



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11080.728813/2012-83  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-005.391 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de maio de 2021  
**Recorrente** VERTICAL LOGISTICA E TRANSPORTES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007, 2008

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADOR JUDICIAL.

Cabível a responsabilização solidária de administrador judicial quando se apresentam provas concretas capazes de justificar as condutas dolosas (ou meramente culposas) características dos atos com excesso de poderes ou infração de lei previstos no artigo 135, III, c/c 134, III, do CTN.

No presente caso, está claro que atos ilícitos foram praticados quando se sonegou os tributos devidos pela empresa contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade, nos termos do relatório e voto da relatora; e, quanto ao mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os Conselheiros Fabiana Okchstein Kelbert (relatora), Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Cleucio Santos Nunes, que davam provimento ao recurso. Os Conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias acompanharam a relatora pelas conclusões. Designado para redigir o voto vencedor, em relação à matéria acerca da qual a relatora restou vencida, o Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio – Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1302-005.391 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 11080.728813/2012-83

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por WERNER SPODE, em face do Acórdão n.º 11-61.969 da 4ª Turma Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife/PE (e-fls. 536-546), que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário exigido.

Na origem, tem-se auto de infração (e-fls. 404-470) e termo de sujeição passiva solidária (e-fls. 497-499) lavrados contra VERTICAL LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA., e WERNER SPODE, ora recorrente, único a apresentar impugnação e recurso voluntário, cumpre desde logo fixar.

Consta no acórdão recorrido que “foram lavrados autos de infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), e de reflexos de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), referentes aos anos-calendário 2007 e 2008, consubstanciados nos autos de infração juntados às fls. 402 a 471 do presente processo, com crédito tributário total de R\$ 456.125,42”.

O relatório do acórdão recorrido refere que o recorrente foi administrador da empresa VERTICAL no período indicado por força de determinação judicial, como se infere do trecho ora reproduzido:

A sua administração nos anos-calendário 2007 e 2008 foi exercida pelo Sr. Werner Spode por motivo de nomeação judicial. Em 11/11/2003 o Sr. Ivan Nogueira de Carvalho, até então sócio-gerente da Vertical, propôs ação de dissolução parcial da sociedade para obter sua exclusão do quadro social da mesma. No curso da ação, o Juiz de Direito da 11ª Vara Cível do Foro Central de Porto Alegre deferiu liminar em 13/11/2003 para nomear o Sr. Werner como administrador judicial da Vertical. A demanda foi julgada procedente. No dia 06/05/2009, a Junta Comercial recebeu ofício que determinava a exclusão do Sr. Ivan do quadro societário com efeitos a partir de 25/10/2006. Em 04/06/2009, em atendimento à solicitação efetuada, a administração da ora fiscalizada passou a ser exercida pela Sra. Margaret Cantergiani, sócia majoritária da Transportadora LatinoAmérica;

No que diz com o ora recorrente, o referido Termo de sujeição passiva solidária foi lavrado conforme argumentação sinteticamente reproduzida:

No exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela pessoa jurídica VERTICAL LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA, verifiquei a subsunção de fatos apurados no curso da ação fiscal ao **disposto no artigo 124, inciso II**, da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), restando caracterizada a responsabilidade solidária da pessoa física Werner Spode pelo crédito tributário constituído nos autos do processo administrativo fiscal acima discriminado.

Conforme o relatório fiscal anexo a esse Termo, foi apurado e comprovado que as receitas auferidas pela VERTICAL LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA. nos anos-calendário de 2007 e 2008, não foram informadas à Secretaria da Receita Federal, e nem oferecidas à tributação.

Nesse período, a administração da ora fiscalizada foi exercida pelo Sr. Werner Spode, por expressa determinação judicial, prolatada no curso do processo n.º 001/1.05.0162133-8, que tramitou na 11ª Vara Cível do Foro Central de Porto Alegre.

Conforme o relatório fiscal anexo a esse Termo, foi apurado e comprovado que as receitas auferidas pela VERTICAL LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA. nos anos-calendário de 2007 e 2008, não foram informadas à Secretaria da Receita Federal, e nem oferecidas à tributação.

(...)

É importante salientar que a condição de administrador nomeado judicialmente não exime a pessoa de cumprir outras obrigações legais as quais está sujeita a pessoa jurídica administrada, notadamente as de caráter civil e fiscal, pelo contrário: por administrar patrimônio de terceiros, mais rigor deve ter a pessoa no cumprimento dessas obrigações.

Assim, considerando todos os fatos descritos acima, restou caracterizado que o Sr. Werner Spode, na qualidade de administrador da VERTICAL LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA nos anos de 2007 e 2008, agiu com infração à lei, o que, **conforme preceitua o artigo 135, inciso III**, do Código Tributário Nacional, atrai a responsabilidade tributária solidária. [Grifos nossos]

Em sede de impugnação (e-fls. 502-507), o ora recorrente afirma a nulidade da sujeição passiva, pois entende que a imputação de responsabilidade a terceiro seria exclusiva da PGFN em sede de execução fiscal. O fundamento indicado para embasar esse entendimento é um acórdão do CARF datado de 2008. Assim, por entender que falta competência para o auditor-fiscal lavrar termo de imputação de solidariedade, inferiu que haveria nulidade nos termos do art. 59, I do CTN.

No mérito, afirmou que a subsunção normativa estaria equivocada, porquanto teria sido indicado o art. 124, II do CTN. Expõe o seguinte questionamento: *“Ora, onde está dito na lei expressamente que o administrador judicial é obrigado solidariamente? A leitura do dispositivo invocado pelo subscritor do Termo demonstra sua insubsistência, porquanto o art. 124, II, do CTN exige complementação normativa para viabilizar a subsunção pretendida!”*

Defende que a segurança jurídica e a legalidade devem ser observadas pela Administração, *“sendo descabida a pretensão fundada em hipótese legal aberta sem que seja dada a adequada concretude - no caso, através da demonstração da hipótese legal que sustente o permissivo do inc. II do art. 124 do CTN.”*

Discorre sobre legalidade, e afirma que não há capitulação legal para a imputação pretendida, o que configuraria abuso de poder, uma vez que *“lei não prevê a hipótese de responsabilização do administrador judicial, até porque este atua em nome do Juízo, ou seja, do Estado.”*

Em novo capítulo, afirma a impossibilidade de responsabilização do administrador judicial. Defende que atuou na condição de perito do juízo, nada fazendo em nome próprio, mas do juízo que o nomeou, de modo não se poderia exigir do recorrente que apresentasse as declarações fiscais da empresa, a quem incumbia essa tarefa.

Argumenta que *“o administrador judicial não possui poderes para atuar na condição de sócio ou gestor da empresa que administra; a responsabilidade pela entrega das declarações fiscais é da empresa e de seus integrantes, jamais do administrador judicial. Ademais, ainda que quisesse, o administrador não poderia sequer acessar o sistema da Receita para efetuar tais declarações, pois nunca lhe foi dada tal incumbência ou outorgados poderes*

*para tanto. De que forma o administrador judicial obteria senha e cadastro para agir em nome da empresa que administrava por ordem judicial?"*

Reafirma que o administrador judicial atua em nome do Estado, e que há equívoco na sujeição passiva solidária atribuída ao impugnante.

O acórdão recorrido, quanto a estes pontos, afirma o seguinte:

13. O impugnante argumenta inicialmente a incompetência da autoridade fiscal para imputar responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro, citando o Acórdão Carf nº 101-96.739, de 2008, como referência jurisprudencial. Em vista disso, defende a nulidade da responsabilização nos termos do art. 59, I, do Decreto nº 70.235, de 1972.

14. É devido esclarecer que nos termos do art. 121, caput e parágrafo único, inciso II, do CTN, considera-se sujeito passivo da obrigação principal aquele que, sem revestir condição de contribuinte, sua obrigação decorre de expressa disposição de lei.

(...)

15. Em vista disso, cabe à autoridade fiscal apontar os responsáveis tributários, em cumprimento ao disposto no art. 142 do CTN, que estabelece que no lançamento deverão estar perfeitamente identificados os sujeitos passivos. Além disso, tal providência permite, adicionalmente, providenciar os necessários arrolamentos de bens para a garantia futura do crédito tributário.

(...)

16. Apenas em fase de execução judicial é que o redirecionamento da cobrança será realizado pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), apoiado nas informações constantes dos autos de infração, nos enquadramentos e nos arrolamentos elaborados previamente pela Receita Federal, cabendo ao Poder Judiciário a decisão final. Inclusive, a PFN poderá arrolar outros responsáveis não identificados quando do lançamento tributário.

17. Para não pairar dúvida quanto à competência da autoridade fiscal para identificar os responsáveis tributários no lançamento, cabe mencionar a Súmula Carf nº 71, com caráter vinculante atribuído pela Portaria MF nº 277, de 2018, que determina que "todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade". Ora, se a imputação de responsabilidade fosse nula por incompetência da autoridade fiscal, não haveria sentido algum em se permitir a contestação do responsável quanto ao mérito do crédito tributário constituído.

18. Dando seguimento a sua impugnação, o Sr. Werner discorre que a autoridade fiscal fez uso do disposto no art. 124, II, do CTN para justificar a responsabilização, mas que tal dispositivo exige complementação normativa para a subsunção pretendida, não havendo lei que expressamente obrigue solidariamente o administrador judicial.

19. Efetivamente tal dispositivo estabelece apenas a responsabilização solidária de pessoas expressamente designadas por lei. Assim, caso a sujeição passiva estivesse alicerçada unicamente neste dispositivo, seria indevida a responsabilização do impugnante por ausência de indicação da lei que o obrigou ao crédito tributário.

20. Todavia, a partir da simples leitura do Termo de Sujeição Passiva Solidária verifica-se que a autoridade fiscal indicou o dispositivo legal que estabeleceu a responsabilização, qual seja, o art. 135, III, do CTN. Resta considerar, pois, improcedente o argumento trazido.

Assim, considerando todos os fatos descritos acima, restou caracterizado que o Sr. Werner Spode, na qualidade de administrador da VERTICAL LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA nos anos de 2007 e 2008, agiu com infração à lei, o que, conforme preceitua o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, atrai a responsabilidade tributária solidária.

21. Por fim, o impugnante defende que, por atuar como administrador judicial na condição de perito do juízo, não atuando em nome próprio, tampouco em nome da empresa, mas sim em nome do juízo que o nomeia, ou seja, do Estado, não se poderia exigir que ele apresentasse as declarações apontadas pela autoridade fiscal, sendo tal incumbência dos sócios da empresa. Lembra que, como administrador, não poderia sequer acessar o sistema da Receita Federal para efetuar as declarações.

22. Conforme apurado pela fiscalização, a administração da empresa nos anos-calendário 2007 e 2008 foi exercida pelo Sr. Werner Spode por motivo de nomeação judicial. Em 11/11/2003, o Sr. Ivan Nogueira de Carvalho, até então sócio-gerente da Vertical, propôs ação de dissolução parcial da sociedade para obter sua exclusão do quadro social da mesma. No curso da ação, o Juiz de Direito da 11ª Vara Cível do Foro Central de Porto Alegre deferiu liminar em 13/11/2003 para nomear o Sr. Werner como administrador judicial da Vertical. A demanda foi julgada procedente e no dia 06/05/2009, a Junta Comercial recebeu ofício que determinava a exclusão do Sr. Ivan do quadro societário com efeitos a partir de 25/10/2006.

23. Tal fato é inconteste e reconhecido pelo próprio impugnante.

24. Vejamos o que dispõe o art. 135 do CTN:

(...)

25. Atentando para o disposto no inciso I do referido dispositivo, extrai-se que podem ser responsabilizadas pelo crédito tributário as pessoas referidas no artigo 134 do CTN, dentre as quais estão os administradores de bens de terceiros, exatamente a condição em que se encontrava o impugnante à época dos fatos geradores objeto dos lançamentos:

(...)

26. Poder-se-ia argumentar que a capitulação adotada pela autoridade fiscal foi o inciso III do art. 135 do CTN e não o inciso I, mas tal imprecisão em nada prejudica a imputação realizada, vez que a condição para a responsabilização estabelecida no *caput* do referido artigo, qual seja, a prática de atos com excessos de poderes ou infração de lei foi detalhada e devidamente comprovada na atuação, conforme será visto adiante, restando claramente consignado que a responsabilização decorreu de sua atividade na condição de administrador judicial da empresa.

27. Como único gestor da empresa, ainda que na condição de administrador judicial, caberia ao Sr. Werner zelar pelo cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, bem assim por manter escrituração contábil e fiscal das operações realizadas, o que não ocorreu no presente caso. O administrador deve agir com responsabilidade, retidão e probidade, quer seja nas relações empresariais, quer seja nas relações com o poder público.

28. Cabe analisar qual a interpretação a ser dada à expressão "atos praticados com infração de lei", um dos requisitos presentes no *caput* do art. 135 do CTN para a responsabilização solidária, a fim de verificar se a atuação do impugnante se subsume nesta hipótese.

28. Para esclarecer tal questão é pertinente mencionar a decisão proferida no RE 562.276/PR (rito de repercussão geral), que, embora destaque a posição consolidada no

STJ de que o simples adimplemento de obrigação tributária não justifica a responsabilização do administrador (objeto da Súmula STJ nº 430), traz lição de Marco Aurélio Greco, deixando evidente que o entendimento do STF é no sentido de que, quando houver abuso, fraude, sonegação e condutas dolosas, a responsabilização do administrador da sociedade é devida:

(...)

29. Nesse sentido está o Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009 antes mencionado, que dispõe que a sonegação fiscal se subsume à infração à lei tratada no art. 135 do CTN. O conceito de sonegação fiscal adotado no parecer é mais abrangente do que o estabelecido no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, e seu alcance está estabelecido na Lei nº 4.729, de 1965, no qual se insere a situação descrita nos autos:

(...)

30. Portanto, está claro que não basta o simples adimplemento da obrigação tributária, mas este deve decorrer de prática por parte do administrador de condutas dolosas visando vantagens fiscais indevidas.

31. Não poderia ser outro o entendimento, pois os administradores devem agir com zelo na gestão fiscal da sociedade de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias (vide art. 1011 do Código Civil). Ao agir com abuso, fraude, sonegação e outras condutas dolosas para escapar à tributação total ou parcialmente, o administrador, além de praticar atos ilícitos com infração à lei tributária, infringe também o Código Civil:

(...)

32. Na espécie restou demonstrado e comprovado pela autoridade fiscal que o contribuinte obteve receitas de atividade operacional e não operacional em montante em torno de R\$ 1.400.000,00 nos anos 2007 e 2008, mas ocultou tais receitas em função da falta de apresentação das DIPJs e das DCTFs, bem assim, da falta de escrituração das mesmas, de forma reiterada, nos dois anos-calendário mencionados. Além disso, não recolheu os tributos incidentes sobre tais receitas: IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

33. Tal conduta representa sonegação nos termos do disposto no art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, e, portanto, se subsume perfeitamente à hipótese de ato praticado com infração à lei tributária para fins de capitulação no art. 135 do CTN. Além disso, há que se considerar que representa também infração ao disposto no art. 1.179 do Código Civil:

(...)

34. Esta forma de proceder passa obrigatoriamente pelo poder decisório do administrador judicial da sociedade, que descumpriu com sua obrigação de zelar pela empresa conforme art. 1.011 do Código Civil antes transcrito.

35. Ademais, há que se considerar que o Sr. Werner descumpriu determinação judicial, pois a sua nomeação pressupunha a condução regular da empresa e, por conseguinte, sua gestão comercial e financeira e cumprimento de suas obrigações tributárias, previdenciárias e trabalhistas.

36. Voto, pois, pela improcedência da impugnação para manter a responsabilização solidária do Sr. Werner Spode pelo crédito tributário constituído.

No recurso voluntário (e-fls. 600-604), a recorrente reafirma a nulidade do termo de sujeição passiva, pelos mesmos fundamentos lançados na impugnação, assim como reproduz a alegação de incompetência do auditor fiscal para lavrar o termo de responsabilidade.

Ainda alegando nulidade, afirma a inadequação da indicação de dispositivos legais, pois *“Note-se que, conforme constara na impugnação originária, o fundamento para enquadrar o contribuinte como responsável solidário foi, originalmente, o art. 124, II, do CTN. Agora, em sede de julgamento da impugnação, a autoridade fazendária inova em seus fundamentos e traz o art. 135 do CTN.”*

Afirma que teria havido uma tentativa desesperada do fisco de remediar o enquadramento legal, que agora tratou de vincular o recorrente à conduta do art. 134, III do CTN, inaplicável ao caso concreto por se tratar o recorrente de administrador judicial e não privado.

Prossegue argumentando que o único fundamento a ser analisado é o do art. 124, II do CTN, como se infere do trecho reproduzido: *“No ponto, na medida em que é vedado inovar na fundamentação do termo originário, o art. 124, II, do CTN — único fundamento sobre o qual deve ser analisada a responsabilidade do recorrente, pois foi o único fundamento utilizado no termo originário — não é capaz de conduzir à responsabilização do recorrente. Abrir o conceito do art. 124, II, do CTN ao livre sabor da fiscalização fazendária é violar frontalmente os princípios da legalidade e da segurança jurídica.”*

Discorre sobre segurança jurídica e vinculação do Estado ao ordenamento jurídica e o dever de proteção da confiança, que a inovação levada a efeito violaria a legalidade.

No mérito, assevera que a decisão recorrida não teria enfrentado seu argumento no sentido de que *“o perito nomeado judicialmente não atua em nome próprio, tampouco em nome da empresa, mas sim em nome do respectivo Juízo que o nomeia, como sua longa manus.”*

Afirma textualmente o quanto segue:

Esta questão, que parece evidente, não é tão evidente assim para a decisão recorrida, tanto que tenta (em invocação ilegal de fundamentação - vide supra) enquadrar o administrador judicial como se administrados civil/privado fosse.

Cabe destacar que, além de atuar como longa manus do JUIZ, o perito judicial - no caso administrador - apenas administra aquilo que lhe é demandado, ou seja, a questão patrimonial envolvida, nos exatos limites impostos pelo JUIZ que o nomeia, agindo, sempre por conta e rodem deste. Não possui o perito judicial sequer a possibilidade, muito menos poderes, para fazer declarações ao fisco de empresa da qual não é titular.

Entende o recorrente que se lhe estaria exigindo o impossível, pois ao administrador judicial não seria possível realizar as condutas apontadas, pois agiria por conta e ordem do Estado, o que importaria em comportamento contraditório. Finaliza sua tese com a seguinte assertiva: *“Ora, admitir que o administrador judicial seja responsável solidário por obrigações tributárias que não lhe foram demandadas pelo juízo que o nomeou é tão opo mais surreal que imputar a este mesmo juízo responsabilidade pessoal por dívidas civil da empresa administrada judicialmente; um verdadeiro absurdo jurídico, para não dizer uma aberração.”*

Por fim, pede o recebimento e provimento do recurso, para que seja declarada a nulidade dos atos praticados pela autoridade fazendária originária e, para afastar a responsabilidade solidária imputada ao administrador judicial. Pede, ainda, a intimação de todos os atos nas pessoas de seus advogados, sob pena de nulidade.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheira Fabiana Okchstein Kelbert, Relatora.

### **Do conhecimento**

O recorrente foi intimado por meio de aviso de recebimento assinado em 25/06/2019 (e-fls. 597) e apresentou seu recurso em 23/07/2019 (e-fl. 599), sendo tempestivo, portanto.

Reitero que **não há** recurso da empresa.

A matéria se insere no âmbito de competência desta 1ª Seção, de modo que conheço do recurso.

### **Das alegações de nulidade**

No que diz respeito às alegações de nulidade, o recurso voluntário reproduziu em identidade de termos aqueles fundamentos apresentados por ocasião da impugnação, nada acrescendo.

Dessa forma, apenas quanto às nulidades alegadas, tendo em vista que a fundamentação do recurso voluntário não agregou **novos elementos jurídicos**, valho-me da previsão contida no § 3º do art. 57 da Portaria MF nº 343, de 09.06.2015, que aprovou o RICARF vigente:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida **com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida.** (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017) [Grifo nosso]

Desse modo, e tendo em vista que estou de acordo com as conclusões lançadas na decisão recorrida, com base na disposição regimental supra citada e valho-me das razões de decidir do voto condutor do respectivo acórdão:

13. O impugnante argumenta inicialmente a incompetência da autoridade fiscal para imputar responsabilidade pelo crédito tributário a terceiro, citando o Acórdão Carf n.º 101-96.739, de 2008, como referência jurisprudencial. Em vista disso, defende a nulidade da responsabilização nos termos do art. 59, I, do Decreto n.º 70.235, de 1972.

14. É devido esclarecer que nos termos do art. 121, caput e parágrafo único, inciso II, do CTN, considera-se sujeito passivo da obrigação principal aquele que, sem revestir condição de contribuinte, sua obrigação decorre de expressa disposição de lei.

(...)

15. Em vista disso, cabe à autoridade fiscal apontar os responsáveis tributários, em cumprimento ao disposto no art. 142 do CTN, que estabelece que no lançamento deverão estar perfeitamente identificados os sujeitos passivos. Além disso, tal providência permite, adicionalmente, providenciar os necessários arrolamentos de bens para a garantia futura do crédito tributário.

(...)

16. Apenas em fase de execução judicial é que o redirecionamento da cobrança será realizado pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), apoiado nas informações constantes dos autos de infração, nos enquadramentos e nos arrolamentos elaborados previamente pela Receita Federal, cabendo ao Poder Judiciário a decisão final. Inclusive, a PFN poderá arrolar outros responsáveis não identificados quando do lançamento tributário.

17. Para não pairar dúvida quanto à competência da autoridade fiscal para identificar os responsáveis tributários no lançamento, cabe mencionar a Súmula Carf n.º 71, com caráter vinculante atribuído pela Portaria MF n.º 277, de 2018, que determina que "todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade". Ora, se a imputação de responsabilidade fosse nula por incompetência da autoridade fiscal, não haveria sentido algum em se permitir a contestação do responsável quanto ao mérito do crédito tributário constituído.

**Desse modo, rejeito as preliminares de nulidade arguidas.**

## **DO MÉRITO**

### **I – Da responsabilidade tributária imputada ao recorrente**

De acordo com o termo de sujeição passiva solidária, a falta de apresentação das declarações (DIPJ e DCTF) nos anos-calendário de 2007 e 2008 seria o motivo da imputação da responsabilidade ao recorrente, designado administrador da VERTICAL por meio de decisão judicial (e-fls. 119-120), em ação de dissolução de sociedade.

A teor do que já se disse no relatório, a imputação da responsabilidade se deu com base nos arts. 124, II e 135, III do CTN, como se infere:

No exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela pessoa jurídica VERTICAL LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA, verifiquei a subsunção de fatos apurados no curso da ação fiscal ao **disposto no artigo 124, inciso II**, da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), restando caracterizada a responsabilidade solidária da pessoa física Werner Spode pelo crédito tributário constituído nos autos do processo administrativo fiscal acima discriminado.

(...)

Assim, considerando todos os fatos descritos acima, restou caracterizado que o Sr. Werner Spode, na qualidade de administrador da VERTICAL LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA nos anos de 2007 e 2008, agiu com infração à lei, o que, **conforme preceitua o artigo 135, inciso III**, do Código Tributário Nacional, atrai a responsabilidade tributária solidária. [Grifos nossos]

No ponto, discordo dos fundamentos e da conclusão do julgador de piso.

Primeiro porque há uma flagrante confusão entre os conceitos de solidariedade e de responsabilidade. A imputação de solidariedade pelo art. 124, II do CTN não se coaduna com a responsabilização pessoal prevista no art. 135, III do CTN, em razão dos mesmos fatos.

Quanto ao art. 124, II do CTN, com razão o recorrente ao afirmar que inexistente previsão legal que atribua responsabilidade solidária ao administrador judicial, de modo que incorreta a imputação pretendida.

No que diz com a imputação de responsabilidade pessoal por força do art. 135, III do CTN, há que se lembrar que a atribuição de responsabilidade a administradores pressupõe mais do que a mera alegação da existência de poderes de administração, é preciso que se identifiquem e se comprovem as condutas praticadas, para somente então se verificar se houve **dolo, que sempre deverá ser demonstrado**.

Nesse sentido, vale mencionar a lição da professora e Ministra do STJ, Regina Helena Costa:

Em verdade, o art. 135, CTN, contempla normas de exceção, pois a regra é a responsabilidade da pessoa jurídica, e não das pessoas físicas dela gestoras. Trata-se de responsabilidade exclusiva de terceiros que agem dolosamente, e que, por isso, substituem o contribuinte na obrigação, nos casos em que tiverem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.<sup>1</sup>

No caso concreto, os argumentos expostos tanto nos termos de responsabilidade e no acórdão recorrido nada dizem sobre o nexo causal entre eventual omissão do recorrente na apresentação das declarações (DIPJ e DCTF), e os fatos tributáveis, menos ainda sobre a presença de dolo, o que demonstra a impossibilidade jurídica de se aplicar uma responsabilização que é por natureza excepcional.

Com efeito, a responsabilização da pessoa do administrador para responder individualmente pelas dívidas da empresa exige da fiscalização que: (i) comprove quais atos

<sup>1</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 229.

foram por ele praticados; (ii) que o administrador efetivamente exercia esta função na ocasião em que os atos foram praticados e (iii) que as condutas foram praticadas com dolo.

Nesse sentido, em artigo recentíssimo, Rafael Pandolfo e Juliana Sanguinetti afirmam que:

O ato reputado ilegal pela fiscalização precisa ser provado e não pode ser por ela presumido. A natureza sancionatória dessa ampliação subjetiva exige irretorquível e detalhada motivação.<sup>2</sup>

Ainda que o recorrente se equivoque ao afirmar que o administrador judicial atua em nome do Estado e não da empresa, necessário que se comprove que as condutas ilícitas que lhe foram imputadas, foram realizadas com dolo.

O recorrente afirma desde a sua impugnação que não tinha acesso ao sistema da Receita Federal para efetuar as ditas declarações, o que não foi confrontado pelo julgador *a quo*, que poderia ter refutado essa alegação por meio de consulta aos sistemas da RFB.

À época da ocorrência dos fatos já existia o sistema e-Cac, por exemplo, onde se pode facilmente consultar as pessoas que detêm procuração com poderes para cumprir as obrigações da empresa, bem como seu representante legal.

Desse modo, a falta da necessária comprovação da prática dolosa das condutas ilícitas pelo recorrente no período fiscalizado afasta a possibilidade de manter a imputação pretendida.

Com efeito, era dever da fiscalização identificar, apontar e comprovar as condutas praticadas pela recorrente, de forma individualizada, contextualizada ao tempo do surgimento da obrigação tributária, bem como a presença de dolo. Isso, contudo, não foi demonstrado no caso concreto.

Exatamente nesse sentido há diversos precedentes do CARF, a exemplo dos seguintes:

Numero do processo: 10166.725809/2017-65

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue May 14 00:00:00 BRT 2019

Data da publicação: Mon Jun 03 00:00:00 BRT 2019

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2012, 2013, 2014 AUTO DE INFRAÇÃO. (...) RESPONSABILIDADE PESSOAL TRIBUTÁRIA. REQUISITOS. São pessoalmente responsáveis apenas os dirigentes que comprovadamente praticaram atos com excesso de poderes ou infração a lei na administração da sociedade, conforme dispõe o artigo 135, III, do CTN. Apenas o fato das pessoas físicas relacionadas serem sócias e/ou gestoras não enseja, por si só, a imputação de responsabilidade tributária pessoal. **Cabe à fiscalização demonstrar e**

<sup>2</sup> PANDOLFO, Rafael e SANGUINETTI, Juliana Mincarone. Apontamentos sobre a Responsabilidade Tributária dos Administradores à Luz do CARF. In: Tributação Federal: jurisprudência do CARF em debate/coordenadores Lucas Bevilacqua, Vanessa Ceconello; organizador Michell Przepiorka – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 92-93.

**provar a forma como cada uma dessas pessoas indicadas praticou diretamente ou tolerou ato ilegal ou contrário ao contrato social enquanto sócias com poder de gerência. Dolo não se presume, se prova. (...)** [Grifos nossos]

Numero da decisão: 1201-002.921

Nome do relator: GISELE BARRA BOSSA

Numero do processo: 10825.723197/2015-01

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Apr 11 00:00:00 BRT 2018

Data da publicação: Mon Jun 18 00:00:00 BRT 2018

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2010 NULIDADES. OMISSÃO DE RECEITAS. ERRO DE CAPITULAÇÃO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. VÍCIO NA INTIMAÇÃO. NÃO CABIMENTO. Sendo lavrado auto de infração com correto enquadramento legal relacionado a omissão de receitas, atendendo a todos os requisitos exigidos pela legislação fiscal, não há que prosperar a alegação de erro de capitulação, recaindo, neste caso, ônus da prova sobre o contribuinte. Menos cabível a alegação de erro na identificação do sujeito passivo quando suficientemente comprovado nos autos que a conta bancária fiscalizada pertence ao sujeito passivo autuado. Não há vício na intimação quando o Fisco formaliza tal ato respeitando todos os trâmites legais. SIGILO BANCÁRIO. OMISSÕES DE RECEITAS. ACESSO LEGITIMADO. As informações bancárias obtidas pela fiscalização por intermédio da requisição de movimentação financeira junto a instituição financeira são idôneas e protegidas pelo sigilo fiscal. A Lei Complementar nº 105/2001 legitima o fornecimento de informações relacionadas ao sujeito passivo sob fiscalização, quando a autoridade fiscal entender que o exame de tais informações é indispensável para o deslinde da controvérsia, afastando, portanto, a alegação de quebra de sigilo bancário. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA SOLIDÁRIA. SÓCIOS ADMINISTRADORES. **AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DOLO EVIDENTE. Não basta para caracterizar a responsabilidade tributária solidária dos sócios, que estes meramente estejam exercendo função sócio-administrativa na pessoa jurídica autuada. O dolo evidente de infringir a lei ou estatuto empresarial deve restar robustamente comprovado nos autos para que tal responsabilização surta efeitos justos.** DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PAGAMENTO. NÃO IDENTIFICADO. NÃO INCIDÊNCIA. Tratando-se justamente de lançamento de "Omissão de Receita", não podendo ser identificados nos autos prova de pagamento do tributo exigido, ainda que parcial, não é possível a aplicação do artigo 150, §4º, do CTN. Sendo cabível a contagem decadencial proporcionada pelo artigo 173, do mesmo diploma fiscal. MULTA QUALIFICADA A reiterada e significativa omissão de receita perpetrada inclusive por meio do registro a menor dos valores das operações enseja a qualificação da multa de ofício. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. CABIMENTO. A incidência da taxa de juros SELIC sobre os juros moratórios que recaem sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal é legítima. Pauta-se o afirmado pela Súmula CARF nº 4. Ressalte-se que, quanto à alegação de que não haveria incidência de juros sobre a multa de ofício, tal fato não decorre da autuação, mas sim do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante do auto de infração, no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o compute de juros sobre a multa.

Numero da decisão: 1401-002.360

Nome do relator: LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN

**Conforme se disse, a atribuição de responsabilidade tributária nos termos do art. 135, III do CTN é pessoal, ou seja, afasta-se a responsabilidade da empresa para determinar que o responsável pelo pagamento dos tributos é um terceiro. E por se tratar de**

**medida grave e excepcional, deve ser revestida de cuidados indispensáveis, os quais não vislumbro no caso concreto, onde a empresa não foi localizada e sequer apresentou impugnação.**

**Assim, por não terem sido preenchidos todos os requisitos que ensejam a responsabilização pessoal do administrador judicial pelas dívidas da empresa, entendo que deva ser afastada a responsabilidade imposta ao recorrente.**

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, conheço do recurso voluntário, rejeitos as preliminares de nulidade, e, no mérito, DOU PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Fabiana Okchstein Kelbert

### **Voto Vencedor**

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Redator designado.

Com as vênias que merecem o excelente voto da ilustre relatora, a maioria qualificada da turma dela divergiu no tocante à matéria de mérito.

Como apontou a autoridade julgadora de primeira instância, independentemente da menção ao art. 124, II, houve a clara imputação da responsabilidade à interessada com base no art. 135, III, ambos do CTN. Confira-se, então, a sua disposição:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

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

Pelo que se depreende, os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas, pelo fato de terem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei que resultaram na obrigação tributária objeto da autuação, são considerados responsáveis pelos créditos tributários lançados.

Para que se comprovem tais atos (com excesso de poderes ou infração de lei), há que se atribuir uma conduta dolosa ou, pelo menos, culposa a pessoas qualificadas como dirigentes (mesmo que de fato) da pessoa jurídica. O exemplo mais frequente da conduta culposa é a dissolução irregular das sociedades na esteira do que entende a jurisprudência do STJ (Súmula 435).

A necessidade de mera culpa para a caracterização do ato ilícito exigido pelo artigo 135 do CTN foi bem esclarecida no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, *verbis*:

59. A respeito da necessidade de presença de ato doloso por parte do administrador ou da suficiência da presença de culpa, deve-se observar que, ao contrário do que defende parte da doutrina, a jurisprudência maciça do STJ exige tão-só a presença de “infração de lei” (= ato ilícito), a qual, pela teoria geral do Direito, pode ser tanto decorrente de ato culposo como de ato doloso (não obstante alguns poucos acórdãos referirem expressamente à necessidade de prova do dolo, em contraposição à imensa maioria que exige somente a culpa). Logo, se a lei e a jurisprudência não separaram as hipóteses de culpa em sentido estrito e dolo, tanto um quanto outro elemento subjetivo satisfaz a hipótese do art. 135 do CTN. Em verdade, o Direito Tributário preocupa-se com a externalização de atos e fatos, não possuindo espaço para a persecução do dolo; basta a culpa.

Destarte, atos ilícitos, ou seja, a conduta infratora prevista no artigo 135 do CTN, com efeito, foram praticados quando se sonegou os tributos devidos pela empresa contribuinte. Neste sentido, confira-se o seguinte trecho da decisão recorrida já reproduzido pela ilustre relatora:

32. Na espécie restou demonstrado e comprovado pela autoridade fiscal que o contribuinte obteve receitas de atividade operacional e não operacional em montante em torno de R\$ 1.400.000,00 nos anos 2007 e 2008, mas ocultou tais receitas em função da falta de apresentação das DIPJs e das DCTFs, bem assim, da falta de escrituração das mesmas, de forma reiterada, nos dois anos-calendário mencionados. Além disso, não recolheu os tributos incidentes sobre tais receitas: IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Ora, se o interessado havia sido nomeado administrador pelo MM. Juiz de Direito da 11ª Vara Cível do Foro Central de Porto Alegre, como único gestor da empresa, havia que zelar pelo cumprimento de todas as suas obrigações, inclusive, pelas obrigações tributárias acessórias.

Portanto, é, sim, cabível a responsabilização tributária. E considero que é, de fato, solidária como esclarecem os fundamentos trazidos pela DRJ. Para além da referência expressa no art. 134, III, do CTN, acrescento os seguintes parágrafos do Parecer acima citado e a jurisprudência do STJ esposada no REsp nº 717.717/SP. Confira-se:

#### **Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009:**

89. Em verdade, a responsabilidade tributária imposta ao administrador em decorrência da prática de ato ilícito é, no que tange ao nascimento, à natureza e à cobrança, autônoma da responsabilidade (em sentido amplo) da pessoa jurídica contribuinte pelo pagamento do crédito tributário. O dever desta decorre de ato lícito: o fato jurídico tributário propriamente dito (evento econômico – produção, circulação ou detenção de riqueza). Já a responsabilidade daquele decorre de ato ilícito: a “infração de lei” prevista no *caput* do art. 135 do CTN. A hipótese normativa de nascimento dum obrigação é fato lícito; a outra, fato ilícito. Em substância, as naturezas de ambas as obrigações são distintas. A obrigação do responsável é tributária tão-só mediatamente, pois a norma que a impõe remete seu prescritor à obrigação tributária *stricto sensu*. Em suma, trata-se de obrigações distintas, autônomas (nesses termos), atadas entre si simplesmente pelo *nexo de adimplemento*: o pagamento dum extingue a outra.

90. Assim, surgindo a responsabilidade do administrador-infrator, não temos *uma obrigação solidária* propriamente dita, senão *obrigações solidárias*. Explicamos. Não temos uma obrigação unitária com pluralidade de sujeitos passivos na relação

jurídica. Temos, isto sim, duas ou mais obrigações, ligadas pelo vínculo da solidariedade. É o que a doutrina antiga chamava de solidariedade imprópria.

**REsp nº 717.717/SP:**

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA). SOLIDARIEDADE.PREVISÃO PELA LEI 8.620/93, ART. 13. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR CF, ART. 146, III, B). INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. CTN, ARTS. 124, II, E 135, III. CÓDIGO CIVIL, ARTS. 1.016 E 1.052. VIOLAÇÃO AO ART. 535. INOCORRÊNCIA.

(...)

3. A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.

4. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

5. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN.

6. O teor do art. 1.016 do Código Civil de 2002 é extensivo às Sociedades Limitadas por força do prescrito no art. 1.053, expressando hipótese em que os administradores respondem solidariamente somente por culpa quando no desempenho de suas funções, o que reforça o consignado no art. 135, III, do CTN.

7. A Lei 8.620/93, art. 13, também não se aplica às Sociedades Limitadas por encontrar-se esse tipo societário regulado pelo novo Código Civil, lei posterior, de igual hierarquia, que estabelece direito oposto ao nela estabelecido.

Por essas razões, a maioria qualificada da turma decidiu divergir da ilustre relatora e negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio