza em prédios, condomínios; obras de urbanização, ruas, praças, calçadas, obras de alvenaria em geral, manutenção e conservação de jardins, praças e parques; elaboração e execução de eventos culturais e esportivos; comércio e industrialização de grãos, de resíduos e de biomassa; consultoria mercadológica e de pesquisas" e está enquadrada no CNAE 8121-4-00 - atividades de limpeza em prédios e domicílios.

De acordo com o Relatório Fiscal, o contribuinte não foi encontrado pela auditoria no endereço visitado - Rua Marcilio Dias, 1010, fundos, Bairro Menino Deus, Porto Alegre (RS), tendo sido devolvidas as correspondências enviadas com aviso de

recebimento. A ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal foi dada por edital, afixado em 04/05/2016 e desafixado em 20/05/2016.

Considerando que a empresa não foi localizada, a auditoria obteve dados nos sistemas da RFB e convênios, para compor as informações cadastrais, de responsáveis e relativas ao crédito apurado.

[...]

Referido acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 30/11/2014

SIMULAÇÃO. PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA REALIDADE. SUJEITO PASSIVO. No tocante à relação tributária, os fatos devem prevalecer sobre a aparência que, formal ou documentalmente, possam oferecer. A constatação de negócios simulados, acobertando o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, enseja a autuação tendo como base a situação de fato, devendo o correspondente tributo ser exigido da pessoa que efetivamente teve relação pessoal e direta com o fato gerador.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXCLUSÃO.

Excluem-se da responsabilidade solidária as contribuições devidas a outras entidades e fundos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificados do resultado do julgamento, proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (MG), as partes ora recorrentes interpuseram, tempestivamente, recursos voluntários nos termos seguintes:

- a) SERRA DO SUDESTE RH, SERVIÇOS, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA: cientificada em **16/03/2018**, uma **sexta-feira**, por meio do Edital nº 002109556 (fls. 724); recorreu em **14/03/2018**, uma **quarta-feira** (fls. 890);
- b) DIONÍSIO HENGEMUHLE: cientificado em **31/01/2018**, uma **quarta-feira** (fls. 725); recorreu em **02/03/2018**, uma **sexta-feira** (fls. 854);

- c) MÁRCIO COELHO GONÇALVES MEIRELLES: cientificado em **29/01/2018**, uma **segunda-feira** (fls. 726); recorreu em **28/02/2018**, uma **quarta-feira** (fls. 749);
- d) LR SERVIÇOS TERCEIRIZADOS LTDA ME: cientificado em 22/01/2018 (fls. 719), recorreu em **26/02/2018**, uma **segunda-feira** (fls. 734).

No que se segue, transcrevem-se, de modo sintético, os fundamentos dos pedidos formulados por cada uma das partes.

No respectivo recurso voluntário, a parte-recorrente LR SERVIÇOS TERCEIRIZADOS LTDA ME sustenta, sinteticamente:

- a) A inclusão da LR Serviços Terceirizados Ltda no polo passivo da obrigação tributária ofende a legalidade e a tipicidade, na medida em que a empresa não participou dos fatos geradores, tampouco manteve relação jurídica, econômica ou societária com a SERRA DO SUDESTE, sendo indevidamente considerada sucessora ou integrante de grupo econômico;
- b) A atribuição de responsabilidade solidária à LR viola os princípios do contraditório e da ampla defesa, porquanto a empresa jamais integrou o processo administrativo-fiscal originário, e sua inclusão decorre exclusivamente de presunções da fiscalização, não amparadas por prova material idônea;
- c) A decisão administrativa combatida ignora que a LR foi constituída em 30/06/2011 com objeto social e atuação distintos, exercendo atividades autônomas em Santa Rosa/RS, em momento anterior ao surgimento dos débitos atribuídos à SERRA DO SUDESTE (2012–2014), sem qualquer identidade ou continuidade empresarial entre ambas;
- d) A imputação de responsabilidade à LR fere os pressupostos legais para o reconhecimento de grupo econômico ou sucessão, pois não há identidade societária, nem comunhão de patrimônio, de pessoal, de contratos, tampouco uso de bens ou instalações em comum;
- e) A eventual contratação de ex-funcionários da SERRA DO SUDESTE pela LR, após o encerramento daquela, não configura sucessão empresarial, tratando-se de fato corriqueiro no ramo de prestação de serviços terceirizados ao setor público;
- f) A existência de vínculo entre DIONÍSIO HENGEMUHLE e ambas as empresas não é suficiente para imputar responsabilidade à LR, porquanto a contratação deste se deu na qualidade de profissional especializado em licitações e recursos humanos, e não como sócio ou administrador com poderes de disposição patrimonial;
- g) A inclusão da LR no polo passivo do crédito tributário é indevida também sob a ótica do artigo 50 do Código Civil, pois inexistente confusão patrimonial ou desvio de

finalidade que autorize a desconsideração da personalidade jurídica da SERRA DO SUDESTE para alcançar patrimônio de terceiros estranhos à empresa devedora;

h) A manutenção da decisão recorrida poderá comprometer a própria continuidade das atividades da LR, empresa familiar com regularidade fiscal e contratual, cujos sócios não mantiveram qualquer vínculo jurídico com a atuada.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

- a) “[...] suficiente comprovada a impropriedade da desconstituição da personalidade jurídica da executada [...]”;
- b) “[...] seja determinada a exclusão da recorrente do polo passivo do processo administrativo de execução fiscal”;
- c) “[...] seja oportunizado à recorrente a produção de todo o tipo de prova admitida em direito, especialmente prova documental e testemunhal”;
- d) “[...] sejam julgados procedentes os presentes recursos [...]”;
- e) “[...] protestam os embargantes pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente a produção de prova documental”.

No respectivo recurso voluntário, a parte-recorrente **DIONÍSIO HENGEMUHLE** sustenta, sinteticamente:

- a) A imputação de responsabilidade tributária a pessoa física ofende o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, pois não houve comprovação de atos com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos, sendo inadequada a responsabilização pessoal por dívidas da pessoa jurídica;
- b) A atribuição de responsabilidade solidária ao recorrente fere o devido processo legal, na medida em que a autoridade fiscal deixou de individualizar sua conduta, limitando-se a invocar sua suposta condição de gestor de fato sem demonstrar elementos concretos que o liguem ao fato gerador da obrigação tributária;
- c) O recorrente atuou como empregado ou prestador de serviços da SERRA DO SUDESTE, nunca tendo sido sócio, administrador formal ou representante legal com poderes de gestão plena, razão pela qual sua atuação não caracteriza presença dos requisitos legais para redirecionamento da cobrança;

- d) O reconhecimento da responsabilidade pessoal do recorrente contraria o princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, consagrado na legislação civil e tributária, e ignora a ausência de provas de confusão patrimonial ou desvio de finalidade;
- e) A jurisprudência administrativa e judicial é firme no sentido de que o redirecionamento de crédito tributário exige demonstração de ato doloso ou fraudulento, o que inexistente nos autos em relação ao recorrente;
- f) A decisão administrativa recorrida incorre em violação à segurança jurídica, pois impõe penalidade patrimonial sem prova de comportamento culposos ou doloso, e com base exclusivamente na vinculação funcional e profissional entre o recorrente e a pessoa jurídica autuada;
- g) A manutenção do nome do recorrente no polo passivo representa medida excessiva, desproporcional e contrária ao princípio da pessoalidade da sanção tributária, especialmente em se tratando de terceiro que não integra a estrutura de controle da empresa.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

- a) “[...] a exclusão do nome do Recorrente do polo passivo da exigência fiscalizada”;
- b) “[...] a anulação da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Juiz de Fora – MG”;
- c) “[...] a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a prova testemunhal e pericial, caso Vossa Excelência entenda necessário”;
- d) “[...] ao final, que o recurso voluntário seja conhecido e provido, com o consequente cancelamento da exigência que indevidamente inclui o nome do Recorrente como responsável solidário” .

No respectivo recurso voluntário, a parte-recorrente **SERRA DO SUDESTE RH, SERVIÇOS, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.** sustenta, sinteticamente:

- a) A imposição da multa qualificada de 225% viola o princípio da legalidade, pois a atuação da recorrente não se revestiu de dolo, tampouco houve sonegação ou ardil para redução da carga tributária, tratando-se, no

máximo, de inadimplência decorrente de equívoco na interpretação da legislação aplicável ao enquadramento no SIMPLES Nacional;

b) A autuação fiscal baseia-se na alegação de uso indevido do código de optante pelo SIMPLES nas GFIP, mas essa conduta, se existente, decorre de erro técnico ou de orientação contábil equivocada, sem intenção deliberada de fraudar ou iludir o Fisco;

c) A Receita Federal não demonstrou a ocorrência dos elementos subjetivos do dolo (consciência da conduta, do resultado, do nexo causal e da vontade de infringir a norma), limitando-se a presumir dolo com base em erros formais, o que afasta a tipificação da multa agravada;

d) A aplicação da multa qualificada em 225% ofende o artigo 150, IV, da Constituição Federal, por configurar confisco, conforme entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI nº 551/RJ e do RE nº 582.461/SP, ambos sob regime de repercussão geral;

e) O CARF deve aplicar de ofício a jurisprudência do STF em sede de repercussão geral, conforme dispõe o artigo 62 do seu Regimento Interno, adequando a penalidade ao limite de 20% em caso de inadimplência ou, no máximo, 100%, afastando o percentual confiscatório de 225%;

f) A conduta da parte-recorrente, à luz dos documentos apresentados, deve ser interpretada como inadimplemento, jamais como fraude, dolo ou má-fé, sendo desarrazoada a penalidade aplicada, inclusive quanto ao enquadramento dos supostos corresponsáveis.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

a) "Seja [...] reformada a decisão da DRJ que entendeu que a Recorrente agiu com dolo, para aplicar o entendimento de que [...] laborou em erro sem nenhuma intenção de fraude. [...] deve ser a recorrente declarada inadimplente";

b) "Por ser declarada, por este Tribunal, inadimplente [...] deve ser reformada a aplicação da multa no percentual de 225%, aplicando-se a multa padrão de 20%";

c) "Caso assim não entenda, este Tribunal deve [...] enquadrar a multa no percentual máximo de 100%, reformando a decisão da DRJ que entendeu pela aplicação no percentual confiscatório de 225%".

No respectivo recurso voluntário, a parte-recorrente **MÁRCIO COELHO GONÇALVES MEIRELLES** sustenta, sinteticamente:

- a) A inclusão do recorrente no polo passivo da obrigação tributária viola o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, por ausência de demonstração de conduta com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto, sendo indevida sua responsabilização pessoal por débitos da pessoa jurídica ;
- b) O recorrente jamais foi sócio ou administrador da empresa SERRA DO SUDESTE, tampouco exerceu funções com poder de mando ou disposição patrimonial, tendo atuado apenas como advogado em processos judiciais e administrativos, nos limites da representação legal outorgada ;
- c) O vínculo profissional mantido com a autuada não autoriza a desconsideração da personalidade jurídica nem a imputação de responsabilidade solidária, sendo incabível a extensão dos efeitos da autuação a terceiros que não participaram do fato gerador ;
- d) A fundamentação utilizada pela fiscalização é genérica e baseada em presunções, sem individualização da conduta ou demonstração de nexo entre o recorrente e a prática de qualquer ato doloso ou fraudulento, o que contraria os princípios da legalidade e do devido processo legal ;
- e) O reconhecimento da responsabilidade pessoal nos moldes adotados pela decisão administrativa combatida representa afronta à segurança jurídica e à isonomia, ampliando indevidamente a figura do responsável tributário sem amparo legal.

Diante do exposto, pede-se, textualmente:

- a) “[...] a exclusão do nome do Recorrente do polo passivo da presente autuação”;
- b) “[...] que este egrégio Tribunal [...] reforme a decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Juiz de Fora – MG”;
- c) “[...] o reconhecimento da nulidade do lançamento tributário em relação ao Recorrente por ausência de responsabilidade legal”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

1 CONHECIMENTO

Conheço ou não dos recursos, na seguinte extensão:

SERRA DO SUDESTE RH, SERVIÇOS, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA

Ausentes os pressupostos, não conheço do recurso voluntário.

Quanto à **parte-recorrente SERRA DO SUDESTE RH, SERVIÇOS, COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.**, a ciência da decisão da DRJ se deu em 16 de março de 2018, uma sexta-feira, conforme se verifica no edital de intimação de fl. 724. O prazo de trinta dias, portanto, teve seu termo inicial em 17 de março de 2018, um sábado, motivo pelo qual, nos termos do parágrafo único do artigo 5º do Decreto nº 70.235/72, o início da contagem deve ser postergado para o dia útil subsequente, qual seja, **19 de março de 2018 (segunda-feira)**. Excluído esse dia, o 30º dia recaiu em **17 de abril de 2018 (terça-feira)**, dia de expediente normal, razão pela qual se configura tempestivo o recurso voluntário protocolado em 14 de março de 2018, conforme fl. 890, inclusive interposto **antes mesmo do início da fluência do prazo** (esse aparente paradoxo provavelmente é uma simples contrariedade, e não uma contradição, na medida em que a assincronia poderia ser explicada pela utilização do método de cientificação por edital, que é ficta, e incapaz de detectar a ciência do resultado do julgamento por outros meios, inclusive pela comunicação entre o devedor principal e os responsáveis).

Nos termos da Súmula CARF 2, “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Desse modo, não se conhece de alegação de inconstitucionalidade de multa.

Em relação à argumentação e ao respectivo pedido relativo à multa, observo que se trata de inovação, porquanto a matéria está ausente da impugnação, e, portanto, não pode ser conhecida, dada a preclusão.

Desse modo, inexistem matérias cognicíveis no recurso voluntário, apesar da tempestividade, de forma a levar ao respectivo não conhecimento.

DIONÍSIO HENGEMUHLE

Presentes os pressupostos, conheço do recurso voluntário.

Sobre a **parte-recorrente DIONÍSIO HENGEMUHLE**, a intimação ocorreu em 31 de janeiro de 2018, uma quarta-feira (fl. 725). O prazo teve início no dia 1º de fevereiro de 2018 (quinta-feira), sendo este o primeiro dia útil seguinte à ciência. Excluído o dia da ciência e contados trinta dias corridos, chega-se ao termo final em **2 de março de 2018 (sexta-feira)**, data em que foi efetivamente interposto o recurso, conforme fl. 854. Desse modo, o recurso também deve ser tido por **tempestivo**.

MÁRCIO COELHO GONÇALVES MEIRELLES

Presentes os pressupostos, conheço do recurso voluntário

Acerca da **parte-recorrente MÁRCIO COELHO GONÇALVES MEIRELLES**, a ciência se deu em 29 de janeiro de 2018, uma segunda-feira (fl. 726). A contagem iniciou-se em 30 de janeiro de 2018 (terça-feira). O 30º dia recai, portanto, em **28 de fevereiro de 2018 (quarta-feira)**, dia útil no qual o recurso foi protocolado, conforme se vê à fl. 749. Trata-se, pois, de recurso igualmente **tempestivo**.

LR SERVIÇOS TERCEIRIZADOS LTDA ME

Não conheço do recurso voluntário, porquanto intempestivo.

Por fim, no tocante à **parte-recorrente LR SERVIÇOS TERCEIRIZADOS LTDA ME**, consta nos autos que a ciência da decisão da DRJ se deu em 22 de janeiro de 2018 (segunda-feira), conforme fl. 719. O termo inicial do prazo recai, assim, em 23 de janeiro de 2018 (terça-feira), sendo o 30º dia o **21 de fevereiro de 2018 (quarta-feira)**. O recurso, no entanto, foi interposto somente em 26 de fevereiro de 2018 (segunda-feira), conforme fl. 734. Assim, **não há dúvida de que o recurso é intempestivo**, por ter sido protocolado cinco dias após o decurso do prazo legal de trinta dias corridos.

Diante do exposto, não conheço do recurso voluntário interposto por LR SERVIÇOS LTDA-ME.

2 RV DE DIONÍSIO HENGEMUHLE

2.1 RESPONSABILIDADE PESSOAL DO RECORRENTE (ART. 135, III, DO CTN)

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento reconheceu a responsabilidade pessoal de DIONÍSIO HENGEMUHLE com base no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Segundo registrado no relatório e adotado na decisão, o recorrente seria procurador com poderes amplos para representar a empresa SERRA DO SUDESTE RH, inclusive para fins administrativos e judiciais. A DRJ entendeu que tais prerrogativas, aliadas à constatação de inadimplemento reiterado das obrigações tributárias, indicariam a prática de atos com excesso de poderes e infração à lei, justificando a imputação de responsabilidade pessoal solidária. A decisão não individualizou condutas específicas, mas atribuiu ao recorrente a condição de gestor de fato da empresa, diante da ausência de localização da pessoa jurídica e da constatação de que o procurador subscrevia documentos e conduzia processos em nome da autuada.

O recorrente sustenta que sua atuação se deu apenas como empregado da empresa, sem poderes de direção, gestão patrimonial ou autonomia decisória. Afirma que jamais

foi sócio, administrador ou titular de firma, tampouco participou de qualquer deliberação relativa à política financeira ou fiscal da autuada. Argumenta que a autoridade lançadora se limitou a presumir sua responsabilidade, com base em procuração, sem demonstrar qualquer ato concreto que configurasse infração legal ou prática com excesso de poderes. Defende que a decisão viola o artigo 135, III, do CTN, por ausência de demonstração dos pressupostos legais para o redirecionamento da exigência tributária, além de afrontar os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Passo agora à análise específica da situação do Sr. **Dionísio Hengemuhle**, exclusivamente sob a perspectiva dos requisitos legais para a responsabilização pessoal de terceiros prevista no art. 135, III, do CTN, tomando por fundamento apenas elementos concretos do Relatório Fiscal do Auto de Infração.

Tal como estabelecido na premissa geral deste voto, a responsabilização de terceiros exige demonstração inequívoca de que o imputado **exerceu efetivamente poderes de direção**, praticando atos de gestão com excesso de poderes ou infração de lei. A outorga de procuração constitui apenas a **potencialidade** do exercício, mas não o demonstra; é indispensável que a autoridade fiscal comprove **a materialidade do agir administrativo**, ônus que lhe compete, segundo os arts. 142, 145 e 149 do CTN.

Tomada essa orientação, passo ao exame fático-normativo dos elementos que recaem sobre o Sr. Dionísio.

Desde logo, observo que os próprios sócios formais da empresa conferiram ao Sr. Dionísio diversas procurações com poderes extremamente amplos, destinadas à prática de todos os atos necessários à gestão e à administração cotidiana da pessoa jurídica. Esses instrumentos, sucessivamente outorgados por sócios distintos ao longo do período fiscalizado, incluíam poderes para representar a empresa perante órgãos públicos, praticar atos judiciais, promover alterações contratuais, movimentar contas bancárias, emitir e endossar títulos, assinar contratos e exercer atos típicos de direção operacional e financeira (Fl. 70–73). A constância e amplitude dessas outorgas, provenientes de todos os sócios formais, já revela que sua posição não era episódica ou subordinada, mas sim estruturante.

Em sequência, verifico que, para além da outorga dos poderes, a fiscalização colheu evidências de que Dionísio **comparecia** à Receita Federal durante a execução da auditoria, munido de documentos da empresa, respondendo por ela e assinando atos processuais como procurador do sócio-gerente, inclusive o Termo de Intimação Fiscal nº 01/2016 (Fl. 80). A presença física perante o Fisco, em nome da pessoa jurídica, evidencia atuação concreta e direta na condução das relações institucionais da empresa, atividade própria e exclusiva de quem exerce a gestão interna.

De igual modo, constata-se no relatório que os sócios constantes no contrato social não exerciam, de fato, qualquer poder diretivo, sendo reconhecidos expressamente como **“laranjas”**, pessoas contratadas para funções operacionais de baixa qualificação, utilizadas apenas para compor formalmente o quadro societário (Fl. 88). Em todas as situações mencionadas, esses

sócios repassavam procurações com amplos poderes ao Sr. Dionísio, demonstrando que o comando real da empresa não permanecia com eles, mas era transferido a quem detinha efetiva ingerência operacional. Essa estrutura repete-se, inclusive, com a entrada de novos sócios, como no caso de Adolar, que igualmente lhe concederam poderes de gestão e representação ampla (Fl. 80).

Além disso, o conjunto de poderes conferidos a Dionísio incluía autorização expressa para firmar contratos de prestação de serviços com o Estado do Rio Grande do Sul, habilitar-se em licitações, apresentar propostas e recursos, transigir, desistir, realizar pagamentos, gerir veículos da empresa, adquirir e alienar bens, retirar mercadorias, emitir declarações e realizar todos os atos necessários ao desempenho das atividades empresariais (Fl. 80). Trata-se de núcleo típico de administração de fato, pois envolve decisões estratégicas, celebração de contratos, gestão financeira e representação institucional.

Da mesma forma, as procurações outorgadas registravam poderes para abrir, movimentar e encerrar contas bancárias, emitir cheques, retirar cartões magnéticos e senhas, assinar ordens de pagamento, solicitar alterações de limites de crédito, caucionar títulos e realizar operações financeiras em nome da empresa (Fl. 70–73). Tais atribuições configuram o centro de gravidade do comando empresarial, sendo incompatíveis com a atuação de mero preposto ou colaborador.

Por fim, assinalo que o relatório registra expressamente que Dionísio era **empregado com características de dono**, além de procurador com amplos poderes, tendo praticado atos ilícitos vinculados à legislação civil, comercial e penal (Fl. 88). Embora tal qualificação seja afirmativa da auditora, a expressão reflete a leitura que ela própria faz das provas documentais e testemunhais: a de que Dionísio exercia, de forma reiterada e contínua, o comando das operações empresariais.

Assim, a soma dos elementos constantes do relatório permite concluir, de modo seguro, que o Sr. Dionísio Hengemuhle **exerceu, de fato, poderes de direção**, integrando o núcleo decisório da empresa fiscalizada. Sua atuação extrapolou a função de mero procurador formal, revelando-se gestor efetivo, com ingerência plena sobre as atividades administrativas, financeiras e negociais da pessoa jurídica. Diante disso, sua responsabilização pessoal harmoniza-se com o art. 135, III, do CTN, que visa justamente a alcançar sujeitos que, embora não figurem formalmente como administradores, exerçam a condução real da empresa.

Embora ambos tenham sido indicados como procuradores com amplos poderes, a análise comparada permite distinguir, com precisão, os papéis desempenhados por cada um deles dentro da dinâmica empresarial.

Em relação a **Márcio**, o relatório descreve elementos que, embora robustos, exigiram exame cuidadoso para apartar sua eventual atuação jurídica daquela efetivamente gerencial. A presença de CBOs divergentes, a movimentação financeira atribuída a ele, a coincidência de endereço e a constância de vínculos trabalhistas e previdenciários formaram um

quadro que, interpretado em conjunto, levou à conclusão de que sua função ultrapassava a de advogado e adentrava a esfera administrativa.

No caso de **Dionísio**, todavia, o padrão é ainda mais evidente e consistente. Ao contrário de Márcio, cuja análise exigiu separar esferas funcionais, Dionísio jamais foi associado a exercício jurídico profissional. Toda a narrativa fiscal o posiciona, desde o início, como **figura operacional, executiva e diretiva**, com poderes que abarcam todas as dimensões da gestão empresarial: contratual, bancária, societária, trabalhista e institucional.

Outro ponto distintivo é que, enquanto Márcio recebeu procuração de um só sócio (Fl. 72–73), Dionísio recebeu procurações **de todos os sócios formais**, em diferentes momentos do tempo (Fl. 70–71 e Fl. 80). Isso demonstra que ele era o centro estável da administração real, ao passo que os sócios transitavam formalmente pela estrutura societária sem exercer controle.

Adicionalmente, apenas em relação a Dionísio há registro expresso de que ele **compareceu à Receita Federal durante a auditoria** (Fl. 80), representando a empresa e assinando documentos. Esse dado evidencia que ele assumia o papel de gestor institucional, reforçando sua posição como administrador de fato.

Por fim, a autoridade fiscal afirma textualmente que Dionísio era **empregado com características de dono** (Fl. 88), expressão que não é dirigida a Márcio. Tal afirmação não substitui a análise jurídica, mas revela a percepção da fiscalização quanto à centralidade de sua atuação.

Assim, embora ambos tenham atuado na condução da empresa, o conjunto probatório evidencia que **Dionísio detinha um grau superior de poder diretivo**, exercendo funções administrativas amplas, estáveis e contínuas, enquanto Márcio desempenhava papel relevante, mas inserido em contexto distinto e com elementos que exigiram maior depuração.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

Em conclusão, encaminho o voto pelo conhecimento do recurso, e pela respectiva negativa de provimento.

3 RV DE MÁRCIO COELHO GONÇALVES MEIRELLES

3.1 RESPONSABILIDADE PESSOAL DO RECORRENTE (ART. 135, III, DO CTN)

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento manteve a responsabilidade tributária pessoal de MÁRCIO COELHO GONÇALVES MEIRELLES com fundamento no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. A decisão considerou que o recorrente, na qualidade de advogado e procurador da empresa SERRA DO SUDESTE RH, exercia influência direta sobre a condução das atividades empresariais, participando de atos de gestão e tomada de decisões. Destacou-se a existência de procuração com poderes amplos, incluindo representação judicial e administrativa, o que teria permitido ao recorrente agir com autonomia na condução de interesses

da empresa. A DRJ entendeu que tais elementos indicariam a prática de atos com excesso de poderes e infração à lei, legitimando sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

O recorrente afirma que sua atuação se restringiu ao exercício regular da advocacia, nos limites dos mandatos que lhe foram conferidos. Assegura que jamais exerceu controle ou gestão sobre a empresa, não sendo sócio, diretor, administrador ou gerente. Sustenta que o simples fato de ter atuado como procurador em processos judiciais e administrativos não o torna responsável tributário, especialmente porque não há, nos autos, qualquer demonstração de que tenha praticado atos com excesso de poderes ou infringido a lei. Alega, ainda, que sua inclusão no polo passivo configura violação ao artigo 135, III, do CTN, pois carece de nexo de causalidade entre sua atuação profissional e a constituição do crédito tributário.

Peço licença para transcrever, apenas para fins de registro, declaração de voto em outro processo, que deve balizar o exame do quadro.

Senhor Presidente, peço licença aos colegas conselheiros para divergir, quanto ao reconhecimento da sujeição passiva tributária estendida ao advogado que teria aconselhado juridicamente o contribuinte-recorrente.

Sempre que se discute o sancionamento do indivíduo em decorrência de divergência interpretativa, ou em avaliação negativa de valor ou de qualidade sobre a análise e a compreensão de outrem acerca de dada questão jurídica, tendo a lembrar-me de uma frase do min. CEZAR PELUSO, testemunhada presencialmente, durante uma série de sessões do Plenário do Supremo Tribunal Federal, em que julgados mandados de segurança pertinentes à responsabilidade do advogado público pela elaboração de parecer adotado por autoridade, cuja conduta fosse, posteriormente, tida por ilegal.

Segundo se recorda, disse o min. PELUSO algo próximo a (ou com esse sentido):

Se onze pessoas dotadas de notório saber jurídico muitas vezes não chegam a uma decisão unânime, como exigir de outras pessoas que vaticinem a única solução correta a uma questão jurídica, tal como posteriormente interpretada pelo Judiciário?

Também independe de prova o fato notório que a frase “o Supremo é aquele que tem o direito de errar por último” fora dita mais de uma vez, também em sessões públicas, pelo min. MARCO AURÉLIO.

Esse candor na exposição de um “risco” (contingência) corriqueiro e ordinário a qualquer pessoa me causou impressão profunda e duradora, resumível em dois pontos.

Um deles é que é impossível afastar a chance de “erro” em qualquer atividade humana, especialmente na interpretação e na aplicação de textos legais e

normativos, simplesmente porque proposições normativas não são falseáveis¹, e que a contingência é humanamente incomensurável, sem a possibilidade de súplica ao Demônio de Laplace.

A outra é que fútil utilizar os valores de “correção” ou “incorreção” para mensurar argumentos jurídicos, especialmente com o objetivo de impor-se sanções àquelas ideias às quais odiamos².

Essa indelével impressão sobre a falibilidade humana, espaiada sobre todos os indivíduos indistintamente, compele-me a examinar questões dependentes de marcadores como *dolo*, *culpa*, e *erro crasso* (*mens rea*) com base em parâmetros específicos, como um rigor maior para afastar a simples falha ou estultice, se ausente prova inequívoca em sentido contrário (como sintetizado pela *Navalha de Hanlon*).

Se bem compreendi os debates, a posição qualificada tomou por critério determinante a circunstância de haver normatização emanada da Secretaria da Receita Federal, quanto à proibição da compensação pleiteada pelo sujeito passivo, e que o advogado, sabedor dessas restrições, ao ter orientado a empresa, bem como procedido à respectiva representação e defesa (perante as autoridades tributárias), praticara pessoalmente o ato ilícito, ou, ao menos, para ele concorreu materialmente.

Vejo esse quadro de modo diverso.

A controvérsia acerca da possibilidade de responsabilização pessoal do advogado, com fundamento nos arts. 124, I, e 135, III, do Código Tributário Nacional, quando inexistem quaisquer indícios de simulação, fraude, gestão de fato ou participação jurídica no fato gerador, reclama exame que comece pela adequada identificação da natureza do parecer jurídico e, sobretudo, pela distinção entre aconselhamento técnico e exercício de poder decisório, distinção essa que estrutura toda a dogmática da responsabilidade tributária por derivação. Para tanto, faz-se necessário examinar se a manifestação opinativa do advogado, ainda que contrária ao entendimento da Receita Federal e eventualmente associada a honorários, pode ser reconduzida a qualquer das hipóteses legais que autorizam o deslocamento da obrigação tributária para sujeitos que não praticaram o fato gerador, nem detinham comando sobre a atividade empresarial.

Ademais, impõe-se verificar se a elaboração do parecer pode ser compreendida como ato de gestão, na acepção estrita requerida pelo art. 135, III, ou como elemento de comunhão jurídica de interesses, na forma exigida pelo art. 124, I, para caracterização da solidariedade. A resposta dependerá da análise dos

¹ Cf., e.g., Popper, K. R. **A lógica da pesquisa científica**. São Paulo: Cultrix, 2002; Aarnio, A. La tesis de la única respuesta correcta y el principio regulativo del razonamiento jurídico. **Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho**, n. 8. p. 23-38. 1990. Disponível em: <http://www.cervantesvirtual.com/nd/ark:/59851/bmc6d654>. Acesso em: 4 jun. 2019.

² Concedido o plágio, ou a inspiração, da fórmula utilizada por Oliver Wendel Holmes, J., em *United States v. Schwimmer*, 279 U.S. 644 (1929).

pressupostos normativos de cada dispositivo, pois ambos operam em regimes lógicos distintos e não admitem ampliação hermenêutica que suplante a tipicidade tributária, sob pena de se permitir que idiosincrasias interpretativas transformem a mera divergência hermenêutica em ilícito sancionável.

Em razão disso, reconhece-se, desde logo, que o art. 135, III, do CTN exige, de maneira legalmente estabelecida, a presença de ato de gestão, vale dizer, de ato que revele exercício concreto de poder diretivo, volitivo e executivo na condução da pessoa jurídica. Em sentido inconfundível, a natureza opinativa do parecer jurídico não contém, nem pode conter, qualquer vestígio de manifestação de comando, porquanto o advogado não delibera, não executa, não ordena e não substitui a vontade empresarial.

Em termos mais precisos, não há como transformar a manifestação técnica, elaborada em contexto de consultoria, em fonte de imputação de responsabilidade, porque o parecer não se incorpora automaticamente ao processo decisório, nem vincula administradores, conforme reconhece o próprio Supremo Tribunal Federal, ao assentar que manifestações jurídicas não retiram do gestor sua responsabilidade decisória.

Por conseguinte, a ausência de qualquer prova de simulação, fraude ou ingerência efetiva no processo de administração impede que se atribua ao advogado qualidade de gestor de fato, pois a mera influência argumentativa sobre a decisão empresarial não constitui exercício de direção.

Outrossim, é insuficiente alegar que o advogado teria contribuído para que o contribuinte adotasse postura considerada equivocada pela Receita Federal, porque esse argumento confunde, indevidamente, aconselhamento técnico com determinação executiva. Ainda que a interpretação defendida no parecer não seja acolhida pela autoridade fiscal, isso não significa que o advogado tenha assumido o risco jurídico da atividade empresarial, haja vista que a divergência interpretativa, em matéria tributária, é vicissitude inerente ao processo hermenêutico e não transforma, por si só, o consultor em administrador. Em decorrência disso, a responsabilização com fundamento no art. 135, III, não encontra lastro quando o sujeito não praticou atos de gestão, não ordenou condutas, não detinha poderes societários e não integrou, formal ou informalmente, a estrutura decisória.

Em sentido igualmente autônomo, o art. 124, I, do CTN não autoriza a responsabilização do advogado, porque o dispositivo exige interesse jurídico comum, vale dizer, interesse diretamente vinculado à prática do fato gerador ou do ilícito tributário. O recebimento de honorários não configura essa comunhão jurídica, pois estabelece apenas relação contratual de remuneração, sem que o advogado passe a integrar a materialidade do tributo ou a deter participação jurídica na ocorrência do fato gerador. Porquanto a solidariedade decorre de comunhão jurídica e não de comunhão econômica rarefeita, distante, não se pode

pretender que o benefício financeiro decorrente do êxito profissional equivalha ao interesse jurídico na alegada supressão ou redução do tributo.

Não obstante possa parecer tentador sustentar que o advogado, remunerado, possuiria incentivo econômico alinhado ao contribuinte, isso não preenche o critério normativo do art. 124, I. Incentivos econômicos não se confundem com interesse jurídico comum; analogamente, o perito, o contador, ou o auditor independente, remunerados por seus serviços, jamais se tornam cointeressados no fato tributário. Ao revés, equiparar remuneração contratual a participação jurídica no fato gerador implicaria subversão estrutural da teoria das obrigações tributárias, permitindo que relações contratuais lícitas fossem indevidamente convertidas em fontes de solidariedade tributária.

Indisputavelmente, sem participação na conduta que dá ensejo ao tributo, sem contribuição político-decisória juridicamente relevante para a materialidade tributária e sem demonstração de que o advogado tenha simulado, fraudado ou auxiliado diretamente a suposta evasão, não há como ativar o art. 124, I, de modo que a responsabilização fundada nesse dispositivo revela interpretação que viola o núcleo mínimo de tipicidade e falha em diferenciar colaboração intelectual de colaboração ilícita.

Em razão ainda diversa, acrescenta-se que a figura do administrador de fato, que poderia eventualmente aproximar o advogado das hipóteses de responsabilidade, subordina-se aos parâmetros dos arts. 50 e 1.010 do CC/2002, os quais exigem demonstração consistente de exercício reiterado de funções de direção, ingerência direta sobre operações societárias, ou abuso de personalidade. A responsabilização sem tais provas converteria o sistema em mecanismo de imputação objetiva, o que a jurisprudência dominante repele de modo inequívoco (cf., por todos, RE: 562276 PR, Relator.: ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 03/11/2010, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 10/02/2011). Assim, qualquer tentativa de deslocar responsabilidade para o advogado, com base apenas na existência de um parecer, ou por seu patrocínio administrativo ou judicial, incorre em inversão da ordem probatória e atribui à consultoria papel que ela juridicamente não possui.

Além disso, mesmo reconhecendo que a divergência interpretativa possa gerar consequências práticas relevantes, ainda assim não se pode transformar a manifestação técnica em fato gerador de responsabilidade, porque a independência do advogado, protegida pelo art. 2º, §3º, da Lei 8.906/1994, assegura-lhe liberdade de atuação intelectual, e essa liberdade implica que seus pareceres não podem ser penalizados pelo simples fato de defenderem teses minoritárias ou contrárias ao interesse secundário, meramente patrimonial, do Estado. Porquanto a gestão permanece sempre nas mãos do administrador, e não do parecerista, seria incompatível com a estrutura normativa da advocacia afirmar que o advogado, ao exercer sua função típica, teria assumido corresponsabilidade tributária.

Não menos importante, responsabilizar o advogado por sustentar determinada interpretação, ainda que rejeitada pela autoridade administrativa, equivaleria a eliminar, na prática, o contraditório previsto no Decreto 70.235/1972 (arts. 14, 15 e 59, II), pois o exercício do direito de petição pressupõe a possibilidade legítima de apresentar teses divergentes. A repressão argumentativa, mediante imputação de responsabilidade, instauraria ambiente em que a defesa técnica passaria a ser filtrada pelo risco pessoal do advogado, produzindo consequência institucional incompatível com o sistema legal de garantias processuais.

O sancionamento hermenêutico, quer na esfera penal, quer na esfera patrimonial, não encontra amparo na legislação de regência. Assim o é ao menos desde o julgamento da Revisão Criminal 215, pelo Supremo Tribunal Federal, em 1896, cuja racionalidade se estende a qualquer indivíduo, seja pela necessidade de manutenção de meios efetivos para o exercício do direito de petição previsto na legislação infraconstitucional, seja em razão de estruturas mais sofisticadas³.

Assim, as cinco linhas argumentativas convergem, cada qual de modo autônomo, para concluir que o advogado não pode ser responsabilizado tributariamente apenas porque elaborou parecer técnico ou recebeu honorários de êxito. Sem prova de simulação, fraude, ingerência decisória ou participação jurídica no fato gerador, nenhum dos dispositivos legais examinados admite a imputação. Ainda que se admitam diferentes interpretações possíveis do ordenamento, tais vicissitudes hermenêuticas não autorizam que se substituam os requisitos dogmáticos da responsabilidade por analogias indevidas ou por expansões interpretativas que subvertam a lógica dos arts. 124, I, e 135, III, do CTN.

Por conseguinte, reafirma-se que a responsabilização pessoal do advogado não encontra amparo jurídico, nem pelo art. 124, I, nem pelo art. 135, III, do CTN, quando ausentes prova de fraude, simulação, gestão de fato ou participação jurídica no fato gerador, pois o parecer é ato intelectual que não integra nem substitui a cadeia decisória empresarial, e a remuneração contratual não constitui comunhão no ilícito tributário.

Aproveito para anotar que o quadro aqui examinado parece ser semelhante àquele enfrentado no julgamento do RV 10120.726099/2014-74, que aqui menciono por suas propriedades persuasivas.

A controvérsia central submetida ao crivo da Segunda Turma Ordinária, da Primeira Câmara, da Segunda Seção, no Acórdão 2102-003.766, pode ser formulada nos seguintes termos: é possível atribuir responsabilidade tributária solidária a advogado que emita parecer orientando compensação tributária posteriormente considerada indevida e, concomitantemente, é legítima a aplicação de multa isolada qualificada em decorrência de compensação efetuada antes do trânsito em julgado da ação judicial que lhe daria suporte?

³ Cf., e.g., e.g., HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional. A sociedade aberta dos intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e "procedimental" da constituição*. Tradução Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

Inicialmente, no que tange à matéria remanescente do devedor principal (o contribuinte, isto é, a empresa que contratou os serviços jurídicos e compensou indevidamente valores), o colegiado analisou a legalidade da multa isolada qualificada aplicada em razão de compensações de contribuições previdenciárias realizadas via GFIP, fundamentadas em decisão judicial ainda não transitada em julgado.

O relator, Conselheiro JOSÉ MÁRCIO BITTES, construiu seu raciocínio partindo da premissa de que a legislação, especificamente o artigo 170-A do Código Tributário Nacional (CTN), veda expressamente a compensação de tributo objeto de contestação judicial antes do trânsito em julgado. Desenvolvendo sua argumentação, o julgador destacou que o contribuinte agiu com falsidade ao inserir informações em GFIP utilizando créditos que sabia serem precários e cuja utilização havia sido vedada por decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (a matéria, hoje, é objeto de orientação sumulada pelo CARF).

É justamente por essa razão que aquele colegiado manteve a aplicação da multa isolada de 150%, amparada na Súmula CARF 206, a qual estabelece que a compensação efetuada em inobservância ao artigo 170-A do CTN e à decisão judicial configura hipótese de aplicação da referida penalidade.

No entanto, a complexidade analítica do acórdão reside precipuamente na questão da responsabilidade solidária atribuída ao advogado, e ao sócio-administrador.

A autoridade lançadora imputara solidariedade ao causídico sob o argumento de que este, ao orientar e induzir o contribuinte a realizar compensações sem base legal definitiva, teria agido com dolo e interesse comum na situação. Nessa perspectiva, a autoridade fiscal buscou combinar os artigos 124, inciso II, do CTN com o artigo 32 do Estatuto da Advocacia para fundamentar o lançamento.

Entretanto, ao examinar o mérito da responsabilidade, o relator operou uma distinção fundamental entre a fundamentação do auto de infração e os requisitos formais de validade do lançamento. Embora tenha, em sede preliminar, afastado a alegação de cerceamento de defesa por falta de intimação prévia dos solidários, o julgador constatou, no mérito, um vício formal intransponível: a ausência nos autos do "Termo de Sujeição Passiva Solidária", documento obrigatório para a formalização da cobrança contra terceiros. Consequentemente, e somado ao fato de que a autuação se baseou equivocadamente na tese de grupo econômico não comprovado e falhou em distinguir a pessoa física do advogado da pessoa jurídica do escritório contratado, o relator votou pela exclusão de ambos os responsáveis solidários.

A despeito da convergência no resultado, as declarações de voto apresentaram fundamentos substantivos complementares de alta relevância para a compreensão da *ratio decidendi* colegiada.

O Conselheiro CARLOS EDUARDO FAGUNDES DE PAULA, em sua declaração, aprofundou a análise sobre os limites da responsabilidade profissional, argumentando que o vínculo entre advogado e cliente é de natureza contratual-intelectual, não havendo, geralmente, interesse comum no fato gerador tributário nos moldes do artigo 124 do CTN. Reforçando essa tese, destacou que a responsabilização pessoal prevista no artigo 135, inciso III, do CTN exige a demonstração de atos de gestão com excesso de poderes ou infração de lei, o que não se confunde com a emissão de parecer jurídico, ato protegido pela liberdade de exercício profissional e pela presunção de boa-fé, salvo prova cabal de conluio ou fraude.

Na mesma linha argumentativa, o Conselheiro YENDIS RODRIGUES COSTA enfatizou, em sua declaração de voto, que a imputação de responsabilidade ao advogado por débitos de seus clientes constituiria medida excepcionalíssima. O julgador ponderou que admitir a responsabilização automática do patrono pelo insucesso da tese tributária ou pelo inadimplemento do cliente violaria a independência técnica assegurada pelo artigo 133 da Constituição Federal e criaria um efeito inibidor sobre o direito de defesa. Para ele, a atuação restringiu-se à assessoria jurídica, sem o exercício de poderes de gestão ou administração que justificassem a aplicação do artigo 135 do CTN.

Por outro lado, a Conselheira VANESSA KAEDA BULARA DE ANDRADE reforçou, em seu voto, a tese do vício formal, sublinhando que o relatório fiscal, embora mencionasse a solidariedade, não supriria a falta do termo de sujeição passiva, tornando a autuação deficiente.

Em síntese, o colegiado, por unanimidade, decidiu negar provimento ao recurso do contribuinte principal quanto à multa qualificada, mantendo a penalidade pela compensação indevida antes do trânsito em julgado.

Contudo, deu provimento aos recursos dos responsáveis solidários para excluí-los do polo passivo. A decisão final, portanto, assentou-se na convergência de dois fundamentos principais para afastar a responsabilidade do advogado: (a) o vício formal pela inexistência do termo de sujeição passiva e, (b) a premissa material de que a mera orientação jurídica, ainda que equivocada, não configura, por si só, ato de gestão fraudulenta ou interesse comum capaz de transferir a obrigação tributária ao profissional liberal.

No caso em exame, a situação é conspicuamente diversa.

Desde logo, recorro que a dogmática da responsabilidade tributária por derivação exige distinção clara entre **aconselhamento técnico**, próprio da advocacia, e **exercício de poder diretivo**, próprio da gestão empresarial. Essa distinção não é apenas metodológica: ela é o fundamento lógico das hipóteses de responsabilização previstas no Código Tributário Nacional. O art. 124, inciso I, pressupõe **interesse jurídico comum**, vinculado à participação direta na situação que constitui o fato gerador ou no ato ilícito que o distorce. O art. 135, inciso III, por sua vez, exige

prova concreta de que o terceiro **atuou como diretor, gerente ou representante**, praticando atos de gestão com infração de lei ou excesso de poderes.

Tomada essa premissa normativa, tem-se que a manifestação jurídica do advogado, ainda que vinculada a teses posteriormente rejeitadas pela Administração Tributária ou pelo Judiciário, **não constitui ato de gestão**, porque o parecer não delibera, não ordena, não controla e não substitui a vontade do administrador. Não basta, portanto, demonstrar que o profissional recebeu honorários, que patrocinou defesas, que apresentou petições administrativas ou que endossou determinada interpretação tributária. A responsabilização é exceção estrita e só se legitima quando existirem elementos objetivos que revelem que o advogado **interveio no comando da pessoa jurídica**, assumindo posição de direção ou ingerência.

Desse modo, qualquer juízo de responsabilização depende de prova específica e inequívoca, a ser produzida pela própria fiscalização, em observância aos arts. 142, 145 e 149 do CTN. O dever de apurar, constituir e demonstrar o fato jurídico que dá origem ao crédito tributário é privativo da autoridade administrativa, não se admitindo inversão do ônus probatório nem presunção ampliativa para imputar a terceiros obrigações que a lei só admite em hipóteses rigorosamente delimitadas.

Feitas essas observações de ordem normativa, passo à análise do quadro específico relativo ao Sr. **Márcio Coelho Gonçalves Meirelles**, tomando como base o Relatório Fiscal do Auto de Infração.

Nesse ponto, observo que a fiscalização identificou que o referido sujeito detinha procuração dotada de amplos poderes, conferida por sócio formal da empresa, com cláusulas que conferiam poderes expressos para gerir e administrar o negócio, representar a empresa perante órgãos públicos, movimentar contas bancárias, assinar contratos e praticar atos típicos de direção empresarial (Fl. 72–73).

Esse instrumento incluía autorização para representar a pessoa jurídica perante órgãos públicos, autarquias, instituições financeiras, e para realizar atos societários e financeiros amplos, como abertura e movimentação de contas, assinatura de contratos, endosso de títulos e prática de atos laborais (Fl. 72–73). Em um primeiro olhar, essa circunstância sugere a **potencialidade** para o exercício ampliado de poderes administrativos.

Entretanto, a simples outorga de poderes não é suficiente, por si só, para comprovar o **exercício efetivo** da administração de fato. A potencialidade é um elemento inicial; o CTN exige a comprovação do comportamento. A autoridade fiscal, portanto, não poderia limitar-se à existência do instrumento; deveria demonstrar, com precisão, o caminho concreto pelo qual o outorgado efetivamente exerceu as funções de comando da empresa.

Passo, então, ao exame dos fatos concretamente descritos.

A fiscalização registrou informação relevante extraída de depoimento de sócio formal da empresa, segundo o qual valores repassados pelo ente público contratante **eram**

creditados diretamente na conta bancária de Márcio Coelho Gonçalves Meirelles (Fl. 71). A afirmação acompanha a informação de que tanto Márcio quanto EDWARD HENGEMUHLE eram as pessoas que movimentavam a conta no BANRISUL (Fl. 71). Em conjunto, tais elementos revelam atuação concreta na movimentação financeira ordinária do negócio.

Esse dado, considerado em conjunto com a ausência de qualquer demonstração de que tais valores correspondessem a honorários contratuais ou a pagamentos de natureza estritamente jurídica, constitui forte indício de que o referido sujeito participava **da gestão financeira cotidiana**, desempenhando papel típico de quem administra receitas e executa pagamentos.

Em continuidade, o relatório destaca que o mesmo indivíduo figurava, simultaneamente, em registros previdenciários como **contribuinte individual** e **empregado** em diferentes períodos, vinculados à empresa fiscalizada (Fl. 71–72). A fiscalização também registrou que o Sr. Márcio constava nas GFIP como contribuinte individual na categoria 13, em diversas competências, com CBOs muito diversos: 2410 (advogado), 5142 (serviços de coleta de resíduos), 5132 (cozinheiro) e 4101 (supervisor administrativo) (Fl. 70–71). Esses registros, pela heterogeneidade e pela natureza operacional de parte deles, evidenciam inserção direta no cotidiano da empresa, incompatível com atuação meramente jurídica.

Além disso, a autoridade fiscal salientou que o endereço residencial declarado pelo investigado em sua declaração de imposto de renda **coincidia com o endereço tributário da empresa**, situado na Rua Marcílio Dias, 1010 (Fl. 71). Essa coincidência reforça o vínculo estrutural entre o sujeito e a empresa, especialmente quando somada aos elementos funcionais e financeiros anteriormente descritos.

Também merece destaque o fato de que a fiscalização identificou que os sócios constantes no contrato social eram pessoas que efetivamente exerciam funções de baixa qualificação (supervisor administrativo, auxiliar de cozinha, auxiliar de limpeza), segundo suas CTPS, tendo sido utilizados como **“laranjas”** para repassar procurações com amplos poderes, alternativamente a Dionísio Hengemuhle e a Márcio Coelho Gonçalves Meirelles (Fl. 88). Esse achado é relevante porque revela que os sócios formais não exerciam a direção, sendo esta assumida por terceiros procuradores.

Nesse cenário, a existência de uma cadeia de procurações concedidas pelos sócios-laranjas a procuradores que efetivamente conduziam a empresa adquire especial relevância. O relatório demonstra que tanto Dionísio quanto Márcio detinham poderes equivalentes (Fl. 72–73), o que reforça a consistência da conclusão de que ambos exerciam, em conjunto, a administração de fato.

Prosseguindo, verifica-se no relatório a atribuição direta ao Sr. Márcio da prática de atos vinculados à operacionalização de contratos mantidos com órgãos públicos, e, sobretudo, sua inserção na movimentação financeira que sustentava a empresa (Fl. 71). Essa atuação, descrita com base em elementos documentais e no depoimento colhido pela fiscalização, projeta a figura

de administrador de fato, pois envolve condução financeira e operacional, elementos que compõem o núcleo essencial da gestão.

Diante desse quadro concatenado, observo que o relatório fiscal, diferentemente de outros casos em que a imputação se baseia apenas na existência de procuração ou na assinatura de documentos, oferece **elementos consistentes e múltiplos**, oriundos de fontes documentais e testemunhais que se corroboram entre si. Assim, a atuação do Sr. Márcio não se revela como a de advogado que presta serviços jurídicos ou assina peças processuais. A análise dos fatos demonstra que ele **participava das decisões, influenciava condutas, movimentava recursos, integrava o funcionamento cotidiano da empresa**, e tinha papel material na condução das operações que culminaram nas infrações constatadas.

Portanto, tomada a premissa de que a responsabilidade do art. 135, III, do CTN exige demonstração de exercício concreto do poder diretivo, concluo que, no caso específico, a fiscalização atendeu ao ônus probatório que lhe compete. Os elementos apresentados permitem identificar o Sr. Márcio Coelho Gonçalves Meirelles como **administrador de fato** da pessoa jurídica, com efetiva ingerência sobre a gestão operacional e financeira, razão pela qual sua responsabilização pessoal harmoniza-se com as exigências legais e com a orientação consolidada desta Casa.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

Em conclusão, encaminho o voto pelo conhecimento do recurso, e pela respectiva negativa de provimento.

4 DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto por não conhecer dos recursos interpostos por Serra do Sudeste RH, Serviços, Comércio e Indústria Ltda. ME e LR Serviços Terceirizados Ltda. ME; conhecer dos recursos interpostos pelos responsáveis Dionísio Hengemuhle e Márcio Coelho Gonçalves Meirelles, e negar-lhes provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino