



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13312.000587/2004-17
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-014.224 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de agosto de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CONCÓRDIA DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/1999 a 31/12/1999, 31/03/2001 a 28/02/2002

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 CTN. SÓCIO DE FATO-ADMINISTRADOR. USO DE INTERPOSTA PESSOA NO QUADRO SOCIETÁRIO. ART. 135 CTN.

A utilização de interpostas pessoas no quadro societário pelos sócios de fato consiste em ilícito a atrair a responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Relatora e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Tatiana Josefovicz Belisario (suplente convocada), Denise Madalena Green (suplente convocada, Liziane Angelotti Meira (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão de Recurso Voluntário nº 3403-00.530, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O acórdão recorrido foi parcialmente ementado, conforme abaixo:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 31/01/1999 a 31/12/1999, 31/03/2001 a 28/02/2002

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SÓCIOS E MANDATÁRIOS DA PESSOA JURÍDICA, RESPONSABILIDADE PESSOAL. EXISTÊNCIA DE DOLO. NECESSIDADE.

A responsabilidade pessoal inserta no art. 135, III do Código Tributário Nacional, para sua aplicação, exige a comprovação do caráter doloso da conduta daqueles agentes quando pratiquem atos com excesso de poder ou que infrinjam a lei, contrato social ou estatutos da pessoa jurídica lançada, não se qualificando como doloso o simples inadimplemento de obrigação tributária, como remansoso na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

[...]

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso apenas-para afastar a responsabilidade pessoal dos recorrentes em relação ao crédito tributário lançado no auto de infração. Vencidos os Conselheiros Winderley Moraes Pereira e Antonio Carlos Atulim que negaram provimento.

Em recurso especial, a Fazenda Nacional alegou divergência de interpretação dos artigos 124 e 135, inciso III do CTN, para caracterizar a responsabilidade tributária, nos casos em que há o uso de interpostas pessoas no quadro social da empresa. Para comprovar a divergência, apresentou os paradigmas nº 108-08467 e 108-08038.

O despacho de admissibilidade de e-fls. 376/377 deu seguimento ao recurso especial interposto.

Intimados, os sujeitos passivos não apresentaram contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira – Relatora.

Da admissibilidade recursal

O Recurso Especial versa sobre a aplicação do artigo 135 do CTN, quando há a interposição de pessoas no quadro societário, permanecendo como administradores os sócios de fato. Para comprovar a divergência, apresentou os paradigmas nº 108-08467 e 108-08038, cujas ementas transcrevo abaixo, respectivamente:

Acórdão nº 108-08.467

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – Demonstrado de forma inequívoca que a sociedade é formalmente constituída por interpostas pessoas e identificados os sócios de fato, devem os mesmos ser arrolados como responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído a teor dos artigos 124, I e 135, III, do C.T.N.

Acórdão nº 108-08038:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA — ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI — De acordo com o contido no artigo 135 do Código Tributário Nacional, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Provada nos autos a utilização de interposta pessoa para fraudar o recolhimento de tributos federais, deve a responsabilidade tributária por tal ilícito recair sobre a pessoa física dos sócios de fato da pessoa jurídica.

A recorrente transcreveu, ainda, o seguinte excerto do voto do Acórdão nº 108-08038:

Assim, após a análise de todos os elementos juntados aos autos e do relato do Termo de Verificação Fiscal e de Responsabilidade Tributária, fica claro que a empresa Indusmarques - Indústria de Móveis Ltda operou durante os anos fiscalizados com a utilização de interpostas-pessoas físicas e jurídicas, deixando de recolher os tributos federais, em proveito dos sócios de fato, Claudinei dos Anjos, Andrey dos Anjos e Graciela Danieli dos Anjos, devendo eles, de acordo com os artigos 135 e 137 do Código Tributário Nacional, serem responsabilizados pelos tributos exigidos da autuada.

Destarte, nos dois paradigmas, a utilização de interpostas pessoas no quadro societário levou à aplicação do artigo 135 do CTN, com responsabilização tributária dos sócios de fato.

Por sua vez, no acórdão recorrido, o colegiado entendeu que não havia qualquer circunstância que indicasse o intuito doloso ou fraudulento nas práticas observadas pela pessoa jurídica, por intermédio de seus administradores, embora tenha reconhecido no voto a existência de interposição de pessoas no quadro societário, com transferência de quotas do capital social, apenas documentalmente e que os sócios de fato continuaram a gerir a empresa.

Assim, entendo presente a divergência quanto à situação de interposição de pessoas no quadro societário dar azo à aplicação do artigo 135 do CTN, com responsabilização tributária dos sócios de fato.

Do mérito

No mérito, a consideração do elemento subjetivo na interpretação do artigo 135 do CTN restou apreciada no Acórdão nº 1.371.128/RS, julgado em sede de repetitivos, que embora versando sobre dívida não tributária, considerou que não há exigência de dolo na responsabilidade de dívida tributária, nos termos do artigo 135, III do CTN, conforme ementa e excerto do voto abaixo transcritos:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.371.128 - RS (2013/0049755-8) (

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL DE DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA EM VIRTUDE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 10, DO DECRETO N. 3.078/19 E ART. 158, DA LEI N. 6.404/78 - LSA C/C ART. 4º, V, DA LEI N. 6.830/80 - LEF.

1. A mera afirmação da Defensoria Pública da União - DPU de atuar em vários processos que tratam do mesmo tema versado no recurso representativo da controvérsia a ser julgado não é suficiente para caracterizar-lhe a condição de *amicus curiae*. Precedente: REsp. 1.333.977/MT, Segunda Seção, Rel. Min. Isabel Gallotti, julgado em 26.02.2014.

2. Consoante a Súmula n. 435/STJ: “*Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente*”.

3. É obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os respectivos cadastros, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à dissolução da sociedade. A regularidade desses registros é exigida para que se demonstre que a sociedade dissolveu-se de forma regular, em obediência aos ritos e formalidades previstas nos arts. 1.033 à 1.038 e arts. 1.102 a

1.112, todos do Código Civil de 2002 - onde é prevista a liquidação da sociedade com o pagamento dos credores em sua ordem de preferência - ou na forma da Lei n. 11.101/2005, no caso de falência. A desobediência a tais ritos caracteriza infração à lei.

4. Não há como compreender que o mesmo fato jurídico "dissolução irregular" seja considerado ilícito suficiente ao redirecionamento da execução fiscal de débito tributário e não o seja para a execução fiscal de débito não-tributário. "Ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio". O suporte dado pelo art. 135, III, do CTN, no âmbito tributário é dado pelo art. 10, do Decreto n. 3.078/19 e art. 158, da Lei n. 6.404/78 - LSA no âmbito não-tributário, não havendo, em nenhum dos casos, a exigência de dolo. (grifos não originais)

5. Precedentes: REsp. n. 697108 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 28.04.2009; REsp. n. 657935 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 12.09.2006; AgRg no AREsp 8.509/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 4.10.2011; REsp 1272021 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.02.2012; REsp 1259066/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Nancy Andrighi, DJe 28/06/2012; REsp.n.º 1.348.449 - RS, Quarta Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 11.04.2013; AgRg no AG nº 668.190 - SP, Terceira Turma, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, julgado em 13.09.2011; REsp. n.º 586.222 - SP, Quarta Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 23.11.2010; REsp 140564 / SP, Quarta Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, julgado em 21.10.2004.

6. Caso em que, conforme o certificado pelo oficial de justiça, a pessoa jurídica executada está desativada desde 2004, não restando bens a serem penhorados. Ou seja, além do encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica, não houve a reserva de bens suficientes para o pagamento dos credores.

7. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008."

Excerto:

"Em discussão para ser solucionado à luz do art. 543-C, do CPC, saber se a dissolução irregular de pessoa jurídica é ou não motivo suficiente para o redirecionamento da execução fiscal de dívida-ativa de natureza não tributária contra sócio diretor da empresa executada.

A este respeito, registro que o enfrentamento do tema em relação à execução fiscal da dívida ativa de natureza **tributária** ensejou a publicação da Súmula n. 435/STJ nos seguintes termos:

Súmula n. 435/STJ: "**Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente**".

À toda evidência, o enunciado sumular parte do pressuposto de que a dissolução irregular da empresa é causa suficiente para o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente (no grifo: "**dissolvida irregularmente a empresa [...] legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente**"). A partir daí, conclui que a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, presume-se irregularmente dissolvida.

Vasculhando o histórico da Súmula, encontrei diversos julgados, sendo que todos têm como esteio o art. 135, do CTN, associado ao fato de que **o sócio-gerente tem o dever de manter atualizados os registros empresariais e comerciais, em especial quanto à localização da empresa e a sua dissolução. Ocorre aí uma presunção da ocorrência de ilícito. Este ilícito é justamente a não obediência ao rito próprio para a dissolução empresarial, com o pagamento dos credores na ordem legalmente estabelecida, na medida das possibilidades da empresa.** Seguem precedentes de interesse provenientes desta Primeira Seção:

"3. O sócio-gerente que deixa de manter atualizados os registros empresariais e comerciais, em especial quanto à localização da empresa e à sua dissolução, viola a lei (arts. 1.150 e 1.151, do CC, e arts. 1º, 2º, e 32, da Lei 8.934/1994, entre outros). A não-localização da empresa, em tais hipóteses, gera legítima presunção iuris tantum de dissolução irregular e, portanto, responsabilidade do gestor, nos termos do art. 135, III, do CTN, ressalvado o direito de contradita em Embargos à Execução" (EREsp 716412 / PR, Primeira Seção, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 12.09.2007).

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA NÃO LOCALIZADA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III, DO CTN.

1. A não-localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera presunção iuris tantum de dissolução irregular. Possibilidade de responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. Entendimento sufragado pela Primeira Seção desta Corte nos EREsp 716.412/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 22.09.08.

2. Embargos de divergência conhecidos em parte e providos (EREsp 852437 /RS, Primeira Seção, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 22.10.2008).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA QUE INFORMA NÃO TER ENCONTRADO A EMPRESA NO ENDEREÇO INDICADO PELO FISCO PARA CITAÇÃO. REDIRECIONAMENTO. PRESUNÇÃO "*JURIS TANTUM*" DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. ART. 135, DO CTN. APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 435/STJ.

1. Em execução fiscal, certificada pelo oficial de justiça a não localização da empresa executada no endereço fornecido ao Fisco como domicílio fiscal para a citação, presume-se (*juris tantum*) a ocorrência de dissolução irregular a ensejar o redirecionamento da execução aos sócios, na forma do art. 135, do CTN.

Precedentes: EREsp 852.437 / RS, Primeira Seção. Rel. Min. Castro Meira, julgado em 22.10.2008; REsp 1343058 / BA, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 09.10.2012.

2. É obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os respectivos cadastros junto aos órgãos de registros públicos e ao Fisco, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, os referentes à dissolução da sociedade. Precedente: EREsp 716412 / PR, Primeira Seção. Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 12.9.2007.

3. Aplica-se ao caso a Súmula n. 435/STJ: "*Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente*".

4. Recurso especial provido (REsp 1374744 / BA, Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/acórdão Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 14.08.2013).

Esta jurisprudência a entendo perfeitamente extensível às execuções fiscais de dívida-ativa de natureza não tributária. Principalmente porque não se pode conceber que a dissolução irregular da sociedade seja considerada "infração à lei" para efeito do art. 135, do CTN e assim não seja para efeito do art. 10, do Decreto n. 3.078/19, dispositivos idênticos. Aliás, cabe aqui o registro de que o art. 135, III, do CTN traz igual comando ao do art. 10, do Decreto n. 3.078/19, sendo que a única diferença é que, enquanto o CTN enfatiza a exceção (a responsabilização dos sócios em situações excepcionais), o Decreto n. 3.078/19 enfatiza a regra (a ausência de responsabilização dos sócios em situações regulares). No entanto, ambos trazem a previsão de que os atos praticados (obrigações contraídas em nome da sociedade, inclusive as tributárias) com excesso de poder (mandato), **violação à lei**, contrato ou estatutos sociais ensejam a responsabilização dos sócios para com terceiros (redirecionamento) e para com a própria sociedade da qual fazem parte. Transcrevo:

Decreto n. 3.078/19

Art. 10. Os socios gerentes ou que derem o nome á firma **não respondem pessoalmente** pelas obrigações contrahidas em nome da sociedade, **mas respondem** para com esta e **para com terceiros solidaria e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos actos praticados com violação do contracto ou da lei.**

Lei n. 5.172/66

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.

Sendo assim, "*ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio*". Não há como compreender que o mesmo fato jurídico "dissolução irregular" seja considerado ilícito suficiente ao redirecionamento da execução fiscal de débito tributário e não o seja para a execução fiscal de débito não-tributário. O suporte dado pelo art. 135, III, do CTN, no âmbito tributário é dado pelo art. 10, do Decreto n. 3.078/19 e art. 158, da Lei n. 6.404/78 - LSA no âmbito não-tributário, não havendo em nenhum dos casos a exigência de dolo como feita pela Corte de Origem. Aliás, o registro já é feito pelo art. 1.016, do CC/2002:

Art. 1.016. **Os administradores respondem solidariamente perante** a sociedade e **os terceiros prejudicados, por culpa** no desempenho de suas funções.

Com efeito, os arts. 1.150 e 1.151 do Código Civil em vigor (CC/2002) são taxativos ao afirmarem a obrigatoriedade do registro, fixando que será requerido pela pessoa obrigada em lei ou, no caso de omissão ou demora, pelo sócio ou qualquer interessado:

Art. 1.150. O empresário e a sociedade empresária **vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais**, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária.

Art. 1.151. **O registro dos atos** sujeitos à formalidade exigida no artigo antecedente **será requerido pela pessoa obrigada em lei**, e, no caso de omissão ou demora, **pelo sócio** ou qualquer interessado.

§ 1º Os documentos necessários ao registro deverão ser apresentados no prazo de trinta dias, contado da lavratura dos atos respectivos.

§ 2º Requerido além do prazo previsto neste artigo, o registro somente produzirá efeito a partir da data de sua concessão.

§ 3º As pessoas obrigadas a requerer o registro responderão por perdas e danos, em caso de omissão ou demora. (grifei)

Nessa linha, a Lei dos Registros Mercantis (Lei 8.934/94) exige a manutenção dos dados cadastrais das empresas, incluindo sua localização e sua dissolução:

Art. 1º O Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins, subordinado às normas gerais prescritas nesta lei, será exercido em todo o território nacional, de forma sistêmica, por órgãos federais e estaduais, com as **seguintes finalidades**:

I - dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos **atos jurídicos das empresas mercantis**, submetidos a registro na forma desta lei;

II - **cadastrar as empresas** nacionais e estrangeiras em funcionamento no País e manter atualizadas as informações pertinentes;

III - proceder à matrícula dos agentes auxiliares do comércio, bem como ao seu cancelamento.

Art. 2º **Os atos** das firmas mercantis individuais e das sociedades mercantis **serão arquivados no Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins**, independentemente de seu objeto, salvo as exceções previstas em lei.

(...)

Art. 32. O registro compreende:

(...)

II - O arquivamento:

a) dos **documentos relativos à** constituição, alteração, **dissolução e extinção de firmas** mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas;"

(grifei).

Desse modo, é obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os respectivos cadastros, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à dissolução da sociedade.

A regularidade desses registros é exigida para que se demonstre que a sociedade dissolveu-se de forma regular, ou seja, dissolveu-se em obediência aos ritos e formalidades previstas nos arts. 1.033 à 1.038 e arts. 1.102 a 1.112, todos do Código Civil de 2002 - onde é prevista a liquidação da sociedade com o pagamento dos credores em sua ordem de preferência - ou na forma da Lei n. 11.101/2005, no caso de falência. Evidente está que a desobediência a tais ritos é infração à lei.

Portanto, não restam dúvidas de que a melhor posição a ser firmada por esta Corte é a de que, em execução fiscal de dívida ativa tributária ou não-tributária, dissolvida irregularmente a empresa, está legitimado o redirecionamento ao sócio-gerente. No primeiro caso, por aplicação do art. 135, do CTN.[...]"

Verifica-se no acórdão abaixo, julgado em 06/03/2020, que tal entendimento foi admitido pelo Superior Tribunal:

“AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.838.658 - SP (2019/0278788-0) (06/03/2020)

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTS. 371, 489 E 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS, NO ACÓRDÃO RECORRIDO. INCONFORMISMO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE EXECUTADA. REDIRECIONAMENTO A SÓCIO-GERENTE. POSSIBILIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno aviado contra decisão que julgou Recurso Especial, interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/2015.

[...]

V. A Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob a sistemática dos recursos repetitivos, do REsp 1.371.128/RS (Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 17/09/2014), correspondente ao Tema 630 do STJ, ao estender a aplicabilidade da Súmula 435 desta Corte para o processo de execução fiscal de dívida ativa não-tributária, fixou a tese de que, "em execução fiscal de dívida ativa tributária ou não-tributária, dissolvida irregularmente a empresa, está legitimado o redirecionamento ao sócio-gerente", e proclamou que não há, em qualquer dos casos, a exigência de dolo."

Destaca-se que este é o posicionamento da PGFN esposado no Parecer PGFN/CAT nº 55/2009 e na Nota GT RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA nº 1, de 17/12/2010, cujos excertos transcrevo abaixo:

PARECER PGFN/CRJ/CAT/Nº 55/2009

Responsabilidade tributária. Conceitos e espécies. Administrador. Responsabilidade tributária subjetiva. Ausência de desoneração da pessoa jurídica. Inexistência de insolvabilidade da pessoa jurídica contribuinte. Natureza de responsabilidade solidária decorrente de ato ilícito. Solidariedade do tipo impróprio. Hipótese de declaração da obrigação do responsável e não de constituição. Relação jurídica de garantia. Autonomia da obrigação do administrador-infrator em relação à obrigação (crédito tributário) do contribuinte no que tange à natureza (licitude ou ilicitude do fato jurídico), ao nascimento (momento do surgimento) e à cobrança (exigência simultânea ou não), e subordinação no que tange à existência, validade e eficácia. Não-ocorrência de decadência. Perfazimento da prescrição da obrigação do responsável no mesmo momento da prescrição do crédito tributário do contribuinte. Possibilidade de declaração da responsabilidade do administrador-infrator por autoridade administrativa ou judicial, ou por ato do Procurador da Fazenda. Possibilidade de lavratura de auto de infração para declaração de responsabilidade do administrador. Inexistência de nulidade por ausência de participação do responsável na constituição do crédito tributário da pessoa jurídica contribuinte. Possibilidade de manejo de todos os meios de proteção do crédito tributário em face do administrador-infrator que já teve sua responsabilidade declarada administrativa ou judicialmente.

[...]

IV

A NATUREZA DOS ATOS GERADORES DA RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES

[...]

58. Enfim, restou consolidada a doutrina da responsabilidade tributária subjetiva dos administradores.

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.

60. Podemos enumerar aqui as conclusões gerais decorrentes da doutrina da responsabilidade subjetiva dos administradores, na forma da jurisprudência hoje pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

- a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;
- b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;
- c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não pode ser atribuída ao administrador, não respondendo este em razão desse mero inadimplemento da sociedade;
- d) O administrador só é responsável por atos seus que denotem infração à lei ou excesso de poderes, como, por exemplo, a sonegação fiscal (que é ilícito punível inclusive penalmente) ou a dissolução irregular da sociedade;
- e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso;

f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública (salvo normas especiais probatórias, como a relativa à CDA).

61. De tudo isso, é importante guardar que o “sócio-gerente”, de acordo com a jurisprudência hoje aceita pelo STJ, torna-se responsável não por ser “sócio”, mas por ter cometido ato ilícito enquanto “gerente”. Em verdade, a condição de sócio é irrelevante. Dois são os elementos verdadeiramente relevantes para sua responsabilização: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição. Por ser administrador e ter cometido infração à lei, pode o terceiro ser responsabilizado; não por ser sócio. Dessarte, podemos afirmar com segurança que, segundo o entendimento firmado no STJ, o administrador é chamado a pagar o crédito tributário da pessoa jurídica administrada em forma de responsabilidade por ato ilícito.

62. A constatação acima feita deve, inclusive, influenciar a percepção da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no que tange à natureza propriamente dita da responsabilidade gerada pela incidência do art. 135, III, do CTN, como veremos a seguir.

Nota GT RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA nº 1, de 17/12/2010:

“[...]”

VII - Art. 135 do CTN

51. A Fiscalização deve incluir no lançamento de ofício todos os responsáveis, nos termos do art. 135 do CTN, de que tiver condições de comprovar o vínculo, pois o Parecer **PGFN CRJ/CAT nº 55/2009** não refuta esse entendimento, tendo em vista que corresponde a uma orientação adotada pela PGFN no sentido da tese utilizada nos Tribunais.

52. Quanto à natureza dessa responsabilidade, nos termos do Parecer acima citado e da jurisprudência do STJ, não há dúvida tratar-se de responsabilidade solidária.

53. No que diz respeito ao elemento subjetivo, o item 59 do Parecer afirma que a jurisprudência maciça do STJ caminha no sentido de que é o dolo gênero, e não dolo espécie. Logo, envolve dolo ou culpa. Os precedentes que ensejaram a Súmula 435 do STJ afirmam que compete ao sócio-gerente demonstrar que não agiu com dolo, culpa, fraude ou excesso de poderes. Em razão desses argumentos, a Fiscalização pode enquadrar os sujeitos passivos nas hipóteses tratadas pelo artigo ainda que não consiga demonstrar o dolo.

54. Quanto ao fato gerador, este pode ser anterior à infração à lei. A Súmula 435 corrobora este entendimento.

55. Em relação ao excesso de poder, infração à lei, ao contrato social ou estatuto, é oportuno destacar:

a) Infração ao contrato social ou estatuto – deve ser uma infração a texto expresso do contrato ou estatuto. Ex.: Desenvolver atividade expressamente proibida nos atos constitutivos e alterações.

b) Excesso de poder – não precisa haver vedação. Basta não ter previsão no contrato. Ex. Sócio age como gerente, sem ser (a hipótese do art. 135 abrange inclusive o sócio de fato).

c) Infração à lei – não precisa ser uma lei tributária, porém, deve ter consequências tributárias.

56. Observa-se que, se há multa qualificada, há responsabilidade pelo art. 135 do CTN, trazendo à responsabilidade os sócios do tempo do fato gerador.

57. Se a pessoa jurídica foi constituída por interpostas pessoas, o lançamento das infrações apuradas deve ser com multa qualificada, pois foram alteradas características do fato gerador (sujeito passivo). Nesse caso, os reais administradores também respondem solidariamente com a pessoa jurídica.

58. Também configura hipótese de que trata o art. 135, a dissolução irregular. A Súmula 435 do STJ pacificou o entendimento no tocante à pessoa jurídica não localizada caracterizar dissolução irregular:

"Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente".

Destarte, nos termos do §2º do artigo 62 do Anexo II do RICARF, adoto a tese de o ato infracional não necessita ser doloso, em sentido estrito, admitindo a culpa como elemento subjetivo a caracterizar a responsabilidade tributária.

Todavia, a situação concreta que se apresenta é de conduta nitidamente dolosa praticada pelos sócios de fato da empresa.

É necessário destacar que o acórdão recorrido considerou que os sujeitos passivos aqui responsabilizados eram os verdadeiros sócios da empresa autuada, conforme o excerto abaixo:

Por derradeiro, na questão que envolve a imputação da titularidade da pessoa jurídica aos ex-sócios formais, Sr. José Valderi Angelim Arcanjo e Sra Edite Maria Mont'Alverne Arcanjo, já identificados nos autos, considero procedente a conclusão alcançada pelo lançamento e decisão recorrida, não vislumbrando a necessidade de qualquer reparo.

Ainda que documentalmente tenha havido uma suposta transferência de cotas da sociedade aos Srs. Francisco Sideney Lourenço e Francisco Albuquerque de Souza, no curso de 2001, a documentação acostada aos autos deixa claro que aqueles outros continuaram gerindo os negócios na condição de sócios de fato da pessoa jurídica em tela.

A par de restar demonstrada a falta de capacidade financeira dos "adquirentes" das cotas para realizar o negócio jurídico, revelou-se que o Sr. José Valderi Angelim Arcanjo e Sra Edite Maria Mont'Alverne Arcanjo, continuaram movimentando livremente as contas bancárias da sociedade, sem utilização de procuração para tal desiderato junto à instituição financeira, o fazendo na qualidade de sócios,

Da mesma forma, aquele primeiro após assinatura em livros fiscais da pessoa jurídica na condição de sócio, quando, em tese, já transferira sua parte no capital social.

Outrossim, a alegação que os apontados sócios de fato da pessoa jurídica continuaram "prestando serviço à empresa, sem vínculo empregatício" é, a meu ver, cabalmente infundada, eis que desacompanhada de qualquer prova que pudesse referendar a afirmação, não sendo juntado um único contrato ou comprovante de pagamento por esses "serviços prestados", aplicando-se, aqui, o vetusto brocardo latino segundo o qual *"alegar e não provar é o mesmo que não alegar (allegare sine probare et non allegare paria sunt)"*.

Também não merece amparo a sustentação que a autoridade administrativa autuante tenha se baseado em meras presunções para concluir pela falta de suporte financeiro dos "sócios" de direito para realização da operação, eis que 'astreada nas informações prestadas pelos próprios nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física — DIRPF apresentadas, que, até prova em contrário, são expressão da verdade."

Por outro lado, a análise fática realizada pela DRJ foi detalhada, merecendo sua transcrição a seguir:

[...]

- analisando a DIRPF do Sr. Francisco Sidney Lourenço, referente ao ano calendário de 2001. ou seja. o ano em que ele adquiriu 85% das quotas da distribuidora, conforme consta do Contrato Social, verifica-se que o rendimento declarado pelo contribuinte naquele ano, depois do desconto padrão. bi de R\$ 8.780.00. Também constata-se que o

Sr. Francisco Sidney não declarou referente ao ano-calendário 2001 quaisquer rendimentos isentos e não tributáveis. não declarou que recebeu qualquer valor pela venda de algum bem. Como também não declarou quaisquer rendimentos tributados exclusivamente na fonte:

- constata-se também que, nos Unimos 05 anos, o Sr. Francisco Albuquerque de Sousa, C.PF 379.881.583-68, somente apresentou uma declaração a Receita Federal e mesmo assim, de isento, em 200h declarando não ser titular de conta bancária e de poupança, não ser proprietário de veículo automotor e não ser proprietário de imóvel;

- a empresa Concórdia Distribuidora de Bebidas lida durante o ano de 2002 efetuou movimentações financeiras nas suas contas bancárias, apesar da mesma ter apresentado Declaração de Inativa à Receita Federal. Cabe ressaltar que o ano de 2002 foi o ano seguinte ao da transferência das quotas para os senhores Francisco Sidney Lourenço e Francisco Albuquerque de Sousa:

- da análise das cópias frente e verso, dos cheques emitidos junto ao Bradesco pela empresa Concordia Distribuidora nos meses de abril, maio e junho de 2002, como também dos dados constantes da ficha cadastral, cópia do cartão de anuam-alo, nome das pessoas autorizadas a assinarem cheques pela empresa, a existência de instrumentos de procuração outorgando poderes para terceiros, verificou-se quem estava de fato assinando pela empresa depois da transferência das quotas:

- assim, restou constatado que eram os sócios da empresa antes da transferência das quotas, ou seja, o Sr. José Valderi Angelim Arcanjo e a Sra. Edite Maria Mont'Alverne Arcanjo, quem movimentava a conta corrente na instituição Bradesco;

- através dos documentos encaminhados pelo Bradesco foi possível constatar que no cartão de autógrafo constavam as assinaturas de Edite Maria Mont'Alverne Arcanjo e de José Valderi Angelim Arcanjo, que por sinal correspondem às que estão constando do contrato social;

- também restou constatado que os cheques emitidos pela empresa Concórdia Distribuidora de Bebidas Ltda, CNPJ 73.643.611/0001-21, tinham sido assinados, ou pela sócia Edite Maria Mont'Alverne Arcanjo ou pelo sócio José Valdeni Angelim Arcanjo. Cabe ressaltar que os referidos cheques são todos de 2002 portanto, conforme contrato social, os referidos sócios já tinham transferido as suas quotas;

- restou também comprovado que os termos de abertura e de encerramento dos livros Razão e Diário referentes ao ano de 2002 foram assinados pelo Sr. José Valderi e abaixo de seu nome consta a palavra sócio;

- portanto, o que ficou constatado é que no ano das transferências das quotas, os senhores Francisco Sidney Lourenço e Francisco Albuquerque de Sousa não tinham suporte financeiro e que, os antigos sócios, ou seja, José Valderi Angelim Arcanjo e Edite Maria Mout' Alverne Arcanjo continuavam assinando os cheques emitidos pela empresa e/ou livros contábeis, mesmo depois da transferência das suas quotas, caracterizando, na verdade, que estes seriam os sócios de fato da empresa Concórdia Distribuidora de Bebidas Ltda.

As provas trazidas aos autos, aliadas às evidências que dessas defluiu, confirmam que a transferência de quotas da empresa Concórdia Distribuidora de Bebidas Ltda em 08/10/2001 foi formalizada exclusivamente para ocultar as operações comerciais realizadas pelos Srs. José Valderi Andelim Arcanjo e Edite Maria Monfi Alverne Arcanjo.

Ora, a arguição do contribuinte em sua defesa de que a ex-sócia passou a prestar serviços" ao fiscalizado o que justificaria a assinatura de cheques de emissão daquela em 2002 e a permanência da procuração passada em 1993, não pode ser admitida na forma simplória como deseja se creia o impugnante.

Ora, os fatos constatados acima indicam que os verdadeiros sócios utilizaram de interpostas pessoas no quadro social da empresa, mas continuaram a exercer, de fato, a administração da empresa.

Não se trata de mero inadimplemento de obrigações fiscais, mas de burla ao registro comercial, afastando a finalidade de dar garantia, publicidade, autenticidade, segurança e eficácia aos atos jurídicos das empresas mercantis, com o intuito de excluir a responsabilidade dos verdadeiros sócios da empresa.

Neste sentido, ilícitos desta natureza atraem a aplicação do artigo 135 do CTN. É o que restou consignado no voto proferido no RE 562.276/PR, relatora Min. Ellen Gracie, DJe 10.2.2011 (no qual, em sede de repercussão geral, discutiu-se sobre a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei .8620/93 por ofensa do artigo 146 da CF), cujo excerto reproduzo abaixo:

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN , é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

A *contrario sensu*, extrai-se o dever formal implícito cujo descumprimento implica a responsabilidade, qual seja o dever de, na direção, gerência ou representação das pessoas jurídicas de direito privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolação dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não conhecer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito vem destacando que tais ilícitos, passíveis de serem praticados pelos sócios com poderes de gestão, não se confundem com o simples inadimplemento de tributos por força do risco do negócio, ou seja, com o atraso no pagamento dos tributos, incapaz de fazer com que os diretores, gerentes ou representantes respondam, com seu próprio patrimônio, por dívida da sociedade[...]. Exige, isto sim, um ilícito qualificado, do qual decorra a obrigação ou seu inadimplemento, como no caso da apropriação indébita (RESP 1.010.399 e RESP 989.724) (grifos não originais)

[...]

Marco Aurélio Greco, no artigo *Responsabilidade de terceiros e crédito tributário: três temas atuais*, publicado na *Revista Fórum de Direito Tributário* nº 28/235, aborda o art. 13 da Lei 8.620/93, tendo em consideração justamente a garantia da liberdade de iniciativa:

“[...] Óbvio – não é preciso repetir – que onde houver abuso, fraude de caráter penal, sonegação, uso de testas-de-ferro, condutas dolosas, etc., existe a responsabilidade do sócio da limitada ou do acionista controlador da sociedade anônima, mas isto independe de legislação específica: basta o fisco atender ao respectivo ônus da prova com a amplitude necessária a cada caso concreto..”
(grifos nossos)

Portanto, o uso de interpostas pessoas é conduta dolosa que atrai a aplicação da responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN.

Diante do exposto, voto para dar provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira

Fl. 13 do Acórdão n.º 9303-014.224 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 13312.000587/2004-17