



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

Processo n° 13116.722236/2014-59
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1302-003.441 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de março de 2019
Matéria RECURSO DE OFÍCIO. EXONERAÇÃO RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SÓCIOS. OMISSÃO NO ACÓRDÃO
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado CAO A MONTADORA DE VEÍCULOS LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS SÓCIOS DIRIGENTES. EXONERAÇÃO. RECURSO DE OFÍCIO. NÃO APRECIÇÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO

Acolhem-se os embargos de declaração para afastar omissão, quando o acórdão de recurso voluntário não apreciou parte das matérias objeto de recurso de ofício, tal como a exoneração de responsabilidade solidária de sócios dirigentes, por não haver evidências de terem agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, inciso III, do CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos e acolhê-los com efeitos infringentes para, suprindo a omissão apontada, conhecer do recurso de ofício quanto à exoneração da responsabilidade solidária dos sócios dirigentes e, no mérito deste, negar-lhe provimento, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério

Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de embargos de declaração (fl. 4727) oposto pela Fazenda Nacional face ao Acórdão nº 1302-002.804, de 17/05/2018 (fl. 4696), sob o seguinte fundamento:

Verificando o inteiro teor da decisão, constata-se a existência de omissão. Vejamos:

A DRJ de Brasília/DF excluiu Carlos Alberto de Oliveira Andrade e Emanuelle Carmesette do O. Andrade da condição de responsáveis solidários.

Segundo o art. 70, §3º do Decreto nº 7.574/11:

Art. 70. O recurso de ofício deve ser interposto, pela autoridade competente de primeira instância, sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda, bem como quando deixar de aplicar a pena de perdimento de mercadoria com base na legislação do IPI (Decreto nº 70.235, de 1972. art. 34, com a redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997, art. 67).

(...)

§ 3º O disposto no caput aplica-se sempre que, na hipótese prevista no § 3º do art. 56, a decisão excluir da lide o sujeito passivo cuja exigência seja em valor superior ao fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

A e. 2ª Turma Ordinária **não se manifestou se acompanha a DRJ na exclusão dos coobrigados** pelo pagamento do crédito tributário que ainda remanesceu nos autos.

Em face do exposto, requer a União (Fazenda Nacional) o conhecimento e o provimento do presente recurso para sanar essa omissão.

Nos termos do despacho de admissibilidade dos embargos de declaração, a decisão embargada assim fundamentou a sua decisão de não conhecer do recurso de ofício (fl. 4704):

Em relação ao recurso de ofício, como visto, sua **abrangência estendia-se unicamente à não tributação de "Bônus de Vendas"**, cujos valores foram incluídos no PERT, mediante expresso e específico pedido de desistência. Assim, cabe não conhecer do recurso de ofício.

Assim, verificou-se que assiste razão ao embargante quando afirma que o recurso de ofício **também tem por objeto a exoneração da responsabilidade tributária** dos

administradores do contribuinte, nos termos da legislação supracitada. Verificou-se que a decisão embargada não se manifestou sobre essa questão, o que caracteriza omissão a dar ensejo aos embargos de declaração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

Conforme despacho de admissibilidade, os embargos de declaração são tempestivos e devem ser conhecidos.

Na forma relatada a embargante opõe-se ao acórdão nº 1302-002.804, de 17/05/2018 desta 2ª Turma, sob o fundamento de que **não teríamos apreciado a exoneração da responsabilidade solidária dos sócios dirigentes** Carlos Alberto de Oliveira Andrade e Emanuelle Carmesette do Ó Andrade, também objeto do Recurso de Ofício interposto pela DRJ.

Verifica-se que o acórdão embargado, registrou o seguinte **trecho do acórdão da DRJ**:

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, (...) (2) por unanimidade de votos, **julgar procedentes as impugnações apresentadas pelos administradores Carlos Alberto de Oliveira Andrade e Emanuelle Carmesette do Ó Andrade**, excluindo-os da condição de responsáveis solidários. (...)

A fiscalização registrou os seguintes fatos praticados pelos referidos administradores que teriam caracterizado infração à lei, cuja responsabilidade foi exonerada pela DRJ:

Da Responsabilização Solidária dos Administradores

Procedeu a autoridade fiscal à responsabilização solidária do Sócio e Diretor-Presidente, Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade, e da Diretora Administrativa/Financeira, Sra. Emanuelle Carmesette do Ó Andrade, com fundamento no artigo 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), por terem esses administradores praticado atos com infração de lei.

Asseverou o agente fiscal que:

- a) ao determinarem o descumprimento da decisão judicial definitiva de uma lide na qual o sujeito passivo era parte, o Diretor-Presidente e a Diretora Administrativa/Financeira cometeram infração de lei e, com isso, deram suporte à omissão de receita;
- b) os citados administradores aprovaram, intencionalmente, a emissão de notas fiscais inexatas, para vender veículos e peças importados destacando o "IPI Complementar" que, por determinação judicial, não poderia estar ali. Como foi o próprio sujeito passivo quem lutou, com esforço exemplar, para conseguir esta

sentença, então os administradores sabiam, mais do que ninguém, que não poderiam destacar IPI nas notas de revenda de importados e se o fizeram, sabiam que esse valor é um sobrepreço, integrando, de fato, o valor dos itens vendidos (receita);

c) os referidos administradores sabiam que, tanto no crédito outorgado de ICMS como no crédito outorgado de IPI, os subvencionadores não haviam determinado que os benefícios eram subvenções para investimento (para implantação/expansão de empreendimento econômico);

f) os mencionados administradores determinaram que os "bônus sobre vendas" fossem deduzidos das bases de cálculo do PIS, da Cofins, do IRPJ, e da CSLL, mesmo sabendo que eram repasses sem contrapartida, contrariando o artigo 304 do Regulamento do Imposto de Renda;

g) e, finalmente, os administradores supracitados são sujeitos passivos nas multas isoladas (por falta de recolhimento das estimativas de IRPJ e CSLL), que são consequências de todas as outras infrações verificadas (destaque indevido do "IPI Complementar", exclusão das subvenções para custeio do lucro real, e dos "bônus sobre vendas" considerados despesas dedutíveis).

No entanto, ao analisar as matérias exoneradas pela DRJ, o acórdão embargado concluiu que o Recurso de Ofício teria abrangido somente a não tributação de "Bônus de Vendas", cujos valores foram incluídos no PERT, mediante expresso e específico pedido de desistência. Daí, concluiu-se por não conhecer do Recurso de Ofício, pois o "Bônus de Venda teria perdido seu objeto de parcelamento.

Assim, cumpre-nos a apreciação, também, das questões que envolveram a responsabilidade dos referidos sócios e a sua exoneração pela DRJ.

Vejamos as razões do **responsável solidário Carlos Alberto de oliveira Andrade** e os fundamentos pelos quais a **DRJ exonerou sua responsabilidade solidária:**

Conforme relatado, procedeu a autoridade fiscal à responsabilização solidária do sócio e Diretor-Presidente, Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade, com fundamento no artigo 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), por ter esse administrador praticado atos com infração de lei.

Vejamos a dicção do referido dispositivo legal, *in verbis*:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

privado.

Examinando o alcance da norma supra, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, ressaltou que, em que pese o

caput desse artigo mencionar "pessoalmente responsáveis", trata este artigo de responsabilidade solidária.

O entendimento manifestado pela douda Procuradoria no citado parecer toma por base a jurisprudência do STJ e externa as seguintes conclusões:

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

d) A responsabilidade dos administradores, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser entendida como exclusiva (responsabilidade substitutiva), porquanto se admite na Corte Superior que a ação de execução fiscal seja ajuizada, ao mesmo tempo, contra a pessoa jurídica e o administrador;

e) A tese da responsabilidade substitutiva também deve ser excluída pela inexistência de norma legal de desoneração da pessoa jurídica em razão da prática de ato ilícito por parte do administrador;

f) A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores é incompatível com a adoção da tese da responsabilidade subjetiva, acolhida pelo STJ, visto que não se pode conceber que o terceiro, sendo sancionado pela prática de ato ilícito, condicione sua responsabilidade à inexistência de bens da pessoa jurídica, suficientes para a satisfação do crédito;

g) A tese da responsabilidade subsidiária, em sentido próprio, dos administradores também deve ser afastada em razão da jurisprudência do STJ que admite que a execução fiscal seja ajuizada, desde logo, contra sociedade e administrador; não se trata de mera questão de legitimidade, como seria no processo de conhecimento, pois que, no processo de execução, não se admite o processamento da ação sem que se tenha presente, desde o início, a exigibilidade da pretensão em face do executado;

h) Os acórdãos do STJ que fazem referência à "responsabilidade subsidiária" somente podem ser entendidos no sentido impróprio da expressão, que exige, além da existência de poderes de gerência e da prática de ilicitude pelo administrador, a ausência de pagamento pontual da obrigação tributária, e não a insolvabilidade da pessoa jurídica, o que se aproxima, na prática, da responsabilidade solidária decorrente de ato ilícito;

(...)"

Já no que diz respeito ao elemento subjetivo, concluiu o item 59 do mencionado parecer que se exige apenas o dolo gênero e não o dolo espécie, com base nos seguintes fundamentos, *litteris*:

" 59. A respeito da necessidade da 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 separam 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."

Pois bem. **É sob esse enfoque que se revela descabida a responsabilização solidária dos administradores promovida pelo agente fiscal.**

No presente caso, **a autoridade fiscal não qualificou a multa *ex officio***, o que, de plano, afasta a acusação de dolo específico nas hipóteses de sonegação, fraude ou conluio, previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Por outro lado, **não logrou a Fiscalização produzir qualquer prova que demonstrasse que o aludido administrador tivesse agido com infração à lei.** Ou seja, não há qualquer elemento probatório que tivesse sido produzido pelo Fisco que indicasse conduta contrária à lei praticada pelo mencionado administrador da pessoa jurídica, ainda que na modalidade culposa.

Para que a fiscalização possa promover a responsabilização solidária dos administradores da pessoa jurídica, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, **necessária se faz a prova cabal** de que os mesmos agiram com **excesso de poderes ou infração de lei**, contrato social ou estatutos, consoante entendimento externado pelo STJ, nos seguintes precedentes:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES, VERIFICAÇÃO DA CONDIÇÃO DO SÓCIO NÃO CONSTANTE DOS AUTOS. SÚMULA Nº 07/STJ.

(...)

6. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade do ex-sócio.

(...)

(STJ, 1ª Turma, REsp 327462/MG, de 04/10/2001, DJ de 18/02/2002, Rel. Min. José Delgado) "

"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE ANÔNIMA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III. CTN. DIRETOR.. AUSÊNCIA DE PROVA DE INFRAÇÃO À LEI OU ESTATUTO.

(...)

2. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há

dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.

(...)

(STJ, 1ª Seção, ERESP 100739/SP, DJ de 28/02/2000, Rel. Min. José Delgado)"

Essa prova é absolutamente indispensável, pois, nas palavras do Min. Ari Pargendler (REsp 100739/SP, de 19/11/1998, DJ de 01/02/1999), "(...) Quem está obrigado a recolher os tributos devidos é a própria pessoa jurídica; e, não obstante ela atue por intermédio de seu órgão, o sócio-gerente (ou diretor), a obrigação tributária é daquela, e não deste. (...)"

Ressalte-se, ainda, que o presente caso trata de exigências tributárias de distintas naturezas.

Examinou-se, por exemplo, os efeitos tributários da legislação do Estado de Goiás que instituiu incentivos fiscais a título de crédito outorgado de ICMS.

Ora, há que se reconhecer que o tema retrata situação típica que comporta debate de teses jurídicas, passível de serem suscitadas divergentes interpretações da lei tributária, o que afasta, per si, a acusação de existência de conduta dolosa, ou mesmo culposa por partes dos administradores da pessoa jurídica.

Idêntico raciocínio vale para a discussão acerca da natureza do crédito presumido de IPI.

Portanto, afigura-se precipitada a seguinte acusação fiscal:

"148. O Diretor-Presidente (sócio) e a Diretora Administrativa-Financeira cometeram infração de lei, novamente, ao determinarem, de forma consciente, a entrega de declaração falsa (artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90) à Receita Federal do Brasil, na DIPJ 2012, dizendo que haviam obtido subvenções para investimento, quando, na verdade, sabiam que eram subvenções para custeio, e que os recursos haviam sido utilizados para dar suporte à operação da fiscalizada, sem vínculo algum com projetos de implantação/expansão do seu empreendimento econômico no Estado de Goiás.

149. Estes administradores sabiam que, tanto no crédito outorgado de ICMS (da Lei nº 13.194/97, do Estado de Goiás) como no crédito outorgado de IPI (da Lei nº 9.826/99), os subvencionadores não haviam determinado que os benefícios eram subvenções para investimento (para implantação/expansão de empreendimento econômico). Sabiam que não poderiam retirar as subvenções para custeio do lucro real, e, mesmo assim, o fizeram. "

(...) *[excluídas as conclusões relativa ao "Bônus Venda", pois houve desistência quanto a este ponto]*

Por fim, mesmo no que se refere à discussão sobre os efeitos da decisão judicial que desobrigou a pessoa jurídica CAO A do recolhimento do IPI no momento da saída dos veículos importados de seu estabelecimento, em que se demonstrou neste voto que a pessoa jurídica CAO A, efetivamente, infringiu a legislação tributária, entendo que a Fiscalização não logrou provar, de forma cabal, que o referido administrador, relativamente ao ano de 2011, teria praticado atos com infração de lei.

Com efeito, conforme relatado, a CAO A, relativamente ao ano de 2011, a despeito de não ser contribuinte do IPI Complementar por força de decisão judicial transitada em julgado, destacou o denominado IPI Complementar nas notas fiscais e promoveu certos recolhimentos a título de IPI, conforme evidenciam as guias de recolhimento (DARF) anexas à sua peça de impugnação.

Esse procedimento da pessoa jurídica, conforme já ressaltado, **não mereceu por parte da fiscalização qualquer acusação de prática de fraude ou simulação**, certamente porque, embora não demonstrada com documentação hábil e idônea, a CAO A alegou que renunciara ao aludido provimento judicial.

(...)

Nessa conformidade, **é de se afastar a responsabilidade solidária do Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade**, sob pena de se admitir que, doravante, todo e qualquer auto de infração lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil em face de contribuinte pessoa jurídica deve contemplar pluralidade de sujeitos passivos, a saber: a pessoa jurídica na condição de contribuinte e os sócios ou administradores na condição de responsáveis solidários.

Da Impugnação da Responsável Solidária

Emanuelle Carmesette do Ó Andrade

Conforme relatado, procedeu também a autoridade fiscal à responsabilização solidária da Diretora Administrativa/Financeira, Sra. Emanuelle Carmesette do Ó Andrade, com fundamento no artigo 135, inciso III, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), por ter essa administradora praticado atos com infração de lei.

Para evitar repetições desnecessárias, reporto-me aos mesmos fundamentos explicitados no item precedente, em que se examinou idêntica responsabilização solidária do Sócio e Diretor-Presidente, Sr. Carlos Alberto de Oliveira Andrade.

Conclusão da DRJ. Exoneração dos Sócios Responsáveis Solidários

Com base em tais conclusões, a DRJ, nos termos do voto vencedor, assim, concluiu:

Voto vencedor

quanto às impugnações apresentadas pelos responsáveis solidários, acompanho o Relator e voto pelo seu provimento integral.

Voto vencido

Relator

Julgar procedentes as impugnações apresentadas pelos administradores Carlos Alberto de Oliveira Andrade e Emanuelle Carmesette do Ó Andrade, excluindo-os da condição de responsáveis solidários.

Conclusão complementar sobre o Recurso de Ofício

Analisando-se os fatos nos autos, entendo que cabe-nos ratificar o entendimento e as conclusões da DRJ. Pois, não há nos autos demonstração de dolo ou culpa

dos sócios dirigentes, Carlos Alberto de oliveira Andrade Emanuelle Carmesette do Ó Andrade. Daí a não qualificação da multa de ofício (artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964). Não há evidências de que tais sócios dirigentes teriam agido com infração à lei. Não há evidência de conduta contrária à lei.

À míngua de demonstração de que tais sócios teriam agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, inciso III, do CTN), cumpre-nos manter a decisão da DRJ, quanto à procedência das respectivas impugnações.

Conclusão quanto aos embargos de declaração

Assim, voto por **acolher os embargos de declaração, com efeitos infringentes**, para suprir a omissão apontada e, assim, conhecer do recurso de ofício quanto à exoneração de responsabilidade solidária dos sócios dirigentes e, no mérito deste, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil