



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13971.720693/2017-71
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.351 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de agosto de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TERMOSUL SISTEMAS TERMICOS LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no caput, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de *diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado*, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

RETORNO AO COLEGIADO DE ORIGEM. LITÍGIO SUBSISTENTE ACERCA DE MULTA QUALIFICADA. POSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO DE OUTROS ASPECTOS DA IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Se a responsabilidade tributária está motivada por infração à lei em razão do uso de notas fiscais inidôneas, mesmo motivo adotado para qualificação da penalidade questionada em recurso voluntário e não apreciada pelo Colegiado

a quo, a reforma do fundamento adotado no acórdão recorrido para exclusão da responsável não é suficiente para restabelecer definitivamente a imputação fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial para afastar o fundamento do acórdão recorrido utilizado para excluir a responsabilização tributária da sócia Vanessa Rodrigues dos Santos Aguiar, com retorno dos autos ao colegiado de origem, vencido o conselheiro André Mendes de Moura (relator), que deu provimento parcial em maior extensão, e vencidas as conselheiras Cristiane Silva Costa e Livia De Carli Germano, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 962/971) interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-001.751 (e-fls. 929/943), pela 1ª Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, na sessão de 03/02/2015, no qual foi dado provimento parcial aos recursos voluntários interpostos pelos responsáveis tributários LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS, VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS.

O acórdão recorrido apresentou a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

SOLIDARIEDADE. AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE

A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. INVALIDADE. SÚMULA CARF N. 105

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

A autuação fiscal (e-fls. 245/317), de IRPJ, CSLL, PIS, Cofins e IRRF, relativa aos anos-calendário de 2006 (lucro real), 2007 (lucro arbitrado) e 2008 (lucro arbitrado), constatou que a pessoa jurídica TERMOSUL SISTEMAS TÉRMICOS LTDA utilizou, para comprovar despesas, notas fiscais inidôneas de empresa inapta (LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA) desde o ano de 2004. Tendo em vista que a fiscalizada não apresentou livros contábeis e fiscais para os anos-calendário de 2007 e 2008, o lucro foi arbitrado para o período, tendo a receita sido apurada com base nas DACON, ICMS e ISSQN. A multa foi agravada, pela não apresentação dos arquivos magnéticos de notas fiscais, e qualificada, pela utilização de notas fiscais inidôneas. Foram lavrados Termos de Sujeição Passiva Solidária (238/243) para os sócios da pessoa jurídica (LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS, VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS), por entender a Fiscalização que os sócios teriam, em tese, agido em infração à lei ao utilizar as notas fiscais inidôneas da LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA, além de ter apresentado DIPJ com receitas, despesas e custos zerados apesar de ter apurado receitas e incorridos em dispêndios, com evidente intuito de fraude ao Fisco, e não ter apresentado documentos contábeis e tampouco arquivos magnéticos obrigatórios, tendo sido caracterizada a sujeição passiva indireta prevista no art. 135 do CTN.

A pessoa jurídica apresentou petição informando adesão a parcelamento e renúncia ao litígio (e-fls. 371/373). Foram apresentadas impugnações pelos sujeitos passivos indiretos (e-fls. 386/400, 481/495 e 572/586).

Despacho da unidade preparadora (e-fls. 726/729) informa que o parcelamento foi rescindido por falta de recolhimento de parcelas, razão pela qual remeteu as impugnações para julgamento.

A 3ª Turma da DRJ/Belém julgou as impugnações improcedentes, no Acórdão nº 01-27.092, nos termos da ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

Ementa: SUJEIÇÃO PASSIVA

Comprovado que o sócio praticou atos em nome da sociedade com infração de lei, torna-se responsável pelos créditos tributários decorrentes.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

A multa isolada, devida pela insuficiência de recolhimento da estimativa mensal da contribuição, e a multa de ofício regulamentar, devida pela insuficiência de recolhimento da contribuição apurada na data do fato gerador, têm hipóteses de incidência distintas. Portanto, cabível o lançamento concomitante destas penalidades, mormente quando ato normativo expedido pela administração tributária autoriza o procedimento.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO DE CONFISCO.

Incabível ao órgão administrativo apreciar arguição de legalidade ou constitucionalidade de leis ou mesmo de violação a qualquer princípio constitucional de natureza tributária.

Foram interpostos recursos voluntários pelos sujeitos passivos indiretos (e-fls. 873/885, 888/900 e 903/915). A 1ª Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção de Julgamento decidiu dar provimento parcial aos recursos voluntários, no Acórdão nº 1301-001.751, para afastar LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS, VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS do polo passivo da autuação e afastar a multa isolada por insuficiência/falta de recolhimento de estimativa mensal (ano-calendário de 2006) mediante aplicação da Súmula CARF nº 105.

A PGFN opôs embargos de declaração (e-fls. 946/948). Acórdão de Embargos nº 1301-002.092 (e-fls. 955/960) negou provimento ao recurso, nos termos da ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

Ementa

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 135, III, CTN. A responsabilização tributária preceituada pelo artigo 135, inciso III, do CTN pressupõe que a pessoa indicada tenha tolerado a prática de ato abusivo ou ilegal ou praticado diretamente esta conduta. O sócio-gerente ou diretor deve ter praticado verdadeira atuação dolosa contrária à legislação tributária.

A PGFN interpôs recurso especial, apresentando o paradigma nº 1302-001.705. No mérito, aduz que a pessoa jurídica teria se valido de meios fraudulentos para a redução de tributos, como a utilização de notas fiscais inidôneas, tendo gerado vantagens ilícitas. Aduz que os sócios administradores, face sua obrigação contratual pela gerência da empresa, teriam concorrido diretamente para a prática de infrações à legislação tributária, razão pela qual não seria possível deixar de lhes imputar a responsabilidade tributária. Ademais, para os anos calendário 2006 a 2008, a pessoa jurídica apresentou DIPJ, com receitas, despesas e custos zerados apesar das receitas auferidas, custos e despesas incorridas, com evidente intuito de fraude à fiscalização, o que mais uma vez demonstra que os seus sócios agiram com excesso de poder e em afronta à legislação, devendo ser responsabilizados, com base no art. 135, III e jurisprudência do CARF. Requer pelo conhecimento e provimento do recurso.

Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 1001/1004) negou seguimento ao recurso especial.

Foi apresentado Agravo pela PGFN (e-fls. 1012), repisando os argumentos do recurso especial.

Despacho de agravo (e-fls. 1012/1019) acolheu o agravo e deu seguimento ao recurso especial.

Os sujeitos passivos indiretos apresentaram contrarrazões (e-fls. 1170/1177, 1182/1189 e 1194/1201). Aduzem que o recurso especial não poderia ser conhecido, porque as decisões recorrida e paradigma convergem na aplicação do art. 135 do CTN, e que nos autos não teria restado demonstrada a conduta dolosa. No mérito, discorrem que não foi carreado aos autos qualquer prova de infração à lei ou excesso de poderes. RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS discorre que não tinha poderes de gerência para todo o período fiscalizado (2006 a 2008), e sequer fazia parte do quadro societário antes de junho de 2008. LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS afirma que não tinha poderes de gerência para todo o período fiscalizado, e que sequer fazia parte do quadro societário antes de novembro de 2008. VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR afirma que não tinha poderes de gerência para todo o período fiscalizado. Requer seja julgado totalmente improcedente o recurso especial da PGFN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Trata-se de recurso especial da PGFN, pugnando-se pelo restabelecimento da responsabilidade tributária dos sócios (pessoas físicas) LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS, VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS, imputada com fulcro no art. 135 do CTN.

Cada um dos sócios apresentou contrarrazões, no sentido de que não caberia ser conhecido o recurso especial, porque tanto o recorrido quanto o paradigma (Acórdão nº 1302-001.705) seriam convergentes, no sentido de que deveria restar demonstrada a conduta dolosa para justificar o enquadramento no polo passivo da relação jurídico-tributária, o que não teria ocorrido nos presentes autos.

Passo ao exame.

Transcrevo excerto dos Termos de Sujeição Passiva, no qual consta motivação para a aplicação do art. 135 do CTN:

No curso da fiscalização, efetuamos a glosa de despesas em 2006 de serviços prestados por LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA., CNPJ 84.796.127/0001-59, pessoa jurídica inapta desde 2004 e baixada em 2008.

O sujeito passivo solidário agiu, em tese, em infração à lei ao utilizar as notas fiscais inidôneas da LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA. para reduzir tributos, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante dos Autos de Infração.

Para os anos calendário 2006 a 2008, a empresa apresentou DIPJ com receitas, despesas e custos zerados apesar das receitas auferidas, custos e despesas incorridas, com evidente intuito de fraude à fiscalização.

Durante a fiscalização, não foram apresentados documentos contábeis para os anos de 2007 e 2008, nem os arquivos magnéticos obrigatórios.

Sobre a utilização das notas fiscais de empresa inidônea para lastrear as despesas, transcrevo excertos do Termo de Verificação Fiscal:

Paralelamente à análise dos documentos da TERMOSUL, foi aberta diligência para circularização em Leo César Schramm, CPF 355.049.789-04, responsável pela LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS/LTDA., CNPJ 84.796.127/0001-59, empresa individual cujas notas fiscais foram escrituradas pela TERMOSUL como serviços tomados, mas inapta desde 17/07/2004 (DOCUMENTO 09). O representante da LCS foi intimado via postal, com ciência do AR em 04/02/2011 (DOCUMENTO 10).

(...)

Conforme os registros constantes do sistema CNPJ, DOCUMENTO 09, a empresa LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA., CNPJ 84.796.127/0001-59, foi declarada inapta em 17/07/2004 por ser omissa e não localizada, sendo baixada em 31/12/2008.

Intimado seu representante para esclarecer sobre o destino dos documentos fiscais, DOCUMENTO 10, este compareceu na sede da DRF Blumenau, declarando que (DOCUMENTO 13):

- 1. desde 2006 trabalha como empregado na PROTERMICA, em Florianópolis/SC (cópia da Carteira de Trabalho anexa)*
- 2. trabalhou por aproximadamente três anos, de 2002 a 2005, como empregado da TERMOSUL CLIMATIZAÇÃO E SERVIÇOS LTDA. (cópia anexa da Carteira de Trabalho);*
- 3. ainda não recebeu o FGTS correspondente ao período trabalhado;*
- 4. sua empresa encontra-se desativada desde 2000;*
- 5. os documentos contábeis e fiscais de sua empresa foram extraviados por ocasião de uma enchente acontecida em Pinhais/PR em 2005;*
- 6. não prestou qualquer serviço, por si ou através de sua empresa, às empresas TERMOSUL CLIMATIZAÇÃO E SERVIÇOS LTDA e TERMOSUL SISTEMAS TÉRMICOS LTDA após 2005.*

(...)

Com base nos fatos relatados, as notas fiscais de prestação de serviços da LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA foram declaradas inidôneas e sem efeitos tributários em favor da TERMOSUL.

A motivação para a imputação da sujeição passiva indireta, como se pode observar, reúne uma série de atos ordenados e concatenados, como a utilização de notas fiscais de empresa inidônea para lastrear despesas, a apresentação sistemáticas de declarações com receitas zeradas e o não atendimento às intimações para apresentação da escrituração em meio digital.

Apreciando os fatos, entendeu a decisão recorrida que não teria sido demonstrada conduta dolosa, vez que não constou nos autos *a específica individualização das condutas de cada um dos sócios apontados*:

No presente caso, entretanto, em que pese a indicação efetiva da existência de relevantes indícios a fundamentar a prática (pelos agentes da empresa) de condutas ilícitas claras, relevante destacar que nem no Termo de Verificação Fiscal, nem mesmo nos específicos Termos de Responsabilidade Solidária lavrado para cada um dos recorrentes, verifica-se, especificamente, qual seria o ato por ele pessoal e especificamente praticado, capaz de permitir, então, a aplicação do referido dispositivo.

A situação é séria, sobretudo porque, conforme se verifica, de todos os responsabilizados, nenhum deles teria agido, ao tempo da fiscalização (2006 a 2008) como efetivos "gestores" da empresa, sendo ainda de relevante destaque a verificação de que dois deles, os Srs. Luiz Rodrigues dos Santos e Rodolfo Rodrigues dos Santos, somente constam dos respectivos Contratos Sociais a partir dos dias 12/11/2008 e 27/06/2008, respectivamente.

Ora, não se verificando, nos presentes autos, a específica individualização das condutas de cada um dos sócios apontados, entendo como impossível a admissão da Responsabilidade Solidária apontada, não vislumbrando, no presente feito, os elementos básicos necessários e fundamentais para a aplicação das disposições do Art. 135, inciso III do CTN, razão porque não vejo outra alternativa, senão, a de efetivamente considerar como inviável a imposição da pretendida solidariedade dos responsáveis.

Por outro lado, na situação tratada pelo paradigma (Acórdão nº 1302-001.705), constata-se a ocorrência dos seguintes fatos, descritas no voto (que foi vencido apenas quando afastou a responsabilidade tributária do contador, RAIMUNDO LEMOS SÁ, mas que foi vencedor ao manter a responsabilidade tributária do sócio PAULO CÉSAR RACHID CURY e SHAADY CURY JÚNIOR):

Ademais, frise-se que as notas fiscais apresentadas pela Recorrente correspondem apenas às empresas JOSÉ ROBERTO DUARTE FERROSO e EDSON LUIZ GIOLLO METASUL, nada se referindo à empresa EDSON RIVALDO DE LIMA FERROSO – ME, cujas operações também foram referidas como fraudulentas pela autoridade fiscalizadora.

Não bastasse isso, conforme também ficou asseverado pelo AFRFB, diversos indícios apontam no sentido de que as três empresas fornecedoras acima citadas se tratariam, na realidade, de pessoas jurídicas criadas com a finalidade específica de praticar conduta fraudulenta, possibilitando à empresa Recorrente computar despesas que nunca teriam existido para, assim, reduzir o montante de receitas tributáveis pela sistemática do lucro real.

A reforçar essa percepção dos fatos, destaque-se que, no caso das pessoas jurídicas JOSÉ ROBERTO DUARTE FERROSO e EDSON LUIZ GIOLLO METASUL, tem-se que essas se tratam de empresas individuais fundadas e geridas em nome dos senhores Edson Rivaldo de Lima e José Roberto Duarte, os quais, conforme restou constatado, faziam parte do quadro de funcionários da empresa Recorrente durante todo o período fiscalizado (vide documentos carreados às fls. 367/368 e 345/346).

Somado a isso, note-se que, no transcorrer da fiscalização, ainda restou constatado que a empresa JOSÉ ROBERTO DUARTE FERROSO – ME desenvolve suas atividades no mesmo endereço da empresa Recorrente, valendo-se, inclusive, do mesmo

endereço eletrônico e possuindo nome fantasia que remete ao da Contribuinte fiscalizada, qual seja “Metacury Service” (vide documentos de fls. 330/334).

Ou seja, a meu ver restou evidente a constatação de **utilização fraudulenta de interpostas pessoas**, criadas tão-somente para gerar despesas inexistentes a fim de que a recorrente pudesse pagar menos imposto, uma vez que seu registro na contabilidade influenciou negativamente no resultado da recorrente.

(...)

Quando aos sócios da empresa recorrente, em que pesem suas alegações, entendo que estas não merecem prosperar, posto que, conforme já exposto em item precedente, os elementos de prova angariados pelo AFRFB durante o procedimento inquisitório deixam claro que as práticas omissivas da empresa fiscalizada ocorria de maneira reiterada, sendo operada de maneira consciente quanto à irregularidade que lhe era inerente.

Nesse rumo, repisa-se que, conforme ficou exaustivamente apresentado pelo AFRFB, tanto a conduta omissiva, ilustrada na relevante discrepância entre os valores movimentados e os efetivamente declarados, quanto a computação de despesas inexistentes para fins de redução de base tributável do IRPJ, deram-se reiteradamente durante todo o período compreendido pela fiscalização.

Ademais, como também ficou descrito, a empresa fiscalizada tanto tinha ciência da discrepância narrada que não deixou de declarar os valores reais de suas vendas ao erário estadual de São Paulo, cujas declarações se encontram em harmonia com os valores apurados pela fiscalização em movimentações financeiras.

(...)

Não bastasse isso, importa destacar que os atos omissivos constatados ao término do procedimento de fiscalização se tratam de **condutas deveras complexas, com a utilização de terceiras pessoas jurídicas para a computação de despesas não comprovadas** e a consequente redução de vultosas quantias da base de receitas tributáveis pelo lucro real. (*Grifei*)

Evidencia-se que contexto em que se deu a imputação da sujeição passiva indireta envolveu a utilização de empresas irregulares (inclusive administrada por funcionários da própria fiscalizada ou no mesmo endereço de operação), restando demonstrada a *utilização fraudulenta de interpostas pessoas*, além de conduta omissiva e reiterada na declaração de receitas substancialmente inferiores à auferidas.

Entendo que o suporte fático dos presentes autos e do paradigma apresentam semelhanças suficientes para demonstrar a divergência na interpretação em relação à sujeição passiva indireta dos sócios: utilização de empresas fictícias (inidôneas ou com interposição fraudulenta de pessoas) para fabricar despesas e conduta reiterada na apresentação de declarações com valores substancialmente inferiores aos auferidos.

Há uma identidade entre os fatos.

Por sua vez, passo seguinte é a qualificação do fato.

A qualificação dos fatos é elemento essencial na construção da decisão. A leitura dos eventos postos pode receber diferentes conotações, e, por consequência, desencadear operações de silogismo divergentes. **A operação de interpretação passa tanto pela "qualificação" do fato**, operação concretizada na premissa menor, quanto pela consequente

identificação da norma jurídica decorrente do fato interpretado, procedimento no escopo da premissa maior, nos termos da construção proposta por KARL ENGISCH¹.

A tarefa de qualificar um fato não é um reexame de fatos e provas. Os fatos não mudam, o que se mostra passível de alteração é a qualificação jurídica dos fatos, que tem como desdobramento a aplicação da norma "A" ou "B", a depender do intérprete.

A operação de interpretação envolve tanto a qualificação jurídica do fato, quanto a subsunção à norma. O que se verifica é se o fato juridicamente qualificado poderá se enquadrar na moldura colocada pela legislação.

As decisões recorrida e paradigma partiram de fatos similares, fato "A".

Nos presentes autos, ao qualificar o fato "A", entendeu que seria um fato sem conduta dolosa, fato qualificado "A1". E, ao operar a subsunção do fato qualificado "A1" à norma (art. 135 do CTN), afastou a responsabilidade tributária.

No paradigma, ao qualificar o fato "A", entendeu que estariam presentes elementos necessários para demonstrar a participação dos sócios nas infrações tributárias, mediante *condutas deveras complexas, com a utilização de terceiras pessoas jurídicas para a computação de despesas não comprovadas*, resultando no fato qualificado "A2". E, ao operar a subsunção do fato qualificado "A2" à norma (art. 135 do CTN), manteve a responsabilidade tributária.

Ainda foram aduzidas em contrarrazões que os sócios dos presentes autos não teriam participação no quadro societário e tampouco na administração na sociedade no período fiscalizado. Transcrevo constatações do Despacho de Agravo sobre o assunto:

No paradigma, portanto, firmou-se o entendimento de que bastava para a responsabilização o fato de os autos evidenciarem, para os acusados, a condição de sócio administrador da sociedade. Por sua vez, às e-fls. 12/22 consta que em 03/10/2008 a sócia **Vanessa Rodrigues dos Santos de Aguiar** foi substituída por **Luiz Rodrigues dos Santos**, o qual, juntamente com Rodolfo Rodrigues dos Santos, passaram a administrar a sociedade em conjunto ou individualmente. Já na alteração contratual anterior, às e-fls. 87/96, consta que apenas Rodolfo Rodrigues dos Santos era

¹ No modelo previsto por KARL ENGISCH (Introdução ao Pensamento Jurídico. Calouste Gulbenkian: Lisboa, 2001), a operação de subsunção compreende a apreciação da premissa menor, que consiste no fato a ser qualificado, e da premissa maior, que é a norma jurídica, sobre as quais se aplica o direito e concretiza-se a decisão, para discorrer sobre o processo de fundamentação.

E, em se tratando da premissa menor, aponta KARL LARENZ (Metodologia da Ciência do Direito. Calouste Gulbenkian: Lisboa, 1997) que a situação ocorrida no mundo dos fatos e objeto do litígio não é acessível diretamente ao julgador, razão pela qual tem que ser conformada. Parte-se de uma *"situação de fato em bruto"*, apresentada em forma de relatos informados pelas partes, que podem estar carregados de parcialidade no sentido de justificar a pretensão requerida.

E, ainda que o fato possa ser imparcial, pode carregar um componente de incerteza, quando se busca a adequação a um fato jurídico predicado pela lei. LARENZ cita um exemplo, a partir de dispositivo no BGB, que dispõe que, *quem por meio de elaboração ou transformação de um ou vários materiais, fabrica uma coisa móvel nova*, adquire a propriedade de uma coisa nova *sempre que o valor da elaboração ou transformação não seja manifestamente inferior ao valor dos materiais*. A discussão reside no que se entende por coisa nova, e o autor dá dois exemplos. No primeiro, a pessoa constrói, em processo de carpintaria, uma caixa a partir de um insumo (tábua de madeira). No segundo, a pessoa parte de uma caixa construída de maneira precária, refaz o trabalho utilizando-se dos mesmos insumos, e confere à caixa uma aparência e qualidade completamente diferentes da versão original. No segundo caso, poder-se-ia qualificar a caixa como uma coisa nova, na mesma medida que no primeiro?

administrador da sociedade. Por sua vez, no alteração contratual às e-fls. 97/108 consta que **Rodolfo Rodrigues dos Santos** ingressou na sociedade em 25/05/2008, figurando desde ali como **único administrador da sociedade**. Mas da alteração contratual às e-fls. 128/137 consta que Vanessa Rodrigues dos Santos de Aguiar figurou como única administradora da sociedade a partir de 02/05/2006, até a alteração subsequente em 27/02/2008 (e-fls. 118/127). Considerando que o lançamento teve em conta infrações constatadas de janeiro/2006 a dezembro/2008, confirma-se que há, nos autos, prova de que, ao menos em parte dos períodos autuados, **os responsáveis indicados pela Fiscalização figuraram como administradores da sociedade.** (Grifei)

Apresento também quadro elaborado com base nos documentos dos autos:

QUADRO - Contratos Sociais - Alterações				
Contratos Sociais	Sócios <u>objetos da</u> <u>autuação</u>	Poderes de Administração/Gestão	Data	e-fls.
4ª Alteração	Mantida Vanessa Rodrigues dos Santos de Aguiar.	A sociedade será administrada por tempo indeterminado pela sócia Vanessa Rodrigues dos Santos de Aguiar no cargo de administradora, com os poderes e atribuições de representar a sociedade ativa e passivamente, estando autorizado a fazer uso do nome empresarial	18/03/2005	141/144
5ª Alteração	Mantida Vanessa Rodrigues dos Santos de Aguiar.	A sociedade será administrada por tempo indeterminado pela sócia Vanessa Rodrigues dos Santos de Aguiar no cargo de administradora, com os poderes e atribuições de representar a sociedade ativa e passivamente, estando autorizado a fazer uso do nome empresarial	02/05/2006	129/133
6ª Alteração	Mantida Vanessa Rodrigues dos Santos de Aguiar.	A sociedade será administrada por tempo indeterminado pela sócia Maria Helena Rodrigues dos Santos no cargo de administradora, com os poderes e atribuições de representar a sociedade ativa e passivamente, estando autorizado a fazer uso do nome empresarial	27/02/2008	119/120

QUADRO - Contratos Sociais - Alterações				
Contratos Sociais	Sócios <u>objetos da</u> <u>autuação</u>	Poderes de Administração/Gestão	Data	e-fls.
7ª Alteração	Mantida Vanessa Rodrigues dos Santos de Aguiar.	A sociedade será administrada por tempo indeterminado pela sócia Maria Helena Rodrigues dos Santos no cargo de administradora, com os poderes e atribuições de representar a sociedade ativa e passivamente, estando autorizado a fazer uso do nome empresarial	13/03/2008	109/113
8ª Alteração	Admitido Rodolfo Rodrigues dos Santos. Mantida Vanessa Rodrigues dos Santos de Aguiar.	A sociedade será administrada por tempo indeterminado pelo sócio Rodolfo Rodrigues dos Santos no cargo de administrador, com os poderes e atribuições de representar a sociedade ativa e passivamente, estando autorizado a fazer uso do nome empresarial	25/05/2008	98/103
9ª Alteração	Mantidos Vanessa Rodrigues dos Santos de Aguiar e Rodolfo Rodrigues dos Santos	A sociedade será administrada por tempo indeterminado pelo sócio Rodolfo Rodrigues dos Santos no cargo de administrador, com os poderes e atribuições de representar a sociedade ativa e passivamente, estando autorizado a fazer uso do nome empresarial	14/06/2008	89/92
10ª Alteração	Admitido Luiz Rodrigues dos Santos e desligada Vanessa Rodrigues dos Santos de Aguiar. Mantido Rodolfo Rodrigues dos Santos.	A sociedade será administrada por tempo indeterminado pelos sócios Luiz Rodrigues dos Santos e Rodolfo Rodrigues dos Santos no cargo de administrador, com os poderes e atribuições de representarem a sociedade ativa e passivamente, estando autorizados a fazerem uso do nome empresarial	03/10/2008	13/14

Como se pode observar, são precisas as constatações do Despacho de Agravo, e completamente insubsistentes as alegações em contrarrazões de que os sócios não teriam participado da administração da empresa.

Portanto, diante de suportes fáticos semelhantes, restou demonstrada a divergência entre o recorrido e o paradigma em relação à aplicação do art. 135 do CTN para fins de imputação de responsabilização tributária.

Assim sendo, voto no sentido de **conhecer** do recurso especial da PGFN.

Passo ao exame do mérito.

A sujeição passiva indireta foi imposta com base no artigo 135 do CTN

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 o caso em tela sobre a responsabilização tributária dos sócios LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS, VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS, a apreciação recai sobre o inciso III do artigo, *os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*.

Vale dizer que cabe aos sócios e dirigentes zelar pelo adequado funcionamento das sociedades empresárias, devendo cumprir uma série de obrigações gerais, previstas no ordenamento jurídico, de natureza formal. Fábio Ulhoa Coelho² discorre:

“A razão de ser dessas formalidades, que o direito exige dos exercentes de atividade empresarial, diz respeito ao controle da própria atividade, que interessa não apenas aos sócios do empreendimento econômico, mas também aos seus credores e parceiros, ao fisco e, em certa medida, à própria comunidade. O empresário que não cumpre suas obrigações gerais – o empresário irregular – simplesmente não consegue entabular e desenvolver negócios com empresários regulares, vender para a Administração Pública, contrair empréstimos bancários, requerer a recuperação judicial etc. Sua empresa será informal, clandestina e sonegadora de tributos.”

Quando o art. 135 do CTN dispõe, *no caput*, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade. E tais atos são praticados por aquele que tem **poderes de administração** sobre a pessoa jurídica. A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de **atos praticados** com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Aqui se fala em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre **todos** aqueles que ocupam o quadro societário, mas **apenas** sobre aqueles que incorreram *em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*.

O inciso III do art. 135 do CTN trata da responsabilidade dos administradores das pessoas jurídicas, ou seja, o fundamento da responsabilização repousa sobre quem pratica atos de gerência. Assim, o responsável pode ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado. Também pode ser uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de *diretores*,

² COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial, volume 1 : direito de empresa. 12. ed. rev. e atual. São Paulo : Saraiva, 2008.

gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa (tal situação deve estar devidamente demonstrada na acusação fiscal). Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes para praticar atos de gestão, seja mediante documentos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa, vez que, nesse caso, os documentos constitutivos da sociedade não trazem o seu nome.

Estabelecidas as premissas, passo ao exame do caso concreto.

Transcrevo excerto dos Termos de Sujeição Passiva:

No curso da fiscalização, efetuamos a glosa de despesas em 2006 de serviços prestados por LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA., CNPJ 84.796.127/0001-59, pessoa jurídica inapta desde 2004 e baixada em 2008.

O sujeito passivo solidário agiu, em tese, em infração à lei ao utilizar as notas fiscais inidôneas da LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA. para reduzir tributos, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante dos Autos de Infração.

Para os anos calendário 2006 a 2008, a empresa apresentou DIPJ com receitas, despesas e custos zerados apesar das receitas auferidas, custos e despesas incorridas, com evidente intuito de fraude à fiscalização.

Durante a fiscalização, não foram apresentados documentos contábeis para os anos de 2007 e 2008, nem os arquivos magnéticos obrigatórios.

Percebe-se que a acusação recai sobre (1) a utilização de notas fiscais inidôneas, de empresa com atividade operacional inexistente, para fabricar despesas fictícias; (2) apresentação de declarações DIPJ com receitas zeradas, e (3) não apresentação de arquivos magnéticos obrigatórios.

Afasto as ocorrências (2) e (3) para fins de imputação de responsabilidade tributária com base no art. 135 do CTN, **para o caso concreto**. De fato, são infrações tributárias, que inclusive justificaram a qualificação, o agravamento da multa de ofício e arbitramento do lucro para os lançamentos de ofício dos anos de 2007 e 2008. Contudo, quando se fala em *atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*, como fundamento para trazer ao polo passivo da relação jurídica-tributária os sócios, administradores e representantes da pessoa jurídica, há que se verificar a ocorrência de um ilícito específico, que evidencie o ocorrência de uma **construção artificial** para se amoldar a uma hipótese de incidência tributária (por exemplo, criação de despesas fictícias mediante utilização de documentos falsos e inidôneos, utilização de empresas fictícias sem substância e/ou com objetivo de transferência de ativos/passivos para criar despesas ou se esquivar de incidências tributárias), que é retratado com clareza nos presentes autos em relação à **fabricação de despesas fictícias mediante utilização de notas fiscais de empresa inidônea** (LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA). Transcrevo as constatações da autoridade fiscal:

PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS/LTDA., CNPJ 84.796.127/0001-59, empresa individual cujas notas fiscais foram escrituradas pela TERMOSUL como serviços tomados, mas inapta desde 17/07/2004 (DOCUMENTO 09). O representante da LCS foi intimado via postal, com ciência do AR em 04/02/2011 (DOCUMENTO 10).

(...)

Conforme os registros constantes do sistema CNPJ, DOCUMENTO 09, a empresa LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA., CNPJ 84.796.127/0001-59, foi declarada inapta em 17/07/2004 por ser omissa e não localizada, sendo baixada em 31/12/2008.

Intimado seu representante para esclarecer sobre o destino dos documentos fiscais, DOCUMENTO 10, este compareceu na sede da DRF Blumenau, declarando que (DOCUMENTO 13):

- 1. desde 2006 trabalha como empregado na PROTERMICA, em Florianópolis/SC (cópia da Carteira de Trabalho anexa)*
- 2. trabalhou por aproximadamente três anos, de 2002 a 2005, como empregado da TERMOSUL CLIMATIZAÇÃO E SERVIÇOS LTDA. (cópia anexa da Carteira de Trabalho);*
- 3. ainda não recebeu o FGTS correspondente ao período trabalhado;*
- 4. sua empresa encontra-se desativada desde 2000;*
- 5. os documentos contábeis e fiscais de sua empresa foram extraviados por ocasião de uma enchente acontecida em Pinhais/PR em 2005;*
- 6. não prestou qualquer serviço, por si ou através de sua empresa, às empresas TERMOSUL CLIMATIZAÇÃO E SERVIÇOS LTDA e TERMOSUL SISTEMAS TÉRMICOS LTDA após 2005.*

(...)

Com base nos fatos relatados, as notas fiscais de prestação de serviços da LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA foram declaradas inidôneas e sem efeitos tributários em favor da TERMOSUL.

Em relação à utilização de notas fiscais inidôneas, de empresa com atividade operacional inexistente, para fabricar despesas fictícias, resta caracterizada a fratura exposta na atuação daqueles que possuem poder de gerência/administração da pessoa jurídica.

A utilização das notas fiscais sem lastro deu ensejo à glosa de despesas (item 3.1 do Termo de Verificação Fiscal), que teve repercussão para os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins relativos ao ano-calendário de 2006, e IRRF (pagamentos sem causa/beneficiário não identificado) relativos a fatos geradores de 2006 (item 3.2 do Termo de Verificação Fiscal).

Ou seja, a infração que justifica a imputação da responsabilidade tributária diz respeito a **atos de gestão praticados** no decorrer do ano-calendário de 2006.

Transcrevo o que consta no contrato social da pessoa jurídica, sobre atos praticados pelo administrador:

--

PARÁGRAFO PRIMEIRO: A sócia denominada **ADMINISTRADORA**, compete através de **ASSINATURA ISOLADA**:

- a) Abrir, encerrar, movimentar contas bancárias, realizar operações financeiras, firmar contratos, distratos, oferecer garantias, emitir, endossar, aceitar, descontar, caucionar duplicatas, cheques, notas promissórias, letras de câmbio ou outros títulos de crédito;
- b) Fimar contratos de financiamento ou empréstimos bancários junto às instituições financeiras, podendo ainda constituir quaisquer garantias necessárias à formalização desses financiamentos, inclusive de imóveis, alienação fiduciária ou penhor de bens da empresa;
- c) Constituir procuradores, devendo ser especificados os atos e operações que poderão praticar, e a duração do mandato, exceto o judicial que poderá ser por prazo indeterminado;
- d) Praticar atos de aquisição, alienação, hipotecas ou penhor de bens patrimoniais da sociedade assinando as respectivas escrituras, bem como prestar caução de títulos e direitos creditórios;
- e) Representar a sociedade em juízo ou fora dele, e perante os poderes públicos, autarquias e demais repartições;
- f) Assinar enfim, tudo o mais que se tornar necessário para o bom andamento dos negócios sociais.

E, no ano-calendário de 2006, detinha poderes de administração/gestão a pessoa física VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR. Apresento novamente quadro que demonstra, com base nos contratos sociais e alterações, quem detinha tais poderes no decorrer do período fiscalizado (2006 a 2008).

QUADRO - Contratos Sociais – Alterações				
Contratos Sociais	Sócios <u>objetos da</u> <u>autuação</u>	Poderes de Administração/Gestão	Data	e-fls.

QUADRO - Contratos Sociais – Alterações				
Contratos Sociais	Sócios <u>objetos da</u> <u>autuação</u>	Poderes de Administração/Gestão	Data	e-fls.
4ª Alteração	Mantida Vanessa Rodrigues dos Santos de Aguiar.	A sociedade será administrada por tempo indeterminado pela sócia Vanessa Rodrigues dos Santos de Aguiar no cargo de administradora, com os poderes e atribuições de representar a sociedade ativa e passivamente, estando autorizado a fazer uso do nome empresarial	18/03/2005	141/144
5ª Alteração	Mantida Vanessa Rodrigues dos Santos de Aguiar.	A sociedade será administrada por tempo indeterminado pela sócia Vanessa Rodrigues dos Santos de Aguiar no cargo de administradora, com os poderes e atribuições de representar a sociedade ativa e passivamente, estando autorizado a fazer uso do nome empresarial	02/05/2006	129/133
6ª Alteração	Mantida Vanessa Rodrigues dos Santos de Aguiar.	A sociedade será administrada por tempo indeterminado pela sócia Maria Helena Rodrigues dos Santos no cargo de administradora, com os poderes e atribuições de representar a sociedade ativa e passivamente, estando autorizado a fazer uso do nome empresarial	27/02/2008	119/120
7ª Alteração	Mantida Vanessa Rodrigues dos Santos de Aguiar.	A sociedade será administrada por tempo indeterminado pela sócia Maria Helena Rodrigues dos Santos no cargo de administradora, com os poderes e atribuições de representar a sociedade ativa e passivamente, estando autorizado a fazer uso do nome empresarial	13/03/2008	109/113
8ª Alteração	Admitido Rodolfo Rodrigues dos Santos. Mantida Vanessa Rodrigues dos Santos de Aguiar.	A sociedade será administrada por tempo indeterminado pelo sócio Rodolfo Rodrigues dos Santos no cargo de administrador, com os poderes e atribuições de representar a sociedade ativa e passivamente, estando autorizado a fazer uso do nome empresarial	25/05/2008	98/103

QUADRO - Contratos Sociais – Alterações				
Contratos Sociais	Sócios <u>objetos da</u> <u>autuação</u>	Poderes de Administração/Gestão	Data	e-fls.
9ª Alteração	Mantidos Vanessa Rodrigues dos Santos de Aguiar e Rodolfo Rodrigues dos Santos	A sociedade será administrada por tempo indeterminado pelo sócio Rodolfo Rodrigues dos Santos no cargo de administrador, com os poderes e atribuições de representar a sociedade ativa e passivamente, estando autorizado a fazer uso do nome empresarial	14/06/2008	89/92
10ª Alteração	Admitido Luiz Rodrigues dos Santos e desligada Vanessa Rodrigues dos Santos de Aguiar. Mantido Rodolfo Rodrigues dos Santos.	A sociedade será administrada por tempo indeterminado pelos sócios Luiz Rodrigues dos Santos e Rodolfo Rodrigues dos Santos no cargo de administrador, com os poderes e atribuições de representarem a sociedade ativa e passivamente, estando autorizados a fazerem uso do nome empresarial	03/10/2008	13/14

Resta, portanto, suficientemente demonstrado, com base nos documentos societários da pessoa jurídica, que a sócia VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR detinha poderes de gestão/administração da empresa, **para o ano-calendário de 2006**.

Por outro lado, tendo em vista que os sócios LUIZ RODRIGUES DOS SANTOS e RODOLFO RODRIGUES DOS SANTOS não detinham poderes de administração, e tampouco restou demonstrado nos autos que seriam sócios de fato no decorrer do ano-calendário de 2006, não devem integrar o polo passivo na relação jurídica-tributária.

Tendo em vista que os recursos voluntários trouxeram matérias que não foram apreciadas pelo acórdão recorrido (porque a decisão afastou a responsabilidade tributária e tornou a apreciação das matérias prejudicadas naquele julgamento), cabe o retorno dos autos para a *turma a quo*.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer** e dar **provimento parcial** ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a responsabilização tributária de VANESSA RODRIGUES DOS SANTOS AGUIAR, e determinar o retorno dos autos para a *turma a quo*.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao restabelecimento definitivo da responsabilidade tributária imputada a Vanessa Rodrigues dos Santos Aguiar. Prevaleceu no Colegiado o entendimento de que, afastado o fundamento adotado no acórdão recorrido para excluir esta responsável do pólo passivo da obrigação tributária, os autos deveriam retornar ao Colegiado *a quo* para apreciação dos questionamentos por ela dirigidos em recurso voluntário contra a qualificação da penalidade e, a depender da solução dada neste ponto, repercussões poderiam se verificar em relação à imputação de responsabilidade ora restabelecida.

Como se vê no recurso voluntário às e-fls. 903/915, a responsável tributária Vanessa Rodrigues dos Santos Aguiar, não só afirmou a *ausência de solidariedade*, manifestando discordância quanto à *desconsideração da personalidade jurídica*, expondo seu entendimento acerca da *responsabilidade subsidiária do sócio*, e arguindo a *ausência de poderes para administração da sociedade*, como também defendeu subsidiariamente a *inaplicabilidade da multa de ofício* e se contrapôs à aplicação da multa isolada.

O Colegiado *a quo*, por sua vez, afastou a responsabilidade imputada a Vanessa Rodrigues dos Santos Aguiar e aos demais sócios da pessoa jurídica sob o pressuposto de que *nenhum deles teria agido, ao tempo da fiscalização (2006 a 2008) como efetivos “gestores” da empresa*, carecendo a acusação fiscal da *específica individualização das condutas de cada um dos sócios apontados*. Para além disso, apenas consignou a impossibilidade de exigência da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício proporcional, em observância à Súmula CARF nº 105.

Neste contexto, desconstituído o fundamento adotado no acórdão recorrido para exclusão da responsabilidade imputada a Vanessa Rodrigues dos Santos Aguiar, cabe o retorno do autos ao Colegiado *a quo* para apreciação dos argumentos por ela deduzidos contra a multa qualificada aplicada aos créditos tributários lançados.

Ocorre que, como descrito nos Termos de Sujeição Passiva às e-fls. 242/243, a responsabilidade tributária está motivada pela constatação de *infração à lei ao utilizar as notas fiscais inidôneas*, como a seguir reproduzido:

No curso da fiscalização, efetuamos a glosa de despesas em 2006 de serviços prestados por LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA., CNPJ 84.796.127/000159, pessoa jurídica inapta desde 2004 e baixada em 2008.

O sujeito passivo solidário agiu, **em tese**, em infração à lei ao utilizar as notas fiscais inidôneas da LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA. para reduzir tributos, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante dos Autos de Infração. (grifei e negritei)

Para os anos calendário 2006 a 2008, a empresa apresentou DIPJ com receitas, despesas e custos zerados apesar das receitas auferidas, custos e despesas incorridas, com evidente intuito de fraude à fiscalização.

Durante a fiscalização, não foram apresentados documentos contábeis para os anos de 2007 e 2008, nem os arquivos magnéticos obrigatórios.

Dessa forma restou caracterizada a sujeição passiva solidária nos termos do art. 135 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional):

[...]

Esta mesma motivação figura no Termo de Verificação Fiscal para qualificação da penalidade (e-fls. 307/317):

A conduta contumaz da fiscalizada de registrar na contabilidade valores de despesas inexistentes em 2006, unicamente para reduzir tributos, e declarar as DIPJ, anos calendário 2006, 2007 e 2008, em branco revelam o evidente intuito de sonegar e fraudar.

Os arts. 71 e 72, da Lei 4.502/64, definem sonegação e fraude:

[...]

A TERMOSUL postergou o quanto pode a entrega dos arquivos magnéticos de notas fiscais, ficando, ao final, sem apresentá-los. Para os anos de 2007 e 2008, nem os arquivos magnéticos contábeis foram apresentados.

Assim, a multa qualificada das infrações apuradas foi de 225%, tendo como fulcro a Lei 9.430/96, art. 44, parágrafo 1º e parágrafo 2º, inciso II:

[...]

Assim, há possibilidade de a apreciação da parte remanescente do recurso voluntário afetar aspecto da acusação que repercute na imputação de responsabilidade tributária ora restabelecida para o ano-calendário 2006.

A definitividade do julgamento nesta instância, portanto, impedirá apenas a rediscussão da responsabilidade se mantida a qualificação da conduta dirigida ao uso de notas fiscais inidôneas pela pessoa jurídica, hipótese na qual os atos de gestão praticados por Vanessa Rodrigues dos Santos Aguiar no decorrer no ano-calendário de 2006 autorizam, como firmado no voto do I. Relator, reformando o fundamento adotado pelo Colegiado *a quo*, a sua responsabilização pelos créditos tributários lançados naquele período.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Fazenda Nacional em menor extensão ao conferido pelo I. Relator.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redator designada

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Com a devida vênia ao Ilustre Relator, por quem nutro imensa admiração, apresento a presente declaração de voto para expressar as razões pelas quais votei para **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria**, afastando, portanto, também a responsabilidade da sócia Vanessa Rodrigues dos Santos Aguiar.

As causas para a responsabilização foram descritas no Termo de Sujeição Passiva:

No curso da fiscalização, efetuamos a glosa de despesas em 2006 de serviços prestados por LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA., CNPJ 84.796.127/0001-59, pessoa jurídica inapta desde 2004 e baixada em 2008.

O sujeito passivo solidário agiu, em tese, em infração à lei ao utilizar as notas fiscais inidôneas da LCS AR PRESTADORA DE SERVIÇOS GERAIS LTDA. para reduzir tributos, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante dos Autos de Infração.

Para os anos calendário 2006 a 2008, a empresa apresentou DIPJ com receitas, despesas e custos zerados apesar das receitas auferidas, custos e despesas incorridas, com evidente intuito de fraude à fiscalização.

Durante a fiscalização, não foram apresentados documentos contábeis para os anos de 2007 e 2008, nem os arquivos magnéticos obrigatórios.

A Turma *a quo* afastou a responsabilidade tributária dos administradores, sob os seguintes fundamentos contidos no voto condutor:

Na análise das infrações apontadas no TVF (item 3), verifica-se, à saciedade, a identificação de uma série de providências que, por certo, apontam para a indubitosa existência de atuação ilegal dos agentes daquela empresa, seja quanto à utilização de Notas Fiscais inidôneas, mas também com a presença de interpostas pessoas e diversos outras considerações ali apresentadas que, com toda a certeza, ressalta a efetiva relevância da presente atuação.

Entretanto, em que pese essas considerações laterais aqui apresentadas, conforme antes destacado, a matéria a ser discutida nos presentes autos cinge-se, específica e exclusivamente, à verificação da presença dos elementos necessários para a caracterização da apontada solidariedade, o que, entretanto, em todos os termos presentes do TVF, efetivamente não se verifica. (...)

A par de todas as discussões sempre realizadas – em relação às quais, inclusive, há tempos temos já nos temos pronunciado, verifica-se que, indubitavelmente, um dos temas mais urdidos tem sido a verificação do campo possível de aplicação das disposições do mencionado Art. 135, inciso III do CTN, que, como aqui já apontado, prevê a possibilidade de responsabilização pessoal aos “**diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica**”. (...)

Pelo que aqui se verifica, na linha que há tempos, inclusive, temos já sustentado, o julgamento paradigma fundamental editado pelo Colendo STJ a respeito aos específicos contornos da aplicação das disposições do Art. 135, inciso III do CTN – e, no caso, a responsabilização tributária de terceiros, é clarividente no sentido que não se mostra suficiente a simples demonstração ou identificação da ocorrência do inadimplemento do montante devido. **É fundamental que, em cada caso, reste devida e especificamente comprovada a atuação com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa, sem a qual, definitivamente, não se pode admitir a responsabilização dos referidos agentes.** (...)

No presente caso, entretanto, em que pese a indicação efetiva da existência de relevantes indícios a fundamentar a prática (pelos agentes da empresa) de condutas ilícitas claras, relevante destacar que nem no Termo de Verificação Fiscal, nem mesmo nos específicos Termos de Responsabilidade Solidária lavrado para cada um dos recorrentes, verifica-se, especificamente, qual seria o ato por ele pessoal e especificamente praticado, capaz de permitir, então, a aplicação do referido dispositivo. (...)

Ora, não se verificando, nos presentes autos, a específica individualização das condutas de cada um dos sócios apontados, entendo como impossível a admissão da Responsabilidade Solidária apontada, não vislumbrando, no presente feito, os elementos básicos necessários e fundamentais para a aplicação das disposições do Art. 135, inciso III do CTN, razão porque não vejo outra alternativa, senão, a de efetivamente considerar como inviável a imposição da pretendida solidariedade dos responsáveis. (negrito original)

O acórdão recorrido merece manutenção, com a negativa de provimento integral ao recurso da Procuradoria.

Com efeito, o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, estabelece a responsabilidade dos administradores por infração à lei da forma seguinte:

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.

A infração à lei tratada pelo artigo 135 é aquela relacionada aos deveres do administrador relativamente à pessoa jurídica. Nesse sentido, o caput do artigo 135 é expresso em tratar dos atos praticados com *excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos*.

A respeito da responsabilidade tratada pelo artigo 135, III, são precisas as considerações de Paulo de Barros Carvalho, relacionando-a ao cumprimento do dever legal de administração da pessoa jurídica:

O sócio administrador deve sempre agir com cuidado, diligência e probidade. Deve zelar pelos interesses e pela finalidade da sociedade, o que faz mediante o cumprimento de seu objetivo social, definido no estatuto ou no contrato social. Quando o administrador pratica qualquer ato dentro dos limites estabelecidos, o faz em nome da pessoa jurídica e não como ato particular seu. Mas quando o administrador, investido dos poderes de gestão de sociedade, pratica algo que extrapole os limites contidos nos contratos sociais, comete ato com excesso de poderes.

Tem-se infração à lei quando se verifica o descumprimento de prescrição relativa ao exercício da Administração. A infração do contrato social ou do estatuto consiste no desrespeito a disposição expressa constante desses instrumentos societários, que tem por consequência o nascimento da relação jurídica tributária.

(Derivação e Positivização no Direito Tributário, Volume III, Noeses, 2016, p. 49)

Maria Rita Ferragut faz pertinente interpretação do termo "infração à lei" referida no artigo 135, caput, identificando a infração à lei **comercial, civil e financeira** e, além disso, relacionada ao fato que origine a obrigação tributária:

Infração à lei, numa é primeira interpretação, é qualquer conduta contrária à norma (...). Assim, responderiam os administradores por todo e qualquer ato contrário à legislação.

Essa interpretação não nos parece a mais adequada, pois se incompatibiliza com a separação da personalidade jurídica e da personalidade das pessoas físicas que lhe são sócias. (...)

Teríamos, então, o fim da separação e da autonomia da personalidade jurídica, desprezando o fato de que a sociedade há que se responsabilizar por seus atos. (...)

Mas então, qual a lei não poderia ser violada, para fins do artigo 135 do CTN? Entendemos ser toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração, cujo desrespeito implique a ocorrência dos fatos jurídicos tributários.

Nesse sentido, é a lei que rege as ações da pessoa jurídica e que, de alguma forma, interaja com o ilícito praticado. Poderá ser a lei comercial, civil, financeira, desde que se relacione a uma conduta passível de ser praticada pelo administrador, conduta essa que, por sua vez, há de se relacionar com o fato que implicará a obrigação tributária.

(Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002, p. 1290/130).

Com efeito, os atos em infração à lei para atribuição de responsabilidade tributária, referidos pelo artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, não se confundem com os atos praticados pela pessoa jurídica, nem mesmo quando a hipótese é de qualificação da multa de ofício.

No caso dos autos, como acima explicitado, não há específico dolo da sócia VANESSA, pois as condutas descritas no Termo de Responsabilidade referem-se à pessoa jurídica, tendo sido a causa para a qualificação da multa quanto à empresa. Não há, assim, ato do administrador, em infração à lei comercial, civil ou financeira que pudesse justificar a sua responsabilidade na forma do artigo 135, III, do CTN.

Por tais razões, **voto por negar provimento** ao recurso especial da Procuradoria,

(documento assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa